UNIVERSIDADE ESTADUAL PAULISTA – UNESP
Faculdade de Ciências Humanas e Sociais – Campus de Franca

DIMAS YAMADA SCARDOELLI

A TRIBUTAÇÃO AGRÍCOLA PAULISTA E SUAS RELAÇÕES COM A JUSTIÇA FISCAL, A CIDADANIA FISCAL E A SUSTENTABILIDADE TRIBUTÁRIA

Franca
2025

DIMAS YAMADA SCARDOELLI

A TRIBUTAÇÃO AGRÍCOLA PAULISTA E SUAS RELAÇÕES COM A JUSTIÇA FISCAL, A CIDADANIA FISCAL E A SUSTENTABILIDADE TRIBUTÁRIA

Tese apresentada à Faculdade de Ciências Humanas e Sociais da Universidade Estadual Paulista "Júlio de Mesquita Filho" (UNESP) como parte das exigências para a obtenção do título de Doutor em Direito.

Área de concentração: Sistemas Normativos e Fundamentos da Cidadania.

Linha de pesquisa: Cidadania Social e Econômica e Sistemas Normativos.

Orientadora: Professora Emérita Dra. Elisabete Maniglia.

Franca

2025

S285t

Scardoelli, Dimas Yamada
A tributação agrícola paulista e suas relações com a justiça fiscal, a cidadania fiscal e a sustentabilidade tributária / Dimas Yamada Scardoelli. -- Franca, 2025
278 f.

Tese (doutorado) - Universidade Estadual Paulista (UNESP), Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Franca
Orientadora: Elisabete Maniglia

1. Atividade agrária e agronegócio. 2. Impostos estaduais (ICMS, IPVA e ITCMD). 3. Justiça Fiscal. 4. Cidadania Fiscal. 5. Sustentabilidade Tributária. I. Título.

Sistema de geração automática de fichas catalográficas da Unesp. Dados fornecidos pelo autor(a).

IMPACTO POTENCIAL DESTA PESQUISA

Depois de evidenciar a tributação estadual que está atrelada ao setor agrícola paulista (que abrange a atividade agrária e o agronegócio), com o detalhamento dos principais aspectos técnicos dos impostos estaduais (ICMS, IPVA e ITCMD) aplicáveis ao referido setor econômico, a confirmação de que respeitam o Princípio da Capacidade Contributiva (pelo qual os impostos devem ser graduados segundo a capacidade de pagamento de cada pessoa) e a análise do novo perfil da relação tributária entre o Estado de São Paulo e os seus contribuintes (mais colaborativo e menos litigioso), a tese constata diversas manifestações tributárias locais que vão além do auxílio no cumprimento do papel primordial do Sistema Tributário Nacional (arrecadar recursos a serem utilizados no custeio dos serviços e investimentos públicos), mostrando-se alinhadas com a justiça fiscal, a cidadania fiscal e a sustentabilidade tributária. A partir da multidisciplinaridade decorrente da abordagem que relaciona institutos jurídicos típicos do Direito Agrário, do Direito Tributário e do Direito do Agronegócio, a pesquisa dialoga com dados econômicos e governamentais, bem como com elementos da Administração Pública, mostrando uma vertente interdisciplinar, que tem na necessária implementação da sustentabilidade da tributação um ponto de transdisciplinaridade. Enfim, o presente estudo demonstra que a engrenagem tributária paulista (em que se inclui o setor agrícola) é capaz de transformar a realidade e ser um verdadeiro instrumento indutor da sustentabilidade tributária (preocupação com as gerações atual e futura) em diversas dimensões (ambiental, social, cultural, territorial, econômica, política, entre outras), um mecanismo de efetivação da cidadania fiscal solidária, conscientizando e legitimando os cidadãos a uma maior participação do cotidiano financeiro do Estado, tudo isso sem ofuscar o desenvolvimento da pujança econômica de São Paulo e o seu caminhar para perto dos objetivos constitucionais, uma sinalização da presença da justiça fiscal ampla.

POTENTIAL IMPACT OF THIS RESEARCH

This research highlights the state taxation linked to the agricultural sector of São Paulo, encompassing agrarian activities and agribusiness. It details the main technical aspects of state taxes (ICMS, IPVA, and ITCMD) applicable to this economic sector, confirming their adherence to the Principle of Contributory Capacity, which stipulates that taxes should be graduated according to each person's ability to pay. The analysis of the evolving tax relationship between the State of São Paulo and its taxpayers, which is becoming more collaborative and less litigious, reveals several local tax manifestations that extend beyond the primary role of the National Tax System – collecting resources for funding public services and investments, responding to the growing demand for tax policies aligned with fiscal justice, fiscal citizenship, and tax Sustainability. Based on the multidisciplinarity resulting from the approach that relates legal institutes typical of Agrarian Law, Tax Law and Agribusiness Law, the research dialogues with economic and governmental data, as well as with elements of Public Administration, demonstrating an interdisciplinary aspect, which has in the necessary implementation of the sustainability of taxation a point of transdisciplinarity. Finally, the present research demonstrates that the São Paulo tax system, including the agricultural sector, has the potential to transform reality and serve as a genuine instrument for promoting tax sustainability, with a concern for current and future generations across various dimensions – environmental, social, cultural, territorial, economic, and political. It acts as a mechanism for implementing solidary fiscal citizenship, raising awareness, and legitimizing citizens to participate more actively in the state's financial activities. This is achieved without hindering the development of São

Paulo's economic strength and its progress towards constitutional objectives, indicating the presence of broad fiscal justice.

POTENZIALE IMPATTO DI QUESTA RICERCA

Dopo aver evidenziato la tassazione statale legata al settore agricolo dello Stato di San Paolo (che comprende l'attività agricola e l'agribusiness), con il dettaglio dei principali aspetti tecnici delle imposte statali (ICMS, IPVA e ITCMD) applicabili a tale settore economico, la conferma che rispettano il Principio di Capacità Contributiva (in base al quale le imposte devono essere graduate in base alla capacità contributiva di ciascuno) e l'analisi del nuovo profilo del rapporto fiscale tra lo Stato di San Paolo e i suoi contribuenti (più collaborativo e meno contenzioso), la tesi individua diverse manifestazioni fiscali locali che vanno oltre il semplice contributo all'adempimento del ruolo primario del Sistema Tributario Nazionale (riscossione di risorse da destinare al finanziamento di servizi pubblici e investimenti), dimostrandosi in linea con la giustizia fiscale, la cittadinanza fiscale e la sostenibilità tributaria. Sulla base della multidisciplinarietà derivante dall'approccio che mette in relazione istituti giuridici tipici del Diritto Agrario, del Diritto Tributario e del Diritto Agroalimentare, la ricerca si avvale di dati economici e governativi, nonché di elementi della Pubblica Amministrazione, dimostrando un approccio interdisciplinare, che ha nella necessaria implementazione della sostenibilità fiscale um punto di transdisciplinarità. Infine, il presente studio dimostra, quindi, che il sistema fiscale di San Paolo (che include il settore agricolo) è in grado di trasformare la realtà e di essere un vero e proprio strumento che induce la sostenibilità tributaria (preoccupazione con le generazioni attuali e future) in diverse dimensioni (ambientale, sociale, culturale, territoriale, economica, politica, tra le altre), un meccanismo per implementare una cittadinanza fiscale solidale, sensibilizzando e legittimando i cittadini a partecipare maggiormente alle attività finanziarie quotidiane dello Stato, tutto ciò senza oscurare lo sviluppo della forza economica dello Stato di San Paolo e il suo progresso verso gli obiettivi costituzionali, segno della presenza di un'ampia giustizia fiscale.

DIMAS YAMADA SCARDOELLI

A TRIBUTAÇÃO AGRÍCOLA PAULISTA E SUAS RELAÇÕES COM A JUSTIÇA FISCAL, A CIDADANIA FISCAL E A SUSTENTABILIDADE TRIBUTÁRIA

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Ciências Humanas e Sociais da Universidade Estadual Paulista "Júlio de Mesquita Filho" (UNESP) como parte das exigências para a obtenção do título de Doutor em Direito.

Área de concentração: Sistemas Normativos e Fundamentos da Cidadania.

Data da defesa: 22 de agosto de 2025.

Banca Examinadora:

Orientadora: Prof. Dra. Elisabete Maniglia
Universidade Estadual Paulista "Júlio de Mesquita Filho"
Faculdade de Ciências Humanas e Sociais

Prof. Dra. Jete Jane Fiorati
Universidade Estadual Paulista "Júlio de Mesquita Filho"
Faculdade de Ciências Humanas e Sociais

Prof. Dr. Marcos Simão Figueiras
Universidade Estadual Paulista "Júlio de Mesquita Filho"
Faculdade de Ciências Humanas e Sociais

Prof. Dra. Flavia Trentini
Universidade de São Paulo
Faculdade de Direito de Ribeirão Preto

Prof. Dr. Rafael Costa Freiria
Universidade Estadual de Campinas
Faculdade de Tecnologia

Este trabalho é dedicado à memória de Terezinha Teruko Yamada Scardoelli.

AGRADECIMENTOS

À Prof. Emérita Dra. Elisabete Maniglia, pela confiança e leveza com que conduziu essa jornada. Uma orientadora generosa e uma batalhadora aguerrida, que muito se empenhou para a retomada do Doutorado em Direito da Unesp. Minha eterna gratidão por essa oportunidade.

À Prof. Dra. Jete Jane Fiorati, cuja dedicação ao curso de Direito da Unesp é uma inspiração. A sua seriedade acadêmica faz de seus apontamentos verdadeiras balizas para o êxito das pesquisas. Sorte a minha de tê-la ao meu lado desde a graduação.

Ao Prof. Dr. Marcos Simão Figueiras, um dos grandes responsáveis pela minha adoração ao Direito Tributário. Sempre presente, na graduação, no mestrado e agora no doutorado, com seu olhar crítico de quem vê a ordem tributária para além da arrecadação.

Ao Prof. Dr. Rafael Costa Freiria, companheiro de muitas lutas, que também acredita que o Direito, para ser um efetivo instrumento transformador da realidade, demanda a imprescindível integração com outras Ciências. Obrigado pela verdadeira amizade.

À Prof. Dra. Flávia Trentini, amiga que valoriza cada singelo encontro. A minha admiração pelos seus valores e por seu protagonismo na cátedra do ensino jurídico e o meu carinho pela sua disposição em colaborar com essa pesquisa.

À minha esposa Carol, que em nenhum momento deixou que a minha dedicação à pesquisa se tornasse uma ausência à nossa família. Com sua habilidade incrível de exercer múltiplos papéis, está sempre ao meu lado na concretização dos sonhos.

Aos meus filhos Henrique e Pedro, que souberam entender a importância do momento, com uma maturidade para além da idade. Torço para que acreditem que é possível realizar os seus objetivos de vida, sem esquecer de aproveitar o trajeto e de olhar para as pessoas.

À minha família – Geraldo, Tereza (*in memoriam*), Lucas, Kátia, Marília, Thomaz, Felipe, Liana, Luciana, Lara, Ricardo, Luana e Marcelo – pelo suporte e pela torcida. O desafio foi atenuado com vocês ao meu lado.

À Deus, pela família, pelos amigos e pelo discernimento.

Aos amigos da Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, nas pessoas do João Augusto Chaves Barsante Santos (*in memoriam*) e do Francisco Sobreira Netto, pelo incentivo e por acreditarem que as pessoas tornam as instituições melhores.

Aos amigos pós-graduandos, ora nomeados na pessoa do Dr. Gil R. de Carvalho Neto, pela acolhida que tiveram à minha pessoa, num momento de retomada pós-pandemia e após alguns anos afastado do ambiente acadêmico. Sou grato por não terem me deixado para trás.

Ao corpo docente, à direção e aos funcionários do Programa de Pós-Graduação em Direito da Unesp, pelo impressionante profissionalismo na condução do Mestrado e do Doutorado, ambos consolidados no cenário nacional.

Aos integrantes da XIII Turma de Direito da Unesp (formandos de 2000), pois sempre é bom lembrar que sem amizade nada faz sentido.

SCARDOELLI, Dimas Yamada. *A tributação agrícola paulista e suas relações com a justiça fiscal, a cidadania fiscal e a sustentabilidade tributária*. 2025. 278 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista "Júlio de Mesquita Filho", Franca, 2025.

RESUMO

A conexão entre a atividade agrária (abordada em diversos diplomas normativos, prestigiada na doutrina e com atual aplicabilidade multifuncional realçada por externalidades positivas) e o agronegócio (tido como a confluência de etapas da cadeia produtiva até a desova final dos produtos agrícolas, divididas em atividades econômicas antes, dentro e após a porteira) possibilita o delineamento do setor agrícola, cujas relações jurídicas são pujantes no Estado de São Paulo e irradiam sinais de riqueza passíveis de serem tributados por impostos de competência estadual, a saber, o ICMS, o IPVA e o ITCMD, incidentes, respectivamente, sobre a circulação de mercadorias, a propriedade de veículos e a transmissão de bens e direitos pela morte ou doação. A análise dos aspectos técnicos desses tributos (material, subjetivo, espacial, temporal, quantitativo e exonerativo), no recorte normativo do Sistema Tributário Nacional voltado ao setor agrícola paulista, possibilita o detalhamento de suas particularidades, contextualizada na tradicional função arrecadatória da tributação (obtenção de recursos para custear as políticas, os serviços e os investimentos públicos), e a confirmação da justiça fiscal impositiva, com o respeito ao Princípio da Capacidade Contributiva (balizado pela observância do mínimo vital e do não confisco). Atualmente, essa finalidade fiscal está fortalecida com a mudança do modelo da relação tributária paulista, de uma clássica postura sancionatória e litigiosa, para uma conduta inovadora de respeito mútuo e colaboração entre os contribuintes e a Fazenda Pública, cujos resultados são a melhora eficiente dos níveis de arrecadação (sem aumento de carga tributária) e a concentração de esforços fiscalizatórios nos contribuintes realmente sonegadores. No entanto, a ordem tributária vem se mostrando com outros papéis relevantes no Estado Democrático de Direito, diante da exigência crescente de que as políticas fiscais estejam alinhadas à justiça fiscal, à cidadania fiscal e à sustentabilidade tributária. Para essa combinação multidisciplinar (de institutos de diversos ramos do Direito), que dialoga com dados econômicos e elementos da Administração Pública (numa vertente interdisciplinar) e que tem na necessária implementação da sustentabilidade tributária o aspecto inédito da transdisciplinaridade, foram utilizados dois métodos de procedimento, o levantamento de dados (bibliográficos e documentais) e o comparativo (para tecer os tópicos de diferentes áreas do conhecimento), somados ao método dialético de abordagem, próprio para a análise crítica dessa complexa interação. Enfim, nesse cenário de ampliação das atribuições da tributação para além de sua finalidade usual arrecadatória, a pesquisa também contribui com as análises de várias manifestações tributárias no Estado de São Paulo (e que abrangem o seu setor agrícola), decorrentes e disciplinadas pelo próprio sistema normativo paulista, que há algum tempo denotam uma essência mais colaborativa e transformadora da realidade, mostrando-se também um mecanismo indutor da sustentabilidade tributária em diversas dimensões, um instrumento de efetivação da cidadania fiscal solidária, com direitos dos contribuintes e dever fundamental de pagar tributos capazes de auxiliar na conscientização da população sobre a sua legitimidade na maior participação do cotidiano financeiro do Estado, sem ofuscar o desenvolvimento da sua relevância econômica no caminhar para perto dos objetivos constitucionais, uma sinalização da presença da justiça fiscal ampla.

Palavras-chave: Atividade agrária e Agronegócio; Impostos Estaduais (ICMS, IPVA e ITCMD); Justiça Fiscal; Cidadania Fiscal; Sustentabilidade Tributária.

SCARDOELLI, Dimas Yamada. *Agricultural taxation in São Paulo and its relations with fiscal justice, fiscal citizenship and tax sustainability*. 2025. 278 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista "Júlio de Mesquita Filho", Franca, 2025.

ABSTRACT

The connection between agricultural activities as addressed in various national normative diplomas and recognized in doctrine for their multifunctional applicability and positive externalities, and agribusiness, defined as the confluence of stages in the production chain up to the final disposal of agricultural products, divided into economic activities before, within, and after the farm gate, delineates the agricultural sector. This sector's legal relations are thriving in the State of São Paulo, radiating signs of wealth that can be taxed under state jurisdiction through ICMS, IPVA, and ITCMD, levied respectively on the circulation of goods, vehicle ownership, and the transfer of assets and rights by death or donation. Analyzing the technical aspects of these taxes – material, subjective, spatial, temporal, quantitative, and exoneration – based on the normative framework of the National Tax System aimed at São Paulo's agricultural sector, allows for a detailed understanding of sectoral particularities within the traditional function of taxation, which focuses on obtaining resources to fund public policies, services, and investments. This analysis also confirms tax fairness, respecting the Principle of Contributory Capacity, guided by the observance of the vital minimum and non-confiscation. This fiscal purpose is currently strengthened by a shift in São Paulo's legal-tax relationship model from a classic sanctioning and litigious stance to an innovative model of mutual respect and collaboration between the opposing poles of the tax relationship. This shift has resulted in the efficient improvement of collection levels without increasing the tax burden and the concentration of inspection efforts on taxpayers who are true tax evaders. Moreover, the tax system has demonstrated other significant roles in the Democratic State of Law, responding to the growing demand for tax policies aligned with fiscal justice, fiscal citizenship, and tax sustainability. For this multidisciplinary combination (of institutes from different areas of Law), which dialogues with economic data and elements of Public Administration (in an interdisciplinary approach) and which has the necessary implementation of tax sustainability as the unprecedented aspect of transdisciplinarity, two procedural methods were used: data collection (bibliographic and documentary) and comparative (to weave together topics from different areas of knowledge), added to the dialectical method of approach, suitable for the critical analysis of this complex interaction. Finally in this context of expanding the powers of taxation beyond its traditional purpose of collecting taxes, this research contributes to the analysis of various tax manifestations in the State of São Paulo, encompassing its agricultural sector. These manifestations, regulated by São Paulo's regulatory system, have shown a collaborative and transformative essence, proving to be mechanisms that induce tax sustainability in various dimensions. They serve as instruments for realizing solidarity-based fiscal citizenship, with taxpayers' rights and the fundamental duty to pay taxes, capable of raising public awareness of their legitimacy and encouraging greater participation in the State's financial affairs. This approach supports the development of economic relevance in alignment with constitutional objectives, signifying the presence of broad fiscal justice.

Keywords: Agricultural activity and Agribusiness; State Taxes (ICMS, IPVA and ITCMD); Fiscal Justice; Fiscal Citizenship; Tax Sustainability.

SCARDOELLI, Dimas Yamada. *La tassazione agricola a San Paolo e le sue relazioni con la giustizia fiscale, la cittadinanza fiscale e la sostenibilità tributaria*. 2025. 278 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista "Júlio de Mesquita Filho", Franca, 2025.

RIASSUNTO

Il legame tra l'attività agricola (affrontata in diversi diplomi normativi, prestigiosa nella dottrina e con la sua attuale applicabilità multifunzionale evidenziata dalle esternalità positive) e l'agribusiness (considerato come la confluenza delle fasi della filiera produttiva fino alla produzione finale dei prodotti agricoli, suddivisa in attività economiche prima, dentro e dopo il cancello dell'azienda agricola) consente di delineare il settore agricolo, i cui rapporti giuridici prosperano nello Stato di San Paolo e irradiano segni di ricchezza che possono essere tassati con imposte di competenza statale, vale a dire, ICMS, IPVA e ITCMD, riscosse, rispettivamente, sulla circolazione dei beni, sulla proprietà dei veicoli e sul trasferimento di beni e diritti per causa di morte o donazione. L'analisi degli aspetti tecnici di queste imposte (materiali, soggettive, spaziali, temporali, quantitative ed esonerative), basati sul taglio normativo del Sistema Tributario Nazionale destinato al settore agricolo di San Paolo, consente non solo di dettagliare le particolarità settoriali, nel contesto della tradizionale funzione esigenziale della tassazione (focalizzata sull'ottenimento di risorse per finanziare politiche pubbliche, servizi e investimenti), ma anche di confermare l'equità fiscale, dato il rispetto del Principio di Capacità Contributiva (guidato anche dall'osservanza del minimo vitale e dalla non confisca). Di fatto, questa finalità fiscale è attualmente rafforzata dal cambiamento del modello di rapporto tributario allo Stato di San Paolo, da un classico atteggiamento sanzionatorio e contenzioso, a un modello innovativo di rispetto reciproco e di collaborazione tra contribuenti e Tesoro pubblico, i cui risultati sono il miglioramento efficiente dei livelli di riscossione (senza alcun aumento del carico fiscale) e la concentrazione degli sforzi ispettivi sui contribuenti che sono veri evasori fiscali. Tuttavia, il sistema fiscale ha dimostrato di avere altri ruoli rilevanti nello Stato Democratico di Diritto, data la crescente richiesta che le politiche fiscali siano allineate alla giustizia fiscale, alla cittadinanza fiscale e alla sostenibilità tributaria. Per questa combinazione multidisciplinare (di istituti di diversi rami del diritto), che dialoga con dati economici ed elementi della Pubblica Amministrazione (in un approccio interdisciplinare), e che ha nella necessaria attuazione della sostenibilità fiscale l'aspetto inedito della transdisciplinarità, sono stati utilizzati due metodi procedurali, la raccolta di dati (bibliografici e documentari) e comparativi (per intrecciare argomenti provenienti da diversi ambiti del sapere), aggiunto al metodo di approccio dialettico, idoneo all'analisi critica di questa complessa interazione. In questo scenario di ampliamento dei poteri dell'imposizione fiscale oltre la sua finalità abituale di riscossione delle imposte, la ricerca contribuisce anche all'analisi di diverse manifestazioni fiscali nello Stato di San Paolo (e che comprendono il suo settore agricolo), derivanti e regolate dallo stesso sistema regolatore dallo Stato di San Paolo, che da tempo hanno mostrato un'essenza più collaborativa e trasformativa della realtà, dimostrandosi anche un meccanismo che induce la sostenibilità tributaria in diverse dimensioni, uno strumento per la realizzazione di una cittadinanza fiscale solidale, con diritti dei contribuenti e un dovere fondamentale di pagare le tributi in grado di contribuire a far crescere la consapevolezza della popolazione della propria legittimità in una maggiore partecipazione alla quotidianità finanziaria dello Stato, senza oscurare lo sviluppo della sua rilevanza economica nell'avvicinamento agli obiettivi costituzionali, segno della presenza di un'ampia giustizia fiscale.

Parole Chiave: Attività agricola e agribusiness; Tasse Statali (ICMS, IPVA e ITCMD); Giustizia Fiscale; Cittadinanza Fiscale; Sostenibilità Tributaria.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC	Agricultura de Baixo Carbono
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADO	Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão
AI	Auto de Infração
AIIM	Auto de Infração e Imposição de Multa
APL	Arranjos Produtivos Locais
APTA	Agência Paulista de Tecnologia de Agronegócios
art. / arts.	artigo / artigos
ASG	Ambiental, Social e Governança
CADESP	Cadastro de Contribuintes do Estado de São Paulo
CAFe	Comunidade Acadêmica Federada
CAFIR	Cadastro de Imóveis Rurais da Receita Federal
CATI	Coordenadoria de Assistência Técnica Integral
CBC	Centro Brasil no Clima
CBS	Contribuição Social sobre Bens e Serviços
CC	Código Civil (Lei nº 10.406/2002)
CCST	Coordenação das Câmaras Setoriais e Temáticas da Agricultura
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CDA	Coordenadoria de Defesa Agropecuária
CDP	*Carbon Disclosure Project*
CE	Constituição do Estado de São Paulo de 1989
CEPEA	Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada
CF	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto-Lei nº5.452/43)
CNA	Confederação Nacional da Agricultura e Pecuária do Brasil
CND	Certidão Negativa de Débitos
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas

CNSOA	Comitê Nacional de Simplificação de Obrigações Acessórias
CNUMAD	Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento
CODEAGRO	Coordenadoria de Desenvolvimento dos Agronegócios
COFINS	Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
CONSEA	Conselho Estadual de Segurança Alimentar e Nutricional (São Paulo)
COSALI	Coordenadoria de Segurança Alimentar
CP	Código Penal (Decreto-lei nº 2.848/40)
CPC	Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015)
CPF	Cadastro de Pessoas Físicas
CPR	Código de Prazo de Recolhimento de ICMS
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTB	Carga Tributária Bruta
CTB	Código de Trânsito Brasileiro (Lei nº 9.503/97)
CTN	Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66)
DANFE	Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica
DAP	Declaração de Aptidão ao PRONAF
DDTT	Disposições Transitórias do RICMS-SP
DEC	Domicílio Eletrônico do Contribuinte no Estado de São Paulo
DETRAN	Departamento Estadual de Trânsito
DF	Distrito Federal
DIFAL	Diferencial de Alíquotas (interna e interestadual) de ICMS
EAD	Educação à Distância
EC	Emenda Constitucional
e-CredRural	Sistema Paulista Gerenciador de Crédito de Produtor Rural
EGESP	Escola de Governo do Estado de São Paulo
EMBRAPA	Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária
EPP	Empresa de Pequeno Porte
ESALQ	Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiroz da USP
ESG	*Environmental, Social and Governance*
ETN	Empresa Transnacional
FEA	Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade da USP
Feap/Banagro	Fundo de Expansão do Agronegócio Paulista/Banco Agronegócio Familiar
FGV	Fundação Getúlio Vargas

GEE	Gases de Efeito Estufa
GEFE-SP	Grupo de Educação Fiscal Estadual (São Paulo)
GIA	Guia de Informação e Apuração do ICMS no Estado de São Paulo
ha	hectares
IAC	Instituto Agronômico de Campinas
IAP	Índice de Áreas Protegidas
IB	Instituto Biológico
IBAMA	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
iCS	Instituto Clima e Sociedade
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IDS	Instituto Democracia e Sustentabilidade
IE	Imposto sobre Exportação
IE	Inscrição Estadual
IEA	Instituto de Economia Agrícola
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto sobre Importação
inc. / incs.	inciso / incisos
InSAN	Insegurança Alimentar e Nutricional
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IP	Instituto de Pesca
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPM	Índice de Participação dos Municípios
IPTU	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IRA	Índice de Reservatórios de Água
IRPF	Imposto de Renda da Pessoa Física
IRS	Índice de Resíduos Sólidos
IS	Imposto Seletivo

ISS	Imposto Sobre Serviços
ITAL	Instituto de Tecnologia de Alimentos
ITBI	Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação
ITESP	Fundação Instituto de Terras do Estado de São Paulo
ITR	Imposto sobre Propriedade Territorial Rural
IVA	Índice de Valor Adicionado
IVEG	Índice de Vegetação Nativa
IZ	Instituto de Zootecnia
kg	quilograma
km²	quilômetro quadrado
LC	Lei Complementar
LEF	Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80)
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRAICMS	Livro Registro de Apuração do ICMS
LRE	Livro Registro de Entradas do ICMS
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº 101/2000)
LRS	Livro Registro de Saídas do ICMS
MAPA	Ministério da Agricultura e Pecuária
ME	Microempresa
MPF	Ministério Público Federal
NFC-e	Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica
NF-e	Nota Fiscal Eletrônica
NFP	Nota Fiscal Paulista
NIRF	Número do Imóvel Rural na Receita Federal
nº	número
OC	Observatório do Clima
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ODS	Objetivos do Desenvolvimento Sustentável
ONU	Organização das Nações Unidas
PAA	Programa de Aquisição de Alimentos
PEC	Proposta de Emenda à Constituição Federal
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Contribuição Social para o Programa de Integração Social

PNATER	Política Nacional de Assistência Técnica e Extensão Rural para a Agricultura Familiar e Reforma Agrária
PNEF	Programa Nacional de Educação Fiscal
PROCON-SP	Fundação de Proteção e Defesa do Consumidor (Estado de São Paulo)
PRONAF	Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar
PUC-SP	Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
RAC	Rede *Advocacy* Colaborativo
RAPS	Rede de Ação Política pela Sustentabilidade
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
RICMS-SP	Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo
RITCMD-SP	Regulamento do ITCMD do Estado de São Paulo
RPA	Região Produtiva Agrícola
RPA	Regime Periódico de Apuração do ICMS
LSAA	Secretaria da Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo
SAN	Segurança Alimentar e Nutricional Sustentável
SBCE	Sistema Brasileiro de Comércio de Emissões de Gases de Efeito Estufa
SEFAZ-SP	Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo
SEIAA	Sistema Estadual Integrado da Agricultura e Abastecimento
SEMIL	Secretaria de Meio Ambiente, Infraestrutura e Logística do Estado de São Paulo
SENAR	Serviço Nacional de Aprendizagem Rural
SF	Senado Federal
SINIEF	Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais
SN	Simples Nacional
SP	São Paulo
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
ST	Substituição Tributária
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STN	Sistema Tributário Nacional
TJ-SP	Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo
TSB	Taxonomia Sustentável Brasileira

UF	Unidade da Federação
UFESP	Unidade Fiscal do Estado de São Paulo
UNESP	Universidade Estadual Paulista
UNICAMP	Universidade Estadual de Campinas
UPA	Unidades Produtivas Agrícolas
USP	Universidade de São Paulo
VA	Valor Adicionado
VPA	Valor da Produção Agropecuária
§ / §§	parágrafo / parágrafos

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Representação gráfica do Princípio Constitucional Tributário da Capacidade Contributiva..... 140

Figura 2. Classificação de contribuintes “Nos Conformes” - Pirâmide de riscos... 166

Figura 3. Resultados do Programa “Nos Conformes”..... 169

Figura 4. Placar da Nota Fiscal Paulista..... 218

Figura 5. ICMS Ambiental..... 221

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 20

2 O SETOR AGRÍCOLA PAULISTA 26
2.1 A atividade agrária ou rural 27
2.1.1 Teorias clássicas sobre a atividade agrária 28
2.1.2 A atividade agrária na legislação brasileira 30
2.1.3 A atividade agrária na doutrina brasileira 36
2.2 O agronegócio 42
2.2.1 Os contornos jurídicos do agronegócio no Brasil 46
2.2.2 Os números e projeções do agronegócio no Brasil 52
2.3 A relação entre a atividade agrária e o agronegócio 57
2.4 A sistematização das características principais do setor agrícola paulista . 60

3 OS IMPOSTOS DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO (ICMS, IPVA E ITCMD) E SUAS ESPECIFICIDADES EM TORNO DO SETOR AGRÍCOLA PAULISTA 76
3.1 O recorte normativo do Sistema Tributário Paulista quanto aos impostos de sua competência exclusiva 79
3.2 O ICMS 79
3.2.1 Aspectos legislativos – a inserção do ICMS no Sistema Tributário, o ICMS no Brasil e no Estado de São Paulo 81
3.2.2 O aspecto material de incidência do ICMS paulista 83
3.2.3 Demais aspectos de incidência do ICMS paulista (subjetivo, espacial, temporal, quantitativo e exonerativo) 86
3.2.4 As principais especificidades do ICMS no que se refere ao setor agrícola paulista 91
3.3 O IPVA 101
3.3.1 Aspectos legislativos – a inserção do IPVA no Sistema Tributário, o IPVA no Brasil e no Estado de São Paulo 101
3.3.2 O aspecto material de incidência do IPVA paulista 103
3.3.3 Demais aspectos de incidência do IPVA paulista (subjetivo, espacial,

temporal, quantitativo e exonerativo) 104
3.3.4 As principais especificidades do IPVA no que se refere ao setor agrícola paulista 109
3.4 O ITCMD 110
3.4.1 Aspectos legislativos – a inserção do ITCMD no Sistema Tributário, o ITCMD no Brasil e no Estado de São Paulo 111
3.4.2 O aspecto material de incidência do ITCMD paulista 114
3.4.3 Demais aspectos de incidência do ITCMD paulista (subjetivo, espacial, temporal, quantitativo e exonerativo) 116
3.4.4 As principais especificidades do ITCMD no que se refere ao setor agrícola paulista 120

4 A JUSTIÇA FISCAL IMPOSITIVA E AS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO ESTADO DE SÃO PAULO, COM ENFOQUE NO SETOR AGRÍCOLA PAULISTA 126
4.1 O Princípio da Capacidade Contributiva e o seu papel para a busca da justiça fiscal no Brasil 128
4.1.1 O Princípio da Capacidade Contributiva e os benefícios fiscais, a seletividade em função da essencialidade, a progressividade e a extrafiscalidade 133
4.1.2 A aplicabilidade do Princípio da Capacidade Contributiva e seus limites, o "mínimo vital" e o "não confisco" 138
4.1.3 O Princípio da Capacidade Contributiva no Sistema Tributário Nacional sob o olhar da imposição tributária 146
4.2. A relação tributária no Brasil: seu caráter público-obrigacional 147
4.2.1 A relação tributária e a clássica ideia sancionatória, inclusive com sua criminalização 148
4.2.2 O Estado de São Paulo na vanguarda da mudança de paradigma da relação tributária 158
4.3 As relações tributárias oriundas do setor agrícola paulista sob a ótica da justiça fiscal 170

5 A JUSTIÇA FISCAL AMPLA, A CIDADANIA FISCAL E A SUSTENTABILIDADE TRIBUTÁRIA: MANIFESTAÇÕES

TRIBUTÁRIAS NO ESTADO DE SÃO PAULO E EM SEU SETOR AGRÍCOLA 176
5.1 O papel do Sistema Tributário Nacional na ordem constitucional de 1988 177
5.2 O Sistema Tributário Nacional e a justiça fiscal ampla 182
5.3 A cidadania fiscal 184
5.3.1 O dever fundamental de pagar tributo e a solidariedade 191
5.3.2 A cidadania fiscal enquanto cidadania social e econômica 198
5.4 A sustentabilidade tributária 202
5.4.1 O desenvolvimento nacional sustentável e a sustentabilidade 204
5.4.2 A sustentabilidade tributária para além da "tributação verde" 208
5.5 As manifestações de justiça fiscal ampla, cidadania fiscal e sustentabilidade tributária na tributação do Estado de São Paulo e em seu setor agrícola 215

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS 226

REFERÊNCIAS 237

1. INTRODUÇÃO

Os tradicionais ramos jurídicos do Direito Agrário e do Direito Tributário, aliados ao Direito do Agronegócio, podem ser substratos, por meio de seus sistemas normativos, estudos doutrinários e posições jurisprudenciais, para uma gama de pesquisas acadêmicas, inclusive acerca de temas que os interrelacionam (multidisciplinares), tal qual a tributação sobre a atividade agrária e sobre o agronegócio ou, simplesmente, a tributação sobre o setor agrícola.

A restrição dos aspectos jurídicos desse exemplo temático a um determinado território (o Estado de São Paulo), somada à caracterização setorial atual, aos dados censitários, à elucidação das configurações e dos funcionamentos de órgãos da Administração Pública estadual voltados às esferas tributária e agrícola (suas normas e linhas de atuação), às análises dos resultados econômicos oficiais e das influências desses resultados para a sociedade e em comparação com o desempenho nacional, reforçam o caráter interdisciplinar da pesquisa.

Assim, das pujantes relações jurídicas advindas do âmbito agrícola paulista derivam sinais de riqueza passíveis de tributação pelos entes federativos, dentre eles o Estado de São Paulo, titular da competência tributária exclusiva para exigir o ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o IPVA – imposto sobre propriedade de veículos automotores e o ITCMD – imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos.

As leis instituidoras desses impostos, as normas gerais e as complementares, o Código Tributário Nacional – CTN e os fundamentos constitucionais (Constituição Federal – CF e Estadual – CE) compõem o sistema normativo vigente e aplicável ao presente estudo, passível de ser analisado sob o prisma tecnicista e de ser recortado no pontilhado das especificidades setoriais em questão.

No entanto, delimitar o setor agrícola paulista, considerando o entendimento do que seja a atividade agrária, bem como o que se compreende pelo termo agronegócio e, depois, detectar os impostos estaduais que recaiam sobre os signos de riqueza emanados dessa vertente econômica, tendem a moldurar a pesquisa num viés predominantemente técnico-fiscal ou arrecadatório (busca de recursos pelo Estado para atendimento das despesas públicas).

Um passo adiante diz respeito a verificar se essa tributação estadual atrelada ao setor agrícola paulista é condizente com o ideário de justiça fiscal impositiva, ou seja, se atende ao Princípio da Capacidade Contributiva, vetor do Sistema Tributário Nacional – STN, pelo qual, "sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte" (Brasil, 1988). Em geral, é conjugado com o Princípio da Isonomia

Tributária, que proíbe a prática de "tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente" (Brasil, 1988).

Como a relação tributária é obrigacional, uma alternativa à forma clássica sancionatória pode ensejar uma melhor performance arrecadatória, o que mudaria o seu paradigma. Em outras palavras, a verificação das características da relação tributária entre os contribuintes paulistas de um lado (dentre eles produtores rurais e demais participantes do setor agrícola) e o Estado de São Paulo de outro é capaz de demonstrar os atributos da política fiscal local contemporânea e de suscitar a avaliação de seus resultados arrecadatórios, possibilitando, ainda, a convalidação da existência da justiça fiscal em cada imposição tributária escolhida (ICMS, IPVA e ITCMD).

Contudo, o ineditismo da pesquisa está na expansão do estudo dessa tributação setorial para além de sua incumbência tradicional de angariar recursos para custear gastos públicos, averiguando o seu papel na consecução dos objetivos fixados constitucionalmente, se há justiça fiscal nessa busca (com a análise da modulação da carga tributária brasileira e de outras medidas tributárias), ou, ainda, se efetivamente demonstra uma solidariedade capaz de ensejar a cidadania fiscal e, por fim, se o seu desenvolvimento está condizente com a sustentabilidade, a ponto de atender as necessidades das gerações presente e futuras, não somente com a chamada "tributação verde" (que proclama o sentido protetivo ambiental), mas também em todas as suas demais dimensões (social, cultural, territorial, econômica, política, entre outras).

A investigação acerca da existência da consciência de uma cidadania fiscal inerente aos protagonistas do setor agrícola paulista, enquanto contribuintes tributários, consumidores ou meros cidadãos, sobretudo quanto ao seu compromisso ativo na implantação ou controle de políticas públicas para esse setor e para toda a população, sem desprezar o olhar dessa mesma realidade sob o enfoque governamental, aliada à percepção do caminhar da tributação em concordância com os fins previstos na CF e com o modelo da sustentabilidade são os maiores desafios, homologadores da abordagem transdisciplinar e original dessa pesquisa.

Portanto, o objetivo geral da presente pesquisa é evidenciar a tributação estadual que está atrelada ao setor agrícola paulista e, a partir de suas diretrizes técnico-arrecadatórias e das especificidades contemporâneas dessas relações jurídico-tributárias, relacioná-la com a justiça fiscal, a presença de cidadania fiscal e ao desenvolvimento de uma sustentabilidade tributária.

Trata-se de uma pesquisa perfeitamente aderente aos estudos da cidadania e sistemas normativos, que principia pelo recorte setorial (setor agrícola paulista), com destaque para a situação atual de dois relevantes institutos jurídicos (atividade agrária e agronegócio) e constata as especificidades da tributação estadual (ICMS, IPVA e ITCMD) incidente sobre as bases de riqueza geradas na engrenagem normativa dos sistemas tributários (nacional e local).

Depois, o intuito é demonstrar a observância da justiça fiscal impositiva, sob os ângulos do respeito ao Princípio da Capacidade Contributiva e do perfil da relação entre Fazenda Pública Estadual e contribuintes paulistas para, ao final, evidenciar o papel dessa tributação no plano amplo de sintonia com a construção de uma sociedade livre, justa e solidária e com o desenvolvimento nacional sustentável, redutor de desigualdades e promotor do bem-estar.

A importância do setor agrícola paulista para o Estado de São Paulo não se restringe aos resultados econômicos, haja vista, por exemplo, o aspecto tributário derivado desses resultados, que vai além do que meramente pagar tributos para custear despesas públicas, pois tende a legitimar os seus integrantes à participação efetiva na vida política voltada ao desenvolvimento sustentável e inclusivo, impactando, portanto, a plena cidadania.

Nessa linha, o capítulo 2 delineia o setor agrícola paulista principalmente sob a ótica do Direito no contexto nacional, em especial quanto aos institutos jurídicos da atividade agrária e do agronegócio, com sua disciplina normativa, organização administrativa, nuances atuais (tais como a multifuncionalidade e as externalidades) e perfil de seus principais protagonistas, sem olvidar de sua importância econômico-social.

De um lado, a partir de tradicionais teorias para caracterização de uma atividade como agrária ou rural (agrobiológica, agrariedade e acessoriedade), somadas aos diversos e esparsos dispositivos normativos pátrios e aos sólidos estudos doutrinários, buscou-se o estágio atual desse entendimento. De outro, com a caracterização da cadeia do agronegócio, foi possível demonstrar que a atividade agrícola se concentra em uma das fases desse processo.

Embora permeie várias áreas do conhecimento, o agronegócio foi aqui objeto de estudo sob o ângulo jurídico-econômico, que ainda levou em consideração a sua dinâmica espacial. A sua configuração como cadeia produtiva, a sua relação com a atividade agrária, a sua vinculação com a agricultura familiar, os seus resultados econômicos, analisados sob os pontos de vista do Estado de São Paulo e do país estão expostos no capítulo 2.

Por sua vez, o capítulo 3 caracteriza os principais aspectos de incidência tributária (material, subjetivo, espacial, temporal, quantitativo e exonerativo) relativos a cada um dos impostos estaduais de competência exclusiva – ICMS, IPVA e ITCMD, sob o recorte do sistema normativo paulista e o olhar delimitado de seu setor agrícola, contextualizando-os, ainda, no cenário maior do Sistema Tributário Nacional.

As especificidades tributárias relativas ao setor agrícola paulista foram analisadas a partir de cada imposto. No ICMS, as manifestações do Princípio da Seletividade em função da Essencialidade (que implica em alíquotas mais elevadas para produtos supérfluos e alíquotas menores para gêneros de primeira necessidade), por meio dos benefícios fiscais (com ênfase

para as isenções, as reduções de base de cálculo e os créditos outorgados) foram a tônica.

No IPVA, uma anotação relevante se referiu à consolidada hipótese de isenção relativa às máquinas agrícolas, recentemente erigida ao *status* de imunidade tributária. A propósito, durante o desenvolvimento da presente tese foi aprovada a Emenda Constitucional – EC nº 132/2023, conhecida como "Reforma Tributária" (Brasil, 2023a), que promoveu substanciais modificações no STN, notadamente quanto à tributação incidente sobre o consumo, contemplando, ainda, outros diversos pontos tangenciais, dentre eles a referida benesse fiscal.

No ITCMD, o destaque ficou por conta do valor venal (ou de mercado) do imóvel transmitido (sua base de cálculo), cujo piso adotado pela legislação paulista nas transmissões de imóveis rurais é aquele apontado à Receita Federal do Brasil – RFB para a exigência do imposto sobre a propriedade territorial rural – ITR, em que prevalece a dimensão extrafiscal, ou seja, é um instrumento da União para "desestimular a manutenção de propriedades improdutivas" (Brasil, 1988). Por sua vez, nas transmissões de imóveis urbanos, o piso é o valor utilizado pelas prefeituras municipais para a cobrança do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU, em que prevalece a finalidade fiscal (uma fonte de arrecadação para os Municípios). Por conta dessa diferença, aliada às diferentes modalidades de lançamento a que se sujeitam (o IPTU é lançado diretamente e o ITR é lançado por homologação), os valores venais oficiais tendem a ser maiores para os imóveis urbanos e menores para os imóveis rurais.

Já o capítulo 4 confirma a presença da justiça fiscal impositiva por meio do respeito ao Princípio da Capacidade Contributiva nas obrigações exacionais em que são partes opostas os contribuintes do setor agrícola paulista e o Estado de São Paulo, com ênfase na mudança de paradigma desse liame público-obrigacional, da clássica ideia sancionatória para a vanguardista vertente colaborativa.

Nesse capítulo foram estipulados critérios balizadores da manifestação do Princípio da Capacidade Contributiva, aos quais cada imposto estadual passível de atrelamento ao setor agrícola paulista foi individualmente avaliado, especificamente quanto ao respeito às imunidades constitucionais, aos princípios tributários (em especial o Princípio do Não Confisco) e ao ideário de mínimo vital ou existencial.

Ainda, no capítulo 4 foram colecionadas todas as iniciativas paulistas, legislativas e da administração tributária, que vem se mostrando capazes de alterar a realidade até então posta de litigiosidade inerente à relação entre o credor tributário (Estado de São Paulo) e os devedores contribuintes. O enfoque no respeito mútuo e na boa-fé entre as partes ensejou a manifestação de maior eficiência arrecadatória, com aumento de arrecadação sem aumento de tributos.

O capítulo 5 avança na *interface* do Direito Agrário (atividade agrária e agronegócio)

com o Direito Tributário (tributação paulista sobre o setor agrícola) para além da visão meramente arrecadatória, averiguando o papel desempenhado pelas medidas tributárias na busca pela justiça fiscal ampla (consecução dos objetivos republicanos), se condizente ainda com os ideários de cidadania fiscal e de sustentabilidade tributária.

A tributação tem sim uma função típica de obter recursos para o Estado, porém, numa linhagem moderna, constitui um dos "principais instrumentos de repartição de riqueza e de desenvolvimento econômico" (Delgado, 2003, p. 403). Nesse sentido, as normas tributárias devem ser interpretadas "em harmonia com os postulados postos na Constituição Federal, todos voltados para a construção de uma democracia plena" (Delgado, 2003, p. 427).

Assim, o capítulo 5 está voltado para a associação da tributação ao desenvolvimento nacional e local, à atenuação de desigualdades sociais, à efetivação de uma cidadania fiscal solidária, sempre com vistas a promover a sustentabilidade tributária e sob o primado da justiça fiscal. A modulação desse contexto ao Estado de São Paulo (que abarca o seu setor agrícola) é feita com base nas análises normativas, de programas de governo e de dados governamentais.

A pesquisa se valeu de dois métodos de procedimento. O levantamento de dados, por meio das técnicas de pesquisa bibliográfica e documental, e o comparativo, visando traçar os perfis dos institutos e das instituições jurídicas, suas similitudes e divergências (Gil, 2014, p. 16) e estabelecer conexões (afastamentos e aproximações) entre os diversos fenômenos complexos explorados nesse estudo, oriundos de ramos jurídicos distintos.

A revisão bibliográfica foi realizada por meio da Comunidade Acadêmica Federada – CAFe. As buscas avançadas contemplaram os principais termos e expressões objetos dessa pesquisa, com suas variações (com o uso de radicais e operadores lógicos), tais como: "atividade agrária ou rural", "agronegócio", "capacidade contributiva", "cidadania fiscal", "confisco", "conformidade tributária", "extrafiscalidade", "justiça fiscal", "mínimo vital", "sustentabilidade tributária", "tributação agrária ou rural", dentre outros. O refinamento foi pautado por tipo de material, ano de publicação, leitura de resumos, relevância da instituição responsável pela publicação, constatação de citações, tudo isso ajustado à pertinência ao mencionado objetivo geral dessa pesquisa.

Já a pesquisa documental teve atuação qualitativa e contemplou, basicamente, censos agropecuários, projeções do agronegócio, dados divulgados pela Administração Pública e estudos oficiais de carga tributária, todos aplicados para o atingimento dos objetivos geral e específicos da presente tese. A utilização desses documentos não teve pretensão exaustiva, primando-se pela visão atual da realidade e buscando obter uma contribuição inédita para a comunidade acadêmica.

Em relação aos materiais levantados e posteriormente utilizados nas fases de revisão e fichamento, além das fontes formais estatais do Direito brasileiro, especialmente as legislativas (Diniz, 2003, p. 282), também foram prestigiadas as produções acadêmicas, principalmente dissertações e teses, bem como as doutrinárias, com destaques para os livros e os artigos científicos, em especial as pátrias, robustecidas com os precedentes jurisprudenciais.

A técnica de pesquisa jurisprudencial foi utilizada tangencialmente, sobretudo quanto à existência de tributos estaduais atrelados ao setor agrícola paulista questionados à luz do Princípio da Capacidade Contributiva, vetor da justiça fiscal impositiva. Buscou-se o entendimento do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo – TJ-SP (recortes institucional e processual) acerca da existência de causas correlacionando os impostos paulistas (IPVA, ICMS e ITCMD), com a atividade agrária, bem como o agronegócio, sob a perspectiva do fundamento do Princípio da Capacidade Contributiva (recortes temáticos), o que não apontou resultados (mesmo sem recorte temporal). Ainda, foram confirmados nos tribunais superiores (STF e STJ) os principais fundamentos das teses tributárias aplicáveis aos referidos impostos e à vertente rural ou agrária explorados no presente trabalho.

Como método de abordagem aplicado à pesquisa está o dialético, ambientado numa perspectiva dinâmica da realidade (Henriques; Medeiros, 2017, p. 41), que possibilitou as correlações dos objetos essenciais desse estudo (setor agrícola paulista como atividade agrária e agronegócio, tributação estadual, relação jurídico-tributária, justiça fiscal, cidadania fiscal e sustentabilidade tributária) como resultantes de múltiplas determinações e fatores, notadamente os de ordem normativa, reflexos do contexto socioeconômico vigente.

Essa perspectiva dialética foi capaz de proporcionar a análise crítica desses institutos jurídicos e a busca por seus reais significados, além de ser própria para temas de enfoque interdisciplinar e capaz de relacionar os resultados de políticas públicas, a configuração da Administração Pública, o desempenho econômico setorial, as mudanças nas relações jurídicas, num espectro maior de estarem norteados para a consecução dos objetivos constitucionais e permeados pela transversalidade da sustentabilidade.

Essa sequência de capítulos, concatenada e balizada pelos referidos métodos de pesquisa, possibilitou, ao final, a sistematização das conclusões, que evidenciaram o potencial do fenômeno jurídico, inclusive enquanto instrumento transformador da realidade, estudado sob os prismas de mais de um ramo do Direito, alinhado com a axiologia constitucional, passível de ser relacionado com resultados econômicos e objetos de outras ciências.

2 O SETOR AGRÍCOLA PAULISTA

Os termos "agrário"[1], "rural"[2] e "agrícola"[3], embora apresentem sutis diferenças entre si, muitas vezes são utilizados[4] como sinônimos (a exemplo dessa pesquisa), verdadeiros qualificativos que permeiam a associação ao campo como local geográfico ou espaço passível de produção, ensejador de relações, cenário para mudanças econômico-sociais e suscetível a regulamentação e debates[5]. Já a palavra "setor" remete à ideia de área com negócios afins (setor primário, secundário, terciário e quaternário[6]) ou de ramo de atividade econômica[7] (setor agrícola).

No território do Estado de São Paulo[8], além da agropecuária, tida como a junção de duas atividades agrárias típicas[9] (agricultura e pecuária), outros empreendimentos estão atrelados à produção agrícola, incluindo aqueles compreendidos na concepção de "agronegócio", cujo conjunto compõe o importante setor agrícola paulista.

---

[1] O termo "agrário" (do latim *ager*) tem um viés de campo no seu sentido produtivo (Ferreira, 2002, p. 2).

[2] O termo "rural", por sua vez, originário do latim *rus*, enseja também a ideia de campo, porém no sentido de localização, como oposto à cidade (Ferreira, 2002, p. 2).

[3] Na Lei nº 8.171/91, que dispõe sobre a política agrícola, o termo "agrícola" é usado tanto na caracterização da atividade como do setor econômico. No art. 2º, inc. I, está proclamado que "a atividade agrícola compreende processos físicos, químicos e biológicos, onde os recursos naturais envolvidos devem ser utilizados e gerenciados, subordinando-se às normas e princípios de interesse público, de forma que seja cumprida a função social e econômica da propriedade" (Brasil, 1991). O seu inc. II anuncia que "o setor agrícola é constituído por segmentos como: produção, insumos, agroindústria, comércio, abastecimento e afins, os quais respondem diferenciadamente às políticas públicas e às forças de mercado" (Brasil, 1991).

[4] Outro termo bastante utilizado na seara do Direito Agrário é o "fundiário". "Para definir o imóvel os romanos utilizavam as palavras *fundus* ou *praedium*. A primeira fazia referência ao imóvel sem construções (terreno), enquanto a segunda era aplicada de maneira geral a qualquer imóvel, sem se levar em conta se edificado ou não" (Rocha; Treccani; Benatti; Haber; Chaves, 2015, p. 28). Considerando as definições acima, "pode se afirmar que a estrutura fundiária é maneira pela qual a propriedade da terra rural se distribui num determinado espaço geográfico. Ela está intimamente vinculada a relações sociais, econômicas e jurídicas consolidadas ao longo do tempo" (Rocha; Treccani; Benatti; Haber; Chaves, 2015, p. 29).

[5] É assim com a Constituição Federal de 1988 – CF, que possui as seguintes expressões em seu texto: propriedade rural, imposto sobre propriedade territorial rural, imóvel rural, extensão rural, eletrificação rural, trabalhador rural, zona rural, produtor rural, empregador rural, crédito rural, serviço nacional de aprendizagem rural, sindicatos rurais, proprietários rurais, glebas rurais, populações rurais, parceiros rurais, meeiros rurais, arrendatários rurais e módulos rurais; direito agrário, questões agrárias, reforma agrária e dívida agrária; lei agrícola, política agrícola, pesquisa e uso agrícolas, seguro agrícola, planejamento agrícola, aeronaves agrícolas e máquinas agrícolas.

[6] "Primário: atividades que utilizam recursos naturais, [...] a mineração e agricultura; [...] Secundário: produção e transformação dos bens derivados do setor primário, [...] a indústria; [...] Terciário: ligado aos setores de serviços e comércio. [...] quaternário [...] envolve tecnologia da informação e pesquisa" (Setores da economia, 2023).

[7] "Economia é o conjunto de atividades desenvolvidas [...] visando a produção, distribuição e o consumo de bens e serviços necessários à sobrevivência e à qualidade de vida" (Universidade de São Paulo, 2023b).

[8] Segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, o Estado de São Paulo apresenta a área territorial de 248.219,485 km² (2022).

[9] "A atividade agrária não é a única que o agricultor pratica, pois que lhe cabe, na maioria das vezes, beneficiar, transportar e vender sua produção. [...] verifica-se a coexistência de atividades agrárias (típicas) e atividades de indústria, transporte e comércio (atípicas), porém conexas da atividade rural" (Miguel Neto, 1997, p. 70).

2.1 A atividade agrária ou rural

A atividade agrária ou rural (utilizadas como sinônimas nessa pesquisa) tende a suscitar, num primeiro momento e sem grandes reflexões, a referência à produção agropecuária materializada em um imóvel rural. No Brasil, essa atividade, escorada em raízes clássicas, tem demonstrado uma constante evolução sob os prismas legislativo e doutrinário.

A constatação de sua aparição em vários textos normativos ao longo dos anos desafia o pesquisador a tricotar suas nuances, com o objetivo de delimitar o seu estágio de desenvolvimento e de observar uma possível tendência de mudança de paradigma, para além da produção agrícola propriamente dita.

Os estudiosos do tema também se valem da atividade agrária como essência de diversas pesquisas, seja como o instituto jurídico cerne[10] do Direito Agrário[11], seja na linha expansionista de uma atividade por conexão, ou ainda, ressaltando suas múltiplas funções capazes de firmar sua correlação com o desenvolvimento sustentável[12].

O viés econômico da atividade agrária é refletido na própria História do Brasil, com ciclos econômicos marcantes e definidores de momentos relevantes da construção nacional, que sempre primaram pela exportação:

> A história econômica do Brasil é marcada por ciclos bem definidos, com a ascensão e queda de algumas atividades extrativistas e agrícolas que, por períodos consideráveis, figuraram como protagonistas na pauta de exportações brasileiras. Nesse processo, já tiveram a sua vez produtos como o pau-brasil, o ouro, o açúcar, o algodão, o café e a borracha, os quais ganharam tamanha expressividade que por muitos anos determinaram os rumos da economia nacional, com impactos não menos relevantes sob o prisma social (Souza, 2007, p. 30).

Em um passo adiante, o feixe de atividades econômicas ligadas pela atividade agrária é a essência do que se convencionou chamar de "agronegócio". A minuciosa exploração, doravante, de cada um desses institutos jurídicos integrantes do setor agrícola (atividade agrária

---

[10] Hironaka destaca a atividade agrária "como o centro polarizador de todo o sistema jurídico agrário, traduzindo, desta forma, a própria especialidade doutrinária do novo ramo" (1997, p. 29).

[11] O reconhecimento do Direito Agrário como ramo autônomo do direito está no inc. I, do art. 22 da CF (Brasil, 1988). Borges concebeu o Direito Agrário como "o conjunto sistemático de normas jurídicas que visam disciplinar as relações do homem com a terra, tendo em vista o progresso social e econômico do rurícola e o enriquecimento da comunidade" (1998, p. 17). Nessa reconhecida definição doutrinária, o autor exultou não somente a atividade agrária, ao colocar as *interfaces* do ser humano com a terra como centro da disciplina jurídica desse ramo do direito, como também plantou uma semente do desenvolvimento sustentável e inclusivo, ao abrigar o desenvolvimento econômico-social do produtor e, por consequência, de sua comunidade.

[12] "O desenvolvimento sustentável é aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem a suas próprias necessidades" (Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, 1991, p. 46).

e agronegócio), de suas externalidades positivas, sem negligenciar suas adversidades, é crucial para o resgate do tema, a sua delimitação no Estado de São Paulo e os estudos de suas repercussões tributárias.

2.1.1 Teorias clássicas sobre a atividade agrária

Em estudo com o fim de caracterizar uma atividade como agrária, Hironaka (1997, p. 30) resgatou os critérios prevalecentes em teorias desenvolvidas pelos jusagraristas estrangeiros Carrera, Carrozza e Vivanco, respeitáveis diretrizes à produção doutrinária pátria.

Carrera desenvolveu a Teoria Agrobiológica, transportando o binômio natureza e vida da ciência agronômica para a jurídica, entendido como terra e processo agrobiológico, fatores determinantes de uma atividade como agrária, que "se cumple cuando el hombre con su trabajo explota la tierra para hacerla producir, a través de un proceso agrobiológico, los frutos destinados al consumo directo" (1978, p. 6)[13]. Logo, o ser humano é o fomentador da vida por meio da produção da terra, ou, ainda, a atividade agrária está restrita e decorre desse processo produtivo junto ao substrato terra.

Com uma variável a mais está a Teoria da Agrariedade, justificada por Carrozza, que agregou o risco da natureza como critério caracterizador da atividade agrária, tida apenas como um ciclo biológico na teoria anterior. A agrariedade seria o ponto de convergência de todos os institutos que informam o Direito Agrário, "de maneira a torná-los harmônicos e homogêneos entre si, tendo em vista a formação de um verdadeiro sistema" (Hironaka, 1997, p. 37). Assim, a produção da terra pelo ser humano, para ser considerada uma atividade agrária, deve estar sujeita aos fenômenos da natureza (clima, vento, pragas, por exemplo). Sem a sujeição a tais fatores naturais, mesmo o ciclo biológico fomentado pelo ser humano não seria necessariamente uma atividade agrária. Seriam artificiais, portanto, os cultivos em estufas e viveiros (Rocha, 1999, p. 41), ou hidropônicos (Brebbia; Malanos, 1997, p. 34).

Já os estudos de Vivanco incutiram o tom agrário a algumas atividades não tipicamente de produção rural, em decorrência de suas relações econômico-sociais, na busca por discernir quando a atividade industrial ou comercial está sob o manto da atividade agrária e quando guarda independência. Pela Teoria da Acessoriedade, a transformação e/ou o comércio serão agrários quando forem complementares à atividade agrária típica (cultivo e criação).

---

[13] "[A atividade agrária] se cumpre quando o homem com seu trabalho explora a terra para fazê-la produzir, por meio de um processo agrobiológico, os frutos destinados ao consumo direto" (Carrera, 1978, p. 6, tradução nossa).

> Para definir con precisión el limite entre la actividad agraria y la actividad industrial y comercial, és preciso adoptar alguno de los criterios enumerados. El más claro y concluyente resulta el de la accessoriedad. En efecto, la actividade agraria productiva deve ser la que desempeña el papel principal dentro del ámbito rural, mientras que las actividades transformadoras y comerciales constituyem el accesorio o complemento de aquélla (Vivanco, 1967, p. 20-21)[14].

A necessidade, a prevalência, a autonomia, a normalidade e a ruralidade são os outros critérios[15] mencionados por Vivanco que se prestam a caracterizar uma atividade no contexto agrário. Porém, é o preceito da acessoriedade, por sua razoabilidade e praticidade, que fundamentou a sua classificação para as atividades agrárias:

> 1. Próprias: a) atividade produtiva; b) [...] conservativa; c) atividade preservativa.
> 2. Acessórias: a) atividade extrativa; b) atividade capturativa.
> 3. Conexas: a) atividades manufatureiras; b) atividade transportadora; c) atividade processadora; d) atividade lucrativa; e) atividade consuntiva. Referidas atividades serão consideradas conexas sempre que se realizarem pelo produtor de forma a complementar a sua atividade produtiva agrária.
> 4. Vinculadas: considerar-se-ão vinculadas as atividades mencionadas no rol das conexas, desde que se exerçam sem relação de complementação à atividade produtiva agrária (Hironaka, 1997, p. 41-42).

Essas sólidas teorias de Carrera (agrobiológica), Carrozza (agrariedade) e Vivanco (acessoriedade) constituem um recorte doutrinário sul-americano e europeu que auxiliou a doutrina pátria[16] na busca de adequação à realidade brasileira[17] ou como pontos-de-partida para desenvolvimento de novas teorias nacionais acerca da caracterização de uma atividade como agrária, cuja importância vai além da delimitação do âmago do Direito Agrário, alcançando e influenciando, por exemplo, as reflexões e a abrangência do instituto jurídico do agronegócio, bem como possibilitando os estudos tributários sobre a sua relevância econômica.

---

[14] "Para definir com precisão o limite entre a atividade agrária e a atividade industrial e comercial, é necessário adotar um dos critérios elencados. O mais claro e conclusivo é a da acessoriedade. Com efeito, a atividade agrária produtiva deve ser a que desempenha o papel principal no meio rural, enquanto as atividades de transformação e comercialização constituem o acessório ou complemento da primeira" (Vivanco, 1967, p. 20-21, tradução nossa).

[15] Pelo critério da necessidade, as atividades industrial e comercial devem ser consideradas agrárias caso a produção agrícola ou criação animal sejam imprescindíveis àquelas. Pelo critério da prevalência, as atividades industrial e comercial não serão agrárias caso predominem sobre a produção agrícola ou criação animal. Pelo critério da autonomia, as atividades industrial e comercial não serão agrárias se realizadas de forma independente da produção agrícola ou criação animal. Pelo critério da normalidade, a atividade agrária é aquela típica do cotidiano rural. Por fim, pelo critério da ruralidade, a atividade agrária é caracterizada pela produção agrícola ou criação animal realizada em imóvel localizado na zona rural (Hironaka, 1997, p. 38-39).

[16] "No Brasil, todos os autores clássicos se pronunciaram sem grandes divergências [...]. Os modernos costumam adotar os critérios já consagrados, pincelando, aqui e ali, novas cores sobre o assunto, mas o critério realmente adotado foi transposto da concepção de [...] Vivanco e abraça o critério da acessoriedade" (Costa, 2001, p. 40).

[17] "[As Teorias de Carrerra e Carrozza são] mais um subsídio ao estabelecimento do conceito de atividade agrária, a ser completado pelos critérios já conhecidos doutrinariamente, tendo-se presente, [...], a evolução histórico-científica e legislativa de cada país com suas condições próprias de tempo e lugar [...]" (Rocha, 1999, p. 42-43).

2.1.2 A atividade agrária na legislação brasileira

Ao focar a análise da atividade agrária na legislação brasileira vigente, a Lei nº 4.504/64, conhecida como "Estatuto da Terra", é o marco inicial. Nele não há uma definição normativa ou mesmo uma lista do que seja atividade agrária. O interessante é que a atividade agrária (ou seus termos correlatos) foi utilizada como fundamento ou como objeto de outros institutos jurídicos.

Um exemplo dessa atividade como fundamento de outro instituto jurídico é o teor do seu art. 4º, inc. I, que definiu o imóvel rural como "o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização que se destina à exploração extrativa agrícola, pecuária ou agroindustrial, [...]" (Brasil, 1964). Aqui, o desenvolvimento da atividade agrária fundamenta o que seja imóvel rural. Agora, um exemplo dessa atividade como objeto de outro instituto jurídico está previsto no seu art. 1º, §2º, que considerou política agrícola como "o conjunto de providências de amparo à propriedade da terra, que se destinem a orientar, no interesse da economia rural, as atividades agropecuárias [...]" (Brasil, 1964). Nesse tópico, a atividade agrária é objeto da política agrícola.

Ainda sobre a atividade agrária no Estatuto da Terra, há um aspecto relevante, quiçá a gênese da preocupação com um desenvolvimento sustentável, ou então uma diretriz para uma aplicação mais ampla do instituto, que diz respeito à pesquisa.

> Art. 10 O Poder Público poderá **explorar** direta ou indiretamente, qualquer imóvel rural de sua propriedade, **unicamente para fins de pesquisa,** experimentação, demonstração e fomento, visando ao **desenvolvimento da agricultura**, a programas de colonização ou fins educativos de assistência técnica e de readaptação (Brasil, 1964, grifo nosso).

Em outras palavras, a pesquisa enquanto atividade agrária, e mais tarde como integrante da cadeia do agronegócio parece ter origem no Estatuto da Terra, tendo como um objetivo relevante o "desenvolvimento da agricultura" (Brasil, 1964).

Em 1973, a Lei nº 5.889, que estatuiu as normas reguladoras do trabalho rural, definiu em seu art. 3º a figura do empregador rural como "a pessoa física ou jurídica, proprietário ou não, que explore atividade agro-econômica, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou através de prepostos e com auxílio de empregados" (Brasil, 1973). É explícito aqui o viés econômico associado à atividade agrária.

De forma expressa, por meio da Lei nº 13.171/2015, que deu nova redação ao §1º do referido art. 3º da Lei nº 5.889/73, houve a inclusão na ideia de atividade agro-econômica, da

exploração industrial em estabelecimento agrário não compreendido na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) e de turismo rural ancilar à exploração agro-econômica (Brasil, 2015a).

Essa evolução legislativa trouxe a agroindústria e o turismo[18] como atividades agrárias, ensejando o reconhecimento governamental e prestigiando o clamor doutrinário:

> A agroindústria é o ambiente físico equipado e preparado onde um conjunto de atividades relacionadas à transformação de matérias-primas agropecuárias provenientes da agricultura, pecuária, aquicultura ou silvicultura são realizadas de forma sistemática (Brasil, 2021a).
>
> [...] é que nesse processo [de evolução das atividades econômicas], se adentra ao setor turístico, como forma de se criar no campo, um novo modelo de atividade agrária. É sabido que a vida contemporânea ocasiona uma busca intensiva de requisitos saudáveis para passeios e descanso. Dia-a-dia se intensifica a procura por lugares com ar puro, contato com a natureza, águas minerais, lagos para pesca, passeios montanhosos, alimentos sem agrotóxicos, vida saudável (Maniglia, 1999, p. 220).

Em retomada, a Lei nº 8.171/91, que dispõe sobre a política agrícola, estabeleceu em seu art. 2º os seus fundamentos:

> Art. 2° A política fundamenta-se nos seguintes pressupostos:
> I - a atividade agrícola compreende processos físicos, químicos e biológicos, onde os recursos naturais envolvidos devem ser utilizados e gerenciados, subordinando-se às normas e princípios de interesse público, de forma que seja cumprida a função social e econômica da propriedade;
> II - o setor agrícola é constituído por segmentos como: produção, insumos, agroindústria, comércio, abastecimento e afins, os quais respondem diferenciadamente às políticas públicas e às forças de mercado;
> III - como atividade econômica, a agricultura deve proporcionar, aos que a ela se dediquem, rentabilidade compatível com a de outros setores da economia;
> IV - o [...] abastecimento alimentar é condição básica para garantir a tranquilidade social, a ordem pública e o processo de desenvolvimento econômico-social;
> V - a produção agrícola ocorre em estabelecimentos rurais heterogêneos quanto à estrutura fundiária, condições edafoclimáticas, [...] infraestrutura, capacidade empresarial, níveis tecnológicos e condições sociais, econômicas e culturais;
> VI - o processo de desenvolvimento agrícola deve proporcionar ao homem do campo o acesso aos serviços essenciais: saúde, educação, segurança pública, transporte, eletrificação, comunicação, habitação, saneamento, lazer e outros benefícios sociais (Brasil, 1991).

Os incs. I, II e VI tem maior valia para a presente pesquisa. A começar pelo inc. II, o setor agrícola, que além das atividades agrárias típicas produtivas, abrange as atividades

[18] A Lei Complementar – LC nº 116/2003 traz em seu anexo a lista de serviços tributados pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS, de competência dos Municípios e do Distrito Federal – DF (Brasil, 2003b). Nessa lista, alguns serviços, a exemplo do turismo (item 9) e da contabilidade (item 17), têm as suas especificações de nicho de mercado, na prática, a partir de associações com outros termos, tal qual o rural (turismo rural e contabilidade rural). Em pesquisa sobre a contabilidade rural, Hofer, Borilli e Philippsen concluíram que "a contabilidade ainda é vista pelos empresários rurais como uma imposição dos contadores e não como uma ferramenta gerencial para auxiliar os gestores. Estes demonstraram não confiarem nos serviços contábeis, além de terem medo do fisco, uma vez que a fiscalização está crescendo a cada dia naquela área" (2006, p. 05).

anteriores (insumos) e posteriores (agroindústria, comércio e abastecimento), em consonância com uma visão do agronegócio fulcrada na Teoria da Acessoriedade de Vivanco.

O inc. I, ao considerar como atividade agrícola, além de processos biológicos, em que os recursos naturais devem ser utilizados e gerenciados (conforme as Teorias Agrobiológica de Carrera e Agrariedade de Carrozza), tanto os processos físicos como os químicos, mostra uma tendência expansionista da legislação. Outra característica dessa definição legal de atividade agrícola é que destoa das demais por não se resumir a um rol e por colocar na sua essência o interesse público[19] e as funções social[20] e econômica[21] da propriedade em que se desenvolve.

E por falar em desenvolvimento, agora na moldura agrícola, o inc. VI é farto ao definir os serviços essenciais para a plena cidadania[22] do homem do campo, "saúde, educação, segurança pública, transporte, eletrificação, comunicação, habitação, saneamento, lazer e outros benefícios sociais" (Brasil, 1991), dando o tom da visão agrária para o objetivo constitucional de garantia do desenvolvimento nacional (Brasil, 1988).

Ainda, a Lei nº 8.171/91, no parágrafo único de seu art. 1º, prevê como "atividade agrícola a produção, o processamento e a comercialização dos produtos, subprodutos e derivados, serviços e insumos agrícolas, pecuários, pesqueiros e florestais" (Brasil, 1991). Esse dispositivo também tem caráter expansionista para além da atividade produtiva propriamente dita, mais sintonizada com o conceito mais amplo de agronegócio, que será explorado adiante.

Por sua vez, a Lei nº 8.629/93, que regulamentou os dispositivos constitucionais concernentes à reforma agrária definiu, em seu art. 4º, inc. I, o imóvel rural como "o prédio rústico de área contínua, qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar

---

[19] "[...] o interesse público deve ser conceituado como o interesse resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da sociedade e pelo simples fato de o serem" (Mello, 2016, p. 62).

[20] No rol dos direitos e garantias fundamentais previsto na CF (art. 5º, XXIII) consta que "a propriedade atenderá a sua função social" (Brasil, 1988). O art. 186 da Carta Magna proclama que a função social da propriedade rural é atendida quando presentes, concomitantemente, quatro requisitos, a saber, produtividade, "aproveitamento racional e adequado", ambiental, "utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente", trabalhista, "observância das disposições que regulam as relações de trabalho" e bem-estar, "exploração que favoreça o bem-estar dos proprietários e dos trabalhadores" (Brasil, 1988).

[21] A função econômica da propriedade não pode ser dissociada de sua função social. Tanto é assim que dentre os princípios da ordem econômica previstos no art. 170 da CF está, no inc. III, a "função social da propriedade" (Brasil, 1988). Em outro exemplo, também constitucional, dentre os direitos e garantias fundamentais, o inc. XXII do art. 5º garante o direito de propriedade, num viés mais privado, individual, ao passo que o inc. seguinte apenha o dever de que a propriedade atenda a sua função social, numa vertente tipicamente de interesse público. O aproveitamento econômico da propriedade rural é associado ao ideal de produtividade e positivado no art. 6º da Lei nº 8.629/93, pelo qual "considera-se propriedade produtiva aquela que, explorada econômica e racionalmente, atinge, simultaneamente, graus de utilização da terra e de eficiência na exploração, segundo índices fixados pelo órgão federal competente" (Brasil, 1993).

[22] Na presente pesquisa, como se verá mais adiante, a cidadania é tida como a qualidade de quem é cidadão, titular de direitos e deveres, cujos exercícios revelam o pertencimento a um Estado.

à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agro-industrial" (Brasil, 1993). O destaque fica por conta da separação entre atividade extrativa vegetal e florestal como atividades autônomas, ambas agrárias. A menção à agroindústria também é digna de nota.

Adentrando à seara tributária[23], a Lei nº 8.023/90 (alterada pela Lei nº 9.250/95), que disciplina o imposto de renda da pessoa física – IRPF sobre a atividade rural, assim a elenca:

> Art. 2º Considera-se atividade rural:
> I - a agricultura;
> II - a pecuária;
> III - a extração e a exploração vegetal e animal;
> IV - a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;
> 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.
> Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à mera intermediação de animais e de produtos agrícolas (Brasil, 1990b).

Tal rol normativo permite duas constatações em torno da atividade rural desempenhada pela pessoa física (produtor rural), para além daquelas tradicionais (agricultura, pecuária, extrativismo e explorações vegetais e animais). A primeira é o reconhecimento como atividade rural das singelas transformações de produtos decorrentes dessa atividade, albergando a industrialização mais simples dos produtos produzidos na área rural (agroindústria).

A segunda se refere ao não reconhecimento como atividade rural do puro e exclusivo comércio de gêneros agrícolas e de animais, ou seja, a intermediação é tida como tipicamente comercial (compra e venda). Na verdade, a atividade agrícola deve estar associada à produção, à criação ou à extração, que demanda, na sua etapa mercadológica final, a venda desses produtos ou animais sobressalentes à subsistência, de forma que, aqui, o comércio é uma fase da atividade rural, diferente da citada mera intermediação, que é uma atividade comercial autônoma.

Já a Lei nº 9.430/96, que dispõe sobre vários aspectos da legislação tributária federal, introduziu o cultivo florestal nesse rol, conforme o teor do seu art. 56, segundo o qual

[23] Tanto o Direito Agrário, como o Direito Tributário, conquanto ramos autônomos do direito, foram acolhidos expressamente pelo texto constitucional. O seu art. 22 estabelece, no inc. I, que "compete privativamente à União legislar sobre direito [...] agrário" (Brasil, 1988). Já o seu art. 24, inc. I, prevê a competência concorrente da União, dos Estados e do DF para legislarem sobre direito tributário (Brasil, 1988). Na dicotomia entre direito público e privado, enquanto não há dúvida de que o Direito Tributário está atrelado ao primeiro, uma posição intermediária é defendida para o Direito Agrário, podendo ser definido como "o ramo autônomo da ciência jurídica dotado de autonomia legislativa, científica e didática, composto de normas e institutos oriundos do direito público (desapropriação, discriminatória) e do direito privado (contratos) que objetiva a regulamentação das relações jurídicas do homem com a terra [...]" (Rocha; Treccani; Benatti; Haber; Chaves, 2015, p. 31).

"considera-se, também, como atividade rural o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização" (Brasil, 1996a).

Quanto a Lei nº 9.393/96, que dispõe sobre o imposto sobre a propriedade territorial rural – ITR, em seu art. 10, §1º, inc. IV, esta conceitua, para fins de apuração do tributo, o que é área aproveitável, como aquela a que "for passível de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola[24] ou florestal" (Brasil, 1996b). A diferença entre essas duas leis tributárias, balizadoras do IRPF e do ITR, está na atividade de transformação (industrial), que apenas na primeira é admitida na sua forma mais singela como uma atividade rural, um embrião da agroindústria.

A Lei nº 9.456/97, que instituiu o direito de proteção de cultivares, ao definir o pequeno produtor rural em seu art. 10, §3º, colocou no rol de requisitos normativos caracterizadores, dentre outros, o aproveitamento da terra em que no mínimo 80% de sua renda bruta anual seja "proveniente da exploração agropecuária ou extrativa" (Brasil, 1997d).

Em 2002, com a publicação do Código Civil – CC (Lei nº 10.406/2002), o seu art. 971 facultou a inscrição do empresário rural no Registro Público de Empresas Mercantis, equiparando-o, para todos os efeitos, aos demais empresários de outras áreas econômicas. Um detalhe é que a caracterização do empresário enquanto rural está no desenvolvimento da "atividade rural como sua principal profissão" (Brasil, 2002c), sem defini-la ou relacioná-la.

A regência da denominada agricultura orgânica está a cargo da Lei nº 10.831/2003, que colocou a variável "orgânica" como aplicável às atividades agrárias típicas "agricultura" e "pecuária" (agropecuária) no contexto de um sistema de produção[25], cuja essência é uma cadeia de valor, ideia mais difundida no contexto de agronegócio (a ser acurado mais adiante). Aliás, o referido sistema orgânico de produção abarca também a fase industrial, conforme disposição expressa na lei (Brasil, 2003c). Ainda, a sustentabilidade[26], em ao menos quatro vertentes

[24] Consideram-se utilizadas para a exploração de atividade granjeira ou aquícola, segundo o art. 18, §1º, do Decreto nº 4.382/2002, "as áreas ocupadas com benfeitorias, construções e instalações para a criação, dentre outros, de suínos, coelhos, bichos-da-seda, abelhas, aves, peixes, crustáceos, répteis e anfíbios" (Brasil, 2002b).

[25] É considerado um sistema orgânico de produção agropecuária todo aquele em que se adotam técnicas específicas que se valem da otimização do uso dos recursos naturais e socioeconômicos disponíveis, pautadas pelo máximo respeito à integridade cultural das comunidades rurais, com emprego de métodos culturais, biológicos e mecânicos em vez de materiais sintéticos, bem como com a eliminação do uso de organismos geneticamente modificados e radiações ionizantes, em qualquer fase do processo (Brasil, 2003c).

[26] Como se verá mais adiante, o atributo da sustentabilidade, vinculado à preocupação com as necessidades intergeracionais, embora tenha um forte apelo ambiental, também apresenta outras dimensões igualmente importantes (tais como a econômica, social, política, cultural e tecnológica), configurando-se um arquétipo passível de ser analisado sob alguns prismas, a exemplo do Direito Tributário (sustentabilidade tributária). A título ilustrativo, uma iniciativa ainda embrionária, a cargo do Ministério da Fazenda (Brasil, 2025b), é a construção da "Taxonomia Sustentável Brasileira" (TSB), idealizada como um sistema de classificação científica das atividades e projetos que auxiliam no atingimento de objetivos ambientais e/ou sociais, que venha a ser um instrumento para mobilizar e redirecionar os fluxos de capitais para as políticas públicas e iniciativas alinhadas com a própria sustentabilidade (Brasil, 2024b).

(econômica, cultural, ambiental e social), também decorre desse texto normativo, como objetivo do sistema orgânico (Brasil, 2003c).

No ano de 2012, a Lei nº 12.651, conhecida como "Código Florestal", reafirmou textualmente a importância estratégica da atividade agrária brasileira para quatro finalidades, a sustentabilidade, o crescimento econômico, a melhoria da qualidade de vida da população brasileira e a presença do Brasil nos mercados nacional e internacional de alimentos e bioenergia (Brasil, 2012b). Observa-se aqui, mais uma vez, a presença da sustentabilidade, agora ao lado da importância econômica já constatada na atividade agrária.

A Lei nº 13.288/2016, que dispõe sobre a integração vertical nas atividades agrossilvipastoris, define-as como "atividades de agricultura, pecuária, silvicultura, aquicultura, pesca ou extrativismo vegetal" (Brasil, 2016b). A integração vertical é uma relação contratual entre o produtor rural e o integrador, em que o aquele recebe deste os "bens ou serviços para a produção e [...] fornecimento de matéria-prima, bens intermediários ou [...] de consumo final" (Brasil, 2016b), não se configurando em prestação de serviços ou relação de emprego, mas "conjugação de recursos e esforços e pela distribuição justa dos resultados" (Brasil, 2016b).

Por fim, vale pontuar que, segundo o Governo Federal, as atividades agropecuárias e mudança do uso do solo foram responsáveis "por cerca de 73% das emissões nacionais de gases de efeito estufa (GEE) nos últimos anos" (Brasil, 2025b, p. 3). Não obstante, a atividade agrária não foi inserida inicialmente no Sistema Brasileiro de Comércio de Emissões de Gases de Efeito Estufa (SBCE), instituído pela Lei nº 15.042/2024. "A produção primária agropecuária, bem como os bens, as benfeitorias e a infraestrutura no interior de imóveis rurais a ela diretamente associados, não são considerados atividades, fontes ou instalações reguladas e não se submetem a obrigações impostas no âmbito do SBCE" (Brasil, 2024a).

Toda essa profusão de normas já foi muito bem observada pela doutrina nacional:

> O Direito Positivo Brasileiro conceitua de três maneiras diferentes a abrangência do termo atividade rural/agrária, dependendo do ramo jurídico em questão: Direito Tributário, Direito Agrário ou Direito do Trabalho, sem falar das considerações tecidas pela doutrina comercialista. A delimitação precisa do conceito de atividade rural/agrária é indispensável para dar segurança a todas as ações econômicas e jurídicas (Trentini, 2012, p. 25).

Essa costura legislativa permite a constatação de que a atividade agrária é ora fundamento, ora objeto, na caracterização de outros institutos jurídicos, com a prevalência de lista sem um tópico residual, cujo passar do tempo tem permitido o engrossamento desse rol com serviços (turismo), com cultivos florestais em separado do extrativismo, com atividades

de transformação (agroindústrias), sem olvidar da atividade de pesquisa, com lampejos que resgatam as teorias clássicas (agrobiológica, agrariedade e acessoriedade) e preocupação recente com a sustentabilidade[27].

2.1.3 A atividade agrária na doutrina brasileira

Do arcabouço legislativo para a produção doutrinária pátria, a começar pela comercialista, tem-se a lição de Coelho, que prestigia o critério da localização (exploração em imóvel situado fora da cidade), bem como o viés econômico da atividade, para que esta seja caracterizada como rural:

> São rurais, por exemplo, as atividades econômicas de plantação de vegetais destinados a alimento, fonte energética ou matéria-prima (agricultura/reflorestamento), a criação de animais para abate, reprodução, competição ou lazer (pecuária, suinocultura, granja, equinocultura) e o extrativismo vegetal (corte de árvores), animal (caça e pesca) e mineral (mineradoras, garimpo) [...] (Coelho, 2004, p. 75).

Por sua vez, Trentini (2012, p. 27), escorada em estudos do Direito Italiano[28], leciona a divisão da atividade agrícola em principais e conexas ou acessórias. Entre as principais, a cultivação do fundo rústico (mesmo sem uma ligação direta com a terra e com ciclo biológico abreviado), a silvicultura (para além da simples extração da madeira, mas também toda a etapa da cultivação à primeira transformação) e a criação de animais, ficando o extrativismo no Brasil entendido ora como principal[29], por conta de sua importância econômica e pela equiparação de métodos tradicionais de cultura agrícola, ora como acessória. Entre as acessórias está o comércio enquanto fase de uma atividade principal (e não praticado autonomamente), sendo duas as possibilidades de conexão, a objetiva (em que a mesma empresa participa das duas atividades, principal e conexa, formando um complexo orgânico) e subjetiva (em que o sujeito, por si só, desenvolve tanto a atividade agrícola principal, como a acessória).

Ainda, há jusagraristas brasileiros que colocam a atividade agrícola como "o centro polarizador de todo o sistema jurídico agrário" (Hironaka, 1997, p. 19). Nessa linha estão Reale, Lima, Alvarenga e Araújo, citados por Hironaka em estudo sobre o tema (1997, p. 27-28).

---

[27] A agricultura sustentável figura como um objetivo de desenvolvimento sustentável (ODS) definido pela Organização das Nações Unidas – ONU. "2. Fome zero e agricultura sustentável. Acabar com a fome, alcançar a segurança alimentar e melhoria da nutrição e promover a agricultura sustentável (ONU, 2015).

[28] "[...] o Direito Italiano procura, pela ampliação de conceito de atividade agrícola, já estabelecido pelo seu Código Civil, redimensionar sua política agrícola, para uma política de desenvolvimento rural, ao menos teoricamente, no sentido de incluir práticas diversificadas à atividade do agricultor" (Trentini, 2012, p. 42).

[29] Hironaka dá a entender a sua defesa do extrativismo como atividade principal (1997, p. 89-90).

Santos Neto pondera que quatro elementos compõem a ideia de atividade agrária, a terra como suporte físico, o processo agrobiológico que aproveita a vida vegetal e animal para transformá-la em produção agropecuária, o comando dessas etapas pelo ser humano e o aspecto econômico (remuneratório) dessa atividade (1996, p. 52). Na opinião de Costa, a atividade agrária é "*latu sensu*, toda e qualquer atividade desenvolvida pelo homem, direta ou indiretamente na terra, visando a consecução de frutos" (2001, p. 38).

Ao trazer à reflexão as lições de Laranjeira, De-Mattia estabeleceu que "a atividade agrária é gênero, seriam suas espécies a atividade agrária de produção, a atividade agrária de conservação dos recursos naturais renováveis e a atividade agrária de experimentação e pesquisa" (1999, p. 122). A preocupação com a preservação da fauna e da flora como atividade agrária inerente à atividade produtiva é um elo interdisciplinar com o Direito Ambiental.

Na evolução da atividade agrária, a percepção de sua multifuncionalidade foi lapidada por Trentini, a partir de estudos sobre a Agenda 2000:

> A implantação do conceito de multifuncionalidade é o reconhecimento explícito de que a agricultura não é somente responsável pela produção de alimentos, mas também pela conservação de valores culturais, históricos, ambientais e paisagísticos próprios do mundo rural. As funções que a comissão europeia considera como fomentadoras da nova agricultura [...] e que permitem falar de multifuncionalidade são [...]: a) produção de alimentos para o consumo humano e para a alimentação animal, assim também outros bens para consumo industrial; b) defesa dos valores paisagísticos e do meio ambiente; c) incentivos ao desenvolvimento econômico equilibrado do ponto de vista territorial das áreas rurais (União Europeia, 2012, p. 44).

Na sua multifuncionalidade está a ligação da atividade agrária com o desenvolvimento sustentável:

> Parte-se do pressuposto de que o meio rural não deve ser entendido somente como um simples gerador de desenvolvimento econômico, mas [...] em sentido amplo, abranger outros aspectos [...] relacionados com a necessidade de que o desenvolvimento seja um processo controlado, atento ao equilíbrio social e biológico. O desenvolvimento sustentável, imposto tanto na esfera internacional como na nacional, deve disciplinar todas as atividades produtivas e, de modo particular, a agrária, que necessita da utilização de muitos recursos naturais para a sua prática (Trentini, 2012, p. 45).

Como consequência, Trentini coloca a mudança de perfil da empresa agrária, na medida em que seus objetivos, além dos setoriais propriamente ditos, são alargados com o desenvolvimento rural e a proteção do espaço rural. Nas suas palavras, a empresa agrária vai muito além dos "objetivos unicamente produtivistas, pois se preocupa também com a melhora das condições de vida dos agricultores, a manutenção do emprego, e diminui o êxodo rural e a especulação fundiária" (Trentini, 2012, p. 47).

A multifuncionalidade da atividade agrária está sintonizada com a ideia de externalidade[30] produzida por essa atividade econômica, na sua vertente positiva:

> [As externalidades são] consequências de atividades econômicas que afetam de forma incidental – positiva ou negativamente – pessoas não envolvidas naquela cadeia de produção e consumo. São os ônus e bônus externos às atividades econômicas, auferidos ou suportados por terceiros – conforme o caso –, que não integram a relação econômica que a eles deu origem (Moreira, 2015, p. 95).
>
> A externalidade é positiva quando a atividade econômica propicia benefícios para a coletividade, sem que esta seja chamada a pagar por isso. É o caso, por exemplo, de uma indústria que gera empregos e, assim, contribui para a redução da pobreza e da criminalidade, além de aumentar o poder aquisitivo de um determinado grupo de consumidores e aquecer a economia. A contribuição, ainda que indireta, prestada pelo empreendimento para a amenização de um problema econômico e social não está refletida no custo do produto, daí porque o benefício em questão é considerado uma externalidade (Bechara, 2017).

Nesse sentido, Watanabe e Schmidt assim ratificaram:

> Ao tratar da multifuncionalidade da agricultura considera-se que a atividade agrícola desempenha outras funções, além da produção de bens agrícolas e agroalimentares, produzindo externalidades positivas. Neste sentido, o conceito de multifuncionalidade da agricultura pode ser bastante relevante para a construção de políticas públicas desenvolvimentista para o Brasil de modo que internalize essas externalidades positivas. [...] a atividade agrícola não está direcionada apenas à pura competitividade de produção, mas desempenha um papel essencial para o desenvolvimento das zonas rurais ao preservar os bens e tradições culturais. A multifuncionalidade tem ligação entre agricultura, ruralidade e território, que compreende as questões não-comerciais (*non-trade concerns*), pois é baseada em ideias como a preservação ambiental e de paisagens, bem-estar dos animais, estímulo ao emprego rural, manutenção cultural e desenvolvimento sustentável (Watanabe; Schmidt, 2008).

De forma muito precisa, Trentini e Aguiar afirmam que a certificação[31] é um "importante mecanismo para internalizar as externalidades positivas ambientais" (2014, p. 66), pois atesta que a produção agrícola foi condizente com o respeito ao meio ambiente, gerando mais-valia aos produtos que, por sua vez, são demandados por um público-alvo cada vez mais exigente quanto a informações sobre a origem[32].

Outra abordagem da atividade agrícola é voltada ao contexto empresarial, pois que é um dos elementos da empresa agrária (tida como a confluência do empresário rural, pessoa física

---

[30] "Atividades econômicas produzem externalidades, que são as consequências ou os efeitos colaterais do empreendimento, de ordem social, ambiental e econômica, que resvalam sobre terceiros, estranhos à estrutura empresarial" (Bechara, 2017).

[31] A Lei Paulista nº 10.481/99 instituiu o sistema de qualidade de produtos agrícolas, pecuários e agroindustriais desse Estado e previu a implantação de um sistema de certificação (São Paulo, 1999), ainda não levado a efeito.

[32] É oportuno ressaltar que existe uma prática de camuflar um produto atribuindo-lhe uma origem respeitadora ao meio ambiente, quando, na verdade, não o é. Assim, tem sido utilizado o termo *greenwashing* para caracterizar esse tipo de produto, entendido como "roupagem verde", ou "maquiagem verde", com sentido pejorativo.

ou jurídica, do estabelecimento agrário e dessa atividade econômica, amalgamados pela organização da natureza, do capital e do trabalho e com intuito lucrativo). Nesse sentido, Scaff destaca que a atividade é o elemento mais importante da empresa (1997, p. 74). Essa perspectiva é ratificada pela interpretação sistemática dos arts. 4º, inc. VI, do Estatuto da Terra[33] e 966, *caput*, 971, *caput* e 1.142, *caput*, do CC[34]. Em suma, o exercício da empresa agrária (o empreendimento) demanda um complexo de bens (o estabelecimento agrário) organizado pelo empresário ou sociedade empresária, cuja atividade econômica rural deva ser exercida profissionalmente (produção agrícola).

No aparo de arestas, algumas considerações são relevantes. A primeira se refere a não se considerar a atividade agrária como uma atividade intelectual na acepção do CC, que, por sua vez, é própria das profissões regulamentadas por lei e que, em regra, não é tratada como de regime empresarial, de acordo com o parágrafo único do seu art. 966 (Brasil, 2002c).

Assim, o empresário agrário, cuja profissionalidade está mais ligada à habitualidade (atuação não ocasional), pode se manifestar como pessoa física ou jurídica, sendo que, neste caso, é facultada a configuração na forma de sociedade simples ou de sociedade empresária. "Ao empresário agrário coletivo foi dada a faculdade do registro e, também, a possibilidade de constituir uma sociedade simples ou uma sociedade empresária. Não há qualquer ausência de elementos empresariais, mas sim um benefício em razão da atividade" (Trentini, 2012, p. 56).

A segunda diz respeito ao estabelecimento, que não deve ser tido, necessariamente, como o local onde se exerce a atividade empresarial. Esse ponto foi positivado pela Lei nº 14.382/2022 (Brasil, 2022b), que incluiu o §1º no art. 1.142 do CC, cuja redação apregoa que "o estabelecimento não se confunde com o local onde se exerce a atividade empresarial, que poderá ser físico ou virtual" (Brasil, 2002c). Sobre o estabelecimento agrário, parece ser precoce se valer de um local virtual, tendo em vista que a atividade de produção agrícola resulta, no mais das vezes, em bens móveis, corpóreos e fungíveis.

> Trata-se [o estabelecimento agrário] de uma unidade complexa, composta por elementos de diversa natureza e que se assentam sobre um denominador comum, qual

[33] O art. 4º, inc. VI, do Estatuto da Terra define "empresa rural" como "o empreendimento de pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que explore econômica e racionalmente imóvel rural [...] [equiparando-se] às áreas cultivadas, as pastagens, as matas naturais e artificiais e as áreas ocupadas com benfeitorias" (Brasil, 1964).

[34] O art. 966 do CC prevê que se considera "empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços" (Brasil, 2002c). Por sua vez, o art. 971 estipula que "o empresário, cuja atividade rural constitua sua principal profissão, pode, observadas as formalidades [...], requerer inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, caso em que, depois de inscrito, ficará equiparado, para todos os efeitos, ao empresário sujeito a registro" (Brasil, 2002c). Por fim, o art. 1.142 considera como "estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária" (Brasil, 2002c).

> seja a persecução do objetivo específico de geração de produtos dotados de valor e de importância economicamente apreciável. Daí se verifica, então, a relação de parte, do estabelecimento, em relação ao todo, representado pela empresa. [...]. De fato, servindo à ideia geral de estabelecimento a noção de projeção patrimonial da empresa, limitam-se as fronteiras do instituto ao universo do conjunto de bens – considerados de forma ampla e genérica – que, adequadamente organizados, instrumentalizam o desenvolvimento de determinadas atividades produtivas. [...], para que haja empresa, além de estabelecimento deverá existir um empresário que organize tais bens; igualmente, para que haja empresa, deverá existir uma atividade profissional, passível de apreciação econômica, também ela organizada e estável (Scaff, 2001, p. 191).

A terceira, quanto à faculdade de inscrição no registro público de empresas mercantis que cabe ao empresário agrário, esta não deve ser vinculada ao menor nível de organização desse setor, mas aos riscos inerentes ao desempenho da atividade rural[35].

A quarta e última mapeia as diferenças entre empresa rural e empresa agrária. O primeiro instituto está previsto textualmente no já reproduzido art. 4º, inc. VI, do Estado da Terra e o segundo é extraído da conjugação dos também citados arts. 966, 971 e 1.142 do CC.

Scaff (1997, p. 58), em obra anterior à promulgação do CC, elencou como requisitos da empresa agrária a organicidade (tanto das coisas, como das pessoas), a economicidade (em que a obtenção de lucro é o objetivo) e a profissionalidade (no sentido não ser uma atividade ocasional), ao passo que a empresa rural conceituada no Estatuto da Terra apresenta alguns aspectos diferenciais, dentre eles a imprescindível vinculação da empresa rural ao imóvel rural[36]. Esse aspecto também é lembrado por Trentini:

> Hoje não se pode mais considerar o fundo rústico como sinônimo de estabelecimento rural, nem mesmo como elemento fundamental e necessário, pois várias são as culturas que modernamente já se encontram desvinculadas da terra propriamente dita e usam materiais previamente selecionados pela indústria, afeita a esse tipo de transformação (Trentini, 2012, p. 22).

Assim, no contexto empresarial, a atividade agrária é um elemento crucial da empresa agrária e, sob o manto de atividade econômica (portanto, lucrativa), está associada à produção ou circulação de produtos agrícolas de forma profissional (ou não ocasional).

---

[35] No mesmo sentido, Trentini discorda "do pensamento de que o legislador [...] quis tratar de maneiras diferentes o empresário agrário, levando em consideração os diversos níveis de organização econômica" (2012, p. 19), justificando que no Brasil existem tanto agroindústrias que se valem de tecnologia avançada como agricultores familiares, sendo comum a ambos os riscos da atividade agrária, o que fundamenta o tratamento diferenciado (por exemplo, quanto à faculdade de inscrição no registro público de empresas mercantis). Vaz e Ferreira, numa abordagem tributária, repudiam a posição de algumas autoridades fiscais que defendem a incompatibilidade entre a tecnologia e a atividade agrária. Para os autores, a transformação de produtos decorrentes da atividade agrícola com preservação das características do produto *in natura* por meio de processo produtivo eficiente, de larga escala e com amparo tecnológico, não descaracteriza uma atividade como agrária, ou seja, não deve ser considerada como um processo industrial puro e simples, pelo simples uso da tecnologia (2019, p. 198).

[36] Segundo Scaff, pode haver "empresa agrária com atividade extra-fundo [rústico], situação que não se vislumbra quanto à empresa rural" (1997, p. 73).

Essa varredura doutrinária pátria evidencia que a atividade agrária é abordada sob alguns aspectos, com destaques para o geográfico (meio rural em oposição ao meio urbano); para a relação entre principal e conexas, na esteira da ideia de cadeia produtiva; para a sua caracterização como o instituto jurídico central do ramo do Direito Agrário; para o seu papel de elo com o ramo do Direito Ambiental, diante com a preocupação da preservação dos recursos naturais na produção agropecuária; para a evolução multifuncional, com realce de suas externalidades positivas, o que semeia a ideia de sustentabilidade e; para o viés empresarial, em que figura como um dos elementos do empreendimento, na sua vertente econômico-lucrativa.

A flexibilidade doutrinária que o conceito de atividade agrária vem demonstrando nos últimos tempos, notadamente com a preocupação ambiental e com o seu papel multifuncional alavancado pelas externalidades positivas, denota a sua sintonia com o desenvolvimento sustentável. Aliás, a preocupação de estender a função da atividade agrícola para além da relativa à produção no campo já se mostrava presente em pesquisa anterior:

> A atividade agrária ou rural, para fins econômicos, é aquela desenvolvida intencionalmente pela pessoa junto ao meio rural enquanto substrato (terra, água ou outro que propicie vida), visando valer-se da produção orgânica (simples ou derivada), da vida animal ou do próprio meio rural (em si ou modificado) para inserir-se na sociedade (Scardoelli, 2006, p. 47-48).

O meio rural enquanto local (substrato) para o desenvolvimento da atividade intencional do ser humano, com vistas ao seu exercício da cidadania[37], foram os critérios balizadores sugeridos para classificar novas manifestações da realidade, em relação à verdadeira natureza (se atividade rural ou outra), inclusive para fins tributários. Ainda, é oportuno obtemperar que a atividade agrícola como manifestação da sustentabilidade ou como porta de entrada ao exercício pleno da cidadania pelas pessoas envolvidas, também se relaciona com outras atividades (por exemplo, comercial, industrial ou prestação de serviços):

> [...] muitas vezes, para a inserção na sociedade por meio da atividade agrária, necessário se faz conjugá-la com outras atividades que auxiliam em tal intento, como, por exemplo, as atividades de transformação simples. Assim, manifesta-se um processo agrário, um conjunto de atividades de várias naturezas, cuja natureza última é a agrária, por questão de imprescindibilidade (Scardoelli, 2006, p. 48).

Nesse ponto, de configuração de uma cadeia produtiva que desemboca no consumidor

[37] Na época da pesquisa de mestrado (Scardoelli, 2004, p. 43), o desenvolvimento rural foi considerado a chave para a inserção do ser humano na sociedade, seja como fator de subsistência, seja como atuação econômico-profissional, seja inclusive, para lazer.

final, o conjunto de atividades econômicas em que a atividade agrária é imprescindível, permeando todas as outras, é que está a sua principal *interface* com a ideia de agronegócio.

2.2 O agronegócio

O termo "agronegócio" é mais abrangente do que a atividade agrária. Zibetti e Querubini lecionam que a teoria do *agribusiness* remonta ao final da década de 1950, "iniciada pelos professores John Herbert Davis e Ray Allan Goldberg da Universidade de Harvard" (2016, p. 20), marcada pela incorporação de conceitos empresariais à atividade agrícola[38], dividindo em fases a cadeia produtiva, cujos nomes pelas quais são conhecidas, primeira, antes da porteira, segunda, dentro da porteira e terceira, fora da porteira, fazem alusões aos limites da propriedade rural por meio de sua porta de entrada (Torma, 2020).

O agronegócio é um termo que permeia várias áreas do conhecimento, da Engenharia Agronômica ao Direito[39], da Gestão Empresarial[40] aos Órgãos Governamentais, e diante dessa profusão de usos[41] é importante uma delimitação acadêmica, cujo ponto de partida de relevo no Brasil é o verbete constante do dicionário de políticas públicas, de autoria de Barros:

> Agronegócio é a expressão que resulta da fusão de agricultura ou agropecuária e negócio. Este termo – negócio – vem originalmente do latim *negotium* (negação do ócio) e tem o significado de ocupação ou trabalho visando a atingir determinados fins para satisfação de desejos ou necessidades de quem os executa ou de outrem; neste último caso, mediante alguma recompensa aos executores. Considerando a origem do termo, agronegócio relaciona-se as atividades ou trabalhos relacionados à agricultura.

---

[38] Araúz Filho e Parra traduziram o conceito de *agribusiness* (agronegócio) elaborado pelos mencionados professores de Harvard, pelo qual "por definição, agronegócio significa a soma de todas as operações envolvidas na fabricação e distribuição dos suprimentos da fazenda; operações de produção na fazenda; e armazenamento, processamento e distribuição de produtos agrícolas e itens feitos a partir deles" (2022, p. 185).

[39] Araúz Filho e Parra (2022, p. 186) colocam como fundamento constitucional do agronegócio o art. 23, inc. VIII, da CF, segundo o qual é de competência comum dos entes federativos "fomentar a produção agropecuária e organizar o abastecimento alimentar" (Brasil, 1988).

[40] Sob o enfoque da gestão do agronegócio, tem-se que, nos últimos anos, no Brasil e no exterior, os meios "empresariais, políticos e acadêmicos, ligados à problemática da produção e da comercialização de produtos agroindustriais, vêm reconhecendo que a competitividade da agropecuária depende de uma estrutura coordenada de agentes econômicos e sociais" que possibilitem a transformação e a disponibilização dos produtos aos consumidores finais "em condições adequadas de aquisição e consumo" (Batalha; Scarpelli, 2014, p. 14).

[41] A gama de *interfaces* que o agronegócio possibilita é enorme, mesmo que restrito ao prisma do Direito. Na obra coordenada por Queiroz e Santos (2011, sumário), os estudos do agronegócio foram separados por subáreas jurídicas, como por exemplo, a Intervenção do Estado (regulação e políticas públicas); o Comércio Internacional (protecionismo agrícola e barreiras não tarifárias); Direito Empresarial (empresas agrícolas, agricultura familiar, agroindústrias, cooperativas, grupos empresariais e bolsa de mercados futuros); Direito do Trabalho (empregador e empregado rural, cooperativas de trabalho e consórcio de empregadores rurais); Direito Ambiental (embalagens de agrotóxicos, segurança alimentar, licenciamento ambiental, hidropolítica, desapropriação, reserva florestal legal e áreas de preservação permanente); Direito Agrário (reforma agrária, desapropriação de imóvel rural por interesse social, ocupação coletiva de imóvel rural e contratos agrários típicos e atípicos) e; Direito Econômico (financiamento público, privado e crédito rural).

> O termo negócio pode ser tomado num sentido amplo de geração de valor através do uso do trabalho e do capital; no caso do agronegócio, englobam-se a agricultura e demais segmentos produtivos a ela relacionados. Ao longo dos séculos, muitas atividades, antes realizadas no âmbito da agricultura ou do meio rural, foram se afastando espacial e temporalmente e ganharam expressão econômica própria, sem perder os vínculos técnicos e econômicos de origem. O conceito de agronegócio presta-se para resgatar essa interdependência aparentemente perdida, quando, na verdade, negócios agrícolas existem há milênios. [...].
>
> Ao longo do século 20 grandes transformações ocorreram no cenário mundial, com larga aplicação de tecnologias na agropecuária, baseadas nos avanços principalmente da química e da biologia. A indústria e serviços a montante, que fornecem insumos como sementes, maquinaria e agroquímicos, estruturam-se em grandes empresas. De outro lado, o crescimento da renda e as mudanças demográficas geram demanda por produtos processados e de disponibilidade contínua em regiões cada vez mais amplas: as trocas se dão em escala mundial. Com isso cresce o papel da agroindústria processadora, e dos segmentos encarregados pela logística (armazenagem e transporte). O varejo se adapta às mudanças, adotando o autosserviço e demais procedimentos necessários para comércio de perecíveis. A economia de escala que todas essas atividades proporcionam favorece o aparecimento de grandes empresas que trazem concentração aos mercados. [...].
>
> O agronegócio é tido como um feixe de cadeias produtivas, definidas como uma sequência coordenada que, a partir de insumos, chega à produção e à distribuição de derivados. O agronegócio remete ainda ao conceito de complexo agroindustrial, com o que se enfatiza o caráter evolutivo da produção primária simples para o intrincado conjunto de segmentos interdependentes. [...].
>
> A participação do agronegócio no PIB dos países é bem mais significativa do que a agropecuária isoladamente. Em 2000, uma comparação internacional, com metodologia própria, indicou que no Brasil a agropecuária correspondia a 8% do PIB enquanto o agronegócio chegava a 38%. Nos EUA, as cifras eram 1% e 14%; na Argentina 11% e 40%. Já em vários países africanos, atingiam 56% e 86% (Etiópia) e 44% e 63% (Gana). Dados detalhados do Brasil apontam que, ao longo da primeira década do século 21, o agronegócio representa cerca de 26% do PIB nacional. Dentro do agronegócio, a agropecuária fica com 26%, a agroindústria processadora, com 30%, a distribuição, com 32% e os insumos, com 12% (Barros, 2015, p. 66-69).

O referido verbete é bem completo, na medida em que resgata a origem e a evolução histórica, ressalta a sequência coordenada da cadeia produtiva[42] iniciada pelos insumos, passando pela produção em si e culminando na distribuição dos produtos derivados, além de destacar a importância econômica que enseja ao Brasil e a outros países.

Especificamente no Brasil, o início das reflexões sobre o agronegócio coincidiu com a inserção do capitalismo no campo na década de 1960, conhecido como "Capitalismo Verde" ou "Revolução Verde"[43], que teve como premissas o aumento da produtividade e da

[42] A cadeia produtiva é constituída "de segmentos de atividades (agentes econômicos) e pode ser definida como a sucessão de operações realizadas por agentes econômicos na transformação da matéria-prima básica em um produto final até a sua distribuição. Ela tem foco no produto final, enquanto a do agronegócio tem o foco na matéria-prima (bovinos, soja, milho)" (Stein; Malinsk; Silva-Reis; Soares; Moura, 2019, p. 29).

[43] "As transformações ocorridas na década de 1960 foram chamadas propriamente de revolução verde" (Buranello, 2018, p. 25). O autor ressaltou o intenso processo de mecanização da agropecuária, o grande consumo de insumos agrícolas, o uso da análise econômica para o estudo mercadológico e concluiu que "o financiamento do mecanismo de preços como indutor de fluxos de comércio, a profissionalização das agroindustriais, a participação das *tradings companies* e a alocação de recursos, de modo geral, [realinharam] os desafios em uma nova empresa multidisciplinar" (Buranello, 2018, p. 25-26).

lucratividade com as atividades agrícolas, o uso de novos conhecimentos biotecnológicos, a mecanização, a gênese da política da reciclagem e o financiamento governamental.

Aqui o olhar crítico de Maniglia (2009, p. 92-93) é imprescindível. Na ousadia de pincelar as suas lições, tem-se que a "Revolução Verde" no Brasil significou o enraizar do capitalismo no campo, com a busca desenfreada pelo binômio máxima produtividade – máxima lucratividade, míope quanto aos efeitos danosos ao meio ambiente (solo, recursos hídricos, florestas, campos nativos e biodiversidade), seja em decorrência de aquisições de pacotes tecnológicos, seja pela mecanização, seja, ainda, pelo uso de insumos (adubos e agrotóxicos) e sementes industrializadas, um verdadeiro véu de modernidade no setor agrícola, tudo isso, em geral, de origem estrangeira e financiado por instituição bancária governamental.

Esse modelo ofuscou tanto o ideário de reforma agrária, como a própria função social da propriedade, desprestigiando a agricultura familiar, que culminou no contínuo êxodo rural e, ao mesmo tempo, aplacou ainda mais a histórica concentração de terras, a preferência por monoculturas, a exportação de produtos agrícolas (Maniglia, 2009, p. 92) e, o que é pior, com a persistência da fome e da desnutrição.

Outro aspecto preambular aos contornos jurídicos do agronegócio do Brasil se refere à dinâmica territorial, cujos arranjos passam pela noção de regiões produtivas agrícolas (RPAs):

> As RPAs são [...] os territórios das redes agroindustriais escolhidos para receber os [...] expressivos investimentos [...] inerentes ao agronegócio globalizado, [...] suas áreas mais competitivas. Nelas encontram-se partes dos circuitos espaciais da produção e círculos de cooperação de importantes *commodities* agrícolas [...]. Nas RPAs as grandes corporações concernentes às redes agroindustriais são os maiores agentes produtores do espaço agrário e urbano. Como consequência [...], intensificam-se as relações campo-cidade e a urbanização, [...] as redes agroindustriais necessitam [...] de processos que se dão no espaço urbano próximo às áreas de produção agrícola e agroindustrial, incrementando o crescimento de cidades totalmente funcionais ao agronegócio [...] globalizado. Processa-se [...] a produção de territórios especializados e corporativos inerentes a esse agronegócio (Elias, 2011, p. 153).

Embora inseridas nas redes agroindustriais[44] globalizadas, as RPAs "são novos espaços de exclusão e de toda a sorte de desigualdades socioespaciais" (Elias, 2011, p. 156):

> Os processos [de substituição dos sistemas técnicos agrícolas, com alta densidade de capital e tecnologia; a mudança das formas de uso e ocupação do espaço agrícola, com substituição da produção de alimentos pela de *commodities*; a implantação de monoculturas, no lugar de vocações naturais, por imposições econômicas, difundindo especializações produtivas] estão entre os que ajudam [...] à refuncionalização do

[44] As redes agroindustriais associam todas as atividades ligadas ao agronegócio, desde a agropecuária propriamente dita, como as que antecedem a produção, "pesquisa agropecuária, produção de máquinas agrícolas, sementes selecionadas, fertilizantes etc" (Elias, 2011, p. 155), sem olvidar das posteriores, de "transformação industrial cuja matéria-prima provém da [...] agropecuária, [...] de distribuição dos alimentos prontos etc" (Elias, 2011, p. 155).

> espaço agrícola, por meio do aumento da racionalização [...], forte densidade técnica e normativa e já evidencia outro processo [...] de destruição de saberes e fazeres historicamente construídos, [...], como a difusão do agronegócio não se dá sobre espaços desocupados, inviabiliza a atividade para milhares de pequenos agricultores, que viviam da subsistência ou da produção simples [...]. Esses são expropriados ou expulsos, em grande parte, gerando muitos conflitos sociais (Elias, 2011, p. 158).

Dentre as características dessas RPAs está a exigência de que os espaços urbanos próximos aos agrícolas racionalizados forneçam as prestações de serviços especializados (técnicos, financeiros, jurídicos, de mão-de-obra, enfim, o necessário para a produção agropecuária[45]). Daí, observa-se uma relativização da oposição entre campo e cidade, de forma que "a noção de complementaridade ganha mais força e importância" (Elias, 2011, p. 160).

> Tudo isso fez da reestruturação urbana e regional fenômeno bastante complexo, dada a multiplicidade de variáveis [...]: a reestruturação produtiva da agropecuária; a organização das redes agroindustriais; a [...] especialização dessas produções; o crescimento da produção não material seja associado ao consumo produtivo do agronegócio ou ao consumo consultivo dos mais banais; o aumento [...] de trabalho intelectual associado ao agronegócio; o intenso processo de êxodo rural; a existência do agrícola não rural (trabalhador agrícola que mora na cidade); a migração descendente etc (Elias, 2011, p. 161).

Portanto, o entendimento do agronegócio brasileiro vai muito além do que a singela divisão do país em área urbana e área rural. A complexidade de relações empresariais desde antes da produção agropecuária e as dela decorrentes, até o consumo final, no mundo globalizado[46], ensejou não só a ideia de RPA, mais voltada até aos estudos geográficos, mas também as especificações jurídicas que serão abordadas a seguir.

Antes, cabe reforçar que, não obstante a redefinição do espaço produtivo brasileiro pelas RPAs, o mencionado nível de relacionamento global tem apresentado algumas empresas transnacionais – ETNs como participantes relevantes do agronegócio[47], "que, em geral, não

---

[45] Nesse âmbito estão as casas de comércio de implementos agrícolas, sementes, grãos e fertilizantes; os escritórios de *marketing* e de consultoria contábil; os centros de pesquisa biotecnológica; as empresas de assistência técnica e de transportes de cargas; os serviços de especialista em engenharia genética, veterinária, administração, meteorologia, agronomia, economia, administração pública; os cursos técnicos de nível médio e os cursos superiores voltados ao agronegócio, entre tantas outras atividades (Elias, 2011, p. 159).

[46] Para resgatar a abrangência do termo globalização tal qual é entendido na presente pesquisa, em artigo sobre o tema foi afirmado que no final do século XX, a propulsão tecnológica, a flexibilização dos mercados nacionais e a diminuição da tensão no ambiente político mundial com o fim da Guerra Fria foram cruciais para a expansão do comércio em escala mundial, cujos investimentos passaram a ocorrer em um país com fluxos financeiros imediatos, rompendo a limitação espacial nos negócios e consolidando o capitalismo irrestrito. Tal "fenômeno econômico, a globalização, vem suscitando transformações na ordem jurídica, principalmente no desenho das relações corporativas internacionais, a partir do perfil dos protagonistas (novos atores), dos modelos de negócios transnacionais e da necessidade de resolver os decorrentes conflitos comerciais" (Nunes; Scardoelli, 2023, p. 65).

[47] Inverte-se a lógica na relação empresa-Estado com exigências de conglomerados empresariais supranacionais para instalação de suas plantas industriais (incentivos fiscais, subsídios, infraestrutura a custo zero e alterações legislativas), resultando no estremecimento nas relações entre cidades, regiões e países (Faria, 1997, p. 45).

necessariamente têm capital social oriundo de apenas um país ou o necessário domínio de todo o processo produtivo" (Nunes; Scardoelli, 2023, p. 70). A ETN:

> "i) Busca por recursos humanos menos dispendiosos, ou seja, com menores custos e maior produtividade, principalmente no setor de produção; ii) Busca pelo controle das exportações, através do controle do próprio mercado; iii) Busca pelo controle das fontes de fornecimento de matérias-primas, buscando a diminuição de custos e a alavancagem dos lucros; iv) Busca por concorrências internacionais, evitando-se o contato com empresas locais; v) Eliminação das barreiras alfandegárias (realizada pelo antigo Mercado Comum Europeu)" (Fornasier; Soares, 2020, p. 346).

Em resumo, o entendimento do agronegócio enquanto realidade brasileira contextualizada mundialmente[48] exige a participação do Direito em várias frentes[49], tanto na delimitação técnico-jurídica das relações, como também na função instrumental de busca pela consecução dos objetivos republicanos nacionais expressos na Carta Maior[50].

2.2.1 Os contornos jurídicos do agronegócio no Brasil

Retomando o encadeamento do agronegócio, a fase inaugural, antes da porteira, contempla os insumos agrícolas[51] e implementos (a fabricação e a comercialização[52]). A etapa dentro da porteira é a atividade agrícola produtiva típica (agropecuária, extrativismo, cultivo florestal, entre outras), com protagonismo dos produtores rurais e com a produção rural como a matéria-prima da derradeira fase, depois da porteira, que congrega o seu escoamento (transporte e armazenagem), o seu comércio[53] e a sua transformação (industrialização).

---

[48] As atividades econômicas, tecnológicas, políticas e sociais vinculadas à produção, à transformação, à distribuição e ao consumo da produção primária [...] têm merecido atenção [...] na comunidade mundial, diante da função que esses produtos, em especial os alimentares, desempenham [...] no grupo social (Malinsk, 2018, p. 13).

[49] Para Nunes e Scardoelli (2023, p. 70), a dinâmica do agronegócio mundial, suscetível a questões climáticas, a guerras (escassez de insumos), a oscilações de preços (*commodities*), a quebras de safras (exemplo de grãos), a sanções por alguns países (questões de qualidade), associada à importância econômica para a balança comercial dos Estados-nação e alimentar para o ser humano (direito fundamental), demanda soluções rápidas e eficientes aos inevitáveis conflitos envolvendo ETNs, para a continuidade das relações no mercado em ascensão. Entra em cena a arbitragem internacional que, comparada ao Judiciário, leva vantagens quanto à estrutura (enxuta e com pessoal e equipamentos suficientes), à celeridade (sem acúmulo de casos, menos burocrática, flexível no procedimento, sem perda de contraditório), à delimitação (atende ao binômio pedido-necessidade), à especialidade (perfis de árbitros compromissados, de livre escolha das partes), à finalidade (de solucionar o conflito, em geral sem ruptura total de possíveis futuros relacionamentos entre os envolvidos), ao atendimento de expectativas (sem desconfiança ou barreira psicológica pré-conceitual) e ao custo justo (com preço adequado à eficiente solução do conflito).

[50] O art. 3º da CF traz os objetivos fundamentais do Brasil, a saber, a construção de sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza, da marginalização, reduzindo as desigualdades sociais e regionais e; a promoção do bem de todos, sem preconceitos e discriminações" (Brasil, 1988).

[51] Entre os insumos agrícolas estão os adubos (fertilizantes) e os defensivos agrícolas (Insumos, 2022).

[52] As operações bancárias de custeio agrícola e as operações de securitização do imóvel rural e da produção agrícola também compõem a fase antes da porteira (Torma, 2020).

[53] Cônsoli, Neves e Rossi lecionam que as ações conjuntas de lojistas e fornecedores trazem benefícios, em volume,

> [O agronegócio] ampliou a abrangência do termo agricultura, antes restrito à produção rural (aquela realizada dentro da propriedade rural) [...] como instrumento de subsistência, para referir-se também às etapas anteriores à porteira (e.g.: organização empresarial, produção de insumos e pesquisas tecnológicas) e posteriores à porteira (e.g.: industrialização e distribuição), ou seja, antes e após a produção rural propriamente dita, de fundamental importância em uma concepção comercial da agricultura (Halah, 2018, p. 131).

> Hoje, as atividades econômicas podem ser desmembradas em antes da porteira, dentro da porteira e após a porteira, representadas pelo conceito de *agribusiness*, que visa a dar amplitude ao termo agricultura para antes da porteira até o pós a porteira em todas as relações e desdobramentos de mesmo sentido econômico (Buranello, 2018, p. 31).

Araújo (2007, p. 35) é mais detalhista ao delimitar as seções do agronegócio. No segmento antes da porteira, elenca os insumos principais necessários à produção agropecuária (máquinas, implementos, equipamentos, água, energia[54], corretivos de solo[55], fertilizantes[56], agroquímicos[57], compostos orgânicos[58], materiais genéticos[59], hormônios[60], inoculantes[61], rações[62], sais minerais[63] e produtos veterinários[64]) e complementa com as inter-relações de produtores de insumos com agropecuaristas[65], além dos serviços agropecuários[66]. A fase dentro

---

faturamento e margens. As revendas agropecuárias são importantes canais de distribuição para as produtoras de insumos, estão no início das cadeias produtivas do agronegócio, são responsáveis pelo contato direto com o cliente (agropecuaristas) e atendem consumidores com produtos para uso doméstico. "A posição privilegiada e a função das revendas agropecuárias no agronegócio mostram a importância do fortalecimento dos laços entre as revendas e seus fornecedores, o que faz com que os resultados de um dependam dos resultados do outro" (2008, p. 27).

[54] Tem-se a energia solar, a eólica, a hidráulica, a de biogás e a térmica de resíduos (Araújo, 2007, p. 35).

[55] Como exemplos, os calcários agrícolas, o gesso agrícola, os adubos ou fertilizantes, sendo que como macronutrientes tem-se o nitrogênio, o fósforo, o potássio, o enxofre, o cálcio e o magnésio, e como micronutrientes tem-se o ferro, o molibdênio, o cobalto, o manganês e o zinco (Araújo, 2007, p. 36).

[56] Os fertilizantes são usados como corretivos de solo e na manutenção do trato cultural (Araújo, 2007, p. 36).

[57] Conhecidos como agrotóxicos ou defensivos agrícolas, usados para combater plantas concorrentes, pragas e doenças, dentre eles os herbicidas, inseticidas, acaricidas, formicidas e fungicidas (Araújo, 2007, p. 37).

[58] Obtidos pela decomposição de resíduos orgânicos, como o esterco, húmus e lixo (Araújo, 2007, p. 37).

[59] São as mudas (obtidas de sementes, enxertia, por reprodução assexuada e por reprodução *in vitro*), as sementes na agricultura (varietais puras, híbridas e transgênicas), o sêmen e o óvulo na pecuária (Araújo, 2007, p. 37).

[60] Usados na aceleração de atividades biológicas das plantas e denominados de fito-hormônios (indutores de florescimento, de brotação e aceleradores de ciclo vegetativo). Os zoo-hormônios tem utilização na piscicultura, para induzir a reversão sexual de alevinos, diminuindo fêmeas em um mesmo criatório (Araújo, 2007, p. 40).

[61] "Os inoculantes são produtos biológicos introduzidos nas plantas, geralmente pelas sementes, com objetivo de melhorar características desejáveis" (Araújo, 2007, p. 40).

[62] As rações são alimentos para animais e podem ser divididas em concentradas (sais minerais, vitaminas e antibióticos) e volumosas (fibras e proteínas), sendo necessário que sejam balanceadas em seus componentes de acordo com as espécies de animais e seus ciclos de vida (Araújo, 2007, p. 40).

[63] São necessários como nutrientes e mantenedores da pressão osmótica das células (Araújo, 2007, p. 42).

[64] Como os probióticos (aumento da resistência a doenças), antibióticos (combate às doenças), vacinas (criação de resistência a doenças), ecto e endoparasiticidas (carrapatos, bernes, sarnas, piolhos, pulgas, moscas do chifre e vermes), estimulantes de apetites e medicamentos de supressão de deficiências nutritivas (Araújo, 2007, p. 42).

[65] "Os agentes [...] antes da porteira são as indústrias (de máquinas, adubos etc.), as empresas produtoras de materiais genéticos e os distribuidores de insumos (atacadistas, varejistas [...])" (Araújo, 2007, p. 42).

[66] Cujos principais são pesquisas agropecuárias (destaque para a Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária – EMBRAPA); fomento, extensão rural e assistência técnica (atividades do Poder Público, por meio das secretarias de agricultura); elaboração de projetos (para acesso ao crédito bancário); análises laboratoriais (do solo, água e

da porteira entende subdividido em agricultura[67] e pecuária[68]. A etapa depois da porteira é composta pelo processamento e distribuição dos produtos agropecuários[69] até os consumidores.

> Após colhidos, esses produtos podem seguir por diversos caminhos até chegar aos consumidores. Durante esse percurso interferem diferentes tipos de agentes econômicos, tanto atuando diretamente na industrialização, como na comercialização, ou ainda, na prestação de serviços. Em princípio, os produtos agropecuários são agrupados nos comercializados *in natura* e nos que serão processados ou transformados. Os produtos comercializados *in natura* chegam até os consumidores sem ser submetidos a qualquer tipo de transformação, não passando necessariamente por agroindústrias, mas podem ser beneficiados e embalados ou vendidos a granel. Essa é a forma mais simples de apresentação de produtos para comercialização e ocorre [...] com alguns grãos [...], frutas, raízes, tubérculos e hortaliças diversas. Alguns produtos [...] são submetidos a beneficiamentos ou processamentos ou transformação, visando à agregação de valores, obtenção de novos produtos e alcance de mercados. [...] por exemplo: laranja lavada e polida, pasteurização de leite e confecção de calçados de couro. [...] os produtos agropecuários seguem por diversos caminhos até chegar aos consumidores, tanto na forma *in natura*, como beneficiados, processados ou transformados (Araújo, 2007, p. 79).

Ao refletir os ramos do Direito em cada um dos segmentos do agronegócio (antes, dentro e depois da porteira), Queiroz ressalta as vertentes empresarial, tributária, ambiental e administrativa como as mais aplicáveis ao primeiro (antes da porteira):

> Analisando o primeiro segmento, conclui pela incidência do Direito Empresarial e Tributário, no que respeita ao comércio dos insumos e constituição das empresas de agronegócio. [...] O Direito Ambiental também chamou a atenção para a gestão dos recursos hídricos, sua outorga e planejamento do uso [...] O Direito Administrativo de restrição à propriedade privada também veio à luz, principalmente em se falando de assentamentos dirigidos (Queiroz, 2011, p. 30-31).

Ao se referir ao segundo segmento (dentro da porteira), o autor elege os ramos do Direito

---

folhas); crédito e financiamentos (em geral concedidos por bancos estatais); vigilância e defesa agropecuária (instituições públicas que objetivam a manutenção da sanidade das plantações e das criações); proteção e defesa ambiental (destaque para o Instituto Brasileiro de Recursos Naturais Renováveis – IBAMA); incentivos fiscais (aplicáveis à tributação da agropecuária); comunicações (telefone para integração à economia globalizada); infraestrutura (estradas de acesso e energia elétrica); treinamento de mão-de-obra (destaque para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR) e assentamentos dirigidos baseados em lei (Araújo, 2007, p. 42).

[67] As principais atividades da produção agrícola são o ciclo vegetativo, os tipos de plantas (anuais, perenes e semiperenes), o preparo do solo, os viveiros e mudas, o plantio, os tratos culturais, a colheita e a pós-colheita com o transporte interno, a armazenagem, a classificação e a embalagem (Araújo, 2007, p. 49-53).

[68] A produção pecuária refere-se à criação de animais, não somente bovinos, com diferentes sistemas (intensivo, extensivo e semi-intensivo) e manejos (Araújo, 2007, p. 55).

[69] São agentes que influenciam na formação do preço os produtores rurais, os intermediários, os concentradores, os mercados de produtores, as agroindústrias, os representantes comerciais e vendedores, os distribuidores, os atacadistas, as centrais de abastecimentos e bolsas de mercadorias, as cédulas de produto rural, o governo, os supermercados, os pontos-de-venda, os feirantes, os exportadores, os importadores e os consumidores (Araújo, 2007, p. 85-93). O destaque especial fica para as agroindústrias, "unidades empresariais onde ocorrem as etapas de beneficiamento, processamento e transformação de produtos agropecuários *in natura* até a embalagem, prontos para comercialização" (Araújo, 2007, p. 93), divididas em dois grupos, não alimentares (fibras, couros, óleos não comestíveis, dentre outras) e alimentares (sucos, polpas, extratos, lácteos, carnes e outros).

Ambiental e do Direito do Trabalho:

> Passando à análise do segundo segmento, o que mais me preocupou em relação à produção agropecuária propriamente dita foi a incidência de normas jurídicas ambientais e trabalhistas. As ambientais centralizadas no cuidado com os agrotóxicos, que já são devidamente regulados, e com o uso desmedido dos recursos hídricos. As trabalhistas se apresentam bem definidas nas normas de segurança e proteção ao trabalhador rural (Queiroz, 2011, p. 31).

Quanto ao terceiro segmento (depois da porteira), de acordo com o mesmo autor, o relevo fica com o Direito Internacional (especificamente no que diz respeito ao comércio global) e novamente com o Direito Tributário:

> Por fim, restou a análise do segmento "depois da porteira", onde se processa e distribui os produtos aos consumidores. Aqui temos a preocupação com o comércio e a incidência da carga tributária, e também uma preocupação voltada aos problemas do mundo globalizado, o comércio internacional, as barreiras internacionais aos produtos brasileiros, sob forma de estímulos positivos, na espécie de subsídios, que os países do continente europeu e americano realizam em torno da nacionalização da produção e do consumo (Queiroz, 2011, p. 31).

Apenas um parêntese, o destaque dado por Queiroz ao ramo do Direito Tributário em dois dos três segmentos do agronegócio demonstra, de certa forma, a importância desse estudo dirigido (tributação do setor agrícola), tal qual o proposto na presente pesquisa.

Uma outra forma de classificar o agronegócio diz respeito aos setores tradicionais da Economia, permeando todos eles:

> Para entender o que vem a ser o agronegócio, convém partir daquela clássica [...] divisão da economia em três setores: primário (agricultura, pecuária e outras atividades extrativistas), secundário (indústria e comércio atacadista) e terciário (varejo e serviços). O agronegócio [...] não se encaixa nessa classificação, por ser uma atividade que "atravessa" os três setores, unindo atividades agrícolas, industriais e de serviços. O agronegócio é exemplo [...] de "rede negocial" [...] (Coelho, 2018, p. 15).

O agronegócio enquanto sistema agroindustrial[70] é explorado por Batalha e Scarpelli:

> [...] uma das formas de visualizar o sistema agroindustrial é considerá-lo composto, em sua estrutura principal, por três macrossegmentos – ou subsistemas – distintos. O primeiro é o [...] rural, o qual compreende todos os empreendimentos que desenvolvem atividades agropecuárias. O segundo [...] é composto pelos empreendimentos industriais de transformação da matéria-prima agropecuária. O terceiro, é o de empreendimentos voltados à comercialização dos produtos agroindustriais, compreendendo as atividades atacadistas e varejistas. [Cada

[70] Os sistemas agroindustriais são chamados de cadeias produtivas ou cadeias de valor por Araújo, que visualizam "o agronegócio de forma integrada e inter-relacionada entre os diversos agentes que o compõem, bem como as atividades efetuadas entre si" (2007, p. 33).

> empreendimento é] denominado agente do sistema (Batalha; Scarpelli, 2014, p. 15).

De toda forma, Buranello procurou, em sua conceituação de agronegócio, mesclar a classificação concernente às etapas (antes, dentro e após a porteira), a relativa aos setores econômicos (primário, secundário e terciário), bem como a ideia de sistema agroindustrial[71]:

> Podemos definir, então, o agronegócio como o conjunto organizado de atividades econômicas que envolve todas as etapas compreendidas entre o fornecimento dos insumos para produção até a distribuição para consumo final de produtos, subprodutos e resíduos de valor econômico relativos a alimentos, fibras naturais e bioenergia. Vemos, assim, que o termo agronegócio é delineado pelo que temos chamado de complexo agroindustrial, ou conjunto geral dos sistemas agroindustriais, consideradas todas as empresas que fornecem os insumos necessários, produzem, processam e distribuem produtos, subprodutos e resíduos de origem agrícola, pecuária, de reflorestamento ou aquicultura (Buranello, 2018, p. 33-34).

Por sua vez, Halah define o agronegócio "como o conjunto de operações envolvidas na produção, distribuição e consumo de produtos agrícolas e seus derivados, afetadas pela agrariedade que caracteriza a atividade rural e pelos riscos dela decorrentes" (2018, p. 135). A menção à agrariedade caracterizadora da atividade agrária, além de resgatar essa noção das lições de Carrozza (cujos riscos lhe estão inerentes) permite uma visualização de que tal atividade produtiva está contida no ideário de agronegócio.

Em outras palavras, o agronegócio contém a atividade produtiva propriamente dita (atividade agrária mais típica) e agrega também nos seus limites uma fase antecedente (sobretudo insumos e implementos agrícolas) e uma fase subsequente (transformação, comércio, distribuição e consumo[72]).

Outra abordagem jurídica do agronegócio diz respeito a ser um ramo autônomo[73] do Direito. Ora, se a atividade rural é tida por muitos como um dos principais pilares do Direito Agrário[74], é possível fazer um raciocínio semelhante com o agronegócio, pensando em um

---

[71] O sistema agroindustrial "é composto pelas fases sequenciais da cadeia produtiva, englobadas pelos ambientes institucional e organizacional. As fases da produção são interligadas por transações típicas que caracterizam o sistema, [...] as estratégias e tempos diferenciados das empresas que nele atuam" (Malinsk, 2018, p. 17).

[72] O consumo colaborativo não é incompatível com a ideia de agronegócio. Consumir colaborativamente "é pensar em como consumir da forma que afete menos o meio ambiente ecologicamente equilibrado, mas também em como desenvolver essa ferramenta social para o bem da humanidade. Ele não tem o poder de acabar com o consumo, mas de conscientizar a todos das consequências do consumismo" (Dias; Fraga; Oliveira, 2020, p. 141).

[73] "A árvore jurídica, a cada dia que passa, torna-se mais densa, com o surgimento de novos ramos que, em permanente adequação às transformações sociais, especializam-se em sub-ramos" (Nader, 2023, p. 38). "Pela simples razão de não poder existir regra jurídica independente da totalidade do sistema jurídico, a autonomia (no sentido de independência relativa) de qualquer ramo do direito positivo sempre é unicamente didática" (Becker, 2002, p. 31). Em conclusão, postulou que "uma das grandes tarefas do jurista contemporâneo é estabelecer a nova e racional divisão [...] didática do direito" (Becker, 2002, p. 35).

[74] Maniglia reconhece um caráter econômico no contexto do Direito Agrário, "porque sua finalidade consiste em regular e ordenar a produção agrária, sistematicamente, seguindo as determinações do mercado e da justiça social,

Direito do Agronegócio como um sistema jurídico? Halah acena positivamente:

> [O subsistema jurídico do] Direito do Agronegócio é regido por princípios que orientam o estímulo ao setor em virtude do reconhecimento de sua importância [...] para a segurança alimentar, o pleno emprego, o crescimento do PIB, a estabilidade da balança comercial, a sustentabilidade dos pequenos agricultores e a manutenção de um [...] modelo fundiário escolhido pela Constituição e pelo Estatuto da Terra. Esse subsistema demanda o estímulo do agronegócio sempre por meio de normas que tenham como finalidade e efeito produzir impactos positivos na atividade rural, ou ainda, mitigar nas demais atividades da cadeia agroindustrial os impactos negativos dos riscos decorrentes da agrariedade que marca a atividade rural, conforme pode-se depreender dos princípios do Direito do Agronegócio [...] (Halah, 2018, p. 231).

Um pouco menos ousada é a conclusão de Queiroz:

> A autonomia do Direito do Agronegócio, enquanto disciplina, não necessariamente precisa ocorrer, pois a ideia de reunir diversos estudiosos de temas de aplicação direta ao agronegócio surge apenas para que os [...] juristas, economistas, administradores e engenheiros agrônomos que estudam a área se preocupem com a repercussão de todo arcabouço legal aplicado ao agronegócio brasileiro (Queiroz, 2011, p. 38).

A disputa pela autonomia do Direito do Agronegócio passa pelo estudo dos seus princípios específicos. Nesse ponto, Coelho é preciso:

> Em relação aos princípios enformadores do direito do agronegócio, podem-se divisar quatro: a) função social da cadeia agroindustrial; b) desenvolvimento agroempresarial sustentável; c) proteção da cadeia agroindustrial; e d) integração das atividades da cadeia agroindustrial. Quanto ao primeiro, uma especialização do princípio da função social da empresa, as atividades econômicas exploradas na cadeia agroindustrial contribuem especialmente para a proteção do meio ambiente e para o aumento da produção de alimentos, fibras e bioenergia. Esse aumento da produção é essencial para o enfrentamento dos desafios globais propostos pelo crescimento populacional, visando à segurança alimentar. O princípio do desenvolvimento agroempresarial sustentável importa que as atividades desenvolvidas na agricultura, pecuária, exploração florestal e pesca pressupõem o uso adequado do solo, da água e dos recursos genéticos animais e vegetais e, ainda, a execução de processos tecnicamente apropriados e economicamente equilibrados. O princípio da proteção da cadeia do agronegócio define-a como um bem jurídico que a lei tutela em razão do interesse nacional. E, finalmente, pelo princípio da integração das atividades econômicas da cadeia agroindustrial, o interesse na preservação desta prevalece sobre os interesses individuais dos empresários que nela operam (Coelho, 2018, p. 17).

Dois pontos chamam mais a atenção nessa lição. O primeiro se refere à ideia de cadeia agroindustrial (um conjunto de fases), como as etapas já abordadas antes da porteira, dentro da porteira e depois da porteira. O autor assevera que o interesse na preservação da cadeia

---

incrementando o constante nível de vida do meio rural" (2016, p. 164). A autora observa que o centro de preocupações "se firma na técnica, no ofício e na arte de cultivar a terra, incluindo-se, aqui, todas as formas de atividade agrária, como a agricultura, a pecuária, o reflorestamento, o extrativismo, a agroindústria, a hortifruticultura, em todas as suas modalidades, e, ainda, quem sabe, o turismo rural" (Maniglia, 2016, p. 164).

agronegocial é, a rigor, transnacional e extrapola o âmbito do nosso País e que "projeções apontam que a segurança alimentar de toda a humanidade depende muito do regular desenvolvimento do agronegócio brasileiro" (Coelho, 2018, p. 18).

O segundo é a questão da sustentabilidade[75], pressupondo técnicas de uso adequado dos recursos naturais e equilíbrio econômico na atividade agroindustrial. A lei, ao fixar a "proteção da cadeia, acima dos interesses individuais dos empresários que a compõem, estará tutelando também os direitos dos povos de todo o mundo e das gerações futuras" (Coelho, 2018, p. 18).

Logo, a análise da tributação estadual paulista incidente sobre o setor agrícola para além da mera exigência tributária, com o concomitante olhar do Direito Agrário e do debatido Direito do Agronegócio[76], tende a ser um importante desafio enfrentado no presente trabalho.

2.2.2 Os números e projeções do agronegócio no Brasil

O recorte oficial e atual do agronegócio brasileiro[77], promovido pelo Ministério da Agricultura e Pecuária – MAPA, elucida a sua pujança:

> O PIB do agronegócio brasileiro [...] alcançou recordes sucessivos em 2020, 2021 e 2022. Esse triênio caracterizou-se como um dos melhores da história do agronegócio nacional. Em 2021, a participação do agronegócio no PIB foi de 26,6%, mas em 2022, devido [...] a problemas climáticos, [...] caiu para 24,8% [...] (Brasil, 2023e).

Em trilhões de reais, o PIB do agronegócio brasileiro[78] fechou o ano de 2022 com R$2,60 e em novembro de 2023 havia alcançado R$2,62 (CEPEA/ESALQ-USP; CNA, 2023).

---

[75] A sustentabilidade do setor agropecuário tem sido propalada no discurso governamental, "por meio de políticas como o Plano ABC (Agricultura de Baixo Carbono), e sua segunda fase, o ABC+, e o próprio Plano Safra. No âmbito do Plano Safra há linhas de crédito subsidiadas para produtores de diferentes portes, financiando desde insumos até a recuperação de áreas degradadas e incentivando práticas sustentáveis" (Brasil, 2025b, p. 4).

[76] A par dos estudiosos que entendem o Direito do Agronegócio como um ramo do direito (Halah, 2018, p. 231) e, de forma oposta, daqueles que advogam a desnecessidade dessa autonomia (Queiroz, 2011, p. 38), há também uma posição intermediária, que o coloca mais próximo do Direito Empresarial (tipicamente privado) do que do Direito Agrário. "O direito do agronegócio – capítulo do direito comercial que reclama cada vez mais atenção e pesquisa – não coincide, assim, com o direito agrário, cujo foco repousa sobre a atividade de produção no campo, um dos elos da cadeia que confere substrato ao conceito jurídico de agrariedade" (Buranello, 2018, p. 46).

[77] Aqui está um exemplo da interdisciplinaridade, entendida como a interlocução do Direito com outras áreas do conhecimento (Economia, Administração Pública, Ciências Agrárias, dentre outras), sujeita à exploração científica (USP, 2023a). Marques Neto enfatiza que o fenômeno jurídico é "interior ao espaço-tempo social, onde surge e se modifica por diferenciação das relações. Em razão de seu caráter eminentemente n-dimensional, ele jamais pode ser encontrado em estado puro. A ciência do Direito o constrói como objeto científico, a partir de seus enfoques teórico-problemáticos específicos" (2001, p. 239). Mais adiante conclui que "para formular proposições de cunho integral sobre seu objeto, a ciência jurídica não pode prescindir da colaboração de outras disciplinas sociais, numa perspectiva *interdisciplinar*" (Marques Neto, 2001, p. 240).

[78] Pelo critério metodológico do Cepea/Esalq-USP, "o PIB do agronegócio é medido pela ótica do produto, ou seja, pelo Valor Adicionado (VA) total deste setor na economia" (CEPEA/ESALQ-USP; CNA, 2023).

Ao traçar suas projeções para o agronegócio brasileiro, o MAPA se vale de lista de produtos, com relatórios sobre produção, consumo, exportação, importação e área plantada:

> As projeções foram realizadas para 31 produtos do agronegócio: milho, milho de segunda safra, soja, trigo, sorgo, laranja, suco de laranja, carne de frango, carne bovina, carne suína, ovos de galinha, cana-de- açúcar, açúcar, algodão, farelo de soja, óleo de soja, leite *in natura*, feijão, arroz, batata inglesa, mandioca, fumo, café, cacau, uva, maçã, banana, manga, melão, mamão, papel e celulose (Brasil, 2023e).

Nesse sentido, sob o prisma de projeções governamentais[79], o agronegócio está restrito ao seu viés dentro da porteira (produção agrícola típica), ou seja, ao setor primário da Economia.

Também atreladas à produção estão as considerações do Portal do Agronegócio que, embora mencione as cadeias produtivas, destaca o "clima diversificado, chuvas regulares, energia solar abundante e quase 13% de toda a água doce disponível no planeta, [...] o Brasil tem 388 milhões de hectares de terras agricultáveis férteis e de alta produtividade [...]" (2021).

Os números atuais do agronegócio no país e as projeções para o futuro dão o tom de sua relevância para o Brasil. Na aferição do seu desempenho econômico, o prévio entendimento do que seja considerado agronegócio é determinante no resultado. O CEPEA/ESALQ-USP e a CNA (2021) divulgaram um crescimento de 24,31% no PIB do agronegócio brasileiro para o ano de 2020, sendo que o IBGE divulgou o crescimento de 2%, mais de dez vezes menor.

A explicação para tal discrepância dada pelo CEPEA/ESALQ-USP e pela CNA é de que "a metodologia do IBGE considera a evolução de volume dentro da porteira" (2021), ao passo que, por sua vez, se valem de quatro segmentos para os ramos agrícola e pecuário, quais sejam, insumos para a agropecuária, produção agropecuária básica, ou primária, agroindústria (processamento) e agro serviços (CEPEA/ESALQ-USP; CNA, 2023), contemplando, assim, as fases antes, dentro e fora da porteira.

Apenas uma digressão, a ausência de sintonia entre institutos de pesquisa e universidades[80] já foi explicitada no contexto do agronegócio:

> [...] alguns países europeus promoveram uma dolorosa e salutar fusão entre suas universidades e institutos de pesquisa, reduzindo a duplicidade [...], desperdício de esforços, custos administrativos e aproveitando os ganhos de ensino e pesquisa conjuntos. São agora chamados de "University and Research Center" [...]. Como consequência desta racionalização, há mais recursos alocados para a pesquisa e ensino [...]. No Brasil, onde institutos de pesquisa são separados das universidades, onde convivem estruturas duplicadas federais e estaduais e onde assume um novo Governo

[79] As projeções têm por objetivo "indicar direções no crescimento da agropecuária e fornecer informações aos formuladores de políticas públicas quanto às tendências de produtos do agronegócio" (Brasil, 2021b, p. 83).

[80] Zylbersztajn reconhece que "a universidade tem cumprido o seu papel ao criar inúmeros programas de agronegócios" (2006, p. 64).

> Federal e Estadual, está dada aqui uma ideia aos Ministros e Secretários de Ciência, Educação, Agricultura, entre outros (Neves; Neves, 2007, p. 47).

Quanto ao futuro do agronegócio brasileiro, as projeções governamentais para o próximo decênio divulgadas pelo MAPA (Brasil, 2023e, p. 89) evidenciam um otimismo quanto ao potencial de crescimento, notadamente no que diz respeito aos grãos:

> As projeções do agronegócio para o próximo decênio mostram um enorme potencial de crescimento [...]. A produção de grãos deverá atingir 389,4 milhões de toneladas [...]. Em relação ao que o país produziu em 2022-2023, o acréscimo na produção [...] deverá ser de 75,5 milhões de toneladas. Em valores relativos, representa um acréscimo de 24,1%, ou uma taxa anual de crescimento de 2,4%. A área de grãos deve expandir-se dos atuais 77,5 milhões de hectares para 92,3 milhões [...] em 2032/33. A área plantada de todas as lavouras [...] deve passar dos atuais 95 milhões de hectares para 105,8 milhões no final do período [...]. Essa passagem gera um adicional de área para todas as lavouras de 15,8 milhões de hectares (Brasil, 2023e, p. 89).

A comparação entre as previsões de acréscimo da produção de grãos (24,1%) e de acréscimo da área plantada (11,3%) permite a conclusão de maior produtividade por área:

> As projeções do decênio, sugerem que o Brasil deve manter, ou até aperfeiçoar, o padrão que tem sido típico no presente século – aumentos menos do que proporcionais da área plantada em relação aos indicadores de crescimento da produção total, demonstrando a persistente elevação dos rendimentos físicos e da produtividade total de fatores. Mantém-se, assim, a continuidade de importantes efeitos poupa-terra, os quais têm sido típicos do setor no presente século, em praticamente todos os seus ramos produtivos (Brasil, 2023e, p. 90).

Ao debater os números e as projeções do agronegócio brasileiro, é inevitável mencionar a correlação com a pandemia da Covid-19[81] e com outros eventos externos. Os trechos a seguir consolidam algumas informações relativas aos tristes contextos:

> Assim, embora o cenário da pandemia traga a associação imediata de aspectos negativos nas atividades econômicas, a verdade é que, no agronegócio, foi possível observar alguns aspectos positivos, como os ora destacados (safras de grãos e carnes), bem como a aposta na retomada promissora, haja vista o crescimento de cooperativas de crédito, cujo enfoque desde o seu início esteve no crédito rural para as pessoas físicas (produtores) [...] (Nunes; Scardoelli, 2022, p. 42).

> Percebe-se que a linha de preços dos produtos agrícolas no período 2020 a 2023 cresce menos do que as demais. Os custos de fertilizantes têm acentuada elevação, motivada principalmente pela guerra entre Rússia e Ucrânia. Mas a partir de 2022 a tendência vem sendo de retração dos preços de fertilizantes (Brasil, 2023e).

[81] "Ao atualizarmos [as projeções], a [...] COVID-19, diferente do ano passado, deixou de ser um problema tão relevante, embora ainda tenha exigido vigilância e cuidados das autoridades e das pessoas" (Brasil, 2023e).

O salto qualitativo inerente ao crescimento da produtividade é atribuído à expectativa de melhora da infraestrutura, de mais investimento em pesquisa e no aumento do financiamento[82], sem esquecer da participação da agricultura familiar:

> O censo Agropecuário 2017 do IBGE, registrou 5,0 milhões de estabelecimentos no país sendo [...] 3,9 milhões [...] considerados familiares. [...] A partir das projeções de produção para a próxima década, estimou-se a [...] participação da agricultura familiar em diversas atividades. Esses resultados são importantes pois permitem observar melhor a potencialidade de um setor tão importante na agricultura brasileira. [...] Soja, feijão e milho são as atividades onde a agricultura familiar tem menor participação. [...] [decorrente de] economias de escala e à tecnologia, que são dos atributos relevantes na produção moderna. [...] Nas carnes, a agricultura familiar tem grande destaque, especialmente suína e frango. Outras atividades como o café, leite e frutas, também são marcantes. Outras lavouras como o fumo (94,0%), e mandioca (70,0%), são essencialmente atividades de predominância familiar (Brasil, 2021b, p. 84).
>
> Na horticultura, o Censo 2017 registra 1,0 milhão de estabelecimentos. Deste total, 908,0 mil são familiares. Nesta atividade, a agricultura familiar representa 82,8% dos estabelecimentos e gera 60,0% do valor (Brasil, 2023e, p. 85).

Nesses estudos governamentais, a agricultura familiar[83] está contida, sistematicamente e em tópico próprio, na ideia de agronegócio, pois a sua definição se dá por produto agropecuário. Há, com a inclusão da agricultura familiar, uma sinalização, ainda que incipiente, de preocupação com um desenvolvimento sustentável do próprio agronegócio brasileiro, já que a qualidade de vida e dos alimentos buscada por essa agricultura, robustecida com estudos sobre a baixa emissão de carbono, a tecnologia digital no campo, a energia limpa (FGV, 2019), levam ao entendimento de que a preocupação com o ser humano não está totalmente escanteada.

Entretanto, o debate entre estar a agricultura familiar contida (ou não) no ideário de agronegócio é muito acirrado, como bem assevera Pompeia, ao destacar três narrativas:

> A primeira [...], avançada pelo governo federal, colocava ambas as noções em relação de complementariedade; a segunda, mobilizada por movimentos sociais, entidades da sociedade civil e setores das universidades, opunha "agricultura familiar" a "agronegócio"; [...] a terceira, operada por núcleos patronais, pela [...] mídia e por [...] segmentos da academia, era diametralmente oposta àquela dos movimentos sociais, inserindo a "agricultura familiar" no "agronegócio" (Pompeia, 2021, p. 232-233).

[82] A Lei nº13.986/2000 disciplinou alguns assuntos concernentes a operações de crédito na atividade empresarial rural, como a instituição do fundo garantidor solidário e a disciplina da cédula imobiliária rural (Brasil, 2020d).

[83] É possível extrair do art. 3º da Lei nº 11.326/2006 as características do agricultor familiar, assim entendido aquele que pratica atividades no meio rural e atenda, simultaneamente, a quatro requisitos, quais sejam, primeiro, detenção a qualquer título, de área inferior a quatro módulos fiscais, segundo, utilização, de forma predominante, de mão-de-obra da própria família nessas atividades econômicas, terceiro, obtenha a renda familiar num patamar mínimo definido pelo Governo Federal oriundo dessas atividades econômicas e, por fim, quarto, que a direção do estabelecimento seja por ele conduzida, juntamente com sua família (Brasil, 2006b).

Na linha da oposição, a bifurcação dos modelos de agricultura é bem definida:

> Atualmente, dois modelos de agricultura são discutidos mundialmente, uma oriunda da Revolução Verde ([...] Agricultura Industrial ou Convencional), baseada no pacote tecnológico (fundamentada em três pilares [...]: agroquímicos, motomecanização e manipulação genética), e outro Camponês, baseado no conhecimento empírico (agricultura de base ecológica). O modelo da Agricultura Industrial vem sendo difundido no campo desde o século XX, [...] é baseado no uso do pacote tecnológico, como insumos químicos, sementes modificadas geneticamente, nenhuma diversidade de cultivos, máquinas agrícolas, monoculturas, bem como a concentração de terras em grandes latifúndios. [...] Opondo-se ao agronegócio, o outro jeito de se fazer agricultura é [...] pela agricultura camponesa, cujas práxis produtivas altamente integradas com a natureza podem ser consideradas guardiãs da biodiversidade, mesmo diante do contexto histórico atual, no qual as classes dominantes e a privatização dos saberes impõem a artificialização da agricultura [...]. Dessa forma, alguns camponeses têm conseguido reinventar suas práticas e se reproduzir socialmente, passando adiante uma concepção de mundo que afirma a autonomia da agricultura contemporânea perante o agronegócio, e que corrobora para a construção da Agroecologia e de uma relação que se deseja mais próxima da convivência entre sociedade-natureza (Rodrigues; Kosop; Souza-Lima; Schaffrath, 2019, p. 34-35).

A ruptura entre agronegócio e agricultura familiar enseja o discurso na linha da decolonialidade, com prestígio à biodiversidade, aos saberes tradicionais e à cultura campesina, cujos desafios para o desenvolvimento, tido como alternativo, estão nas implantações de políticas públicas especificas, a exemplo do Programa de Aquisição de Alimentos (Oliveira; Maniglia, 2024, p. 82).

Por sua vez, sob o prisma da integração entre produção agrícola com comércio, indústria, serviços e pesquisas, o agronegócio em si caberia também aos pequenos produtores:

> Agricultura integrada com o comércio, com a indústria, com os serviços, com a pesquisa, com os insumos e com os produtores. Na definição não existe a palavra "tamanho". É preciso entender que agronegócio não significa algo grande, e sim algo "integrado" (Neves, 2010, p. 4).

Portanto, mesmo na linha conciliatória, de integração ou de complementariedade entre agronegócio e agricultura familiar, com a viabilidade econômica (intuito lucrativo) como ponto comum, as demandas de cada perfil de sujeito nessas relações são diferentes entre si, de tal forma que a análise do desenvolvimento sustentável tem pesos diversos conforme essa desigualdade, ao passo que a inclusão social como exercício pleno da cidadania é o desafio mais afeito aos pequenos produtores.

Enfim, agora pensado internacionalmente[84], a balança comercial do agronegócio

[84] O agronegócio passa a ter viés internacional na medida em que qualquer de suas etapas apresente expansão ultra muros, ou seja, "desde as relações de fornecimento de insumos e implementos agrícolas, [...] a atividade rural em si (agricultura e pecuária como destaques) e [...] o escoamento da produção agropecuária (em si ou transformada)

brasileiro fechou o ano de 2021 “com saldo positivo de US$ 105,1 bilhões, 19,8% acima do verificado em 2020” (Kreter; Pastre, 2022, p. 1), impulsionada pela alta dos preços internacionais das *commodities* como açúcar, soja, carnes e café, que compensaram a queda em quantidade de alguns produtos pela sazonalidade (café), pelas sanções de outros países (carnes em relação à China), pela quebra de safra (milho), pela dificuldade de obtenção de fertilizantes em virtude de conflitos armados (Rússia e Ucrânia).

No âmbito da participação do agronegócio brasileiro no exterior, é interessante a lição de Dias, Fraga e Oliveira, que enaltece os pontos positivos e indica os negativos:

> Em um mundo habitado por mais de sete bilhões de seres humanos, que necessitam consumir diariamente para a manutenção de suas respectivas existências, o agronegócio se fundamenta como fator econômico globalizado, considerando-se o fato de que a produção, a fabricação e a aquisição de bens de origem animal e vegetal, seja para alimentação, ou para a fins de industrialização e utilização como bens de serviço, baseia-se na destinação final ao consumo humano por meio de relações financeiras que ultrapassam as esferas continentais. Assim, diante das relações desenvolvimentistas que têm como alicerce a necessidade de distribuição em escala universal, os bens de produção do agronegócio no Brasil são objeto não apenas de consumo interno, mas de grandes fluxos de exportação internacional. E essa necessidade de produção fomenta a geração de riquezas e oportuniza empregos, fazendo crescer o PIB nacional, proporcionando crescimento econômico, mas também fatores negativos como a concentração do poder econômico e financeiro para a produção, distribuição e exportação de bens do agronegócio nas mãos de poucos, causando efeitos socialmente negativos, contribuindo para o surgimento de situações econômico-financeiras de consolidação, formação de monopólios e cartéis econômicos (Dias; Fraga; Oliveira, 2020, p. 129).

Enfim, a relevância econômica do agronegócio no Brasil inevitavelmente traz a reboque a necessária especificação jurídica para a segurança das relações de todas as ordens (empresarial, trabalhista, creditícia, comercial, tributária, administrativa, entre outras[85]). E essa disciplina jurídica deve estar condicionada, em última *ratio*, na busca pelo atingimento dos objetivos constitucionais republicanos.

2.3 A relação entre atividade agrária e o agronegócio

Com vistas à sobreposição dos institutos da atividade agrária e do agronegócio, é

para diversos fins” (Nunes; Scardoelli, 2023, p. 68), isso independentemente do fluxo – importação ou exportação – sendo que, nessa abrangência extraterritorial, os *players* mais típicos são os conglomerados corporativos, atualmente conhecidos como empresas transnacionais – ETNs “(em substituição ao termo multinacionais), que, em geral, não necessariamente têm capital social oriundo de apenas um país ou o necessário domínio de todo o processo produtivo” (Nunes; Scardoelli, 2023, p. 70).

[85] “A compreensão do agronegócio, em todos os seus componentes e suas inter-relações, é uma ferramenta indispensável a todos os tomadores de decisão, [...] autoridades públicas, agentes econômicos [...] ou produtores rurais, para que formulem políticas e estratégias com maior previsão e máxima eficiência” (Malinsk, 2018, p. 16).

essencial, após toda a abordagem até aqui, a delimitação de seus entendimentos no contexto do presente estudo.

Principiando pela atividade agrária no Brasil, cinco são as considerações que buscam caracterizar o seu estágio atual. Primeira, sob o enfoque normativo, a legislação pátria, em diplomas afeitos aos mais variados ramos do Direito, tem-se valido dessa atividade como fundamento ou como objeto para caracterizar outros institutos jurídicos, com recente prestígio à sustentabilidade, bem como da forma de lista exaustiva, entretanto, sem uma conceituação específica (abstrata e genérica). Segunda, sob o enfoque doutrinário, é tida como um dos principais pilares do Direito Agrário. Terceira, sob ambos os aspectos citados, são observadas influências nem sempre explícitas das mencionadas teorias clássicas (agrobiológica, agrariedade e acessoriedade), inclusive na inserção de novas atividades no seu rol. Quarta, a linha evolutiva escora-se na sua aplicabilidade multifuncional, com realce das externalidades positivas, que permitem algumas análises valorativas, tais como o papel que desempenha no atingimento dos objetivos constitucionais. Quinta e última, sob os olhos empresariais, é um dos elementos da empresa agrária enquanto empreendimento lucrativo.

Já o agronegócio no Brasil, na linha conciliatória que abarca a agricultura familiar[86], é caracterizado pela confluência de etapas da cadeia produtiva até a desova dos produtos no consumidor final, cuja palavra de ordem é a integração e não as magnitudes dos números (das propriedades rurais, dos conglomerados empresariais, da safra, dos lucros, entre outros). A premissa de existência de intuito econômico-lucrativo está no próprio termo agronegócio (*agribusiness*). A configuração (ou não) de um ramo autônomo do Direito (Direito do Agronegócio[87]) acaba por não ter influência nos resultados da presente pesquisa.

Assim, na didática divisão da cadeia do agronegócio entre atividades econômicas antes da porteira, dentro da porteira e após a porteira, as atividades agrárias típicas estão concentradas na fase dentro da porteira. Entretanto, tais atividades irradiam seus efeitos para as fases antes e após a porteira. Em outras palavras, a integração entre essas etapas se dá por conta do

[86] Ao assumirem os produtores rurais familiares como integrantes das relações do agronegócio, Dias, Fraga e Oliveira apregoam a necessidade de diminuição da vulnerabilidade desses em relação às grandes empresas, corporações e conglomerados econômicos, responsáveis pela aquisição e distribuição da produção rural e, dentre as alternativas, sugerem políticas de microcréditos com vistas à prosperidade por meio da liberdade advinda da livre concorrência, já que entendem que o agronegócio, além de um "modelo econômico, é um estilo de vida para milhares de famílias brasileiras, que nele se apoiam para a obtenção de todos os direitos humanos e sociais como a própria vida, a liberdade, a alimentação, a saúde, o lazer, o trabalho, a previdência social, a moradia, o transporte e, consequentemente, a dignidade" (2020, p. 133). Essa sugestão colaboraria com o combate a fatores negativos do agronegócio, dentre eles o monopólio e a concentração de capital e riquezas nas mãos de poucos (2020, p. 137).

[87] Araúz Filho e Parra propõem "estudar o Direito Aplicado ao Agronegócio e todo o seu arcabouço passado, presente e futuro, sob um prisma de princípios próprios ao agronegócio, reunidos em uma matéria intitulada 'Direito do Agronegócio'" (2022, p. 197).

protagonismo das atividades agrárias dentro da porteira. Por exemplo, as indústrias de insumos e implementos (antes da porteira) existem para subsidiar a produção agropecuária e as indústrias de transformação (após a porteira) tem essa produção como matéria-prima direta, ou seja, o seu principal insumo. Daí deriva a expressão cadeia agroindustrial.

Essa relação entre atividade agrária e agronegócio foi constatada por Halah, que se valeu da noção clássica de agrariedade para o entrelaçamento:

> [...] o subsistema do Direito do Agronegócio reconhece na atividade rural o elemento que diferencia o agronegócio como um todo dos demais setores produtivos: a agrariedade. Sua caracterização como subsistema é consequência da percepção de que o agronegócio assumiu caráter industrial e de integração global, mas não conseguiu se desvencilhar dos ciclos naturais típicos das etapas de produção agrícola ou rural. Daí decorre o reconhecimento da legislação, de que as políticas de incentivo à cadeia agroindustrial devem ter como foco e centro de preocupação a atividade rural, ou seja, um incentivo às atividades pertencentes à cadeia agroindustrial encontra justificativa dentro do subsistema do Direito do Agronegócio se tiver relação direta com o favorecimento da atividade rural ou com a mitigação, ainda que indireta, dos potenciais efeitos danosos dos riscos decorrentes da agrariedade e refletidos das atividades da cadeia agroindustrial (Halah, 2018, p. 148).

É por isso que a expressão "setor agrícola" é a mais adequada para contemplar tanto a atividade agrária típica (produtiva), como os demais segmentos que compõem o agronegócio, incluindo o industrial (de insumos e agroindústrias), o comercial e afins (serviços e pesquisas). A própria CF, ao prever a política agrícola, coloca no mesmo contexto a atividade agrária típica (agropecuária, pesqueira e florestal) e as demais que compõem a ideia mais ampla de agronegócio (agro-industriais, comerciais, armazenamento, transporte e pesquisa):

> Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente:
> I - os instrumentos creditícios e fiscais[88]; [...]
> III - o incentivo à pesquisa e à tecnologia; [...]
> §1º Incluem-se no planejamento agrícola as atividades agro-industriais, agropecuárias, pesqueiras e florestais [...] (Brasil, 1988).

O setor agrícola em si considerado pode ser objeto de políticas públicas[89] e pode desempenhar papel de relevo na consecução de objetivos fundamentais pátrios, tais como a

[88] Aqui há uma menção constitucional que convalida a *interface* entre o Direito Agrário e o Direito Tributário, na medida em que os instrumentos fiscais inauguram a lista de elementos capazes de influenciar o desenvolvimento da política agrícola brasileira.

[89] "Políticas públicas são programas de ação governamental visando a coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados. Políticas públicas são metas coletivas conscientes e, como tais, um problema de direito público, em sentido *lato*" (Bucci, 2006, p. 241).

garantia do desenvolvimento nacional e, sobretudo, a erradicação da pobreza com atenuação de desigualdades sociais (Brasil, 1988). Como inspiração, Maniglia, em momentos diferentes de sua trajetória acadêmico-profissional, defendeu arduamente o trabalho no campo como uma opção ao desemprego no Brasil (2000) e, depois, guardou sua posição vanguardista na segurança alimentar e suas relações com o Direito Agrário e os Direitos Humanos (2009).

Ao se considerar que a atividade agrária está contida no ideário de agronegócio, amalgamando a cadeia produtiva (as suas fases), por óbvio que os expressivos resultados profanados a quatro cantos pelos órgãos governamentais[90] e por entidades associativas como frutos do agronegócio abarcam também (e principalmente) os resultados da atividade produtiva[91] típica, inclusive da agricultura familiar. São todos resultados do setor agrícola.

Outro ponto de reflexão é que da atividade agrária e do agronegócio derivam signos presuntivos de riqueza passíveis de serem tributados, como rendas, folhas de salários, propriedades (de bens móveis e imóveis), bens e serviços. O estudo meramente técnico-tributário dessas incidências é sim relevante, porém, um passo adiante diz respeito a estarem sintonizadas com a justiça fiscal, a cidadania fiscal solidária e a sustentabilidade tributária.

Portanto, o setor agrícola abrange a atividade agrária típica e, também, as cadeias do agronegócio, sendo que dele derivam sinais de riqueza tributáveis. O entendimento do papel da tributação desse setor vai além do arrecadatório para custeio das políticas públicas e se relaciona com a justiça fiscal impositiva e ampla, sob o enfoque sustentável derivado dos impostos, capaz de suscitar a plena cidadania fiscal solidária em seus contribuintes e cidadãos.

2.4 A sistematização das características principais do setor agrícola paulista

No aspecto econômico, o Estado de São Paulo, com uma participação de 31,5% do PIB brasileiro, é autodenominado de o "Estado mais rico do Brasil", com 645 Municípios e mais de

[90] Em recente estudo do Governo Federal, com vistas a implementação da Taxonomia Sustentável Brasileira (TSB), foi traçado uma visão geral do setor agrícola nacional, donde se extrai que a agricultura, a pecuária, a produção florestal, a pesca e aquicultura, essenciais para a economia brasileira, verdadeiros motores de desenvolvimento econômico e social de diversas regiões, contribuem diretamente com aproximadamente 7% do PIB e são responsáveis por cerca de 49% do total das exportações do país (Brasil, 2025b, p. 3). "O Brasil é um dos maiores produtores e exportadores mundiais de mercadorias agrícolas, como soja, milho, algodão, café, açúcar, suco de laranja, carne bovina e de aves, além de produtos florestais, especialmente celulose" (Brasil, 2025b, p. 3). Para além da relevância econômica (balança comercial e geração de empregos), o setor agrícola nacional "tem um papel estratégico na segurança alimentar e indústria de transformação global, fornecendo alimentos e matérias primas para diversos países e sustentando cadeias produtivas complexas e diversificadas" (Brasil, 2025b, p. 3).

[91] Araúz Filho e Parra observam que o respaldo econômico está naturalmente inerente ao Direito Agrário, pois a atividade agrária, embora dotada de função social, é "mercantil, de cunho capitalista e [...] propulsora da manutenção dos elevados índices econômicos *per capita* do país" (2022, p. 2003).

44 milhões de habitantes.

> Estado que reúne um pequeno mundo em seu território, São Paulo foi construído por gente de variadas regiões. O povo que iniciou sua história desbravando terras, acolheu migrantes e imigrantes para se transformar em potência econômica, rica em diversidade e com um turismo incrementado por negócios, atrações culturais, praias, Mata Atlântica e estâncias do interior. [...] Estado mais cosmopolita da América do Sul, São Paulo abriga cerca de três milhões de imigrantes, de 70 diferentes nacionalidades (São Paulo, 2023q).

O mapeamento do setor agrícola paulista, que abrange a atividade agrária e as cadeias do agronegócio, pode ser realizado sob alguns pontos-de-vista, dentre os quais o normativo e o governamental (que, além do entendimento da estrutura organizacional da Administração Pública local, permite o acesso aos chamados dados oficiais).

Tal delimitação assegura a comparação dos resultados desse setor econômico estadual com os do país. Alguns dados governamentais, resultados de censo agropecuário (São Paulo, 2019d), são capazes de evidenciar o número de unidades produtivas, as áreas destinadas ao setor, as culturas e criações, o perfil da mão-de-obra, os indicadores socioeconômicos e as atividades conexas. Por fim, e não menos importante, está o desafio da constatação da sintonia (ou não) dessa realidade paulista aos escopos nacionais.

A partir do principal diploma normativo do Estado de São Paulo, sua CE, promulgada em 05 de outubro de 1989, são observados alguns dispositivos que se valem dos termos agrário[92], rural[93] e agrícola[94], além de suas variações (São Paulo, 1989a). Um aspecto específico chama a atenção, mais precisamente o desenvolvimento desse setor[95]:

> Art. 184 - Caberá ao Estado, com a cooperação dos Municípios:
> I - orientar o desenvolvimento rural, mediante zoneamento agrícola inclusive;
> II - propiciar o aumento da produção e da produtividade, [...] a ocupação estável [...];
> III - manter estrutura de assistência técnica e extensão rural;
> IV - orientar a utilização racional de recursos naturais de forma sustentada, compatível com a preservação do meio ambiente, [...] quanto à proteção [...] do solo e da água;
> V - manter um sistema de defesa sanitária animal e vegetal;
> VI - criar sistema de inspeção e fiscalização de insumos agropecuários;
> VII - criar sistema de inspeção, fiscalização, normatização, padronização e

[92] O termo agrário (ou variações) aparece 8 vezes no seu texto (questões agrárias, política agrária – 2 vezes, desenvolvimento agrário, área agrária e reforma agrária – 3 vezes).
[93] O termo rural (ou variações) aparece 9 vezes no seu texto (natureza rural, produtores rurais – 2 vezes, produção rural, desenvolvimento rural – 2 vezes, extensão rural, proprietários rurais e população rural).
[94] O termo agrícola (ou variações) aparece 11 vezes no seu texto (zoneamento agrícola, política agrícola – 2 vezes, comunidade agrícola, área agrícola – 2 vezes, agricultura, insumos agropecuários, pesquisa agropecuária, desenvolvimento agropecuário e comunidade agronômica).
[95] "[O desenvolvimento agrário] é muito mais do que uma política de acesso à terra. [...] afeta todo o conjunto de condições sociais, econômicas, ambientais e políticas, objetivando beneficiar não somente a população rural, mas toda a coletividade [por meio da] conservação do meio ambiente e da sustentabilidade" (Jacob; Reis; Pourre; Pontes; Monteiro, 2016, p. 393).

> classificação de produtos de origem animal e vegetal;
> VIII - manter e incentivar a pesquisa agropecuária;
> IX - criar programas especiais para fornecimento de energia, de forma favorecida, com o objetivo de amparar e estimular a irrigação;
> X - criar programas específicos de crédito [...] para custeio e aquisição de insumos, objetivando incentivar a produção de alimentos básicos e da horticultura.
> §1º - Para a consecução dos objetivos assinalados neste artigo, o Estado organizará sistema integrado de órgãos públicos e promoverá a elaboração e execução de planos de desenvolvimento agropecuários, agrários e fundiários.
> §2º - O Estado, mediante lei, criará um Conselho de Desenvolvimento Rural, com objetivo de propor diretrizes à sua política agrícola, garantida a participação de representantes da comunidade agrícola, tecnológica e agronômica, organismos governamentais, de setores empresariais e de trabalhadores (São Paulo, 1989a).

Logo, no art. 184, situado no Capítulo III (da política agrícola, agrária e fundiária) do Título VI (da ordem econômica) da CE, mais do que o crescimento, com o "aumento da produção e da produtividade" (São Paulo, 1989a) no inc. II ou com energia para "estimular a irrigação" (São Paulo, 1989a) no inc. IX, o desenvolvimento do setor agrícola é prestigiado com a previsão para criação do Conselho de Desenvolvimento Rural, almejando saltos qualitativos, dentre os quais estão a utilização de recursos naturais de forma sustentada, a preservação do meio ambiente e o incentivo para produção de alimentos.

Esse desenvolvimento setorial acolhe as cadeias produtivas do agronegócio. Na fase antes da porteira, o incentivo à pesquisa agropecuária (inc. VIII) e os programas de custeio para aquisições de insumos (inc. X) são os melhores exemplos. Na fase dentro da porteira, tida como a produção agropecuária propriamente dita, tem-se a ocupação estável do campo (inc. II), a assistência técnico-rural (inc. III), a proteção e conservação do solo e da água (inc. IV), a defesa sanitária animal e vegetal (inc. V) e a inspeção e classificação de produtos de origem animal e vegetal (inc. VII). Por último, na fase depois da porteira, o incentivo à produção de alimentos básicos e da horticultura (inc. X), como gênese da preocupação com a segurança alimentar do consumidor final, é a amostra que se destaca (São Paulo, 1989a).

No intuito de implementar essa política (agrícola, agrária e fundiária), o Poder Executivo do Estado de São Paulo, dentre suas 24 secretarias[96], possui a Secretaria da Agricultura e Abastecimento – SAA (São Paulo, 2023e). Na desconcentração administrativa, a

[96] Dentre as secretarias que compõem a Administração Pública direta estadual (São Paulo, 2023r), uma curiosidade é que três apresentam a palavra "desenvolvimento" em sua nomenclatura (Secretarias de Desenvolvimento Econômico, de Desenvolvimento Social e de Desenvolvimento Urbano e Habitação), sendo que para o setor agrícola, o desenvolvimento está presente nos programas da Secretaria da Agricultura e do Abastecimento (São Paulo, 2023e). Outra curiosidade diz respeito à Secretaria da Fazenda e Planejamento, em que o termo "fazenda" não deve ser associado a uma espécie de imóvel rural. Na verdade, essa secretaria utiliza a terminologia "fazenda" com o significado de conjunto de finanças públicas, já que é a responsável pela "arrecadação dos tributos estaduais, entre eles o ICMS, IPVA e o ITCMD, pela gestão financeira e pelo planejamento e controle da execução orçamentária da administração estadual" (São Paulo, 2023t).

SAA é subdividida em algumas coordenadorias, agência, conselho, entre outros órgãos:

> CDA – Coordenadoria de Defesa Agropecuária
> CATI – Coordenadoria de Assistência Técnica Integral
> APTA – Agência Paulista de Tecnologia de Agronegócios
> CODEAGRO – Coordenadoria de Desenvolvimento dos Agronegócios
> COSALI – Coordenadoria de Segurança Alimentar
> CONSEA – Conselho Estadual de Segurança Alimentar e Nutricional
> FEAP – Crédito, Subvenção Econômica, Seguro Rural e Renegociação de Dívidas
> CCST - Coordenação das Câmaras Setoriais e Temáticas da Agricultura
> ITESP – Fundação Instituto de Terras do Estado de São Paulo
> APL – Arranjos Produtivos Locais (São Paulo, 2023e)

De início, chama a atenção que a vertente econômica da SAA é reverenciada com o termo agronegócio presente no nome da sua única agência (APTA) e de uma coordenadoria (CODEAGRO), dando mostras de sua importância no contexto governamental estadual.

A CDA tem como missão "defender a sustentabilidade sanitária do agronegócio paulista" (São Paulo, 2023k). O viés sanitário dado à sustentabilidade é almejado com ações de vigilância zoossanitárias e fitossanitárias que "promovam a proteção do solo agrícola, a inocuidade dos alimentos e a saúde única de pessoas, animais e do meio ambiente" (São Paulo, 2023k). Tanto a sanidade animal como a vegetal são conduzidas com cadastros[97], certificações[98] e programas governamentais[99], que trazem a reboque a normatização específica, a prestação de serviços públicos e a implementação de políticas públicas[100].

A CATI surgiu com a missão de "promover o desenvolvimento rural sustentável, por meio de programas e ações participativas com o envolvimento da comunidade, de entidades parceiras e de todos os segmentos dos negócios agrícolas" (São Paulo, 2023g). Mais uma vez a sustentabilidade se faz presente, agora na sua missão, na condução dos "serviços de assistência técnica e extensão rural ao pequeno e médio produtor rural, com ênfase na produção animal e

---

[97] Como exemplos de cadastros voltados à sanidade animal estão: cadastro de apicultor e/ou meliponicultor; de estabelecimento comerciante de aves vivas; de médico veterinário responsável técnico de granja de reprodutores de suídeos certificada e; de médico veterinário para vacinação contra brucelose. Entre os exemplos de cadastros relativos à sanidade vegetal estão: comerciantes de agrotóxicos registrados; produtos agrotóxicos cadastrados; relação de casas de embalagem de frutos *in natura* de citros cadastradas; de produtores/comerciantes de material de propagação e; de área de produção de sementes de seringueira (São Paulo, 2023k).

[98] Como exemplo de certificação tem-se a de estabelecimento livre de brucelose e tuberculose (São Paulo, 2023k).

[99] Os programas estaduais inerentes à CDA são: de Sanidade das Abelhas; de Erradicação da Febre Aftosa; de Controle e Erradicação da Brucelose e Tuberculose Animal e; de Vigilância Fitossanitária (São Paulo, 2023k).

[100] Souza, na tentativa de sintetizar o significado de política pública, leciona que "pode-se [...] resumir política pública como o campo do conhecimento que busca, ao mesmo tempo, colocar o governo em ação e/ou analisar essa ação (variável independente) e, quando necessário, propor mudanças no rumo ou curso dessas ações (variável dependente)" (2006, p. 26). O seu estudo, mais adiante, prevê que "a formulação de políticas públicas constitui-se no estágio em que os governos democráticos traduzem seus propósitos e plataformas eleitorais em programas e ações que produzirão resultados ou mudanças no mundo real (Souza, 2006, p. 26). Secchi, Coelho e Pires elenca sete fases principais para uma política pública: "1) identificação do problema, 2) formação da agenda, 3) formulação de alternativas, 4) tomada de decisão, 5) implementação, 6) avaliação e 7) extinção" (2024, p. 55).

vegetal, conservação do solo e da água e produção de sementes e mudas" (São Paulo, 2023g):

> As ações desenvolvidas pela CATI em todo o território paulista vêm contribuindo para a geração de emprego e renda, segurança alimentar, inclusão social, competitividade do agronegócio, melhora no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) e para a preservação ambiental. Além da presença nas Casas da Agricultura, a CATI possui uma rede de profissionais prontos para prestar apoio técnico aos agricultores sobre diversos temas, como a obtenção de crédito agrícola, seguro rural, transferência de tecnologia, planejamento da propriedade, elaboração de projetos de recuperação do solo, reflorestamento, adequação de estradas rurais, entre outros. Múltiplas atividades e treinamentos são realizados pela sua equipe de profissionais: dias de campo, organização de cursos sobre noções de administração rural, processamento artesanal, medicina veterinária preventiva, orientação agronômica sobre pragas e doenças e várias outras capacitações (São Paulo, 2023g).

O trecho institucional reproduzido transparece o discurso de busca pela plena cidadania, com estímulo à aplicação de direitos sociais (tais quais o trabalho – geração de emprego, a alimentação – segurança alimentar e a melhora do IDH), com inclusão social, sem esquecer da preocupação ambiental.

Dentre os seus projetos e programas, o Conselho de Desenvolvimento Rural do Estado de São Paulo, seguindo a diretriz constitucional (estadual) prevista no §2º do já reproduzido art. 184, merece atenção especial. A Lei Paulista nº 7.774/92 instituiu o referido órgão consultivo, atribuindo-lhe papéis de proposição de diretrizes para a política agrícola estadual, de participação na elaboração dos planos de desenvolvimento do setor, de sugerir ao Governador propostas em defesa da agricultura, incentivar a ação coordenada da pesquisa e da assistência técnica agropecuária e de manter o intercâmbio com os conselhos similares de outras unidades da Federação (São Paulo, 1992b).

Na sua composição estão representantes dos conselhos regionais de desenvolvimento rural, de federações (da agricultura, dos trabalhadores na agricultura, das indústrias, do comércio e dos bancos), de organização das cooperativas, de associações e conselhos regionais de profissões regulamentadas (de engenheiros agrônomos e médicos veterinários), do Governo Federal (Ministério da Agricultura) e do Governo Estadual (de algumas secretarias, tais como a agricultura e abastecimento, fazenda e planejamento e meio ambiente), de universidades estaduais e fundações de amparo à pesquisa, dentre outros (São Paulo, 1992b). Dessa composição é possível denotar preocupações com as vertentes produtivas, econômicas, de integração (regional, estadual e nacional) e com a pesquisa.

O Conselho de Desenvolvimento Rural do Estado de São Paulo compõe o Sistema Estadual de Desenvolvimento Rural Sustentável – Cidadania no Campo, regulamentado pelo Decreto nº 64.467/2019. Trata-se da nova denominação dada ao Sistema Estadual Integrado da

Agricultura e Abastecimento – SEIAA, instituído pelo Decreto nº 32.553/90, tido à época como um instrumento da política governamental para a agricultura no citado Estado, objetivando, de acordo com o art. 2º, a adoção de medidas "que contribuam para o desenvolvimento rural e o atendimento das necessidades básicas alimentares" (São Paulo, 1990).

Segundo o art. 1º, §1º, do Decreto nº 64.467/2019, tal sistema tem o objetivo de "promover a elaboração e execução de planos de desenvolvimento agropecuário e agroindustrial no Estado, em conformidade com as diretrizes de política pública denominadas ´Cidadania no Campo 2030`, instituídas pelo Decreto nº 64.320 [...]" (São Paulo, 2019a).

Na toada da articulação do Estado de São Paulo com os Municípios paulistas, o referido Sistema Estadual de Desenvolvimento Rural Sustentável – Cidadania no Campo, "tem como meta estimular a implementação e o desenvolvimento de ações para fortalecer a gestão do território rural local" (São Paulo, 2023s). Como programa de governo nessa linha, tem-se o Programa Município Agro:

> Inovar a gestão e a forma de atuação da SAA junto aos Municípios, acrescentando um conceito por mérito, moderno e transparente, ampliando o acesso aos serviços essenciais à população rural. Esses são os objetivos do Programa Município Agro – *Ranking* Paulista, implementado pelo Governo do Estado de São Paulo como instrumento de promoção de cidadania no campo e desenvolvimento rural sustentável. O Programa é parte de uma política de estado que tem como proposta incentivar parcerias público-privadas, bem como contemplar segurança, mobilidade, conectividade, preservação ambiental, saneamento, entre outras áreas, com o objetivo de garantir mais qualidade de vida para pequenos e médios produtores rurais, impulsionar a economia dos Municípios e o crescimento da indústria de alimentos e serviços. Os resultados alcançados mostram que estamos no caminho certo. A cada ano, as prefeituras apresentam trabalhos que atestam eficiência na gestão de bens e recursos públicos, com visão estratégica para a sustentabilidade do agro e geração de emprego e renda (São Paulo, 2023s).

Estão na mesma página duas expressões relevantíssimas para a presente pesquisa, a "cidadania no campo" e o "desenvolvimento rural sustentável", num contexto de integração entre Estado e Municípios, visando o aumento da qualidade de vida dos pequenos e médios produtores rurais (efetiva inclusão social, ou plena cidadania), com impulso à economia, sem esquecer das preocupações ambientais.

O Decreto nº 64.320/2019, que instituiu as diretrizes de uma política pública denominada "Cidadania no Campo 2030", uma espécie de agenda programática, apregoa que todas as ações governamentais desenvolvidas pela SAA deverão buscar o incentivo à pesquisa, à inovação, ao empreendedorismo e à gestão de risco, a modernização da infraestrutura do campo, bem como do uso da terra e dos recursos naturais, a agregação de valor e de competitividade aos produtos (São Paulo, 2019c).

Esse recente sistema estadual deixa claro quais são os campos estratégicos na busca pela plena cidadania no campo (São Paulo, 2019c): saudabilidade e segurança dos alimentos (produção e alimentação saudável); infraestrutura no campo (logística, conectividade e patrulhamento); produção, distribuição e consumo sustentável (modernização de técnicas produtivas com tecnologia, cadeias produtivas rastreáveis e preocupação com o consumidor, via oferta de alimentos saudáveis produzidos sustentavelmente); inovação, empreendedorismo e fomento (incubadoras de agronegócios, apoio às organizações rurais e fundo para custeio dos produtores rurais) e; Agro SP Sustentável (sistema de certificação de produtos e processos e construção de sistemas de produção que minimizem o impacto ambiental).

Na comparação entre os objetivos do extinto SEIAA, focado na promoção de políticas públicas agrícolas que prestigiavam a integração governamental, empresarial e sociedade civil, com assistência técnica aos mais variados envolvidos no setor, sobretudo os menores produtores, orientado pelo viés econômico de aumento de produção (São Paulo, 1990) e do atual Sistema Estadual de Desenvolvimento Rural Sustentável – Cidadania no Campo, observa-se claramente a mudança de paradigma para o desenvolvimento sustentável, constatada pelo uso dos termos "desenvolvimento" e "sustentável" em várias passagens de sua norma instituidora, além de outros correlatos, como "conectividade", "modernização", "conservação" (de solo, recursos hídricos e biodiversidade), "inovação" e "empreendedorismo" (São Paulo, 2019c), que atualizam a nítida prevalência do intuito econômico nesse ideário governamental para além do mero crescimento[101].

Um relevante programa atrelado à SAA é o de aquisição de alimentos:

> Programa de Aquisição de Alimentos – PAA/Cesta Verde é a distribuição em forma de cestas para as famílias em situação de vulnerabilidade. Os Municípios paulistas contemplados são integrantes do Mapa de Insegurança Alimentar e Nutricional (INSAN), elaborado pelo Ministério da Cidadania. O Programa é [...] uma parceria entre o Ministério da Cidadania e o Governo de São Paulo, via SAA. Podem participar [...] todos os agricultores familiares do Estado [...] que possuem Declaração de Aptidão ao Pronaf (DAP) ativa dos 63 Municípios selecionados. Para esta etapa serão executados R$ 3,5 milhões destinado a aquisição hortifruti (raízes e tubérculos, legumes, frutas e folhosas) para que seja montada cestas de 10 kg para as famílias em vulnerabilidade social ou entidades socioassistenciais dos Municípios participantes (São Paulo, 2023p).

Oliveira e Maniglia exaltam que dentre as finalidades do PAA estão "o incremento da

[101] "A questão é que desenvolvimento (que significa mudança, evolução, progresso) não é crescimento (que se entende como aumento ou expansão) [..]" (Cavalcanti, 2012, p. 37). O autor elucida ainda que "desenvolvimento significa mais do que simples crescimento da economia ou acumulação de capital, porque, além de representar o incremento da capacidade produtiva, implica também a irradiação do progresso para o grosso da sociedade" (Cavalcanti, 2012, p. 37).

produção e comercialização dos produtos da agricultura familiar e a diminuição da insegurança alimentar e nutricional, cujo principal instrumento são as compras públicas de alimentos" (2024, p. 69). Em São Paulo, a aquisição pública de alimentos está sob a alçada da CATI (São Paulo, 2023p), ao passo que a COSALI tem o condão de utilizar o PAA como um aparato para a segurança alimentar e nutricional, uma espécie de orientação aos Municípios:

> [O PAA] possui duas finalidades básicas: promover o acesso à alimentação e incentivar a agricultura familiar. Criado pelo Governo Federal, a proposta também pode ser desenvolvida como prioridade nos governos estaduais e, também, nos Municípios. O programa que tem como estratégia: comprar alimentos produzidos pela agricultura familiar, com dispensa de licitação, e destinar às pessoas em situação de insegurança alimentar e nutricional e àquelas atendidas pela rede socioassistencial, pelos equipamentos públicos de segurança alimentar e nutricional e pela rede pública e filantrópica de ensino. Caso o município queira desenvolver essa importante política pública, o importante é além de incluir e priorizar a ação no orçamento é preciso buscar na cidade se existe a demanda de produtores para atender a oferta demandada pela municipalidade. Também implementada por meio de lei municipal, diferente da proposta nacional, a denominação fica sob a responsabilidade do município. [...] Além de investir na política local, o município também fica apto a fazer convênio direto com o Ministério da Cidadania para buscar apoio do PAA Nacional. Vale ressaltar que os gestores locais precisam pensar em iniciativas que fortaleçam a política local e atenda às famílias em situação de insegurança alimentar (São Paulo, 2023l).

Sob outro ângulo não menos importante, para a implementação de políticas públicas é essencial a existência de recursos. Nesse sentido, a SAA presta apoio financeiro aos programas e projetos vinculados às políticas públicas agrícolas por meio do Fundo de Expansão do Agronegócio Paulista – o Banco do Agronegócio Familiar[102] (FEAP/BANAGRO), instituído pela Lei nº 7.964/92 (com alterações posteriores) e regulamentado pelo Decreto nº 47.804/2003:

> O FEAP/BANAGRO, vinculado à SAA, tem por objetivo prestar apoio financeiro em programas e projetos de interesse da economia do Estado [...], aos agricultores, pecuaristas e pescadores artesanais, [...] suas associações e cooperativas de produtores rurais na forma de programas de financiamentos, linhas de empréstimos ou subvenções econômicas, inclusive equalizações de taxa de juros (São Paulo, 2023m).

O FEAP/BANAGRO estabelece critérios, limites e condições de financiamento e subvenção para operacionalização de vários programas governamentais estaduais voltados ao setor agrícola aos próprios produtores rurais, pessoas físicas e jurídicas (incluindo cooperativas e associações), tais como os projetos Agricultura Sustentável Paulista, de Subvenção do Prêmio de Seguro Rural, Aquicultura e Pesca Sustentável Paulista, Produção Animal Sustentável Paulista, Desenvolvimento Rural Sustentável Paulista, Projeto Integra SP – Berços D'Águas e

[102] Apenas para não passar desapercebido, o nome institucional "Banco do Agronegócio Familiar" promove a junção da agricultura familiar no contexto do agronegócio, na linha conciliatória já abordada nessa pesquisa.

Recuperação de Áreas Degradadas por Grandes Erosões e Programa Pró-Trator e Implementos – Modernização e Produtividade na Agricultura Paulista (São Paulo, 2023m).

A título de exemplo, a deliberação do Conselho de Orientação do FEAP/BANAGRO nº05/2022 estabeleceu critérios, limites e condições de financiamento para a operacionalização do Projeto Desenvolvimento Rural Sustentável Paulista. A introdução fez um preciso recorte do setor agrícola paulista no contexto nacional, a justificativa estabeleceu os três pilares do desenvolvimento sustentável, segundo a SAA e, por fim, o objetivo indicou os possíveis beneficiários do crédito ofertado:

> INTRODUÇÃO
> Historicamente a agropecuária sempre foi uma atividade de grande importância para o Brasil, favorecendo a segurança alimentar da população e fornecendo matéria prima para os outros setores da economia, além de nos últimos anos ter dado sustentação à balança comercial do País. Em São Paulo a situação não é diferente, apesar de deter apenas 3% do território brasileiro, o Estado concentra cerca de 20% do agronegócio nacional. Segundo estudo do Instituto de Economia Agrícola – IEA da SAA, o Valor da Produção Agropecuária (VPA) do Estado [...] alcançou [...] o valor de R$ 76,2 bilhões. Outro ponto relevante é a grande diversidade da agropecuária paulista, com exploração de variadas culturas (cana-de-açúcar, café, grãos, flores, frutas, hortaliças, entre outros cultivos) e criações (aves, bovinos, bubalinos, caprinos e ovinos até espécies aquícolas), numa área territorial de mais de 17,7 milhões de hectares. Mostra-se, portanto, imprescindível a manutenção das políticas de apoio ao setor agropecuário, no sentido de preservar o crescimento econômico do meio rural. [...]
>
> JUSTIFICATIVA
> Com o propósito de fomentar a produção agropecuária no Estado [...], conciliando os três pilares do desenvolvimento sustentável: econômico, social e ambiental, será implementado o Projeto Desenvolvimento Rural Sustentável Paulista. [...]
>
> OBJETIVO
> Propiciar aos produtores [...], meios para implantação, ampliação ou modernização de sistemas de produção, como também para adoção de boas práticas agropecuárias, contribuindo assim para o desenvolvimento sustentável das diversas atividades agrossilvipastoris presentes no Estado de São Paulo. [...] (São Paulo, 2022f).

O trecho demonstra que o Estado de São Paulo tem muito claro o relevo de seu setor agrícola. Na ótica governamental, esse setor sustenta a segurança alimentar da população, fornece matérias-primas aos outros setores (cadeias do agronegócio) e é responsável pelos expressivos resultados da balança comercial, respondendo por 20% do agronegócio nacional, com a produção totalizando R$76,4 bilhões em 2021 (São Paulo, 2022f). O desenvolvimento sustentável do setor agrícola paulista deve obedecer a três pilares, econômico, social e ambiental, sendo os produtores rurais paulistas o público-alvo da oferta de custeio, com vistas à modernização das boas-práticas.

As atividades agrárias e os itens passíveis de serem financiados[103] "para melhoria das condições tecnológicas e da infraestrutura produtiva dos empreendimentos" (São Paulo, 2022f) são: agricultura em ambiente protegido; agricultura irrigada; energias renováveis; integração lavoura, pecuária e floresta; máquinas e equipamentos comunitários; pequenas agroindústrias; transição agroecológica e agricultura orgânica; turismo rural e; construção de obras civis nas propriedades rurais.

Para o desenvolvimento do agronegócio, a SAA possui a CODEAGRO, que também visa aprimorar as cadeias produtivas e de exportação e promove o fortalecimento do cooperativismo e associativismo rurais, sendo responsável pelos projetos Cozinhalimento, Hortalimento e Bom Preço do Agricultor, que buscam a criação e o desenvolvimento de canais de comercialização, "projetos estruturais que visam ampliar a renda dos produtores, bem como promover a segurança e educação alimentares, nutrição, economia doméstica e geração de renda" (São Paulo, 2023h). Como já asseverado, aqui está o reconhecimento oficial explícito do agronegócio como parte de sua estrutura administrativa.

Já a COSALI objetiva "desenvolver a política de segurança alimentar no âmbito dos Municípios paulistas como estratégias de combate à fome e ao desperdício de alimentos" e atua no apoio para "construção e fortalecimento da política pública de segurança alimentar entre conselhos municipais [...]" (São Paulo, 2023i).

Especificamente quanto ao tema segurança alimentar, o Estado de São Paulo instituiu o Conselho Estadual de Segurança Alimentar e Nutricional Sustentável – CONSEA, por meio do Decreto nº 47.763/2003 e reorganizado pelo Decreto nº 59.146/2013:

> Segurança Alimentar e Nutricional Sustentável (SAN) é a realização do direito de todos ao acesso regular e permanente a alimentos de qualidade, em quantidade suficiente, sem comprometer o acesso a outras necessidades essenciais, tendo como base práticas alimentares promotoras de saúde, que respeitam a diversidade cultural e que sejam social, econômica e ambientalmente sustentáveis (São Paulo, 2023j).

O CONSEA é um órgão de caráter consultivo e de assessoramento, vinculado também à SAA, com competência para acompanhar as ações de governo, propor diretrizes para políticas públicas, coordenar campanhas institucionais, instituir mecanismos de articulação com os Municípios paulistas, entre outras (São Paulo, 2023j).

---

[103] O teto de financiamento estabelecido na referida deliberação é de R$200.000,00 por beneficiário, pessoa física ou jurídica, sendo que tal teto é de R$500.000,00 para pequenas agroindústrias e de R$1.000.000,00 para cooperativas e associações de produtores rurais. Os encargos financeiros se restringem aos juros de 3% ao ano, com 48 meses de carência e 96 meses para pagamento. Em termos globais, o FEAP/BANAGRO destacou R$28,3 milhões para os financiamentos, para 3 anos (São Paulo, 2022f).

Ainda com o foco no agronegócio paulista, as questões científicas e de tecnologia voltadas a sua modernização estão a cargo da Agência Paulista de Tecnologia dos Agronegócios – APTA, também vinculada à SAA, que congrega uma série de institutos de pesquisa[104]:

> As unidades de pesquisa da APTA atendem à demanda tecnológica das diversas cadeias de produção do agronegócio, utilizando seu potencial de geração e transferência de conhecimento em uma visão de desenvolvimento sustentado, com foco na inovação com responsabilidade social e ambiental. Para isso, está respaldada pela capacitação profissional de seus pesquisadores e técnicos. Por meio de suas atividades de pesquisa e produção de bens e serviços, a APTA contribui para o desenvolvimento regional, inovação científica e tecnológica e fortalecimento da economia baseada no agronegócio (São Paulo, 2023d).

Um parêntese, o conhecimento como uma força motriz do desenvolvimento sustentável também é um horizonte que deve permear as universidades públicas, notadamente no seu papel de extensão de suas atividades à comunidade e à sociedade como um todo:

> As adversidades advindas da pandemia ajudaram a USP a entender a relevância de uma ciência aberta, na qual todo tipo de conhecimento pode ser rapidamente transmitido e compartilhado, seja com a transmissão de dados, publicação de artigos científicos, *workshops*, palestras ou até mesmo por meio de conferências e aulas remotas. [...] O que se propõe é que as atividades acadêmicas se tornem mais integradas, que se comportem efetivamente como centros multidisciplinares, pois essa é a forma atual de se promover o avanço científico. Os [...] últimos anos foram marcados por um período de experimentação, em que a atuação da USP mostrou de forma decisiva que a pesquisa científica nem sempre possui conexões óbvias e claras com a sociedade. Os anos de pandemia [...] mostraram que a ciência pode ser feita de modo diferente. E os formuladores de políticas públicas, começaram a aprender a ouvir os profissionais da saúde, os pacientes, as famílias e também a Universidade. A multiplicação desse diálogo entre instituições e agentes transformadores abriu novas possibilidades para a melhoria da vida em sociedade. Além de educação, pesquisa, extensão e inovação, a universidade pode se consolidar como fonte confiável e celeiro para o aperfeiçoamento de políticas públicas (Agopyan; Arbix, 2022, p. 295).

Dentre os institutos de pesquisa que compõem a APTA, o Instituto de Economia Agrícola – IEA detém a vanguarda na "sistematização de estudos sobre a economia agrícola no Brasil" (São Paulo, 2023o). A sua atual configuração possui dois centros técnicos de pesquisa, em que os temas "desenvolvimento" e "agronegócio" se fazem proeminentes (Centro de pesquisa e desenvolvimento de estudos econômicos dos agronegócios e Centro de pesquisa e desenvolvimento de informações estatísticas dos agronegócios).

A riqueza dos dados produzidos e compilados pelo IEA tem o condão de subsidiar os pesquisadores e a sociedade civil em geral, compreendo pesquisas de preços, de área, de

[104] Fazem parte da APTA (São Paulo, 2023d) o Instituto Agronômico (IAC), Instituto Biológico (IB), Instituto de Economia Agrícola (IEA), Instituto de Pesca (IP), Instituto de Tecnologia de Alimentos (ITAL) e Instituto de Zootecnia (IZ).

produção, de custos, de salários, entre diversas outras, inclusive quanto a análise da balança comercial. A transparência na geração e transferência de conhecimentos científicos e informações econômicas aplicadas exclusivamente à atividade rural está na missão do IEA (São Paulo, 2023o).

É oportuno constatar que os números do setor agrícola paulista são impressionantes. Em recente estudo sobre o tema, Ghobril, Angelo e Oliveira abordaram, dentre outros aspectos[105], a balança comercial e a análise setorial do agronegócio no ano de 2022, permitindo a comparação do setor agrícola paulista em relação ao desempenho nacional. A começar pela balança comercial, tem-se a performance paulista em relação à brasileira:

> Em 2022, as exportações [...] de São Paulo somaram US$69,38 bilhões (20,7% do total nacional), e as importações, US$81,57 bilhões (29,9% do total nacional), registrando déficit comercial de US$12,19 bilhões. Em relação a 2021, houve aumento tanto nas exportações (+28,3%) como nas importações (+21,4%); essa conjunção de desempenhos resultou na redução do déficit (-7,3%) no saldo da balança comercial paulista. [...] (Ghobril; Angelo; Oliveira, 2023, p. 1). [...] A balança comercial brasileira registrou superavit de US$61,76 bilhões em 2022, com exportações de US$334,46 bilhões e importações de US$272,70 bilhões. Esse resultado indica ligeiro aumento de 0,6% no superavit em relação a 2021, quando alcançou US$61,40 bilhões (Ghobril; Angelo; Oliveira, 2023, p. 9).

Agora, o cotejamento das análises setoriais do agronegócio paulista e brasileiro:

> Na análise setorial do agronegócio, o resultado de 2022, na comparação com o ano anterior, indica que o setor paulista apresentou aumento nas exportações (+36,4%), alcançando US$25,92 bilhões, e nas importações (+11,4%), totalizando US$5,10 bilhões; com esses resultados, obteve-se superavit de US$20,82 bilhões, 44,4% superior em relação a 2021 [...]. A participação das exportações do agronegócio paulista no total do Estado em 2022 foi de 37,4%, enquanto a participação das importações setoriais foi de 6,3% [...]. Há que se destacar que as exportações paulistas nos demais setores da economia - exclusive o agronegócio - somaram US$43,46 bilhões, e as importações, US$76,47 bilhões, gerando um déficit externo desse agregado de US$33,01 bilhões em 2022. Dessa forma, conclui-se que o déficit do comércio exterior paulista só não foi maior devido ao desempenho do agronegócio estadual, cujo saldo se manteve positivo (US$20,82 bilhões) [...] (Ghobril; Angelo; Oliveira, 2023, p. 2). [...] Na análise setorial [...] as exportações do agronegócio brasileiro em 2022 apresentaram aumento (36,4%) em relação a 2021, alcançando US$159,09 bilhões (47,6% do total nacional), sendo esse valor o novo recorde [...]. Já as importações aumentaram 11,4% no período, registrando US$17,24 bilhões (6,3% do total nacional). O superavit do agronegócio foi de US$141,85 bilhões no ano, valor 44,4% superior na comparação com 2021 [...]. Portanto, o comércio exterior brasileiro só não foi deficitário devido ao desempenho do agronegócio, uma vez que os demais setores da economia, exclusive o agronegócio, com exportações de US$175,37 bilhões e importações de US$255,46 bilhões produziram um déficit de US$80,09 bilhões em 2022. [...] (Ghobril; Angelo; Oliveira, 2023, p. 10)

[105] O referido estudo aborda também as exportações e importações por tipo de produto.

Em resumo, a balança comercial brasileira é superavitária, mas, no recorte estadual, a colaboração paulista é deficitária, com tendência de diminuição desse déficit na comparação dos resultados de 2021 e 2022. Ao restringir ainda mais a análise para o setor agrícola paulista, tem-se que sua participação na balança comercial estadual foi superavitária, ou seja, graças a ele o déficit final não foi maior em 2022. Em exemplo singelo, de cada R$100,00 de exportação paulista, cerca de R$37,50 decorrem do agronegócio estadual, ao passo que de cada R$100,00 de exportação brasileira, cerca de R$47,60 são derivadas do agronegócio nacional. O agronegócio brasileiro é o responsável pelos recordes no comércio exterior.

Desse estudo (Ghobril; Angelo; Oliveira, 2023, p. 17-18) extrai-se que as exportações do agronegócio paulista (16,3% do total nacional), na comparação entre os Estados, só perdem para as do Mato Grosso (19,9%), ressaltando-se que a área de São Paulo equivale a 2,9% do território brasileiro, ao passo que a área do Mato Grosso corresponde a 10,6% (IBGE, 2023). Logo, o Estado de São Paulo, autointitulado o mais rico do Brasil e o mais cosmopolita da América do Sul (São Paulo, 2023q), tem o setor agrícola como um importante protagonista de sua economia, notadamente quanto aos resultados do comércio internacional.

Em outro sentido, é parte integrante da SAA a Fundação ITESP, "órgão responsável pelo planejamento e execução das políticas agrária e fundiária do Estado" (São Paulo, 2023n).

> Todas as suas ações são pautadas pelo resgate da cidadania, uso sustentável e preservação dos recursos naturais, e desenvolvimento social e econômico. Atua também com os pequenos produtores rurais para gerar mais renda no campo e inseri-los em programas de acesso ao mercado. A Fundação Itesp é responsável atualmente por 140 assentamentos numa área total de 153.539,52 hectares. A instituição presta ainda assistência técnica a 1.445 famílias quilombolas, em 14 Municípios nas regiões do Vale do Ribeira, Vale do Paraíba e de Sorocaba. Além disso, o Itesp já entregou mais de 45.000 títulos de propriedade no programa de Regularização Fundiária Urbana e Rural (São Paulo, 2023n).

O Estado de São Paulo tem buscado a mediação de conflitos decorrentes das questões agrárias e fundiárias, já que as atividades da Fundação ITESP "têm por objetivo permitir a busca por cidadania dos trabalhadores rurais, com vistas ao desenvolvimento humano, social e econômico, bem como a pacificação social por meio da segurança jurídica" (São Paulo, 2023n).

Por fim, ainda na Administração Pública estadual, a SAA instituiu uma Coordenação das Câmaras Setoriais e Temáticas[106] da Agricultura – CCST para servir de elo entre os setores

[106] Como exemplos de Câmaras Setoriais e Temáticas tem-se: de açúcar, álcool e bioenergia; de ovos e derivados; de leite e derivados; de cachaça; de agricultura ecológica; de amendoim; de avicultura; de borracha natural; de café; de caprinos e ovinos; de carne bovina; de carne suína; de citricultura; de defensivos agrícolas; de equideocultura; de arroz e feijão; de fungos e cogumelos; de produção, extrativismo e indústria de pescados; de produtos apícolas; de produtos florestais; de sericicultura; de trigos e farinhas; de vitinicultura, vinhos e derivados;

privado e público, com propositura de políticas públicas para o desenvolvimento das cadeias produtivas nas áreas prioritárias de interesse do agronegócio paulista (São Paulo, 2023f).

Logo, sob o prisma oficial, o setor agrícola paulista tem sua vertente mercantil instituída na estrutura administrativa e nas normas. Na configuração da SAA encontram-se a Coordenadoria de Desenvolvimento dos Agronegócios – CODEAGRO e a Agência Paulista de Tecnologia dos Agronegócios – APTA e, mesmo nas outras frentes de atuação, mais voltadas para a implementação de direitos sociais (com temas afeitos à segurança alimentar, à assistência técnica dos produtores rurais e à sanidade animal e vegetal), o desenvolvimento rural tem entre suas bases o aumento da produtividade, um autêntico sinal da presença do agronegócio.

Como ponto positivo, o pioneirismo dos institutos de pesquisa voltados especificamente à atividade rural é digno de nota, tal qual o IEA. Vale mencionar também a sistematização e a integração almejada pela administração paulista, tanto no que se refere à atividade agrária, como no que tange ao abastecimento, com um Conselho de Desenvolvimento Rural formalmente constituído, com representantes de diversas partes envolvidas no setor agrícola, além de um fundo estadual para fomentar o custeio dos produtores. O aspecto a ser melhorado diz respeito à divulgação oficial, de forma simples e sistematizada, dos critérios e dos indicadores capazes de proporcionar as análises[107] avaliativas das políticas públicas do setor agrícola paulista.

A composição do setor agrícola paulista é objeto de levantamento censitário, cujo último estudo foi publicado em 2019, relativo aos anos de 2016/2017 e é denominado Projeto Lupa (São Paulo, 2019d). As consolidações de dados de estrutura fundiária, ocupação do solo, mão-de-obra, principais culturas e principais explorações animais, máquinas, equipamentos e benfeitorias, além de indicadores socioeconômicos, fazem parte do referido projeto.

Na tentativa de fazer um retrato da realidade atual, esse último estudo revelou que o Estado de São Paulo possui cerca de 340 mil unidades produtivas agrícolas – UPAs, que ocupam a área correspondente a 20 milhões de hectares (ha), sendo que, na estratificação por tamanho (área), a faixa com mais ocorrências (aproximadamente 80 mil UPAs, representativa de 23,37% do total de UPAs) apresenta áreas que vão de 20 a 50 hectares (São Paulo, 2019d).

Ainda quanto à estrutura fundiária do setor agrícola paulista, as setes faixas

---

de macadâmia; de olivicultura; de sucos e bebidas; de fruticultura; de hortaliças; entre outras (São Paulo, 2023f).

[107] Para Secchi, uma "análise de política pública é um esforço de criação de alternativas conjugado com uma avaliação preditiva dessas alternativas por meio de critérios e indicadores" (2019, p. 85). O autor tem os critérios como objetivos macros ou justificativas para uma política pública (derivados dos valores vigentes na sociedade) e os indicadores como operacionalização desses valores "de maneira que possam ser mensurados e que as alternativas possam ser comparadas com base em algo palpável" (Secchi, 2019, p.85).

correspondentes às UPAs com maiores áreas (a partir da faixa de 100 a 200 ha de área até a faixa superior a 10.000 ha) totalizam 39.550 unidades e representam 11,65% do total de UPAs, porém ocupando mais de 50% do total das áreas produtivas. Por sua vez, as quatro faixas correspondentes às UPAs com menores áreas (até 10 ha) totalizam 108.952 unidades e representam 32% do total de UPAs. Entretanto, são nas quatro faixas intermediárias correspondentes às UPAs com áreas entre 10 ha até 200 ha que estão concentrados 210.764 UPAs, que representam 62% do total de UPAs (São Paulo, 2019d).

Em relação à ocupação do solo, 75% das áreas destinadas ao setor agrícola paulista são para culturas temporárias (39%), pastagens (31%) e culturas permanentes (5%). Já quanto à mão-de-obra, em cerca de 66% das UPAs os proprietários e familiares desempenham atividades laborativas, muitas vezes com auxílio de outras pessoas, ao passo que mais de 31 mil pessoas prestam serviços temporários no setor (São Paulo, 2019d).

Dentre os produtos cultivados, vários foram objetos do estudo, com correlação dos Municípios, suas UPAs e áreas destinadas ao cultivo. Os destaques ficam para cana, laranja, milho, café, soja, feijão, banana, tomate, batata e limão. Na liderança absoluta está o cultivo da cana, com mais de 77 mil UPAs e mais de 6 milhões de hectares plantados (São Paulo, 2019d).

Já entre as criações, a bovinocultura (de corte, de leite e mista) e a avicultura (de corte e para ovos) são predominantes (São Paulo, 2019d). Com menor expressão, também é vasta a gama de outras criações existentes no Estado de São Paulo (apicultura, asininos e muares, avestruzes e emas, bubalinocultura, capivaras, caprinocultura, carcinicultura, cunicultura, equinocultura, helicicultura, jacarés, javalis, minhocultura, mitilicultura, ovinocultura, piscicultura, ranicultura, sericicultura e suinocultura).

O estudo em questão também abordou as máquinas e equipamentos, correlacionando o tipo, o número de UPAs e a quantidade (São Paulo, 2019d). No Estado de São Paulo, o total de unidades de máquinas e equipamentos supera 900 mil, dentre arados, tratores, grades, trituradores, pulverizadores e outros tipos. Quanto às benfeitorias e instalações, represas, barracões, currais, casas de moradia e poços semiartesianos dão a tônica, incluindo outras tantas, como por exemplo as 242 usinas de açúcar (destilarias).

A análise dos indicadores socioeconômicos permite a conclusão de que há espaço para desenvolvimento em todos eles. Como exemplos, cerca de apenas 26% das UPAs fazem parte de uma cooperativa de produtores; cerca de 75% utilizam energia elétrica na atividade agrícola; cerca de 12% utilizam computadores nas atividades agropecuárias; cerca de 59% fazem adubação mineral; cerca de 21% utilizam mudas fiscalizadas; menos de 0,5% possuem “trabalhadores com deficiência na UPA” (São Paulo, 2019d) e; cerca de 48% se valem de

assistência técnica governamental (São Paulo, 2019d).

Por fim, há a constatação de que em apenas 3% (cerca de 11 mil UPAs) desenvolvem "atividades econômicas rurais não agropecuárias" (São Paulo, 2019d), tais como agroindústrias (727 UPAs), esporte e lazer (2.366 UPAs), extração mineral (605 UPAs), hotel fazenda, pousada ou *spa* (684 UPAs), pesque-pague (977 UPAs), restaurantes ou lanchonetes (1.104 UPAs), transformação artesanal (680 UPAs), turismo rural ou ecoturismo (669 UPAs), dentre outras atividades conexas não especificadas (3.115 UPAs). Trata-se, de certa forma, do reconhecimento oficial das chamadas atividades agrárias conexas, sendo que o aspecto econômico traz a inevitável associação com o agronegócio.

Assim, dentre as várias leituras que o último censo agropecuário suscita, chama a atenção a prevalência de unidades produtivas agrícolas de médio porte com instalações e benfeitorias, com trabalho familiar e terceirizado (temporário), com diversidade de culturas e criações, com tendência de mecanização, mas com espaço para desenvolvimento, conforme os indicadores socioeconômicos (engajamento em entidades de classe, uso de energia elétrica e computadores, uso de mudas de qualidade, frequência de adubações, entre outros) e a incipiente participação das atividades agrárias conexas.

Ao somar todas as características ora detalhadas e na ousadia de sintetizá-las, tem-se que o setor agrícola paulista possui reconhecimento normativo (a começar pela CE) e administrativo (com uma Secretaria de Estado específica que prima pela sistematização e integração, a SAA), em que o viés econômico é expressamente veiculado nas normas e na estrutura burocrática (uso do termo agronegócio), com relevante performance produtiva (refletida, inclusive no que tange à participação na balança comercial) e com explícito norte desenvolvimentista (a partir, por exemplo, da existência de um Conselho de Desenvolvimento Rural e de um fundo estadual para custeio dos produtores rurais paulistas).

O perfil empresarial dos *players* (entendidos e traduzidos nessa pesquisa como participantes do setor econômico), com prevalência das unidades produtivas de médio porte, é observado com uso de trabalhos terceirizados, com o *status* atual da mecanização e das instalações (benfeitorias) e com a diversidade de tratos culturais e de criações. Não obstante, todos os indicadores socioeconômicos reconhecidos no último censo agropecuário são passíveis de melhora, o que demonstra que a busca por um desenvolvimento sustentável e inclusivo desse setor é muito pertinente, na esteira sugerida pela presente pesquisa.

3 OS IMPOSTOS DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO (ICMS, IPVA E ITCMD) E SUAS ESPECIFICIDADES EM TORNO DO SETOR AGRÍCOLA PAULISTA

O Capítulo I do Título VI[108] da CF é denominado "Sistema Tributário Nacional" (STN) e congrega as normas diretivas do Direito Tributário que fundamentam toda a sua legislação infraconstitucional. Em linhas gerais, essas disposições constitucionais podem ser reunidas em três grandes grupos normativos, a saber, poder de tributar, limitações a esse poder e repartições das receitas tributárias, verdadeiros pilares da engrenagem tributária brasileira.

O primeiro (poder de tributar)[109] abarca as regras de competência tributária, ou seja, a outorga aos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal – DF e Municípios) das prerrogativas de instituição de seus tributos[110], dentre eles, com maior destaque[111], os impostos[112]. Existem impostos cujas instituições cabem à União (impostos federais)[113], aos

[108] O Título VI da CF é denominado "Da Tributação e do Orçamento" (Brasil, 1988). É subdividido em seções. Seção I – Dos Princípios Gerais (arts. 145 a 149-A); Seção II – Das Limitações ao Poder de Tributar (arts. 150 a 152); Seção III – Dos Impostos da União (arts. 153 e 154); Seção IV – Dos Impostos dos Estados e do Distrito Federal (art. 155); Seção V – Dos Impostos dos Municípios (art. 156); Seção V-A – Do Imposto de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios (arts. 156-A e 156-B) e; Seção VI – Da Repartição das Receitas Tributárias (arts. 157 a 162).

[109] Machado entendia o poder de tributar como um aspecto da soberania estatal, tida como a "vontade superior às vontades individuais" (2004a, p. 47). No Brasil, "a ideia mais generalizada [de poder de tributar] parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação" (Machado, 2004a, p. 47).

[110] O conceito legal de tributo está previsto no art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN, pelo qual "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada" (Brasil, 1966). No que o Direito Financeiro denomina de "atividades financeiras do Estado", voltadas à consecução de seus objetivos (geralmente expostos na Carta Constitucional, tal qual o art. 3º da CF, resumidos no ideário de "bem comum"), no ciclo oposto das despesas públicas estão as receitas públicas, subdivididas em originárias (advindas da exploração do patrimônio público) e derivadas (decorrentes da exploração dos patrimônios dos particulares), sendo que estas têm no tributo a sua principal figura (o Estado se vale do poder de tributar para buscar recursos junto aos seus cidadãos, sob a regulação das normas de Direito Público, especificamente, as de Direito Tributário).

[111] As características do gênero tributo estão presentes nas suas espécies, cada qual com suas particularidades diferenciadoras. A classificação pentapartite das espécies tributárias alberga os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as demais contribuições (Martins; Scardoelli, 2019, p. 26).

[112] Trata-se de mais um instituto jurídico que apresenta sua definição legal no CTN, em seu art. 16, pelo qual o "imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte" (Brasil, 1966). "[O imposto] incide sobre fatos signo-presuntivos de riqueza (sinais de riqueza do contribuinte), [...] não incide sobre atividades estatais, como [...] as taxas [...] e constitui [...] uma receita que se destina ao financiamento de atividades gerais do Estado" (Martins; Scardoelli, 2019, p. 28).

[113] O art. 153 da CF elenca os 8 impostos cujas competências tributárias para instituição cabem exclusivamente à União, incidentes sobre: importação de produtos estrangeiros – II (imposto sobre importação); exportação de produtos nacionais ou nacionalizados – IE (imposto sobre exportação); renda e proventos de qualquer natureza – IR (imposto de renda); produtos industrializados – IPI; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – IOF (imposto sobre operações financeiras); propriedade territorial rural – ITR; grandes fortunas – IGF, ainda não instituído pela União e reservado à lei complementar (Brasil, 1988) e; produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar, conhecido como imposto seletivo – IS, inserido pela Reforma Tributária (Brasil, 2023a).

Estados (impostos estaduais)[114], ao DF[115], aos Municípios[116] (impostos municipais) e, mais recentemente, foi introduzida com a Reforma Tributária[117] a previsão para um novo imposto de competência compartilhada entre os Estados, o DF e os Municípios[118].

O segundo pilar é tido como a relativização desse poder de tributar, por meio de suas limitações, composta pelos princípios tributários[119] e pelas imunidades tributárias[120]. Logo, se por um lado há o poder de tributar, por outro tem-se que não é absoluto. Por fim, o terceiro (repartições de receitas tributárias)[121] fundamenta a busca pelo equilíbrio federativo[122], cujo pacto implica em partilha de algumas dessas receitas públicas entre diferentes entes.

O robustecimento da ordem tributária ocorre com as diferentes normas

---

[114] O art. 155 da CF relaciona os 3 impostos cujas competências tributárias para instituição cabem aos Estados e ao Distrito Federal – DF, incidentes sobre: transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCMD; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS (ou, simplesmente, imposto sobre circulação de mercadorias e serviços) e; propriedade de veículos automotores – IPVA (Brasil, 1988).

[115] O período final da redação do art. 147 da CF estipula que "ao Distrito Federal cabem os impostos municipais" (Brasil, 1988). Tal dispositivo constitucional, somado ao teor do *caput* do art. 155 também da CF, permitem a conclusão de que o DF detém a competência tributária para instituir os impostos estaduais (ITCMD, ICMS e IPVA) e, também, os impostos municipais. Além disso, tem a competência compartilhada de que trata o art. 156-A da CF para instituição do imposto sobre bens e serviços – IBS (Brasil, 2023a).

[116] O art. 156 da CF estipula os 3 impostos cujas competências tributárias para instituição cabem aos Municípios, incidentes sobre: propriedade predial e territorial urbana – IPTU; transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição – ITBI (ou simplesmente imposto sobre transmissão onerosa de bens imóveis) e; serviços de qualquer natureza – ISS (Brasil, 1988).

[117] No final de 2023 foi promulgada a Emenda Constitucional – EC nº 132, que propiciou significativas alterações no Sistema Tributário Nacional, promovendo o que ficou conhecido como a "Reforma Tributária" (Brasil, 2023a).

[118] O art. 156-A da CF estipula que lei complementar instituirá o imposto sobre bens e serviços – IBS de competência compartilhada entre Estados, DF e Municípios (Brasil, 2023a).

[119] "[...] princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam" (Carrazza, 2003, p. 33). No rol não exaustivo, tem-se os seguintes princípios voltados à tributação: legalidade, isonomia, capacidade contributiva, irretroatividade, anterioridade (nonagesimal e do exercício), não confisco, entre outros.

[120] A imunidade tributária é a exoneração fiscal resultante da previsão no texto da CF. Trata-se de instituto jurídico exonerativo que, ao lado de outros tantos (por exemplo, não incidência, isenção, remissão, anistia e alíquota zero) tem como efeito prático a exclusão do pagamento do tributo ou parte dele. É definida como a "exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível [...] de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação" (Costa, 2001, p. 53-54). São conhecidas como: imunidade recíproca; religiosa; dos partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, de educação e assistência social; cultural ou informativa; musical e; várias outras imunidades específicas (aplicáveis apenas a alguns tributos).

[121] "Em geral, a pessoa política que institui e arrecada determinado tributo fica com o produto de sua arrecadação. Entretanto, visando à harmonia do pacto federativo, a CF traz uma série de situações em que o ente tributante deve repassar parte do numerário arrecadado a outro. São as chamadas repartições das receitas tributárias" (Martins; Scardoelli, 2019, p. 91). Como exemplo, tem-se o art. 158, inc. III da CF, que determina o pertencimento aos Municípios de 50% do valor arrecadado com o IPVA dos veículos licenciados em seus territórios e, em relação a veículos aquáticos e aéreos, cujos proprietários sejam neles domiciliados.

[122] Sob os pontos de vista tributário e financeiro, vigora, no Brasil, o "federalismo assimétrico, visto que o pacto federativo reconhece as diferenças econômicas entre os vários entes da federação, em virtude da arrecadação de receita, e, por esse motivo, tenta suprir tais distorções com os sistemas de compartilhamento de competência e repartição de receita tributária" (Martins; Scardoelli, 2019, p. 92).

infraconstitucionais, cada qual com o seu papel, com destaque não exaustivo[123] para as leis complementares[124] (nas funções reservadas pela CF, sobretudo, de estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre a definição de tributos e suas espécies e a definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos), as leis ordinárias (com o mister primordial de instituir tributos), os decretos do Poder Executivo (cujos conteúdos se restringem aos das leis ordinárias) e as demais normas complementares em Direito Tributário (atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, como instruções e portarias).

A coexistência harmônica dessas normas, com as constitucionais no topo da pirâmide (competência, princípios, imunidades e repartição de receitas), as LCs logo abaixo (disciplina reservada no texto da CF), seguidas das leis ordinárias instituidoras de tributos, depois regulamentadas por decretos expedidos pelo Executivo (conhecidos como regulamentos) e complementadas na pauta das questões cotidianas por instruções normativas, resoluções, portarias entre outras, enseja a extirpação pelos meios próprios inerentes ao ordenamento jurídico[125] de eventuais ocorrências de ilegalidade[126] e inconstitucionalidade[127].

Portanto, no estudo sistemático de um determinado imposto, o recorte normativo deve contemplar os ditames constitucionais, a lei complementar que trata das normas gerais de abrangência nacional quanto às definições de fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, a lei instituidora[128], o decreto regulamentador dessa lei e, ainda, as instruções normativas e demais normas do gênero, que disciplinam aspectos práticos do seu dia a dia. No que tange à definição legal de STN, tem-se o teor do art. 2º do CTN[129], que confirma o até aqui exposto:

> Art. 2º - O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis

[123] Os tratados e convenções internacionais, as medidas provisórias e as resoluções do Senado Federal que versem sobre tributos e relações jurídico-tributárias são outros exemplos de fontes do Direito Tributário.
[124] Amaro, ao caracterizar a lei complementar (LC), além do quórum de aprovação de maioria absoluta no Congresso, divide as funções em típicas, de complementar as disposições da CF (como dispor sobre conflitos de competência e estabelecer normas gerais de tributação) e excepcionais, de criar certos tributos (2008, p. 169-170).
[125] Em precisa síntese, Rohenkohl elucida que o direito positivo é um conjunto de normas jurídicas válidas em um certo território e num dado tempo. Por sua vez, o ordenamento traz intrinsicamente o caráter sistemático desse conjunto. "Tratar o direito como ordenamento, com efeito, não é concebê-lo como um mero grupo de elementos (no caso normas), mas como uma organização harmônica e racional. Como um sistema, portanto" (2007, p. 214).
[126] Em singela explicação, tida como o desrespeito dos estratos inferiores aos delimitados pelos superiores.
[127] Em singela explicação, tida como o desrespeito dos estratos inferiores ao delimitado pelo texto constitucional.
[128] O art. 97 do CTN elenca taxativamente os "rudimentos configuradores da estrita legalidade" (Sabbag, 2010, p. 62), ou seja, as matérias tributárias que apenas a lei pode estabelecer, mais precisamente "instituição de tributos; suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário; cominação de penalidade; fixação de alíquota e de base de cálculo; definição de fato gerador da obrigação principal e de sujeito passivo" (Sabbag, 2010, p. 62).
[129] O CTN (Lei nº 5.172/66) foi promulgado como lei ordinária, recepcionado como LC pela CF de 1967, mantendo esse *status* com a CF de 1988, notadamente quanto aos dispositivos que tratam das normas gerais em matéria tributária, da regulação das limitações ao poder tributar e sobre conflito de competência (Alexandre, 2015, p. 196).

> federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais (Brasil, 1966).

A evolução da interpretação do citado artigo implica em substituir a menção expressa à "Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965", pela "Constituição da República Federativa do Brasil de 1988". Ainda, é observada a referência às Constituições Estaduais, que tendem a repetir em seus textos, as normas da CF, como é o caso do Estado de São Paulo, cuja Constituição Estadual – CE pouco inova em relação à Carta Magna.

3.1 O recorte normativo do Sistema Tributário Paulista quanto aos impostos de sua competência exclusiva

Para o estudo de cada imposto de competência tributária exclusiva[130] do Estado de São Paulo (ICMS, IPVA e ITCMD), o recorte normativo deve conter as normas constitucionais disciplinadoras das suas particularidades, a lei complementar de caráter nacional que traça as normas gerais aplicáveis a todos os Estados quanto, principalmente, aos fatos geradores, às bases de cálculo e aos contribuintes, as leis estaduais instituidoras desses impostos, os respectivos regulamentos (aprovados por Decretos do Poder Executivo Estadual), além de algumas normas complementares específicas (portarias, comunicados e resoluções).

3.2 O ICMS

O ICMS é o principal imposto de competência tributária não compartilhada do Estado de São Paulo, principalmente em relação à arrecadação que propicia[131]. Aliás, nos estudos oficiais de carga tributária brasileira, é tributo que ocupa o primeiro lugar geral em arrecadação (Brasil, 2022f), superando, inclusive, o imposto de renda[132] (de competência federal).

A importância do ICMS no Estado de São Paulo se estende aos Municípios paulistas[133],

---

[130] O uso do termo "exclusiva" para caracterizar a competência tributária ganhou relevo com a Reforma Tributária (Brasil, 2023a), diante da inovadora previsão de uma competência "compartilhada" entre Estados, DF e Municípios na instituição do IBS (*caput* do art. 156-A da CF). Essa competência compartilhada entre os entes federativos para instituição do IBS não se confunde com a competência tributária concorrente, em que, por exemplo, a União, os Estados, o DF e os Municípios têm a prerrogativa de instituir as suas respectivas taxas pelos serviços públicos ensejadores que prestam ou colocam à disposição.

[131] No mês de maio de 2023 a arrecadação do ICMS paulista totalizou R$15,1 bilhões, o que correspondeu a 80,5% da arrecadação do Estado de São Paulo nessa referência (São Paulo, 2023v).

[132] Segundo a Receita Federal (Brasil, 2022f), em 2021, a arrecadação do ICMS superou R$652 bilhões, cerca de 7,33% do PIB e 22,25% do total de tributos arrecadados, ao passo que, em segundo lugar no *ranking* arrecadatório, o imposto de renda superou R$585 bilhões, cerca de 6,58% do PIB e 19,98% do total de tributos arrecadados.

[133] O Estado de São Paulo repassou aos Municípios R$15,1 bilhões de janeiro a maio de 2023 (São Paulo, 2023w).

ante a norma de repartição de receitas tributárias prevista no art. 158, inc. IV, alínea "a" e §1º da CF (Brasil, 1988), segundo a qual 25% de sua arrecadação pertence aos Municípios[134], cujo principal critério de distribuição é a proporção do valor adicionado[135] nas operações e prestações sujeitas ao ICMS, realizadas em seus territórios.

Classificado como um imposto sobre o consumo, o ICMS suscita a regressividade[136], ganhando em importância, na busca pelo equilíbrio fiscal, a implantação de benefícios fiscais[137] que façam valer a máxima constitucional da seletividade em função da essencialidade[138].

É importante destacar que, com a aprovação da chamada Reforma Tributária, por meio da promulgação da EC nº 132/2023, o ICMS ficou com os seus dias contados, diante da previsão de sua extinção para o ano de 2033 (Brasil, 2023a). Apesar de alterar e introduzir uma série de dispositivos normativos no STN, é possível concluir que o foco da Reforma Tributária reside na lapidação da tributação incidente sobre o consumo.

Nesse sentido, diante da recente (Brasil, 2025a) instituição de um tributo federal – a contribuição sobre bens e serviços (CBS) – e de um tributo compartilhado por Estados, DF e

---

[134] O Estado de São Paulo possui 645 Municípios em seu território (São Paulo, 2023u).

[135] De acordo com o art. 3º da LC nº 63/90, o valor adicionado corresponderá, para cada Município, "ao valor das mercadorias saídas, acrescido do valor das prestações de serviços, no seu território, deduzido o valor das mercadorias entradas, em cada ano civil" e, na tributação pelo Simples Nacional, "considerar-se-á como valor adicionado o percentual de 32% da receita bruta" (Brasil, 1990c).

[136] Enquanto o caráter progressivo do sistema tributário tende a tributar mais quem possua mais recursos ou maior capacidade de contribuir, a regressividade, característica da tributação no consumo, possui efeito inverso, ou seja, a carga tributária é mais pesada para aqueles que detém menos renda. "Numa comparação singela [...], o pacote de feijão adquirido por uma família rica tem em si contido o mesmo ICMS do pacote de feijão adquirido por uma família de baixa renda" (Maniglia; Scardoelli, 2024, p. 323). Nessas duas compras, "o Estado arrecadaria o ICMS correspondente a dois pacotes de feijão. Ocorre que, para a primeira família (rica), tal aquisição tem um peso orçamentário ínfimo, ao passo que para a segunda família (pobre), o peso orçamentário da renda chega a ser comprometedor" (Maniglia; Scardoelli, 2024, p. 323). Assim, a tributação incidente sobre mercadorias e serviços, tal qual o ICMS, sobrecarrega as famílias de menor poder aquisitivo e com menos capacidade contributiva.

[137] Segundo as LCs nº 24/75 e 160/2017, são benefícios fiscais afeitos ao ICMS: a isenção, suas prorrogações e extensões; a redução de base de cálculo; a devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do ICMS; a concessão de créditos presumidos e; quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no ICMS, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus (Brasil, 1975b). Já o Convênio ICMS nº 190/2017 elenca os seguintes benefícios fiscais relativos ao ICMS: isenção; redução de base de cálculo; manutenção de crédito; devolução do ICMS; crédito outorgado ou crédito presumido; dedução de imposto apurado; dispensa do pagamento; dilação do prazo para pagamento, inclusive o devido por substituição tributária, em prazo superior ao fixado no Convênio ICM nº 38/88 e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ; antecipação do prazo para apropriação do crédito do ICMS correspondente à entrada de mercadoria ou bem e ao uso de serviço previstos nos arts. 20 e 33 da LC nº 87/96; financiamento do imposto; crédito para investimento; remissão; anistia; moratória; transação; parcelamento em prazo superior ao estabelecido no Convênio ICM nº 24/75 e em outros acordos celebrados no âmbito do CONFAZ e; outro benefício ou incentivo, sob qualquer forma, condição ou denominação, do qual resulte, direta ou indiretamente, a exoneração, dispensa, redução, eliminação, total ou parcial, do ônus do imposto devido na respectiva operação ou prestação, mesmo que o cumprimento da obrigação vincule-se à realização de operação ou prestação posterior ou, ainda, a qualquer outro evento futuro (Brasil, 2017a).

[138] Por tal orientação, a tributação do ICMS deve ser menos onerosa quão mais imprescindível seja a mercadoria para a população. Paulsen e Melo isolam a essencialidade, consistente "na distinção entre cargas tributárias, em razão de diferentes mercadorias e serviços" e traduzida nos diversos benefícios fiscais, da seletividade, que se opera na "instituição de diversificadas alíquotas para distintos negócios jurídicos" (2007, p. 253).

Municípios – o imposto sobre bens e serviços (IBS)[139], serão abarcados, ao longo do tempo, cinco tributos, quais sejam, a contribuição para o programa de integração social – PIS, a contribuição social para financiamento da Seguridade Social incidente sobre a receita ou o faturamento – COFINS, o ICMS, o ISS e o IPI (único desses tributos que não será extinto).

A Reforma Tributária previu regras de transição entre a plena aplicação do IBS e da CBS e a efetiva extinção do ICMS em 2033 (Brasil, 2023a). Portanto, a importância atual do ICMS ainda se mantém e irradiará os seus efeitos por cerca de uma década.

3.2.1 Aspectos legislativos – a inserção do ICMS no Sistema Tributário, o ICMS no Brasil e no Estado de São Paulo

O *nomen iuris* do ICMS tende a retratar o sinal[140] de riqueza (tido como a base de incidência) sobre o qual a tributação recai. Aliás, essa situação é extensiva a todos os impostos brasileiros, de tal forma que a leitura de sua nomenclatura ou o entendimento de sua abreviatura permite uma visão geral do objeto da tributação.

Na CF, o ICMS é destacado no art. 155, inc. II e §§ 2º a 5º:

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação [...];
> §2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
> I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação [...] com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado [...];
> III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; [...] (Brasil, 1988).

A complexidade do ICMS é proporcional ao vasto detalhamento de seus contornos constitucionais (o art. 155 da CF é extenso). O inc. II dá ensejo à sigla ICMS (I de "imposto sobre operações relativas à", C de "circulação", M de "mercadorias" e S de "prestações de serviços"[141]) e permite um primeiro entendimento da base de incidência dessa tributação.

Dentre os dispositivos normativos constitucionais acerca do ICMS, merecem destaque

---

[139] Esses novos tributos (IBS e CBS) apresentam as características de um imposto sobre valor agregado (IVA), utilizado em muitos países, com não-cumulatividade plena, cálculo por fora e enfoque no destino, a busca por uniformização de alíquotas e a exoneração de exportações.

[140] Os sinais de riqueza (signos presuntivos de riqueza), "apesar de delineados na CF, só proporciona sua efetiva incidência, se previsto em lei, em cada regra-matriz de incidência tributária" (Santos, 2007, p. 87).

[141] Tanto o ICMS (imposto estadual) como o ISS (imposto municipal) tem no "S" de suas siglas a implicação de que incidem "sobre serviços". A interpretação sistemática dos arts. 155, inc. II e 156, inc. III, da CF (Brasil, 1988) permite o entendimento de que os serviços tributados pelo ICMS são os de transporte (interestadual e intermunicipal) e de comunicação (onerosa), ao passo que os serviços tributados pelo ISS são todos aqueles que, excetuados os tributados pelo ICMS, estejam elencados em lista anexa à LC nº 116/2003.

os Princípios Tributários específicos da Não-cumulatividade[142] e da Seletividade em função da Essencialidade. Já no que se refere às alíquotas, o texto constitucional prestigiou por demais as resoluções do Senado Federal (SF)[143]. Por fim, a mudança da postura na cobrança de ICMS nas vendas interestaduais destinadas ao consumidor final, decorrente da alteração do hábito de compra de parte considerável da população brasileira (compras *on-line*), materializou-se no último grande ajuste na CF relativo ao ICMS – trata-se do diferencial de alíquota – DIFAL[144].

Em relação aos assuntos reservados à LC, o ICMS foi muito além do demandado pelo art. 146, inc. III, alínea "a" da CF (definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes), na medida em que o inc. XII do §2º do art. 155, possui nove alíneas ("a" a "i"), cada qual com um assunto a ser disciplinado por LC[145] (Brasil, 1988). A sua uniformização nas 26 Unidades da Federação – UFs mais o DF está a cargo das LCs nº 87/96, 24/75 e 192/2022.

A LC nº 87/96, conhecida como "Lei Kandir"[146], dispõe com detalhes sobre as normas gerais do ICMS em atendimento aos comandos constitucionais, ficando com a LC nº 24/75

---

[142] O princípio da não-cumulatividade evita a chamada tributação em cascata (que se soma a cada etapa da cadeia produtiva), ao prever a compensação do que for devido em cada operação com o que foi cobrado nas anteriores. "[O ICMS] pago no fornecimento de matéria-prima confere ao industrial o direito ao crédito e à respectiva compensação com o devido em relação aos produtos resultantes da industrialização" (Martins; Scardoelli, 2019, p. 136). Ainda, "[O ICMS] pago na aquisição de mercadoria para revenda confere ao comerciante o direito ao crédito e à respectiva compensação com o devido em relação à operação de venda do produto" (Martins; Scardoelli, 2019, p. 136). O direito ao crédito do ICMS é um tema relevante decorrente da não-cumulatividade que, restrito às diretrizes constitucionais, salvo disposição legal em contrário, veda o crédito de ICMS quando a operação anterior for isenta ou não tributada (até porque não houve ICMS cobrado nessa operação) e, também, exige a anulação do crédito de ICMS da operação anterior, caso a posterior seja isenta ou não tributada (Brasil, 1988).

[143] Algumas resoluções do SF têm muita relevância na disciplina jurídica das alíquotas do ICMS, tais como a nº 22/89 (estabelece as alíquotas interestaduais), a nº 95/96 (fixa a alíquota do transporte aéreo interestadual) e a nº 13/2012 (estabelece as alíquotas nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados). Isso para integrar as outorgas constitucionais previstas no art. 155, §2º, inc. IV, pelo qual "resolução do SF [...] estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações [...] interestaduais [...]" (Brasil, 1988) e inc. V, alíneas "a" e "b", pelas quais é facultado ao SF "estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas [...]" e "fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados [...]" (Brasil, 1988).

[144] Em linhas gerais, a alíquota interna do ICMS no Estado de São Paulo é 18%, ao passo que as interestaduais são de 7% ou 12%, a depender do UF em que se situa o destinatário. Até 2015, as vendas para o consumidor final (portanto, sem revenda subsequente), que eram em sua maioria na modalidade presencial, destinavam o ICMS à UF de origem, em que estava localizado o vendedor, pela alíquota interna (18%). Ocorre que o perfil de vendas para o consumidor final migrou da modalidade presencial para a *on-line*, o que ensejou o alarde de Estados cujos consumidores finais neles residentes passaram a comprar de fornecedores situados em outros Estados (que, como dito, ficavam com o produto da arrecadação pela alíquota interna de 18%), deixando de comprar presencialmente no comércio local. Nesse contexto a EC nº 87/2015 alterou os incs. VII e VIII do §2º do art. 155 da CF, fixando que, nesses casos de vendas interestaduais para consumidor final (que abarcam as vendas *on-line*), caberá ao Estado em que se localiza o vendedor a alíquota interestadual (geralmente, 7% ou 12%) e ao Estado em que reside o consumidor final a diferença entre a sua alíquota interna (em torno de 18%) e a referida alíquota interestadual (Brasil, 2015b). Esse diferencial de alíquotas devida ao Estado de destino é conhecida como DIFAL.

[145] O art. 155, §2º, inc. XII, da CF, reservou à lei complementar: definir seus contribuintes; dispor sobre substituição tributária; disciplinar o regime de compensação do imposto; fixar [...] o local das operações [...]; excluir da incidência [...], nas exportações [...], serviços e outros produtos; prever casos de manutenção de crédito, relativamente à [...] exportação para o exterior [...]; regular a forma como [...] isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o incidirá uma única vez [...]; fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre [...] (Brasil, 1988).

[146] O Ministro do Planejamento à época "se chamava Antônio Kandir" (Meirelles; Petitinga, 2019, p. 40).

apenas a disciplina da alínea "g" do art. 155, §2º, inc. XII da CF, qual seja, "regular a forma como [...] isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados" (Brasil, 1988), que, por sua vez, cria e ressalta o papel do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Já a LC nº 192/2022 apenas disciplina da alínea "h" do art. 155, §2º, inc. XII da CF, que "define os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o ICMS" (Brasil, 1988).

O Estado de São Paulo instituiu o ICMS em seu território por meio da Lei Paulista nº 6.374/89, que "dispõe sobre a instituição do [...] ICMS" (São Paulo, 1989b), regulamentada pelo Decreto nº 45.490/2000 – RICMS-SP (São Paulo, 2000b). Dentre as normas complementares que versa sobre o ICMS, o Estado de São Paulo se vale de resoluções (do Secretário da Fazenda), de decisões normativas, de comunicados e de portarias[147].

Em resumo, esse recorte normativo (CF, art. 155, II e §§ 2º a 5º, LCs nº 87/96, 24/75 e 192/2022, Lei Paulista nº 6.374/89, RICMS-SP e portarias), após necessário estudo, suscita a possibilidade de ser analisado sob o prisma das atividades inerentes ao setor agrícola paulista.

3.2.2 O aspecto material de incidência do ICMS paulista

O aspecto material[148] da incidência diz respeito ao comportamento[149] do contribuinte que faz nascer o liame jurídico com o credor tributário, diante da anterior previsão normativa dessa conduta na lei instituidora do tributo. O CTN se vale da expressão "fato gerador"[150] da obrigação tributária principal, tanto para a hipótese de incidência (estipulação legal e, portanto, abstrata[151]), como para o fato jurídico-tributário (fato concreto do cotidiano do contribuinte[152]), o que suscita certa ambiguidade[153].

---

[147] A título de exemplo, foram expedidas 116 portarias no ano de 2022 (São Paulo, 2022g).

[148] Carvalho prefere "critério material", sendo que outros autores utilizam "elemento material do fato gerador, elemento objetivo do fato gerador ou por aspecto material da hipótese de incidência" (2003, p. 253).

[149] "[O critério material] será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento" (Carvalho, 2003, p. 254). Exemplos: vender mercadorias, industrializar produtos e auferir rendas (Carvalho, 2003, p. 254).

[150] A regra-matriz de incidência constitui uma norma [...] que [...] descreve um fato no seu antecedente (a hipótese de incidência) e uma decorrência jurídica no seu consequente (a obrigação tributária principal, o dever de pagar tributo). A função do antecedente é descrever a hipótese de incidência, isto é, estabelecer abstratamente o fato jurídico-tributário, o que faz de acordo com três critérios: "material (comportamento da pessoa = verbo + complemento) [...] temporal (momento da ocorrência do fato jurídico-tributário) [...] espacial (local da ocorrência do fato jurídico-tributário) [...]" (Martins; Scardoelli, 2019, p. 386-389).

[151] O art. 114 do CTN apregoa que "fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência" (Brasil, 1966).

[152] O art. 116 do CTN estipula que, em regra, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: "I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável" (Brasil, 1966).

[153] Segundo Machado, "diversas têm sido as denominações utilizadas pela doutrina para designar o fato gerador [...] suporte fático, situação base de fato, fato imponível, hipótese de incidência" (2004a, p. 135).

A diretriz constitucional divide o aspecto material do ICMS em dois grupos, o primeiro diz respeito às "operações relativas à circulação de mercadorias" (ou, simplesmente, "circular mercadorias"), e o segundo se refere às "prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação" (ou, simplesmente, "transportar pessoas, bens, mercadorias ou valores"[154] e "comunicar-se onerosamente"[155]).

A Lei Kandir, por sua vez, ao tecer as normas gerais de incidência do ICMS a serem observadas pelas UFs e pelo DF, estabelece, sem seu art. 2º, que o imposto incide sobre:

> I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
> II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
> III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio [...];
> IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
> V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.
> §1º O imposto incide também:
> I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados [...], por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual [...], qualquer que seja a sua finalidade;
> II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
> III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, [...] combustíveis [...] e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente [...] (Brasil, 1996d).

Os incs. I a III repetem os critérios materiais típicos do art. 155, inc. II da CF e os incs. IV e V delimitam a coexistência entre o ICMS (estadual) e o ISS (municipal) quanto às prestações de serviços, inclusive nas operações mistas[156]. No §1º estão as incidências do ICMS na importação de mercadorias ("ICMS-Importação"), do ICMS nos serviços de comunicação prestados no exterior ou cujo início da prestação tenha se iniciado no exterior[157] e, por fim, do

---

[154] A leitura do art. 155, inc, II, da CF sugere uma interpretação *a contrario sensu* quanto ao critério material nos serviços de transporte, pois delimita que a incidência do ICMS se refere ao transporte interestadual (uma UF a outra) e intermunicipal (um município a outro), permitindo a exegese de que o transporte internacional (um país a outro) ou intramunicipal (de um bairro a outro dentro do mesmo município) estão fora do seu campo de incidência.

[155] O art. 155, §2º, inc. X, alínea "d" da CF, ao prever que o ICMS não incidirá "nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita" (Brasil, 1988), permite a conclusão de que apenas os serviços onerosos de comunicação estão no seu campo de incidência.

[156] É uma operação mista a que apresenta, concomitante, a circulação de mercadoria e a prestação de serviço, ou vice-versa, como a prestação de serviços de revisão veicular com emprego de novas peças ou a organização de festa de casamento com fornecimento de alimentos e bebidas, dentre outros. Os citados incs. disciplinam a incidência de ICMS e/ou ISS sobre tais operações mistas.

[157] Como são dois os serviços tributados pelo ICMS, de transporte (interestadual e intermunicipal) e de comunicação (onerosa), e ciente de que o serviço de transporte internacional está fora do campo de incidência do ICMS, conclui-se que a incidência em questão "sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior" (Brasil, 1996d) só pode se referir ao serviço de comunicação, tal qual o exemplo de um telefonema a cobrar com origem no exterior e que será incluído numa conta telefônica de um Estado brasileiro.

ICMS destinado à UF de consumo para combustíveis[158] e energia elétrica[159].

A Lei Kandir, ainda com a finalidade de esclarecer o critério material de incidência do ICMS, em seu art. 3º, traz as hipóteses de não incidência declaratória[160], com destaque para situações que se configuram em imunidades tributárias gerais[161] e específicas[162], em serviços de competência tributária municipal[163] e que foram consideradas exoneradas pela jurisprudência dos tribunais superiores[164] (Brasil, 1996d).

A lei ordinária da UF, instituidora do ICMS, deve respeito às balizas constitucionais e às previstas na Lei Kandir, bem como ao fluxo de positivação[165], sob pena de ilegalidade e/ou inconstitucionalidade dos dispositivos conflitantes. Entra, então, em cena, a Lei Paulista nº

---

[158] Como são poucos os Estados produtores [petróleo, combustíveis e lubrificantes derivados do petróleo e energia elétrica] – privilegiados que foram por recursos naturais propícios e por investimentos pesados em infraestrutura, bancados pela União, ou seja, por todos os brasileiros – "os Estados produtores de petróleo e energia elétrica arrecadarão o ICMS total daquilo que produzirem e consumirem, mas nada arrecadarão do que exportarem para outros Estados" (Rosa, 2020, p. 33). "Nesse caso, a mercadoria sairá com não-incidência e, consequentemente, o destinatário não terá crédito. Assim, na operação subsequente, no Estado de destino, o imposto ficará integralmente para este Estado, já que haverá o débito pela alíquota interna, sem qualquer crédito" (Rosa, 2020, p. 33). Ainda, se a operação interestadual com essas mercadorias (petróleo e energia elétrica) for destinada ao consumidor final (ou seja, sem etapa subsequente de revenda), o ICMS recairá sobre a entrada no território da UF destinatária.

[159] Todo e qualquer fornecimento de energia, inclusive a elétrica, equivale a uma circulação de mercadoria. A energia elétrica é "produzida para ser alienada (operação de mercancia), sem impeço para ser identificada como mercadoria, conceituação privada, admitida pela lei tributária" (São Paulo, 2004).

[160] "[As não incidências declaratórias] são situações que, pela sua própria natureza já estão excluídas do campo de incidência do tributo, mas a lei apenas declara a não incidência para que não reste nenhuma dúvida no momento da aplicação do tributo" (Rosa, 2020, p. 102).

[161] A imunidade tributária é "uma exoneração tributária prevista na CF" (Martins; Scardoelli, 2019, p. 161) e é classificada como geral quando estipulada em seu art. 150, inc. VI, pois que aplicável a todos os impostos. Por exemplo, o texto constitucional veda aos entes federativos a possibilidade de instituição de qualquer imposto sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (Brasil, 1988), vedação essa conhecida como imunidade tributária cultural ou informativa. Por sua vez, a Lei Kandir, em seu art. 3º, inc. I, dispõe que ICMS não incide sobre "operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão" (Brasil, 1996d). Trata-se de uma hipótese de não incidência declaratória fundamentada em imunidade tributária geral.

[162] As imunidades tributárias específicas são exonerações previstas no texto constitucional aplicáveis a tributos determinados. Como exemplos voltados ao ICMS, a CF, em seu art. 155, §2º, inc. X, deixa expresso que não incidirá nas exportações de mercadorias e serviços, nas operações interestaduais com petróleo e energia elétrica, nas operações com ouro enquanto ativo financeiro ou instrumento cambial e nos serviços de comunicação não onerosos. De seu turno, a Lei Kandir, em seu art. 3º, incs. II a IV (Brasil, 1996d), reproduz as três primeiras imunidades tributárias específicas do ICMS citadas, ou seja, nítidas hipóteses de não incidência declaratória fundamentadas em imunidades tributárias especificamente aplicáveis ao ICMS.

[163] O art. 3º, inc. V, da Lei Kandir, apregoa a não incidência declaratória do ICMS nas operações relativas a "mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito [ao ISS], ressalvadas as hipóteses previstas na mesma LC" (Brasil, 1996d). Aqui, a regra exonerativa tem por fundamento situação alheia à competência tributária privativa dos Estados ou DF e inserida na competência dos Municípios (ISS).

[164] O art. 3º, inc. IX, da Lei Kandir, prevê a não incidência declaratória do ICMS nas "operações de qualquer natureza de que decorra a transferência de bens móveis salvados de sinistro para companhias seguradoras" (Brasil, 1996d), em perfeita consonância com o teor da Súmula Vinculante 32, pela qual "o ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras" (Brasil, 2011c).

[165] Por fluxo de positivação para o exercício da competência tributária entende-se a ordem de normas pelo critério de sua vigência. Primeiro, a autorização no texto constitucional (para o exercício da competência tributária); depois, a existência de lei complementar (que estabeleça as normas gerais relativas ao imposto em questão) e; por fim, a existência da lei ordinária instituidora da exação, com os elementos indispensáveis para tal (fato gerador, sujeito passivo e aspectos quantitativos).

6.374/89, cujo art. 1º elenca as hipóteses de incidência do ICMS nesse Estado. A comparação com o teor do art. 2º da LC nº 87/96 revela quase que total similitude, o que demonstra o perfeito encaixe da legislação paulista no contexto sistêmico-jurídico da tributação nacional.

Da interpretação sistemática, os critérios materiais de incidência do ICMS no Estado de São Paulo podem ser sintetizados então na (i) circulação de mercadorias, incluindo o fornecimento de refeições e bebidas e a venda do bem arrendado no *leasing*; (ii) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; (iii) prestação onerosa de serviços de comunicação, inclusive prestados ou iniciados no exterior; (iv) algumas operações mistas (circulação de mercadorias com prestação de serviço inerente e vice-versa); (v) importação de mercadorias e; (vi) entrada interestadual para consumo final de petróleo, combustíveis e energia elétrica.

3.2.3 Demais aspectos de incidência do ICMS paulista (subjetivo, espacial, temporal, quantitativo e exonerativo)

Na relação jurídico-tributária do ICMS figura como sujeito ativo[166] o Estado de São Paulo e a sujeição passiva[167] está a cargo dos contribuintes[168], dos substitutos e dos responsáveis, tais como os exemplificados a seguir:

> Art. 7° - Contribuinte[169] [...] é qualquer pessoa, natural ou jurídica, que de modo habitual ou em volume que caracterize intuito comercial, realize operações relativas à circulação de mercadorias ou preste serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação [...].
> Art. 8º - São sujeitos passivos por substituição[170] [...]: I - o destinatário da mercadoria - comerciante, industrial, cooperativa ou qualquer outro contribuinte, [...]

[166] O art. 119 do CTN dispõe que "sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento" (Brasil, 1966). Trata-se do credor na relação jurídico-tributária. O CTN prestigia, em seu art. 209, a expressão "Fazenda Pública" para se referir ao credor tributário (Brasil, 1966).
[167] O art. 121 do CTN dispõe que "sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária" (Brasil, 1966). Trata-se do devedor na relação jurídico-tributária.
[168] Pelo art. 121 do CTN (parágrafo único, inc. I), "o sujeito passivo da obrigação principal diz-se contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador" (Brasil, 1966).
[169] Considera-se também contribuinte do ICMS a pessoa natural ou jurídica que importe mercadoria; seja destinatária de serviço de comunicação prestado no exterior; adquira em licitação bens importados e apreendidos ou abandonados; adquira energia elétrica ou petróleo oriundos de outra UF, não destinados à comercialização ou à industrialização ou; administre sociedade empresarial constituída por interpostas pessoas (São Paulo, 1989b).
[170] A técnica da substituição tributária – ST é prevista no §7º do art. 150 da CF, pelo qual "a lei poderá atribuir a sujeito passivo [...] a condição de responsável pelo pagamento de imposto [...], cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a [...] restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido" (Brasil, 1988) e se divide em ST para trás (das operações antecedentes, chamada de diferimento, com a postergação do recolhimento do ICMS de toda a cadeia produtiva para os elos finais), ST para frente (das operações subsequentes, a mais comum, chamada de retenção na fonte, a antecipação do recolhimento do ICMS de toda a cadeia para os primeiros elos) e ST concomitante (nas situações com operação e prestação concomitantes e ambas sujeitas ao recolhimento do ICMS – como os serviços de transporte que ocorrem juntos com a circulação de mercadorias).

> relativamente ao imposto devido na saída promovida por produtor [...]; [...]
> Art. 9º - São responsáveis[171] pelo pagamento do imposto devido: [...] V - solidariamente, o contribuinte que promova a saída de mercadoria sem documentação fiscal [...] (São Paulo, 1989b).

Na esteira do Princípio da Não-cumulatividade[172], com consequente caráter indireto[173] do ICMS, tem-se que o sujeito passivo típico é o promotor da circulação de mercadorias ou da prestação dos serviços tributáveis (saídas), tido como contribuinte de direito. Como o ICMS está embutido no preço da mercadoria, é o consumidor final quem, de fato[174], arca com a tributação, uma vez que está no último elo da cadeia produtiva (não haverá saída subsequente).

Por sua vez, o responsável como sujeito passivo tem lugar de destaque na legislação paulista, em virtude do prestígio outorgado à técnica da substituição tributária – ST[175].

Ainda no aspecto subjetivo do ICMS, São Paulo elegeu como uma obrigação tributária acessória[176] a inscrição dos estabelecimentos de seus contribuintes em um cadastro conhecido como CADESP, outorgando-lhes um número de identificação nomeado de inscrição estadual –

---

[171] Pelo CTN, "o sujeito passivo [...] diz-se responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei" (Brasil, 1966). Já art. 9º da Lei Paulista nº 6.374/89 traz uma série de responsáveis, além daqueles estipulados no seu inc. V, citado no corpo do trabalho, tais como, no inc. XI, "as pessoas que tenham interesse comum na situação que dê origem à obrigação principal" (São Paulo, 1989b) ou, no inc. XII, "todo aquele que [...] concorra para a sonegação do imposto" (São Paulo, 1989b).

[172] Num hipotético exemplo de uma cadeia produtiva composta por fabricante, atacadista, varejista e consumidor final, com uma unidade de um produto qualquer sucessivamente comercializada e ICMS de 18% para todos esses contribuintes, acrescendo-se R$50 a cada operação a partir da venda da fábrica para o atacadista por R$100, tem-se: a) venda fábrica-atacadista por R$100, com R$18 de ICMS (18% de R$100); b) venda atacadista-varejista por R$150, com R$27 de ICMS (18% de R$150) e; c) venda varejista-consumidor final por R$200, com R$36 de ICMS (18% de R$200). Nesse caso, o sujeito ativo do ICMS (Estado), pelo Princípio da Não-cumulatividade (que permite a compensação do ICMS a pagar com o ICMS cobrado nas etapas anteriores), obteve uma arrecadação efetiva de R$36 oriunda dessa cadeia produtiva, sendo R$18 do fabricante, R$9 do atacadista (R$27 menos R$18) e R$9 do varejista (R$36 menos R$27). Observe que o Princípio da Não-cumulatividade evita o efeito cascata, qual seja, aquele em que o imposto é exigido indistintamente a cada etapa da cadeia. No mesmo exemplo hipotético, ao excluir a aplicação do Princípio da Não-cumulatividade, o sujeito ativo (Estado) obteria R$81 de arrecadação de ICMS (R$18 da fábrica, somados a R$27 do atacadista e a R$36 do varejista).

[173] A classificação de um tributo como direto ou indireto é definida pela repercussão do seu ônus financeiro. O imposto é indireto (como o ICMS) quando permite essa repercussão ao próximo elo da cadeia produtiva, ou seja, a carga tributária não é suportada pelo contribuinte de direito, que promove a circulação de mercadorias (a exemplo de fabricantes, atacadistas e varejistas), mas sim pelo contribuinte de fato, consumidor final dessas mercadorias.

[174] "O contribuinte de fato é o que efetivamente suporta o encargo financeiro do tributo incluído no preço" (Martins; Scardoelli, 2019, p. 405). No ICMS, o contribuinte de direito é o vendedor da mercadoria, que promove a sua saída do estabelecimento, ao passo que o contribuinte de fato é o consumidor final adquirente da mercadoria, pois no preço final da mercadoria está contido o ICMS.

[175] São Paulo, atualmente, tem-se valido muito da ST, com os seguintes produtos sujeitos a essa técnica: cimento, refrigerante, cerveja, sorvete, veículo novo, pneu, tinta, medicamento, bebida alcóolica, produtos de perfumaria, de higiene pessoal, de limpeza, ração animal, autopeças, entre outros. Em linhas gerais, as vantagens da ST aos olhos da Fazenda Pública, sobretudo na modalidade mais utilizada (ST para frente), é a antecipação do recebimento do ICMS de toda a cadeia para o primeiro elo e a diminuição dos alvos a serem eventualmente fiscalizados.

[176] Segundo o CTN (Brasil, 1966), a obrigação tributária é principal ou acessória. A principal é "uma prestação designativa do ato de pagar, afeta ao tributo e à multa [...] representa, assim, uma ´obrigação de dar`, com cunho de patrimonialidade" (Sabbag, 2010, p. 667). Já a acessória é "a prestação positiva ou negativa, que denota atos ´de fazer` ou ´não fazer`, despidos do timbre de patrimonialidade" (Sabbag, 2010, p. 667), prevista na legislação tributária e que suscita interesse da arrecadação ou da fiscalização tributária.

IE que, numa comparação singela, tem paralelo como o Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas – CNPJ (de âmbito nacional)[177].

O aspecto temporal do ICMS paulista refere-se ao momento de ocorrência do fato jurídico-tributário, associado ao advérbio "quando" (quando incide?). Nas operações relativas à circulação de mercadorias ocorre o fato gerador no momento da saída da mercadoria do estabelecimento[178], ao passo que, nas prestações de serviços ocorre no momento do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal[179] e, na comunicação onerosa, no momento de sua realização[180]. O prazo de recolhimento mensal é de acordo com o Código de Prazo de Recolhimento – CPR, previsto no Anexo IV do RICMS-SP (São Paulo, 2000b)[181].

Para a fechar a tríade de aspectos antecedentes da regra matriz de incidência, tem-se o critério espacial, ligado à ideia de local da operação de circulação de mercadoria ou de local da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação onerosa, atrelado ao advérbio onde (onde incide?). Aqui, o intuito é que não haja conflito de competência entre as UFs e o DF quanto à determinação de qual ente federativo é o sujeito ativo da relação jurídico-tributária e, por consequência, que ficará com o produto de sua arrecadação[182]:

> Sinteticamente, pode-se dizer que o local da operação será, no caso de circulação de mercadorias, o local do estabelecimento que promoveu o fato ou onde se encontre em situação irregular; em relação à prestação de serviço de transporte, será o local de seu início e, por fim, o local onde seja prestado ou cobrado o serviço de comunicação (Meirelles; Petitinga, 2019, p. 51).

A dimensão ou o montante do ICMS devido compõe o aspecto quantitativo da

---

[177] O art. 110 do CTN prevê que a lei tributária não pode alterar a definição de institutos jurídicos do direito privado (Brasil, 1966). Assim, quanto ao estabelecimento, definido no CC, em seu art. 1.142, como "todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária" (Brasil, 2002c), a legislação tributária paulista mantém essa essência privatística. Segundo o art. 14 do RICMS-SP, "estabelecimento é o local, público ou privado, construído ou não, mesmo que pertencente a terceiro, onde o contribuinte exerça toda ou parte de sua atividade, em caráter permanente ou temporário, ainda que se destine a simples depósito ou armazenagem de mercadorias ou bens relacionados com o exercício dessa atividade" (São Paulo, 2000b).

[178] O instante da saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte é o aspecto temporal desse grupo com maior frequência de ocorrência, mas não o único, já que, por exemplo, o momento do fornecimento da alimentação, o momento da entrada interestadual de mercadoria no estabelecimento que seja destinada ao seu ativo imobilizado e o momento do desembaraço aduaneiro também entram no contexto temporal (São Paulo, 1989b).

[179] É o que prevê o art. 2º, inc. X, da Lei Paulista nº 6.374/89 (São Paulo, 1989b).

[180] É o que prevê o art. 2º, inc. XII, da Lei Paulista nº 6.374/89 (São Paulo, 1989b).

[181] No Estado de São Paulo há dois regimes mensais de tributação aplicáveis ao ICMS, o regime periódico de apuração (RPA), em que o Princípio da Não-Cumulatividade é destacado com os Livros Registro de Entradas (LRE), Registro de Saídas (LRS) e Registro de Apuração do ICMS (LRAICMS), nos quais é materializada a compensação dos créditos pelas entradas de mercadorias no estabelecimento com os débitos pelas saídas, típico das empresas médias e grandes, e o regime do Simples Nacional (SN), em que o ICMS está contido no único recolhimento mensal, opção afeita às micro e pequenas empresas, regido pela LC nº123/2006 (Brasil, 2006a).

[182] Por conta da regra de repartição de receitas tributárias do ICMS prevista na CF (Brasil, 1988), o critério espacial tem reflexo também nos Municípios de um Estado, já que serão destinatários de 25% do montante arrecadado.

incidência tributária, atrelado ao advérbio quanto[183] e cujo estudo suscita a reflexão em torno de dois institutos jurídicos, a base de cálculo e a alíquota[184]. No mais das vezes, a apuração do valor a recolher de um imposto é o produto de uma conta de multiplicação, em que os fatores são a base de cálculo (grandeza em moeda corrente) e a alíquota (um percentual).

No ICMS, duas são as bases de cálculo mais utilizadas, o valor da operação quando o aspecto material é a circulação de mercadorias e o preço da prestação quando os aspectos materiais são os serviços tributados de transporte e comunicação. É o que se extrai da Lei Paulista nº 6.374/89, conforme teores dos incs. I e VIII do art. 24, respectivamente[185] (São Paulo, 1989b). A referida lei dispõe com detalhes cada base de cálculo dos demais aspectos materiais derivados desses principais, além de sugerir que deve contemplar eventuais outras despesas acessórias que tendem a compor o valor total do documento fiscal[186].

Se o estudo da base de cálculo do ICMS é relativamente simples, a mesma sorte não tem o estudo das alíquotas. A gênese da complexidade não é a Lei Paulista nº 6.374/89, mas sim o texto constitucional (CF, art. 155, §2º, incs. IV a VIII). Há previsões normativas locais, derivadas do texto constitucional, para uma alíquota interna geral[187], para diferentes alíquotas interestaduais de acordo com a UF de destino[188] e para alíquotas específicas conforme algumas mercadorias e serviços[189].

---

[183] Os critérios quantitativo e pessoal configuram o consequente da regra-matriz de incidência (Martins; Scardoelli, 2019, p. 387). "O critério pessoal é o conjunto de elementos, colhidos no prescritor da norma, e que nos aponta quem são os sujeitos da relação jurídica – sujeito ativo, credor ou pretensor, de um lado, e sujeito passivo ou devedor, do outro" (Carvalho, 2003, p. 281). "O critério quantitativo nos fala do objeto da prestação que, no caso da regra-matriz de incidência [...], se consubstancia na base de cálculo e na alíquota" (Carvalho, 2003, p. 281).

[184] "[...] a base de cálculo é a grandeza [...] na consequência da regra-matriz [...] e que se destina [...] a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária" (Carvalho, 2003, p. 327). "Quase sempre a base de cálculo é um valor em dinheiro" (Carvalho, 2003, p. 329). As alíquotas podem assumir duas feições: "a) um valor monetário fixo, ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo (p. ex.: $1,20 por metro linear [...]); ou b) uma fração, percentual ou não, da base de cálculo ([...] quantidade monetária)" (Carvalho, 2003, p. 339).

[185] "[...] a base de cálculo [...] é: I - quanto às saídas de mercadorias aludidas nos incisos [...], o valor da operação; [...] VIII - quanto aos serviços aludidos nos incisos [...], o respectivo preço; [...]" (São Paulo, 1989b).

[186] Devem ser incluídos na base de cálculo os seguros, os juros, os descontos condicionais, o frete cobrado em separado realizado pelo remetente e o IPI quando a operação não é fato gerador de ambos os impostos.

[187] Fixada em 18% no art. 34, inc. I, da Lei Paulista nº 6.374/89 (São Paulo, 1989b).

[188] De 12% nas operações ou prestações interestaduais destinadas a pessoa "localizada nos Estados das regiões Sul e Sudeste" (São Paulo, 1989b) e de 7% naquelas destinadas a "pessoa localizada nos Estados das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo" (São Paulo, 1989b).

[189] São exemplos dessas particularidades: 4% "nas prestações interestaduais de transporte aéreo [...]" (São Paulo, 1989b), 7% "nas operações com ovo integral pasteurizados [...]" (São Paulo, 1989b), 12% "nas operações com "gado bovino [...] e produto comestível resultante do seu abate [...]" (São Paulo, 1989b), 25% "nas prestações de serviços de comunicação" (São Paulo, 1989b), 30% "nas operações com fumo [...]" (São Paulo, 1989b). Um destaque especial cabe ao fornecimento de energia elétrica, com alíquotas de 12% ou 25% conforme o consumo residencial ou o seu uso, como na propriedade rural "assim considerada a que efetivamente mantenha exploração agrícola e pastoril [...]" (São Paulo, 1989b). Vale ressaltar que o Informativo SPF explicou que com a entrada em vigor da LC nº 194/2022, a partir de 23/06/2022, algumas operações e prestações internas passaram a ser tributadas à alíquota de 18%, tais como alguns combustíveis, energia elétrica e comunicação (São Paulo, 2022e).

Por fim e não menos importante, o aspecto exonerativo do ICMS ganha ênfase na medida em que, por meio de imunidades tributárias e benefícios fiscais, amparados muitas vezes no viés extrafiscal do ICMS ou mesmo no Princípio da Seletividade em função da Essencialidade, permite a verificação do prestígio ou não de aspectos axiológicos desse imposto e da tributação como um todo, sob diversos recortes, inclusive setoriais.

O efeito exonerativo na tributação (o não pagamento de imposto ou a redução do valor a pagar) pode ser decorrente da aplicação de diversos institutos jurídicos, com destaques para a imunidade tributária, a isenção, a não-incidência, a remissão, a anistia, a redução da base de cálculo e a alíquota zero. O ICMS apresenta algumas imunidades específicas, com relevo para as exportações[190] de mercadorias e de serviços de comunicação, previstas no art. 155, §2º, inc. X, alínea "a", da CF, que asseguram, inclusive, a manutenção e o aproveitamento de créditos de ICMS cobrados nas operações ou prestações anteriores (Brasil, 1988). Portanto, a exportação de produtos agrícolas configura uma imunidade tributária específica relativa ao ICMS.

Na seara do ICMS, alguns desses institutos jurídicos exonerativos são conhecidos como benefícios fiscais. Nesse ponto específico, a disciplina jurídica do ICMS é diversa da dos demais impostos brasileiros, a partir da interpretação sistemática dos arts. 150, §6º e 155, §2º, inc. XII, alínea "g", da CF (Brasil, 1988) e dos arts. 1º e 2º, §2º da LC nº 24/75 (Brasil, 1975b).

Enquanto, no exemplo de uma isenção, para todos os outros impostos previstos na CF a sua instituição demanda lei específica promulgada pelo ente federativo que possui a competência tributária, no caso do ICMS não é assim. A legislação exige que essa isenção seja amparada previamente por convênio celebrado e ratificado pelos Estados e pelo DF, cujo quórum de aprovação exige a unanimidade[191]. Esses convênios são conhecidos como convênios ICMS e devem ser aprovados no Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ[192].

---

[190] "A exportação tem tratamento *vip*! Para incentivar a venda de produtos brasileiros no mercado internacional e o ingresso de recursos no país, a CF/88 já concede imunidade às exportações, assegurando a manutenção do crédito nessas operações" (Rosa, 2020, p. 32).

[191] Os benefícios fiscais do ICMS inseridos nos ordenamentos estaduais sem prévias aprovações unânimes no CONFAZ (materializados em Convênios ICMS) cunharam a expressão "guerra fiscal". O Supremo Tribunal Federal – STF, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 1247, decidiu que "a lei, de modo unilateral, que disciplina benefício fiscal do ICMS, sem observar a prévia exigência de celebração de convênio entre os Estados-membros e o DF para a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais do imposto, ofende o art. 155, §2º, inc. XII, alínea *g*, da CF" (Brasil, 2011a). Com o intuito de acabar com a "guerra fiscal" foi promulgada a LC nº 160/2017, cujo art. 1º especificou que, mediante um Convênio CONFAZ, nos moldes daqueles disciplinado pela LC nº 24/75, os Estados e o DF poderão deliberar sobre a remissão dos créditos tributários decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos unilateralmente em desacordo com os ditames constitucionais, bem como sobre a reinstituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos anteriormente que ainda se encontravam em vigor (Brasil, 2017b).

[192] O Convênio ICMS nº 133/97 aprovou o atual regimento interno do CONFAZ, entendido como o colegiado formado "pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, cujas reuniões são presididas pelo Ministro de Estado da Fazenda, competindo-lhe, precipuamente, celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do [...] ICMS" (Brasil, 1997a).

Além das imunidades e das situações de não incidência abordadas anteriormente, três são os grupos de benefícios fiscais inseridos no RICMS-SP (São Paulo, 2000b), as isenções (Anexo I)[193], as reduções de base de cálculo (Anexo II)[194] e os créditos outorgados (Anexo III)[195]. Esses benefícios fiscais são instrumentos para consolidar o Princípio da Seletividade em função da Essencialidade dos produtos ou serviços e, ainda, para exteriorizar as passagens extrafiscais[196] do ICMS, atenuando o viés regressivo da tributação no consumo.

3.2.4 As principais especificidades do ICMS no que se refere ao setor agrícola paulista

No ICMS paulista algumas especificidades são aplicáveis ao setor agrícola, a começar pelo cadastro do produtor rural no rol de contribuintes desse imposto no Estado de São Paulo – CADESP, entendido como "a pessoa natural dedicada à atividade agropecuária que realize operações de circulação de mercadorias" (São Paulo, 2000b), incluindo, como regra, a "pessoa natural que exerça a atividade de extrator, de pescador ou de armador de pesca" (São Paulo, 2000b), conforme previsão no art. 4º, inc. V e §2º do RICMS-SP (São Paulo, 2000b).

Em outras palavras, com base no RICMS-SP (art. 32, §1º), "considera-se produtor rural, o empresário rural, pessoa natural, não equiparado a comerciante ou industrial, que realize profissionalmente atividade agropecuária, de extração e exploração vegetal ou animal, de pesca ou de armador de pesca" (São Paulo, 2000b).

Ainda derivado do detalhamento normativo regulamentar (RICMS-SP, art. 32, §2º), tem-se a extensão do cadastro do produtor rural também para as sociedades em comum de produtores rurais, entendidas aquelas constituídas apenas por produtores rurais pessoas físicas,

---

[193] No início de 2024, o Anexo I do RICMS-SP contava com 179 artigos (alguns revogados), cada qual com um produto e/ou serviço isento (ou agrupamentos de produtos e/ou serviços). Como exemplo dessas isenções tem-se os medicamentos para tratamento de AIDS (art. 2º), as importações de medicamentos pela APAE (art. 4º), energia solar e eólica (art. 30), leite pasteurizado (art. 43), hortifrutigranjeiros para industrialização (art. 104), farinha de mandioca (art. 123), absorventes destinados a órgãos públicos (art. 176), dentre outros (São Paulo, 2000b).

[194] O Anexo II do RICMS-SP contém 80 artigos (alguns revogados), cada qual com um produto e/ou serviço com redução de base de cálculo (ou agrupamentos de produtos e/ou serviços). Como exemplo dessas reduções de base de cálculo tem-se a cesta básica (art. 3º), insumos agropecuários (arts. 9º, 10 e 77), televisão por assinatura (art. 18) e carne (arts. 45 e 74), dentre outros (São Paulo, 2000b).

[195] No início de 2024, o Anexo III do RICMS-SP contava com 49 artigos (alguns revogados), cada qual com um produto e/ou serviço ensejador de crédito outorgado de ICMS (ou agrupamentos de produtos e/ou serviços). Como exemplo desses créditos outorgados de ICMS tem-se o alho (art. 1º), amendoim (art. 2º), transporte (art. 11), feijão (art. 25), calçados (art. 43) e sucos (art. 46), dentre outros (São Paulo, 2000b).

[196] Os tributos podem ser classificados, quanto à sua finalidade, como fiscais e extrafiscais. O tributo fiscal tem o escopo exclusivo de arrecadar recursos para os cofres públicos. Já o tributo extrafiscal não tem como finalidade precípua a arrecadação de recursos, mas sim a sua utilização como um instrumento estatal de intervenção na ordem socioeconômica, revestindo-se de um viés regulatório (Martins; Scardoelli, 2019, p. 57). Camargos assevera que "concomitantemente à função fiscal de arrecadar, estará presente em cada tributo cobrado pelo Estado, em maior ou menor grau, a função de alterar o comportamento dos cidadãos" (2001, p. 226).

não inscritas na Junta Comercial do Estado de São Paulo e com objetos sociais restritos à realização de atividades profissionais agropecuárias, de extração e/ou exploração vegetal ou animal, de pesca ou de armador de pesca (São Paulo, 2000b).

Entretanto, segundo o art. 32, §3º, do RICMS-SP não é considerado produtor rural ou sociedade comum de produtores rurais aqueles que façam uso do imóvel rural exclusivamente para recreio ou lazer, explorem o imóvel rural com atividades cuja produção seja destinada ao próprio consumo, comercializem produtos agropecuários produzidos por terceiros ou recebidos em transferência de estabelecimento localizado em outra UF ou promovam a compra e venda de bovino que permaneçam em seu poder por prazos curtos (São Paulo, 2000b).

Portanto, o produtor rural tem como obrigação tributária acessória a inscrição cadastral de seu estabelecimento[197] rural no CADESP, antes de iniciar as suas atividades, nos termos do art. 32 do RICMS-SP (São Paulo, 2000b)[198]. A princípio, o estabelecimento rural tende a ser o imóvel rural de exercício da atividade agrícola[199], porém o critério espacial (área urbana *versus* área rural) não é o que prevalece na legislação local, que dá relevo à efetiva atividade desempenhada no imóvel[200]. Em outras palavras, será um estabelecimento de produtor rural aquele local situado na zona urbana do município em que é desempenhada, por exemplo, a atividade agropecuária com consequente operações de circulação de mercadorias.

Ainda, um estabelecimento rural pode ser considerado comercial[201] ou industrial, nas hipóteses em que o titular seja uma pessoa jurídica ou que detenha autorização da Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo (SEFAZ-SP) para que observe as disposições a que estão sujeitos os estabelecimentos de comerciantes ou de industriais, ou, ainda, que industrialize a sua própria produção, conforme apregoa o art. 17, inc. III, do RICMS-SP (São

---

[197] Segundo o art. 14 do RICMS-SP, o estabelecimento no âmbito do ICMS paulista é o local, público ou privado, construído ou não, mesmo que pertencente a terceiro, "onde o contribuinte exerça toda ou parte de sua atividade, em caráter permanente ou temporário, ainda que se destine a simples depósito ou armazenagem de mercadorias ou bens relacionados com o exercício dessa atividade" (São Paulo, 2000b).

[198] No Estado de São Paulo, o produtor rural, ao pleitear a sua inscrição estadual, é obrigado a obter também o CNPJ rural, sem que, com isso, perca a sua condição de pessoa física, conforme se depreende da disciplina constante na Portaria CAT nº 92/98 (São Paulo, 1998).

[199] No procedimento cadastral, conforme o art. 13, inc. III, do Anexo III da Portaria CAT nº 92/98, em relação ao estabelecimento de produtor rural deve ser apresentado o documento comprobatório da inscrição (NIRF) no Cadastro de Imóveis Rurais – CAFIR da Secretaria da Receita Federal, se o imóvel estiver situado em área rural, ou o documento de inscrição no cadastro do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU do município correspondente, se o imóvel estiver situado em área urbana (São Paulo, 1998).

[200] Cabe esclarecer que o imóvel não precisa ser próprio, de maneira que no momento do cadastro da IE no CADESP deverá disponibilizar o contrato ou declaração relativa à permissão de uso do imóvel alheiro para a realização de atividade rural, firmada pelo proprietário ou possuidor do imóvel ou, ainda, por seu representante legal, consignando o período de exploração, a área cedida e a forma de pagamento e os documentos, nos termos do art. 4º, do Anexo III, da Portaria CAT 92/98 (São Paulo, 1998).

[201] De acordo com o art. 17, inc. II, do RICMS-SP, é considerado um estabelecimento comercial o "local fora do estabelecimento rural de produtor em que o titular deste comercializar seus produtos" (São Paulo, 2000b).

Paulo, 2000b). Ao produtor rural também é facultada a manutenção de um depósito fechado[202] no município onde estiver inscrito o seu estabelecimento rural.

Essa complexa delimitação normativa demonstra que, para fins de ICMS paulista[203], a especificidade cadastral do produtor rural contempla, num cenário amplo de agronegócio, apenas o primário, qual seja, via de regra, somente as pessoas naturais que desempenhem as atividades rurais típicas em estabelecimento rural, que no mais das vezes está situado na fora da zona urbana municipal e que operem com circulação de mercadorias (produção rural).

Assim, tanto os contribuintes de ICMS do agronegócio secundário, com destaque para as agroindústrias e as indústrias de insumos, como os do terciário, na linha, por exemplo, da prestação de serviços de escoamento da produção agrícola e do comércio de produtos agrícolas, não possuem cadastro diferenciado junto ao CADESP.

O conceito de produtor rural é relevante, na medida em que alguns benefícios fiscais são aplicáveis a essa classe de contribuintes do ICMS. Ao lado do seu cadastro especial entre contribuintes do ICMS paulista no CADESP, outras obrigações tributárias acessórias também lhe são inerentes, tais como a emissão de documentos fiscais e a escrituração fiscal.

O Ajuste do Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais – SINIEF aprovado pelo Convênio s/nº de 1970 elencou entre os documentos fiscais o de modelo 4, denominado "nota fiscal de produtor", que deverá ser emitida, segundo o art. 139 do RICMS-SP sempre que promover a saída de mercadoria, na transmissão da propriedade de mercadoria, ou sempre que, no estabelecimento entrarem bens ou mercadorias, real ou simbolicamente, bem como em outras hipóteses previstas na legislação (São Paulo, 2000b)[204].

Por sua vez, a Portaria CAT nº 162/2008 facultou ao produtor rural paulista o credenciamento voluntário para emissão de nota fiscal eletrônica (modelo 55), em substituição à nota fiscal de produtor (modelo 4). E agora, mais recentemente, o Ajuste SINIEF nº 10/2022 estabeleceu a obrigatoriedade para produtor rural "de utilização da Nota Fiscal Eletrônica – NF-e [...], ou a Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica – NFC-e [...], em substituição à Nota Fiscal, modelo 4, a partir de 2 de janeiro de 2025" (Brasil, 2022d)[205].

---

[202] Com o objetivo exclusivo de armazenar as mercadorias de sua própria produção rural.

[203] A Reforma Tributária (EC n°132/2023) facultou aos produtores rurais, pessoa física ou jurídica, com receita anual inferior a R$3,6 milhões, a opção por serem ou não contribuintes do IBS e da CBS (Brasil, 2023a).

[204] O *caput* do art. 136 do RICMS-SP excetua o produtor rural de emitir nota fiscal no momento da entrada no estabelecimento, de mercadoria ou bem, em várias hipóteses, entre elas a entrada de bem novo ou usado, remetido a qualquer título por pessoa natural ou jurídica não obrigada à emissão de documentos fiscais, ou em retorno de exposição ou feira, para a qual tiver sido remetido para fins de exposição ao público (São Paulo, 2000b).

[205] Até o presente momento o Estado de São Paulo não promoveu a alteração de sua legislação para contemplar essa importante mudança. De qualquer forma, a expectativa é que a nota fiscal de produtor (modelo 4) dentro em breve seja totalmente descontinuada.

Aos olhos dos destinatários paulistas das mercadorias remetidas por produtor rural também situado nesse Estado, uma interessante obrigação tributária acessória deve ser observada, qual seja, a de emissão de uma nota fiscal de entrada no seu estabelecimento, inobstante o fato de o produtor rural remetente ter emitido na saída de seu estabelecimento rural a nota fiscal de produtor (modelo 4) ou a nota fiscal eletrônica (modelo 55), conforme a previsão constante no art. 136, inc. I, alínea "a" e §6º do RICMS-SP (São Paulo, 2000b).

Portanto, se por um lado a legislação paulista faculta ao produtor rural, por ora, a emissão de nota fiscal de produtor (modelo 4), de nota fiscal eletrônica (modelo 55) ou de nota fiscal de consumidor eletrônica (modelo 65), suscitando uma flexibilidade nessa obrigação tributária acessória, por outro lado, ao obrigar que o contribuinte destinatário paulista emita uma outra nota fiscal, agora de entrada, sempre que adquirir mercadorias de produtor rural (exigência que inexiste quando a aquisição advém de contribuinte industrial ou comercial), implica em maior rigor documental nas compras de produtor rural (já que este é, em regra, obrigado a emitir documento fiscal na saída de mercadorias do seu estabelecimento rural).

A escrituração fiscal dos produtores rurais paulistas tem sua obrigatoriedade restrita ao livro registro de entradas, modelos 1 ou 1-A, conforme previsto no art. 213, §12 do RICMS-SP (São Paulo, 2000b), o que se mostra uma atenuação em relação às obrigações de contribuintes de outros setores (por exemplo, tal art. 213 elenca em seus incs. 12 livros fiscais, dentre eles, além do registro de entradas, o de saídas, o de inventário e o de apuração de ICMS).

Entretanto, a par desses deveres instrumentais, a aplicação da não-cumulatividade do ICMS, em que o débito pelas saídas de mercadorias é compensado com o que foi cobrado na etapa anterior, traz importantes reflexos para os contribuintes do setor agrícola paulista.

De início, sob o prisma das saídas de mercadorias do estabelecimento rural, uma curiosa situação se coloca, com a sobreposição de dois tratamentos tributários, o diferimento e a isenção, notadamente para os contribuintes do agronegócio primário, como bem proclamam os arts. 260 do RICMS-SP e 36 de seu Anexo I (São Paulo, 2000b):

> Art. 260 - Salvo disposição em contrário, na saída promovida por produtor situado em território paulista com destino a comerciante, industrial, cooperativa ou qualquer outro contribuinte, exceto produtor, o imposto será arrecadado e pago pelo destinatário deste Estado, [...] no período em que a mercadoria entrar no estabelecimento, observado o disposto no art. 116[206] (São Paulo, 2000b).

[206] O art. 116 do RICMS-SP estipula que quando estiver atribuída ao destinatário da mercadoria a obrigação de pagar o ICMS relativo à mercadoria entrada em seu estabelecimento, este deverá observar as seguintes normas: "o imposto será escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, no quadro ´Débito do Imposto - Outros Débitos`, com a expressão ´Entradas com Imposto a Pagar`, conforme o caso" (São Paulo, 2000b) e, ainda, "o imposto será computado, quando for o caso, como crédito no livro Registro de Entradas, no mesmo período em que o serviço tiver sido tomado ou a mercadoria tiver entrado no estabelecimento [...]" (São Paulo, 2000b).

> Art. 36 do Anexo I (Hortifrutigranjeiros) - Operações com os seguintes produtos em estado natural, exceto quando destinados à industrialização [são isentas de ICMS]:
> I - abóbora, abobrinha, acelga, agrião, aipim, aipo, alcachofra, alecrim, alface, alfavaca, alfazema, almeirão, aneto, anis, araruta, arruda e azedim;
> II - bardana, batata, batata-doce, berinjela, bertalha, beterraba, brócolos e brotos de vegetais usados na alimentação humana; [...]
> XIII - demais folhas usadas na alimentação humana [...] (São Paulo, 2000b).

A leitura de ambos os dispositivos permite a conclusão de que prevalecerá a isenção das saídas internas ou interestaduais de hortifrutigranjeiros promovidas por produtor rural paulista, exceto se destinados a industriais, em que se observará, caso a saída seja interna (ou seja, de produtor rural paulista para indústria paulista), o diferimento do ICMS para o momento da entrada dos produtos no estabelecimento industrial. A tributação interestadual é de rigor na hipótese de o destinatário ser uma indústria de outra UF.

Já as saídas do produtor rural paulista que não se refiram aos produtos hortifrutigranjeiros relacionados no artigo citado e, em não havendo outro dispositivo exonerativo de aplicação específica, se destinados a comerciante, industrial, cooperativa ou qualquer outro contribuinte paulista, exceto produtor, tem aplicação o diferimento do ICMS para o momento da entrada dos produtos nos estabelecimentos desses destinatários paulistas. Nesse contexto, as operações interestaduais são tributadas normalmente, uma vez que o citado diferimento apenas se aplica em operações internas (realizadas dentro do Estado de São Paulo).

A sobreposição de tratamentos tributários fica ainda mais evidente na tributação pelo ICMS nos contribuintes enquadrados no agronegócio secundário (insumos agropecuários), o que demandou, inclusive, um artigo nas disposições transitórias do RICMS-SP – DDTT:

> Art. 17 (DDTT) - Fica suspensa a disciplina do diferimento [...] prevista nos artigos 355 a 361 deste regulamento enquanto vigorar o benefício fiscal de isenção previsto no artigo 41 do Anexo I e de redução da base de cálculo previsto no artigo 77 do Anexo II, exclusivamente em relação aos produtos ali indicados (São Paulo, 2000b).

Aqui, os insumos agropecuários em sentido amplo (sementes, rações, farinhas e inseticidas) gozam de isenção nas saídas internas (art. 41 do Anexo I do RICMS-SP), um benefício fiscal por prazo certo[207]. Os insumos agropecuários em sentido mais estrito (adubos), por sua vez, gozam de redução de base de cálculo na importação e nas saídas internas e interestaduais (art. 77 do Anexo II do RICMS-SP), também vigente por prazo certo[208].

[207] Este benefício vigorará até 31 de dezembro de 2025, conforme previsão no art. 41, §5º, do Anexo I do RICMS-SP (São Paulo, 2000b) e costuma ser estendido de tempos em tempos.
[208] Este benefício vigorará até 31 de dezembro de 2025, conforme previsão no art. 77, §3º, do Anexo II do RICMS-SP (São Paulo, 2000b) e costuma ser estendido de tempos em tempos.

A par desses dois benefícios fiscais com prazo certo, está previsto o diferimento do ICMS para os momentos das saídas interestaduais e saídas da produção rural pelo produtor que se utilizou de tais insumos. A regra de transição citada obtemperou no sentido de que enquanto vigentes aqueles artigos relativos à isenção e à redução de base de cálculo, os seus respectivos tratamentos tributários prevalecerão, ficando suspenso o diferimento.

Ainda na diretriz das mercadorias, se faz pertinente a criteriosa análise dos três anexos do RICMS-SP que tratam dos benefícios fiscais (Anexo I – lista das isenções, Anexo II – lista das reduções de base de cálculo e Anexo III – lista dos créditos outorgados), para identificação dessas figuras tributárias exonerativas que afetam de forma específica o setor agrícola paulista.

Dentre os 179 artigos que integram o Anexo I do RICMS-SP (São Paulo, 2000b), tem-se 24[209] que representam isenções relacionadas especificamente ao setor agrícola paulista[210] (13% do total de artigos que dispõem sobre isenção). Desses, 10 se referem à atividade agrária típica e 14 abordam o agronegócio secundário (insumos, implementos e produtos industrializados). A maioria (21) está focada nas saídas das mercadorias do estabelecimento, ao passo que apenas 3 no ICMS-importação (entradas). A seguir alguns exemplos de isenções de ICMS no Estado de São Paulo relativas à atividade agrária propriamente dita:

> Art. 102 (Gado) - A saída interna de gado de qualquer espécie promovida por estabelecimento rural com destino a estabelecimento abatedor. [...]
> Art. 168 (Arroz) – Saída interna de arroz, com destino a consumidor final. [...]
> Art. 169 (Feijão) – Saída interna de feijão, com destino a consumidor final [...] (São Paulo, 2000b).

A seguir alguns exemplos de isenções de ICMS em São Paulo relativas ao agronegócio:

> Art. 41 (Insumos Agropecuários) - Operações internas realizadas com os insumos agropecuários a seguir indicados: [...]
> Art. 89 - (Agrotóxico - Embalagem - Vazia) - A operação de devolução impositiva de embalagem vazia de agrotóxico e respectiva tampa, realizada sem ônus. [...]
> Art. 123 (Farinha de Mandioca) - Operação interna com farinha de mandioca [...] (São Paulo, 2000b).

[209] São os seguintes: art. 12 (bulbo de cebola – saída), art. 24 (embarcação pesqueira – saída de diesel), art. 26 (Embrapa – importação de produtos de pesquisa), art. 27 (Embrapa – saída), art. 28 (oócito/embrião/sêmen – saída), art. 36 (hortifrutigranjeiros – saída), art. 41 (insumos agropecuários – saída), art. 45 (máquina de selecionar fruta – importação), art. 49 (moluscos – saída), art. 50 (muda de planta - saída), art. 65 (pós-larva de camarão – saída), art. 72 (reprodutor caprino – importação), art. 73 (reprodutor/matriz – saída), art. 74 (Roraima – insumos e implementos agrícolas – saída), art. 89 (agrotóxico – embalagem – vazia – saída), art. 98 (algodão – saída), art. 99 (borracha – saída), art. 102 (gado – saída), art. 104 (hortifrutigranjeiros para industrialização – saída), art. 123 (farinha de mandioca – saída), art. 140 (maçã e pera – saída), art. 165 (mudas de seringueira – saída), art. 168 (arroz – saída) e art. 169 (feijão – saída).

[210] Os artigos reproduzidos se referem a isenções com prévios convênios ICMS aprovados pelo CONFAZ.

A redução de base de cálculo de ICMS é o segundo benefício fiscal cujo rol constante no Anexo II do RICMS-SP merece uma detida análise na presente pesquisa. Dos 80 artigos que compõem tal Anexo II (São Paulo, 2000b), 16[211] (20% do total de artigos que dispõem sobre redução de base de cálculo) se referem especificamente ao setor agrícola[212]. Desses, 6 se referem à atividade agrária típica, 9 abordam o agronegócio secundário (insumos, pesquisa e produtos industrializados) e 1 está relacionado ao agronegócio terciário (serviço de transporte). Todos estão focados nas saídas. A seguir alguns exemplos:

> Art. 3° - (Cesta Básica) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto incidente nas operações internas com os produtos a seguir indicados, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 7%: [...]
> Art. 9º (Insumos Agropecuários) - Fica reduzida em 60% a base de cálculo do imposto incidente nas saídas interestaduais com insumos agropecuários adiante indicados: [...]
> Art. 19 (Transporte de Leite) - Fica reduzida a base de cálculo do imposto na prestação de serviço de transporte intermunicipal de leite cru ou pasteurizado, de forma que a carga tributária resulte no percentual de 5%. [...] (São Paulo, 2000b).

É oportuno ressaltar que o art. 161 da CE estabelece que "o Estado proporá e defenderá a isenção de impostos sobre produtos componentes da cesta básica" (São Paulo, 1989a), ou seja, o citado benefício fiscal corrobora com a orientação constitucional local[213].

O crédito outorgado é o benefício fiscal estipulado no Anexo III do RICMS-SP. Dos 49 artigos que compõem tal Anexo III (São Paulo, 2000b), 11[214] (23% do total de artigos que dispõem sobre crédito outorgado de ICMS) se referem ao setor agrícola[215]. Desses, 3 se referem à atividade agrária típica e 7 abordam o agronegócio secundário (produtos industrializados). Apenas 1 não se refere à algum tipo de agroindústria (amendoim). A seguir alguns exemplos:

> Art. 2º (Amendoim) - Na primeira saída, em operação interna com amendoim, em casca ou em grão, poderá creditar-se de importância equivalente à aplicação de 60% do valor do imposto. [...]
> Art. 24 (Aquisição de leite cru para produção de queijo ou requeijão) - O

[211] São os seguintes: art. 3° (cesta básica), art. 9º (insumos agropecuários), art. 10 (insumos agropecuários – rações), art. 19 (transporte de leite), art. 26 (desenvolvimento agropecuário), art. 27 (desenvolvimento industrial e agropecuário, programa habitacional e outros), art. 31 (algodão em pluma), art. 39 (produtos alimentícios), art. 41 (novilho precoce), art. 42 (alho), art. 43 (mandioca), art. 45 (carne), art. 61 (suco de laranja), art. 70 (areia), art. 74 (carne) e art. 77 (insumos agropecuários – adubos).
[212] Esses artigos se referem a reduções de bases de cálculo com prévios convênios ICMS aprovados pelo CONFAZ.
[213] A EC nº 132/2023, que disciplinou a "Reforma Tributária" estipulou a criação, por lei complementar, da cesta básica nacional de alimentos, sobre a qual as alíquotas do IBS e da CBS serão reduzidas a zero, que "considerará a diversidade regional e cultural da alimentação do País e garantirá a alimentação saudável e nutricionalmente adequada, em observância ao direito social à alimentação previsto no art. 6º da CF" (Brasil, 2023a).
[214] São os seguintes: art. 2º (amendoim), art. 24 (aquisição de leite cru para produção de queijo ou requeijão), art. 25 (feijão), art. 28 (amido e fécula da mandioca), art. 29 (produtos da mandioca), art. 32 (leite longa vida), art. 33 (iogurte e leite fermentado), art. 35 (aves/produtos do abate em frigorífico paulista), art. 40 (carne - saída interna), art. 46 (sucos) e art. 49 (produtor rural).
[215] Esses artigos se referem a créditos outorgados com prévios convênios ICMS aprovados pelo CONFAZ

> estabelecimento fabricante paulista de queijo [...] poderá se creditar da importância equivalente a até 12% do valor da saída do produto. [...]
> Art. 32 (Leite Longa Vida) - O estabelecimento fabricante de leite esterilizado (longa vida) [...] poderá creditar-se de importância equivalente à aplicação do percentual de 12% [...] sobre o valor das saídas internas da referida mercadoria produzida no próprio estabelecimento [...] (São Paulo, 2000b).

É relevante apontar que o último artigo do Anexo III do RICMS-SP trouxe a mais nova previsão de crédito outorgado aplicável ao setor agrícola paulista, desta feita não relacionada a um dado produto ou à prestação de serviços, mas ao produtor rural em si.

> Art. 49 (Produtor Rural) - O produtor rural localizado neste Estado que promover saída interna de produção própria com não incidência ou isenção do imposto poderá optar pelo crédito para fins de transferência ao adquirente, do valor correspondente a:
> I - 1% [...] do valor da saída de café cru, em grão ou em coco;
> II - 2,4% [...] do valor das saídas das demais mercadorias [...] (São Paulo, 2000b).

Essa faculdade de opção, pelo produtor rural paulista, a um crédito outorgado de ICMS, encontra-se relacionada com o Princípio da Não-Cumulatividade, em que também as entradas exercem um papel relevante entre esses contribuintes, diante da possibilidade de utilização do montante de ICMS cobrado nas etapas anteriores de circulação de mercadorias.

Como uma parcela significativa das saídas de produtores rurais goza de algum tipo de tratamento tributário privilegiado, como bem-visto anteriormente (com isenções, reduções de base de cálculo, crédito outorgado e diferimento), tal utilização de créditos de ICMS na compensação escritural de débitos pelas saídas de mercadorias tende a ser quase nula.

Diante desse contexto e partindo do pressuposto de que há aquisições realizadas pelo produtor rural que, geralmente, enseja o direito ao creditamento de ICMS (a exemplo de óleo diesel utilizado na movimentação de máquinas agrícolas)[216], há dois momentos marcantes na legislação paulista com vistas a sua adesão ao sistema da Princípio da Não-Cumulatividade.

O primeiro, iniciado em 2012 com a inclusão no RICMS-SP dos arts. 70-A a 70-H, deu a roupagem jurídica ampliativa de utilização de créditos de ICMS para além da compensação com os débitos (quase inexistentes)[217], com possibilidades de transferências a destinatários paulistas de suas mercadorias[218] e como pagamento na aquisição de mercadorias e bens destinados "à utilização na atividade rural do próprio estabelecimento ou de estabelecimento

[216] Com fundamento no art. 46 da Lei Paulista nº 6.374/89 (São Paulo, 1989b).
[217] Ainda, conforme os arts. 70-F, inc. II e 70-G do RICMS-SP, a incorporação de tais créditos na guia de informação e apuração do ICMS – GIA pela cooperativa de produtores rurais e a liquidação de débitos fiscais do ICMS são outras possíveis utilizações previstas na legislação paulista (São Paulo, 2000b).
[218] Tais transferências são vedadas no caso de o produtor rural ou a cooperativa de produtores rurais possuírem débitos fiscais para o ICMS, extraindo-se do teor do art. 70-H do RICMS-SP (São Paulo, 2000b), que essas benesses não contemplam os produtores rurais e cooperativas de produtores rurais tributariamente inadimplentes.

rural situado neste Estado pertencente ao mesmo titular"[219] (São Paulo, 2000b)[220].

A extensão de hipóteses de transferências de créditos de ICMS dos produtores rurais para as cooperativas de produtores rurais[221] e destas para pagamento de aquisições de máquinas e implementos agrícolas, insumos agropecuários, sacaria e materiais de embalagem, com o objetivo de revendê-los aos próprios cooperados, pode ser considerada uma tentativa de abarcar com tais benefícios os múltiplos arranjos do produtor rural no desempenho de suas atividades.

Para processamento das informações[222] e utilizações[223] do crédito de ICMS do produtor rural, a SEFAZ-SP se vale de um sistema informatizado, denominado "sistema gerenciador de crédito de produtor rural e de cooperativa de produtores rurais – e-CredRural[224], instituído pela Portaria CAT nº 153/2011, que dispensa a escrituração do livro registro de entradas.

Em linhas gerais, o e-CredRural funciona como uma espécie de conta corrente de créditos de ICMS obtidos pelos produtores rurais ou por cooperativas de produtores, alimentada pelo envio de arquivos digitais mensais contendo todas as aquisições de bens e mercadorias realizadas, cujas transferências estão condicionadas à prévia autorização da SEFAZ-SP. O credenciamento no e-CredRural demanda a prévia habilitação à emissão de NF-e e ao domicílio eletrônico do contribuinte – DEC, o que denota o viés de serviço eletrônico tão em voga.

Em suma, essa ampliação de utilização de créditos de ICMS apropriados por produtores rurais, não restrita apenas à compensação de débitos de ICMS, abrangendo o pagamento de energia elétrica, de compra de equipamentos e máquinas agrícolas, de caminhões, entre outras hipóteses, com requisitos de que se informatizem (obrigatoriedade de emissão de NF-e), tem sido um tratamento privilegiado ao setor agrícola presente no ordenamento jurídico local.

O segundo e atual momento foi inaugurado com a opção pelo produtor rural paulista por um crédito de ICMS outorgado a partir de 2024 (São Paulo, 2023a), desde que promova saída interna de produção própria com não incidência ou isenção, com transferência ao adquirente,

---

[219] Tais como máquinas e implementos agrícolas, insumos agropecuários, sacaria e outros materiais de embalagem, combustíveis a serem utilizados para movimentação de máquinas e implementos agrícolas ou para abastecimento de veículo de propriedade do produtor, utilizado exclusivamente para transporte de carga na atividade rural e energia elétrica, tudo conforme previsto no art. 70-A, §1º, item 2 do RICMS-SP (São Paulo, 2000b).

[220] O art. 70-A do RICMS-SP elenca outras possibilidades de transferência de crédito do ICMS por estabelecimento rural de produtor, como a transferência para outro estabelecimento rural pertencente ao mesmo titular, para aquisição de caminhão novo e para aquisição de carroceria, reboque e semirreboque novos (São Paulo, 2000b).

[221] Por exemplo, a Portaria CAT nº 146/2012 disciplina a transferência de crédito de ICMS de estabelecimento fabricante de açúcar ou etanol para cooperativa centralizadora de vendas de que faça parte (São Paulo, 2012).

[222] O crédito de ICMS é considerado informado, quando declarado o respectivo valor no e-CredRural, nos termos do art. 70-B, inc. I do RICMS-SP (São Paulo, 2000b).

[223] O crédito de ICMS é considerado utilizável, quando o valor correspondente for disponibilizado pelo Fisco, em conta corrente do e-CredRural, nos termos do art. 70-B, inc. II do RICMS-SP (São Paulo, 2000b).

[224] Pelo art. 1º da Portaria CAT nº 153/2011, o e-CredRural abrange, além dos produtores rurais e das cooperativas de produtores rurais, também as sociedades comuns de produtores rurais (São Paulo, 2011).

do valor de 1% da saída de café cru e 2,4% das saídas das demais mercadorias, vedando-se o aproveitamento de outro crédito. Por ser uma medida recente, a mensuração dos efeitos práticos ainda está por vir, porém, é fato que se trata de um benefício fiscal que traz um tratamento diferenciado aos produtores rurais paulistas, com uma forma simples de utilização de crédito.

Sob o prisma do total de renúncia de receitas públicas, esses benefícios fiscais do ICMS aplicáveis às mercadorias do setor agrícola paulista totalizam 43,56% (São Paulo, 2024a), ou seja, trata-se de um setor da economia paulista bastante prestigiado com exonerações tributárias, o que denota força política[225] e o reconhecimento tanto da sua relevância social, como das dificuldades para o desenvolvimento da produção rural[226].

Por fim, vale lembrar que há uma imunidade específica aplicável ao ICMS no que diz respeito à exportação de mercadorias (CF, art. 155, §2º, X, "a"). Como o setor agrícola, notadamente o agronegócio, tem no mercado externo um nicho relevante, acaba por não sofrer a incidência do ICMS nessas exportações[227]. Entretanto, essa exoneração tributária não é restrita aos produtos agrícolas[228], abrangendo a exportação de quaisquer bens ou mercadorias[229]. Portanto, essa exoneração do ICMS na exportação prevista na CF não é típica do setor agrícola brasileiro ou paulista[230], mas é um dos setores econômicos que dela mais se beneficia.

---

[225] É importante reiterar que os benefícios fiscais do ICMS para serem inseridos no ordenamento jurídico estadual demandam, necessariamente, a prévia e unânime aprovação dos demais Estados e do DF, por meio da aprovação de um convênio ICMS no CONFAZ. Isso requer a articulação nacional entre o setor envolvido e o Poder Público.

[226] Lidar com as intempéries climáticas, gerar empregos e rendas, ocupar o território, estimular a agricultura familiar, produzir gêneros alimentícios com consequente colaboração ao combate à fome, são algumas das justificativas para a outorga de benefícios fiscais acerca do ICMS aplicáveis às mercadorias ao setor agrícola.

[227] Somente a partir de 2020, com a promulgação da LC nº176/2020, os Estados e o DF passaram a ser compensados dessa exoneração do ICMS nas exportações (Brasil, 2020a).

[228] Sarso faz essa distinção entre a agropecuária e o agronegócio voltados ao mercado interno e ao mercado externo, ao afirmar que "o modelo do STN incidente sobre o agronegócio é complexo, com alta carga tributária, elevadas alíquotas e número excessivo de impostos e de taxas e contribuições incidentes na cadeia" (2017, p. 76). Entretanto, pondera que "ao mesmo tempo, tanto os produtores rurais, quanto à agroindústria voltada a produtos de exportação recebem um número considerável de incentivos fiscais na forma de isenções, o que os coloca, em termos relativos, em posição de menor tributação em relação aos demais setores produtivos da economia" (Sarso, 2017, p. 77).

[229] Sob o ponto de vista das adversidades do ICMS, a doutrina aponta algumas aplicáveis ao setor agrícola, mas que também são suportadas por outros setores. Como exemplos, tem-se a exigência de ICMS no caso de quebras de mercadorias remetidas à exportação (Calcini; Prata, 2024, p. 109), a apropriação fracionada do crédito no caso de compras de bens para integrar o ativo imobilizado (Grigoleto, 2024, p. 324) e impossibilidade de creditamento de ICMS na compra de mercadorias para uso e consumo no estabelecimento (Pereira; Bulos, 2024, p. 424).

[230] Vaz e Ferreira entendem ineficaz a discussão acerca de eventual desproporção entre a posição de destaque do agronegócio brasileiro na economia nacional e a sua contribuição final para a arrecadação tributária, pois que não detém ou é beneficiário de um grande privilégio tributário específico e ressaltam que a "vocação fortemente exportadora do agronegócio propicia aos contribuintes desse setor os mesmos benefícios aplicáveis a qualquer exportador do país, como imunidades tributárias, isenções, diferimentos e suspensões de recolhimento" (2019, p. 189). Ainda, apregoam que há justificativa para um tratamento tributário diferenciado do setor agrícola, "a preservação da atividade de produção de alimentos com seus ciclos, às vezes complexos, de produção e comercialização e invariavelmente, levando em conta o impacto social da atividade" (Vaz; Ferreira, 2019, p. 190).

3.3 O IPVA

O IPVA é o segundo imposto de competência tributária exclusiva do Estado de São Paulo no que se refere ao patamar de arrecadação[231], perdendo apenas para o ICMS. Considerando os estudos oficiais da arrecadação brasileira, é tributo que ocupa a 11ª posição[232].

A importância do IPVA no Estado de São Paulo também se estende aos Municípios paulistas, ante a norma de repartição de receitas tributárias prevista no art. 158, inc. III da CF (Brasil, 2023a), segundo a qual 50% da arrecadação estadual com o IPVA pertence aos Municípios, correspondentes aos veículos automotores licenciados em seus territórios e, em relação a veículos aquáticos e aéreos, cujos proprietários sejam domiciliados em seus territórios.

O IPVA é um imposto cuja base de incidência é denominada propriedade[233] e que, nos últimos anos, tem apresentado uma tendência de estabilização arrecadatória (Brasil, 2022f).

3.3.1 Aspectos legislativos – a inserção do IPVA no Sistema Tributário, o IPVA no Brasil e no Estado de São Paulo

Como todos os impostos brasileiros, o *nomen iuris* do IPVA reflete o signo presuntivo de riqueza (tido como a base de incidência), cuja abreviatura permite uma visão geral do objeto da tributação. No texto constitucional, o IPVA é destacado no art. 155, inc. III e §6º, cuja redação foi recentemente alterada pela Reforma Tributária (Brasil, 2023a):

> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]
> III - propriedade de veículos automotores; [...]
> §6º O imposto previsto no inciso III:
> I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;
> II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental;
> III - incidirá sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos [...] (Brasil, 1988).

O inc. III do referido artigo dá ensejo à sigla IPVA (I de "imposto sobre", P de "propriedade", V de "veículos" e A de "automotores") e, como dito, permite um primeiro entendimento da base de incidência dessa tributação.

Até o presente momento, não há resolução do Senado Federal que fixe as alíquotas

---

[231] No mês de maio de 2023 a arrecadação do IPVA paulista totalizou R$2,4 bilhões, o que correspondeu a 13% da arrecadação do Estado de São Paulo nessa referência (São Paulo, 2023v).

[232] Segundo a Receita Federal (Brasil, 2022f), em 2021, a arrecadação do IPVA superou R$51 bilhões, correspondente a 0,58% do PIB e 1,77% do total de tributos arrecadados no referido ano.

[233] O IPVA está no rol dos tributos sobre a propriedade (imposto sobre a propriedade de veículos automotores).

mínimas do IPVA, nos termos do art. 155, §6º, inc. I, da CF. O inc. II desse dispositivo, na sua redação original, facultava a fixação de alíquotas diferenciadas de IPVA em função do tipo e utilização do veículo. Nesse ponto, Sabbag observa "uma latente progressividade ao imposto em comento"[234], que "não é explícita no texto constitucional, como o é para o IPTU, IR e ITR, parecendo-nos mais o IPVA um imposto que se sujeita à extrafiscalidade, assumindo função regulatória, do que, propriamente, um gravame progressivo" (2010, p. 114).

Na redação atual do inc. II, trazida pela Reforma Tributária, a fixação de alíquotas diferenciadas é facultada em razão "do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental" (Brasil, 2023a). Logo, foram incluídos o valor e o impacto ambiental como critérios distintivos. Assim, os critérios originais para as alíquotas diferenciadas do IPVA (tipo e utilização) estão mais próximos da ideia de seletividade, ao passo que os novos critérios (valor e impacto ambiental) suscitam, respectivamente, uma afeição à progressividade e à sustentabilidade[235].

Ainda não foi promulgada a LC de caráter nacional com disciplina das balizas para uniformizar o IPVA, estipulada no art. 146, inc. III, alínea "a" da CF, em especial quanto às normas gerais a respeito de fato gerador, base de cálculo e contribuintes (Brasil, 1988). Não obstante, inclusive com o aval do STF[236], essa ausência não maculou a instituição do imposto por todos os Estados e pelo DF, muito por força do art. 24, inc. I e §§ 1º a 4º da CF:

> Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao DF legislar concorrentemente sobre:
> I - direito tributário [...]; [...]
> §1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.
> §2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.
> §3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.
> §4º A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário (Brasil, 1988).

Portanto, a ausência de normas gerais da União quanto a assuntos de competência legislativa concorrente entre os entes federativos (como o Direito Tributário) não exclui a competência legislativa suplementar dos Estados, cabendo-lhes, nesse caso, a competência legislativa plena.

Nesse sentido, o Estado de São Paulo, mesmo diante da inexistência de LC sobre o

---

[234] Enquanto o tributo proporcional apresenta a mesma alíquota para qualquer que seja a base de cálculo, o tributo progressivo apresenta alíquotas diferentes (crescentes) conforme ocorra um aumento do valor da base de cálculo.
[235] Embora pluridimensional, a sustentabilidade tributária aqui está voltada ao viés ambiental.
[236] No Recurso extraordinário – RE nº 414259, o STF estipulou que "os Estados-membros estão legitimados a editar normas gerais referentes ao IPVA, no exercício da competência concorrente prevista no art. 24, §3º, da Constituição do Brasil" (Brasil, 2008a).

IPVA, instituiu, em seu território, esse imposto, atualmente regido por meio da Lei Paulista nº 13.296/2008 (São Paulo, 2008b), cujas exonerações e disciplina de ressarcimento estão regulamentadas pelo Decreto nº 59.953/2013 (São Paulo, 2013a).

Em termos de normas complementares à legislação tributária sobre o IPVA, o Estado de São Paulo se vale, dentre outras, principalmente de resoluções do Secretário da Fazenda e Planejamento, para divulgar os valores de mercado de veículos usados, em unidade de moeda corrente, utilizados no lançamento do IPVA anual.

Em resumo, esse recorte normativo (CF, art. 155, III e §6º, Lei Paulista nº 13.296/2008, Decreto Paulista nº 59.953/2013 e resoluções do Secretário da Fazenda e Planejamento), após necessário estudo, possibilita a análise sob o prisma das atividades inerentes ao setor agrícola.

3.3.2 O aspecto material de incidência do IPVA paulista

Diante da inexistência de lei complementar que verse sobre as normas gerais de IPVA, o Estado de São Paulo, no uso de sua competência legislativa plena, estipulou o aspecto material de incidência no art. 2º da Lei Paulista nº 13.296/2008, segundo o qual "o [...] IPVA, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor" (São Paulo, 2008b).

Como, de acordo com o art. 110 do CTN, a lei tributária não tem o condão de alterar "a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado" (Brasil, 1966) que tenham sido utilizados pela CF ou pela CE, a definição da competência tributária do IPVA se vale da delimitação do direito de propriedade desenhado no CC[237], sintetizado nas prerrogativas de usar, gozar, dispor da coisa e reavê-la de quem injustamente detenha.

No IPVA, o veículo automotor é o bem móvel[238] cuja propriedade suscita a incidência. Assim, a lei local, com propósito interpretativo, dispõe que "considera-se veículo automotor aquele dotado de mecanismo de propulsão própria e que sirva para o transporte de pessoas ou coisas ou para a tração de veículos utilizados para o transporte de pessoas ou coisas" (São Paulo, 2008b). Essa definição está condizente com o teor do Anexo I do Código de Trânsito Brasileiro – CTB (Lei nº 9.503/97), que assim conceitua o veículo automotor[239] (Brasil, 1997b):

> VEÍCULO AUTOMOTOR - veículo a motor de propulsão a combustão, elétrica ou

[237] Cujo art. 1.228 prevê que "o proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha" (Brasil, 2002c).
[238] O CC estipula em seu art. 82 que "são móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social" (Brasil, 2002c).
[239] Conceito inserido no CTB pela Lei nº 14.599/2023 (Brasil, 2023d), abarcando a atual tendência de carros elétricos ou híbridos.

> híbrida que circula por seus próprios meios e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas, compreendidos na definição os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico).

Um aspecto polêmico dizia respeito às embarcações e aeronaves, que não estavam sujeitas à incidência de IPVA, por conta de entendimento jurisprudencial. O RE 255111 (Brasil, 2002d), que referenciou no seu acórdão o decidido no RE 134509 (Brasil, 2002e), em suma, apregoou, após invocar o elemento histórico, a não incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves[240].

Nesses casos foi suscitado que o IPVA sucedeu a taxa rodoviária única, o que, interpretado sistematicamente com o art. 158, inc. III da CF (na redação original), pelo qual metade da arrecadação estadual com o IPVA pertence aos Municípios relativamente aos veículos automotores licenciados em seus territórios (Brasil, 1988), permitiu a conclusão de que apenas os veículos terrestres (sujeitos ao licenciamento) estariam no campo de incidência do IPVA, já que "as aeronaves e embarcações devem ser registradas no Registro Aeronáutico Brasileiro e no Tribunal Marítimo [...]" (Brasil, 2002d e 2002e).

Entretanto, tal situação foi alterada pela Reforma Tributária, com a inclusão do inc. III no §6º do art. 153 da CF, segundo o qual o IPVA "incidirá sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos" (Brasil, 2023a), superando, assim, a posição até então prevalecente escorada na referida jurisprudência do STF e que justificava o jargão popular, de que o IPVA é o "imposto do carro".

Com a Reforma Tributária, portanto, ficou bem delimitado o critério material de incidência do IPVA, qual seja, a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, sendo certo o acolhimento, no decorrente fluxo de positivação, pelas leis estaduais, das previsões normativas para os veículos aquáticos e marítimos.

3.3.3 Demais aspectos de incidência do IPVA paulista (subjetivo, espacial, temporal, quantitativo e exonerativo)

No aspecto subjetivo, a relação jurídico-tributária do IPVA paulista tem como credor (sujeito ativo) o Estado de São Paulo e como devedores (sujeitos passivos) os contribuintes e os responsáveis, tais como os exemplificados a seguir a partir da definição dada pela Lei

[240] Especificamente no Estado de São Paulo, Pereira (2006, p. 57) informa que, considerando tais precedentes do STF, os Procuradores do Estado estão autorizados a não interpor recursos de apelação, recurso especial e recurso extraordinário contra decisões judiciais que tenham reconhecido, em favor do contribuinte, o direito à não incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves.

Paulista nº 13.296/2008:

> Art. 5º - Contribuinte do imposto é o proprietário do veículo.
> Parágrafo único - No caso de pessoa jurídica, considera-se contribuinte:
> 1 - cada um dos seus estabelecimentos para fins de cumprimento das obrigações contidas nesta lei; [...]
> Art. 6º - São responsáveis pelo pagamento do imposto e acréscimos legais:
> I - o adquirente, em relação ao veículo adquirido sem o pagamento do imposto e acréscimos legais do exercício ou exercícios anteriores [...] (São Paulo, 2008b).

O contribuinte deve ter relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador do imposto, logo, no IPVA, cuja hipótese de incidência é propriedade de veículo automotor, a pessoa que tem tal tipo de relação é o proprietário do veículo. Os responsáveis, por sua vez, cujas obrigações decorrem de lei, também devem manter um mínimo de vínculo com a situação que constitua o fato gerador do IPVA, nos termos do art. 128 do CTN (Brasil, 1966) e, de certa forma, corroboraram o caráter *propter rem* desse imposto[241]. Essa responsabilidade tributária em questão é solidária[242], ou seja, cabe ao credor exigir o tributo de qualquer dos coobrigados, não se lhes aplicando o benefício de ordem[243].

No aspecto temporal, o IPVA paulista apresenta três momentos mais comuns de ocorrência de seu fato gerador[244], quais sejam, o dia 1º de janeiro de cada ano (em se tratando de veículo usado)[245], a data da primeira aquisição do veículo pelo consumidor (em se tratando de veículo novo)[246] e a data do desembaraço aduaneiro (em se tratando de veículo importado

---

[241] "[A obrigação *propter rem* é] aquela estabelecida em função de um direito de natureza real. Assim, a obrigação pertinente ao bem acompanha a quem dele venha a ser titular" (Costa, 2022, p. 241).

[242] É o que prevê o art. 6º, §2º, da Lei Paulista nº 13.296/2008 (São Paulo, 2008b). "A solidariedade tributária se dá quando cada um dos devedores solidários responde *in solidum* (pelo todo) perante a obrigação tributária correspondente" (Sabbag, 2010, p. 690).

[243] Na "solidariedade passiva, situação na qual o credor tem a prerrogativa de exigir de qualquer dos coobrigados (ou de todos) o cumprimento da obrigação, seria desnecessário dizer, com faz o parágrafo único do art. 124 [do CTN], que ´a solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem`" (Amaro, 2008, p. 316).

[244] Além desses três principais momentos, o art. 3º da Lei Paulista nº 13.296/2008 (São Paulo, 2008b) especifica que considera-se ocorrido o fato gerador do IPVA na data da incorporação do veículo novo ao ativo permanente do fabricante, do revendedor ou do importador; na data em que deixar de ser preenchido requisito que tiver dado causa à imunidade, isenção ou dispensa de pagamento; na data da arrematação, em se tratando de veículo novo adquirido em leilão; na data em que estiver autorizada sua utilização, em se tratando de veículo não fabricado em série; na data de saída constante da Nota Fiscal de venda da carroceria, quando já acoplada ao chassi do veículo objeto de encarroçamento; na data em que o proprietário ou o responsável pelo pagamento do imposto deveria ter fornecido os dados necessários à inscrição no Cadastro de Contribuintes do IPVA deste Estado, em se tratando de veículo procedente de outro Estado ou do Distrito Federal; relativamente a veículo de propriedade de empresa locadora, no dia 1º de janeiro de cada ano, em se tratando de veículo usado já inscrito no Cadastro de Contribuintes do IPVA deste Estado; na data em que vier a ser locado ou colocado à disposição para locação no território deste Estado, em se tratando de veículo usado registrado anteriormente em outro Estado; na data de sua aquisição para integrar a frota destinada à locação neste Estado, em se tratando de veículo novo.

[245] É o que prevê o art. 3º, inc. I, da Lei Paulista 13.296/2008 (São Paulo, 2008b).

[246] É o que prevê o art. 3º, inc. II, da Lei Paulista 13.296/2008 (São Paulo, 2008b).

pelo consumidor)[247]. É interessante observar que a sua periodicidade é anual, na medida em que para o veículo usado o fato gerador ocorre no dia 1º de janeiro "de cada ano" (São Paulo, 2008b), conforme o teor do art. 3º, inc. I, da Lei Paulista nº 13.296/2008.

Pela referida Lei Paulista nº 13.296/2008 (São Paulo, 2008b), o prazo para recolhimento do IPVA, em se tratando de veículo novo, está fixado em 30 dias contados da emissão da nota fiscal de aquisição ou do desembaraço aduaneiro, na importação. No caso de veículo usado, o IPVA deverá ser pago à vista no mês de fevereiro ou em parcelas mensais, iguais e consecutivas, vencível a primeira no mês de janeiro e as demais nos meses subsequentes. Os descontos podem ser concedidos conforme disciplina a ser fixada pelo Poder Executivo.

A atenção maior deve ser voltada para o aspecto espacial do IPVA, pois diante da inexistência de LC disciplinadora de suas normas gerais, os Estados, nos exercícios de suas competências suplementares e legislativas plenas previstas no art. 24, §§ 2º e 3º da CF, não têm uma posição única consolidada quanto ao local da cobrança.

> A maior parte das legislações coloca que o IPVA é devido no local do registro, seguindo a doutrina, mas alguns Estados (Alagoas, Ceará, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Pernambuco, Rio de Janeiro e São Paulo) colocam como o local da cobrança do imposto o domicílio do proprietário. Já os Estados do Acre [...] e da Bahia [...] têm dispositivos nas suas leis que remetem ao local do uso do veículo. Segue como exemplo o trecho da lei baiana: "Em se tratando de veículo registrado em outra unidade da Federação, considera-se ocorrido o fato gerador a partir do uso ou da locação não eventual no território deste Estado" (Meirelles; Petitinga, 2019, p. 514).

É pertinente relembrar que o STF, em sede de repercussão geral, fixou a tese do Tema 708 (Brasil, 2021c), no sentido de que a CF "autoriza a cobrança do IPVA somente pelo Estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário", ou seja, na hipótese de conflito entre o Estado onde o veículo encontra-se registrado e licenciado *versus* o Estado em que o contribuinte mantém sede ou domicílio tributário, o precedente pende para este.

Esse aspecto ganha ainda maior relevo na medida em que, como já dito, metade da arrecadação estadual com o IPVA deve ser repartida com os Municípios, relativa aos veículos licenciados em seus territórios e, em relação a veículos aquáticos e aéreos, cujos proprietários sejam domiciliados em seus territórios. Segundo a legislação de trânsito, "todo veículo [...] deve ser registrado perante o órgão executivo de trânsito do Estado ou do DF, no Município de domicílio ou residência de seu proprietário [...]" (Brasil, 1997b).

A verdade é que, no aspecto material de incidência do IPVA, a propriedade de veículo automotor não pode ser analisada de forma abstrata e isolada, sendo de rigor a sua

[247] É o que prevê o art. 3º, inc. III, da Lei Paulista 13.296/2008 (São Paulo, 2008b).

contextualização no tempo e, sobretudo, no espaço. As prerrogativas inerentes ao direito real de propriedade de um bem móvel (veículo automotor), de usar, gozar, dispor e reaver de quem injustamente o detenha, são exteriorizadas em um espaço.

Por exemplo, um carro que trafega predominantemente pelas ruas do Município "A", situado no Estado "B", se vale da infraestrutura asfáltica, da sinalização de trânsito e semáforos, dos policiais, e, em caso de acidentes, de unidades de saúde, todos custeados pelos referidos entes federativos, torna inócua a eventual alternativa de apenas se licenciar tal carro em outro Município, situado em outro Estado, sob a única justificativa de uma alíquota menor de IPVA.

O montante a pagar de IPVA, resultante da conjugação entre base de cálculo e da alíquota, compõe o seu aspecto quantitativo. Aliado ao critério temporal e segundo a Lei Paulista nº 13.296/2008 (São Paulo, 2008b), para os veículos usados (que apresentam o fato gerador em 1º de janeiro de cada ano) a base de cálculo é o valor de mercado; para os veículos novos (com fato gerador na data de sua primeira aquisição pelo consumidor) a base de cálculo é o valor da nota fiscal da venda realizada pela concessionária ao consumidor e; para os veículos importados (com fato gerador na data do desembaraço aduaneiro) a base de cálculo é o valor constante do documento de importação, acrescido dos valores dos tributos devidos em razão da importação, ainda que não recolhidos pelo importador[248].

A estipulação do valor de mercado para efeito de fixação da base de cálculo do IPVA relativa aos veículos usados cabe ao Poder Executivo, que faz a divulgação por meio de tabela, considerando na sua elaboração a marca, o modelo, a espécie e o ano de fabricação, mais precisamente por meio de resolução expedida pelo Secretário da Fazenda e do Planejamento do Estado de São Paulo[249].

É oportuno ressaltar que o Princípio da Anterioridade Nonagesimal, pelo qual é vedada a cobrança de tributo antes de decorridos 90 dias da data da publicação da lei que os instituiu ou aumentou, não se aplica no que tange à fixação da base de cálculo do IPVA, conforme o art. 150, §1º da CF (Brasil, 1988). Ainda, na mesma linha, tem-se que a atualização do valor monetário da base de cálculo de um tributo não constitui uma majoração, não estando, portanto, esse assunto, reservado à lei, nos termos do art. 97, §2º do CTN (Brasil, 1966).

As alíquotas do IPVA no Estado de São Paulo previstas na Lei Paulista nº 13.296/2008 (São Paulo, 2008b) são 1,5% para veículos de carga (caminhão), 2% para ônibus, microônibus,

[248] O art. 7º da Lei Paulista nº 13.296/2008 contempla as bases de cálculo para outras situações menos comuns em relação às três analisadas (veículo usado, novo e importado), nos seus incs. IV a VI (São Paulo, 2008b).
[249] Atualmente, as Resoluções SFP nº 49/2022, nº63/2021 e nº93/2020 disciplinam a divulgação dos valores de mercado de veículos usados, em unidade de moeda corrente, para efeito de lançamento do IPVA.

caminhonetes cabine simples, motocicletas, ciclomotores, motonetas, triciclos, quadriciclos, máquinas de terraplenagem, empilhadeiras, guindastes, locomotivas, tratores e similares e 4% para qualquer outro veículo automotor não mencionado anteriormente[250].

Por fim, os institutos jurídicos da isenção e da dispensa do pagamento de IPVA estão previstos no art. 13 da Lei Paulista nº 13.296/2008 (São Paulo, 2008b) e têm o condão de exonerar o pagamento do imposto. As máquinas utilizadas essencialmente para fins agrícolas, os veículos ferroviários, os veículos utilizados como táxi, os veículos consulares de países com reciprocidade, os ônibus utilizados no transporte público, as máquinas utilizadas na construção civil ou por estabelecimentos industriais ou comerciais, para monte e desmonte de cargas, os veículos com mais de 20 anos de fabricação, os veículos utilizados no transporte escolar, todos são veículos que estão isentos do pagamento do IPVA no Estado de São Paulo.

O direito à isenção do IPVA no Estado de São Paulo também está assegurado para um único veículo de propriedade de pessoa portadora de "transtorno do espectro do autismo em grau moderado, grave ou gravíssimo, ou com deficiência física, sensorial, intelectual ou mental, moderada, grave ou gravíssima, ou de seu representante legal" (São Paulo, 2008b).

Na hipótese de privação dos direitos de propriedade do veículo por furto ou roubo, quando ocorrido no território do Estado de São Paulo, o pagamento do IPVA fica dispensado, a partir do mês da ocorrência do evento e, caso já tenha sido pago, há o direito de restituição parcial, proporcionalmente ao período da privação da propriedade do veículo (São Paulo, 2008b).

Na composição do aspecto exonerativo do IPVA paulista, além desses institutos mencionados, as hipóteses de imunidades tributárias aplicáveis a esse imposto não devem ser olvidadas, a exemplo da imunidade recíproca, em que é vedado aos entes federativos instituir impostos sobre "patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros" (Brasil, 1988), ou seja, não há exigência de IPVA (imposto estadual que recai sobre o patrimônio) sobre um veículo de propriedade da União, dos Estados, do DF ou dos Municípios.

E é nesse ponto das imunidades que a Reforma Tributária trouxe quatro situações específicas em relação ao IPVA, com as inserções das alíneas "a" a "d" no inc. III, do §6º, do art. 155 da CF, exonerando, de sua tributação, aeronaves agrícolas e de operador certificado para prestar serviços aéreos a terceiros; embarcações de pessoa jurídica que detenha outorga para prestar serviços de transporte aquaviário ou de pessoa física ou jurídica que pratique pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência; plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios, inclusive aquelas cuja finalidade principal seja a exploração de

[250] Cumpridos os requisitos da Lei Paulista nº 13.296/2008 (São Paulo, 2008b), os veículos automotores de empresas locadoras de veículos terão alíquota de 1%.

atividades econômicas em águas territoriais e na zona econômica exclusiva e embarcações que tenham essa mesma finalidade principal; tratores e máquinas agrícolas (Brasil, 2023a).

Das quatro imunidades tributárias específicas para o IPVA recentemente introduzidas, três se atrelam à atividade agrária e ao agronegócio, as aeronaves agrícolas, as embarcações para atividades extrativas pesqueiras e os tratores e máquinas agrícolas.

3.3.4 As principais especificidades do IPVA no que se refere ao setor agrícola paulista

No IPVA do Estado de São Paulo a única especificidade aplicável ao setor agrícola diz respeito à primeira isenção prevista na Lei Paulista nº 13.296/2008, em seu art. 13, inc. I, segundo o qual "é isenta do IPVA a propriedade de máquinas utilizadas essencialmente para fins agrícolas" (São Paulo, 2008b).

Trata-se de uma isenção de caráter geral, não concedida por prazo certo ou em função do cumprimento de condições, de modo que é desnecessário requerimento administrativo formulado pelo proprietário e consequente despacho concessivo pela autoridade fiscal. Essa outorga automática também não sofre qualquer limitação de quantidade desses veículos.

A mecanização agrícola, com o uso de tratores, colheitadeiras, pulverizadores, plantadeiras, bombas d´água, perfuradores de solo, semeadeiras, entre outras máquinas, é de certa forma estimulada com essa isenção, denotando um caráter desenvolvimentista ao setor.

O setor agrícola não é o único contemplado com tratamento tributário diferenciado no IPVA paulista. Há também isenções que prestigiam os setores ferroviários[251], de transporte público[252], de representação consular[253], da construção civil[254] e, de forma mais restrita, os setores comerciais e industriais[255]. Também gozam de isenção os carros antigos[256] e os veículos de propriedade de pessoa com deficiência física, sensorial[257].

---

[251] A isenção do IPVA "de veículo ferroviário" está no art. 13, inc. II da citada lei paulista (São Paulo, 2008b).
[252] Tanto na categoria aluguel (táxi), como no transporte público de passageiros, urbano ou metropolitano, por ônibus e micro-ônibus, previstos no art. 13, incs. IV e VI da Lei Paulista nº 13.296/2008 (São Paulo, 2008b).
[253] Pelo art. 13, inc. V, da Lei Paulista nº 13.296/2008, é isenta do IPVA a propriedade "de veículo de propriedade de Embaixada, Representação Consular, de Embaixador e de Representante Consular [...] desde que o respectivo país de origem conceda reciprocidade de tratamento" (São Paulo, 2008b).
[254] O art. 13, inc. VIII, da Lei Paulista nº 13.296/2008 prevê a isenção do IPVA para "máquina de terraplanagem, empilhadeira, guindaste e demais máquinas utilizadas na construção civil [...]" (São Paulo, 2008b).
[255] O art. 13, inc. VII, da Lei Paulista nº 13.296/2008 prevê a isenção de IPVA para "[...] máquinas utilizadas [...] por estabelecimentos industriais ou comerciais, para monte e desmonte de cargas" (São Paulo, 2008b).
[256] Conforme o art. 13, inc. VIII, da Lei Paulista nº 13.296/2008, é isenta do IPVA a propriedade "de veículo com mais de 20 (vinte) anos de fabricação" (São Paulo, 2008b).
[257] Segundo o art. 13-A da Lei Paulista nº 13.296/2008, é assegurado o direito de isenção de IPVA para um único veículo "de propriedade de pessoa portadora de transtorno do espectro do autismo em grau moderado, grave ou gravíssimo, ou com deficiência física, sensorial, intelectual ou mental, moderada, grave ou gravíssima, ou de seu representante legal" (São Paulo, 2008b).

Sob o prisma mais amplo do setor agrícola, tomando por base a tradicional classificação em três fases do agronegócio (antes, dentro e fora da porteira), percebe-se que a isenção do IPVA em questão se restringe à atividade agrária típica, portanto, "dentro da porteira". Isso porque, na necessária interpretação literal das isenções tributárias[258], um veículo de carga, do tipo caminhão, não se enquadra como uma "máquina utilizada essencialmente para fins agrícolas", de modo que os veículos de transporte e logística, inerentes à entrega de insumos agrícolas nos imóveis rurais (fase "antes da porteira") ou ao escoamento da produção agrícola (fase "fora da porteira"), não estão isentos[259] do IPVA Paulista.

Ao comparar essa única especificidade do IPVA prevista na legislação local aplicável ao setor agrícola paulista com as recentes imunidades específicas trazidas pela EC nº132/2023 ("Reforma Tributária"), já abordadas anteriormente, fica mais uma vez demonstrada o caráter vanguardista do Estado de São Paulo, na medida em que a previsão normativa da isenção de IPVA para máquinas agrícolas (São Paulo, 2008b) é ao menos quinze anos anterior à imunidade específica para "tratores e máquinas agrícolas" (Brasil, 2023a).

3.4 O ITCMD

O ITCMD é o terceiro imposto de competência tributária do Estado de São Paulo no que se refere ao patamar de arrecadação[260], perdendo para o ICMS e para o IPVA. Ainda, possui arrecadação abaixo das taxas paulistas[261]. Considerando a arrecadação brasileira, nos estudos oficiais de carga tributária no Brasil, é tributo que ocupa a 23ª posição[262].

Em algumas UFs o ITCMD é conhecido como ITCD e no senso comum é conhecido como o "imposto sobre herança"[263]. Trata-se do único imposto estadual que não está sujeito às regras constitucionais de repartição de receitas tributárias, ou seja, todo o valor arrecadado com tal imposto pertence exclusivamente ao Estado, não havendo repasses aos Municípios.

---

[258] De acordo com o art. 111, inc. II, do CTN, "interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre [...] outorga de isenção" (Brasil, 1966).

[259] É bem verdade que os veículos de carga, tipo caminhão, apresentam uma alíquota menor de IPVA no Estado de São Paulo, 1,5%, se comparado com os veículos automotores em geral, cuja alíquota é de 4%, conforme previsão nos incs. I e IV do art. 9º da Lei Paulista 13.296/2008, o que não significa que é uma benesse específica do setor agrícola (São Paulo, 2008b).

[260] No mês de maio de 2023 a arrecadação do ITCMD paulista totalizou R$292 milhões, o que correspondeu a 1,6% da arrecadação do Estado de São Paulo nessa referência (São Paulo, 2023v).

[261] No mês de maio de 2023 a arrecadação das taxas paulistas totalizou R$826 milhões, o que correspondeu a 4,4% da arrecadação do Estado de São Paulo nessa referência (São Paulo, 2023v).

[262] Segundo a Receita Federal do Brasil (Brasil, 2022f), em 2021, a arrecadação do ITCMD superou R$12 bilhões, correspondente a 0,14% do PIB e 0,42% do total de tributos arrecadados no referido ano.

[263] O direito de herança é garantido expressamente pela CF, nos termos do seu art. 5º, inc. XXX (Brasil, 1988).

O ITCMD é um imposto cujo tipo de base de incidência é denominada transferências patrimoniais, enquadrada oficialmente no grupo dos tributos sobre a propriedade, que, nos últimos anos tem apresentado no Brasil um aumento de sua participação na carga tributária consolidada (Brasil, 2022f).

3.4.1 Aspectos legislativos – a inserção do ITCMD no Sistema Tributário, o ITCMD no Brasil e no Estado de São Paulo

O *nomen iuris* do ITCMD reflete os fatos signo-presuntivos de riqueza (considerados como as bases de incidência), cuja abreviatura permite uma visão geral do objeto da tributação. No texto constitucional, o ITCMD é destacado no art. 155, inc. I e §1º:

> Art. 155. Compete aos Estados e ao DF instituir impostos sobre:
> I - transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; [...]
> §1º O imposto previsto no inciso I:
> I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao DF;
> II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde era domiciliado o *de cujus*, ou tiver domicílio o doador, ou ao DF;
> III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:
> a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;
> b) se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;
> IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;
> V - não incidirá sobre as doações destinadas, no âmbito do Poder Executivo da União, a projetos socioambientais ou destinados a mitigar os efeitos das mudanças climáticas e às instituições federais de ensino;
> VI - será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação;
> VII - não incidirá sobre as transmissões e as doações para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, e por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais, observadas as condições estabelecidas em lei complementar (Brasil, 1988).

O inc. I do referido art. dá ensejo a sigla ITCMD (I de "imposto sobre", T de "transmissão", CM de "*causa mortis*" e D de "doação") e, como dito, permite um primeiro entendimento da base de incidência dessa tributação.

Em comparação com o imposto municipal incidente sobre a transmissão de bens (ITBI)[264], uma das diferenças diz respeito ao objeto da transmissão. Enquanto o ITCMD recai sobre a transmissão (*causa mortis* e doação) de quaisquer bens ou direitos, o ITBI recai sobre a transmissão (*inter vivos* por ato oneroso) apenas de bens imóveis e seus direitos reais.

---

[264] O art. 156, inc. II, da CF, prevê que compete aos Municípios instituir imposto sobre a "transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição" (Brasil, 1988), conhecido como ITBI.

Os incs. I e II do §1º do citado art. 155 da CF delimitam as competências para cobrança do ITCMD entre os Estados e o DF, a depender da natureza do bem ou direito transmitido. Em síntese, na transmissão de bens imóveis (e seus direitos), o ITCMD compete ao Estado em que se localiza tais bens, ao passo que na transmissão de bens móveis, o ITCMD compete ao Estado em que estiver domiciliado o doador (na transmissão por doação) e passou a competir ao Estado onde era domiciliado o *de cujus* (na transmissão *causa mortis*) com a Reforma Tributária (Brasil, 2023a). Até então, na hipótese de transmissão *causa mortis* de bens móveis, o ITCMD competia ao Estado em que se processava o inventário ou arrolamento. Apenas neste ponto, a redação da CE precisa ser interpretada conforme a CF:

> Art. 165 [...]:
> §1º O imposto previsto no inciso I, "a" [ITCMD]: [1 - incide sobre:]
> a) bens imóveis situados neste Estado e direitos a eles relativos;
> b) bens móveis, títulos e créditos, cujo inventário ou arrolamento for processado neste Estado;
> c) bens móveis, títulos e créditos, cujo doador estiver domiciliado neste Estado [...] (São Paulo, 1989a).

Assim, no exemplo de transmissão *causa mortis* em que o *de cujus* tenha deixado como herança bens imóveis em mais de uma UF, cada qual será a competente para cobrar o ITCMD respectivo. Daí a se concluir que, em virtude da morte, a depender da configuração do patrimônio deixado pelo *de cujus*, um ou mais recolhimentos a título de ITCMD poderão ser devidos, a mais de uma UF.

O inc. III do §1º do art. 155 da CF, por sua vez, reserva à LC a regulação das transmissões *causa mortis* ou por doação em que os bens e/ou os transmitentes estejam situados, sejam residentes ou domiciliados no exterior, ou ainda, cujo inventário tenha sido processado no exterior (Brasil, 1988). Há de se ressaltar que o art. 146, inc. III, alínea "a" da CF também reserva à LC a uniformização na linha de normas gerais, dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, não só do ITCMD, como também de todos os demais impostos (Brasil, 1988).

Até o presente momento não foi promulgada tal LC e o Estado de São Paulo, com fundamento nos parágrafos do art. 24 da CF (Brasil, 1988), valendo-se de seu entendimento sobre a competência legislativa plena e suplementar, instituiu em seu território o ITCMD, atualmente regido pela Lei Paulista nº 10.705/2000 (São Paulo, 2000a), cujo regulamento foi aprovado pelo Decreto nº 46.655/2002 – RITCMD-SP (São Paulo, 2002b). Dentre as normas complementares que versa sobre o ITCMD, o destaque no Estado de São Paulo fica para a Portaria CAT nº 15/2003, que disciplina o cumprimento das obrigações tributárias acessórias e os procedimentos administrativos relacionados ITCMD (São Paulo, 2003d).

No exercício de sua competência legislativa plena, a Lei Paulista nº 10.705/2000 também contemplou, em seu art. 4º, a questão envolvendo o exterior, na esteira do reservado pelo já reproduzido art. 155, §1º, inc. III, alíneas "a" e "b" da CF:

> Art. 4º - O imposto é devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o "de cujus" possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país:
> I - sendo corpóreo o bem transmitido:
> a) quando se encontrar no território do Estado;
> b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado;
> II - sendo incorpóreo o bem transmitido:
> a) quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer neste Estado;
> b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado (São Paulo, 2000a).

Entretanto, o STF, em sede de repercussão geral, aprovou a tese do Tema 825 (Brasil, 2022i), cujo *leading case* (RE 851108) transitou em julgado, estipulando que "é vedado aos Estados e ao DF instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, §1º, III, da CF sem a intervenção da LC exigida pelo referido dispositivo constitucional" (Brasil, 2022h).

Dessa forma, apenas quanto à questão envolvendo o exterior, não foi reconhecida pelo STF a possibilidade de os Estados fazerem uso de sua competência legislativa plena, consoante o art. 24, §3º da CF e o art. 34, §3º dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)[265]. Diante dessa decisão, foi proposta pelo Procurador-Geral da República, a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) nº 67, julgada procedente, ou seja, o STF declarou a existência de omissão legislativa na regulamentação das regras constitucionais para que os Estados e o DF possam instituir a cobrança do ITCMD "quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou se a pessoa falecida possuir bens, tiver sido residente ou domiciliada ou tiver seu inventário processado no exterior"[266] (Brasil, 2022g).

---

[265] "Art. 34 [ADCT]. O sistema tributário nacional entrará em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição, mantido, até então, o da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1, de 1969, e pelas posteriores" (Brasil, 1988). O seu §3º prevê que "promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto" (Brasil, 1988).

[266] Foi estabelecido o prazo de 12 meses a contar da publicação da ata de julgamento da ADO nº 67 (em 29/06/2022) para que o Congresso Nacional editasse tal LC (Brasil, 2022g). De certa forma, esse prazo foi suprimido com a Reforma Tributária, na medida em que o art. 16 da EC nº 132/2023 estipulou critérios transitórios para disciplinar essa tributação, até que a referida LC seja promulgada. Primeiro critério, relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal. Segundo critério, se o doador tiver domicílio ou residência no exterior o ITCMD caberá ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao DF, sendo que, nesse caso, se o donatário também tiver domicílio ou residir no exterior, caberá ao Estado em que se encontrar o bem ou ao DF. Terceiro critério, relativamente aos bens do *de cujus*, ainda que situados no exterior, o ITCMD caberá ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ou ao DF (Brasil, 2023a).

O inc. IV do §1º do art. 155 da CF diz respeito ao papel do Senado Federal na fixação das alíquotas máximas do ITCMD (CF, art. 155, §1º, IV). Tal disciplina está prevista na Resolução do Senado Federal nº 9/92, que estipulou o teto de 8%. É interessante notar que o seu art. 2º estabeleceu que as alíquotas do ITCMD, fixadas em cada lei estadual, "poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber" (Brasil, 1992a). Tal possibilidade de progressividade para o ITCMD não estava, até a Reforma Tributária, prevista no texto constitucional, mas havia precedente do STF no sentido de sua constitucionalidade[267].

Assim, o inc. VI do §1º do art. 155 da CF, incluído pela EC nº 132/2023, estipula que o ITCMD "será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação" (Brasil, 2023a). O ponto que merece destaque é o índice de progressividade que deve acompanhar o valor do quinhão ou do legado nas transmissões *causa mortis*, que não é o valor da herança a ser partilhada em si. Portanto, doravante, na hipótese de um monte mor relevante, cuja sucessão apresente muitos herdeiros, de forma que essa divisão não implique em acréscimo patrimonial significativo a cada um deles, a alíquota não deverá ser majorada (progressiva).

Por derradeiro, duas são as imunidades especificas aplicáveis ao ITCMD introduzidas, recentemente, pelas ECs nºs 126/2022 e 132/2023, que denotam o prestígio a uma ideia de sustentabilidade tributária[268]. A primeira, prevista no inc. V do §1º do art. 155 da CF, exonera o ITCMD nas doações destinadas a projetos socioambientais federais, a mitigar os efeitos das mudanças climáticas e às instituições federais de ensino (Brasil, 2022a). Já a segunda, contida no inc. VII, prevê que o ITCMD não incidirá sobre as doações para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, e por elas realizadas (Brasil, 2023a).

Em resumo, esse recorte normativo (CF, art. 155, I e §1º, CE, art. 165, I, "a" e §1º, Lei Paulista nº 10.705/2000, Decreto Paulista nº 46.655/2002 e Portaria CAT nº 15/2003), enseja a possibilidade de análise do ITCMD sob o prisma das atividades do setor agrícola paulista.

3.4.2 O aspecto material de incidência do ITCMD paulista

Assim como o IPVA, a inexistência de LC que verse sobre as normas gerais de ITCMD ensejou ao Estado de São Paulo o uso de sua competência legislativa plena (com a ressalva já exposta envolvendo o exterior), cujo aspecto material de incidência está disposto nos arts 2º e

[267] Por ocasião do julgamento do RE 562045, por maioria, os Ministros do STF propugnaram que a progressividade do ITCMD prevista no caso concreto (lei gaúcha) não seria inconstitucional, a despeito de inexistir expressa previsão no texto da CF para tal e mesmo se tratando de um imposto classificado como real, sob o argumento de prestígio ao Princípio da Capacidade Contributiva (Brasil, 2013).
[268] Nas suas dimensões social, ambiental e tecnológica.

3º da Lei Paulista nº 10.705/2000:

> Art. 2º - O imposto incide sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido:
> I - por sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória;
> II - por doação.
> §1º - Nas transmissões referidas neste artigo, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros, legatários ou donatários.
> §2º - Compreende-se no inciso I deste artigo a transmissão de bem ou direito por qualquer título sucessório, inclusive o fideicomisso.
> §3º - A legítima dos herdeiros, ainda que gravada, e a doação com encargo sujeitam-se ao imposto como se não o fossem.
> §4º - No caso de aparecimento do ausente, fica assegurada a restituição do imposto recolhido pela sucessão provisória.
> §5º - Estão compreendidos na incidência do imposto os bens que, na divisão de patrimônio comum, na partilha ou adjudicação, forem atribuídos a um dos cônjuges, a um dos conviventes, ou a qualquer herdeiro, acima da respectiva meação ou quinhão.
> Art. 3º - Também sujeita-se ao imposto a transmissão de:
> I - qualquer título ou direito representativo do patrimônio ou capital de sociedade [...];
> II - dinheiro, haver monetário em moeda nacional ou estrangeira e título que o represente, depósito bancário e crédito em conta corrente, depósito em caderneta de poupança e a prazo fixo, quota ou participação em fundo mútuo de ações, de renda fixa, de curto prazo, e qualquer outra aplicação financeira e de risco [...];
> III - bem incorpóreo em geral, inclusive título e crédito que o represente, qualquer direito ou ação que tenha de ser exercido e direitos autorais [...] (São Paulo, 2000a).

Aqui, mais uma vez, a lei tributária se vale de institutos jurídicos do direito privado, de forma que seus alcances são idênticos aos do CC (por exemplo, sucessão[269] - legítima, testamentária e provisória[270]; doação[271] - doador e donatário; herdeiro[272]; legatário[273]; herança[274]; fideicomisso[275]; meação[276]; quinhão[277]; ação e cota[278]; propriedade[279]; domínio

[269] O art. 1.786 do CC estipula que a sucessão, entendida como a transmissão da herança deixada pelo *de cujus*, dar-se-á "por lei ou por disposição de última vontade" (Brasil, 2002c), de maneira que, em resumo, a sucessão legítima é considerada por lei e ocorre na hipótese de o falecido transmitente não ter deixado testamento, enquanto a sucessão testamentária é considerada por disposição de última vontade, apresentando notória solenidade.

[270] A sucessão provisória é aberta diante da ausência de uma pessoa declarada por sentença (Brasil, 2002c).

[271] Nos termos do art. 538 do CC, "considera-se doação o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra" (Brasil, 2002c). A pessoa que transfere é a doadora, ao passo que a recebedora é a donatária. A doação pode ser estipulada com encargo, ou seja, com uma imposição ao donatário, a exemplo da doação de um terreno com o encargo de lá ser construído um clube de lazer.

[272] O herdeiro é o titular do direito de suceder o *de cujus* em seu patrimônio, e são considerados necessários os "descendentes, os ascendentes e o cônjuge" (Brasil, 2002c).

[273] O legatário é o titular do legado, tido como a coisa deixada a ele por disposição testamentária (Brasil, 2002c).

[274] O direito de herança está no rol dos direitos e garantias fundamentais (Brasil, 1988). Sob o prisma patrimonial, a herança é denominada espólio (conjunto de bens, direitos e obrigações deixados pelo *de cujus*). A herança legítima é aquela que pertence aos herdeiros necessários (Brasil, 2002c), ou seja, metade dos bens da herança.

[275] O fideicomisso é uma substituição hereditária, em que o fiduciário (por exemplo o herdeiro) fica incumbido de transmitir, com a sua morte, ou a certo tempo ou sob condição, a herança ao fideicomissário (Brasil, 2002c).

[276] A meação é a metade dos bens tidos em comunhão. Na sucessão é a metade dos bens do acervo deixado pelo *de cujus* que cabe ao cônjuge supérstite em virtude da dissolução da sociedade conjugal (Brasil, 2002c).

[277] O quinhão é considerado a parte da herança que cabe a cada herdeiro (Brasil, 2002c).

[278] A ação e a cota representam o direito no capital de uma sociedade (Brasil, 2002c), a primeira usada nas sociedades anônimas e a segunda sobretudo nas limitadas.

[279] A propriedade é o direito real que reúne as prerrogativas de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha (Brasil, 2002c).

útil[280]; bem móvel[281], dentre outros utilizados expressamente pela citada lei).

Portanto, tanto a transmissão pela morte (direito das sucessões)[282], como aquela em decorrência de doação, modulam parte do critério material de incidência do ITCMD, indicando o verbo transmitir. Como complemento, tem-se que são quaisquer bens ou quaisquer direitos[283] havidos em virtude dessas transmissões (*causa mortis* ou por doação – nas suas diversas subdivisões: sucessão legítima, testamentária, provisória, doação com ou sem encargo). No intuito de robustecer os exemplos desses complementos, o citado art. 3º elenca participações societárias, dinheiro e bem incorpóreo[284] como possíveis objetos dessas transmissões.

3.4.3 Demais aspectos de incidência do ITCMD paulista (subjetivo, espacial, temporal, quantitativo e exonerativo)

A Lei Paulista nº 10.705/2000 define os sujeitos passivos do ITCMD em dois artigos. No art. 7º, entre os contribuintes estão o herdeiro ou o legatário, o fiduciário, o donatário[285] e o cessionário, respectivamente, nos casos de transmissão *causa mortis*, fideicomisso, doação e cessão de herança ou de bem ou direito a título não oneroso (São Paulo, 2000a). Nos termos do art. 8º, são exemplos de responsáveis pelo ITCMD o tabelião em relação aos atos tributáveis praticados por ele ou perante ele, em razão de seu ofício, a empresa, instituição financeira e bancária e todo aquele a quem couber a responsabilidade do registro ou a prática de ato que implique na transmissão de bem móvel ou imóvel e respectivo direito ou ação e os pais, pelos tributos devidos pelos seus filhos menores (São Paulo, 2000a).

O aspecto temporal refere-se ao momento de transmissão, de quaisquer bens ou direitos, decorrente da doação ou em virtude do falecimento. Na doação extrajudicial, a transmissão ocorre entre vivos e está associada à ideia de mudança de titularidade do bem. Essa transferência ocorre com a tradição ou entrega da coisa (no caso de bens móveis)[286] e com o registro da

---

[280] O domínio útil é o que cabe ao enfiteuta, é o direito de fruir de todas as propriedades do bem imóvel, mediante o pagamento do foro (laudêmio) ao proprietário conhecido como senhorio direto (Brasil, 2002c).
[281] O bem móvel é aquele suscetível de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social (Brasil, 2002c).
[282] Fernandes esclarece que "a expressão *sucessão por causa da morte* caracteriza a transmissão sucessória com exclusividade e isso porque o objeto do direito das sucessões é precisamente a sucessão por morte" (2005, p. 119).
[283] Dentre tais direitos passíveis de serem transmitidos estão os reais, em especial o usufruto previsto no CC (Brasil, 2002c), que ganhou destaque expresso na Lei Paulista nº 10.705/2000, nos arts 6º, inc. I, alínea "f" e 9º, §2º, inc. III (São Paulo, 2000a). O usufruto é o direito real concedido pelo nu proprietário ao usufrutuário para que este fique na posse da coisa (bem móvel ou imóvel) com as faculdades de usar e gozar (Brasil, 2002c).
[284] O bem incorpóreo não tem definição legal e corresponde aos de inexistência material, intangíveis.
[285] Caso o donatário não resida nem seja domiciliado no Estado de São Paulo, o contribuinte será o doador, conforme o art. 7º, parágrafo único, da Lei Paulista nº 10.705/2000 (São Paulo, 2000a).
[286] "A propriedade das coisas não se transfere pelos negócios jurídicos antes da tradição" (Brasil, 2002c).

escritura no Cartório de Registro de Imóveis (no caso de bens imóveis)[287].

Já na doação judicial, ocorrida muitas vezes no contexto de processos judiciais de divórcio, arrolamento e inventário, é a homologação da partilha de bens que exerce esse papel temporal, pois que nesse momento fica caracterizado o excesso de meação ou de quinhão[288].

Na transmissão *causa mortis* é aplicável o Princípio da Saisine[289], portanto, o critério temporal é marcado pela data da abertura da sucessão, considerada a data do óbito. Com o óbito ocorre a transmissão imediata dos bens e direitos do *de cujus* aos herdeiros, que ficarão na posse indireta do acervo, até que seja individualizada a quota-parte de cada um por meio da partilha.

Os prazos de pagamento do ITCMD no Estado de São Paulo diferem de acordo com o tipo de transmissão de bens e direitos. Na transmissão *causa mortis* deverá ser pago até 30 dias após a decisão homologatória do cálculo ou do despacho que determinar seu pagamento, para os inventários judiciais, conforme o art. 17 da referida Lei Paulista (São Paulo, 2000a).

Os inventários e arrolamentos extrajudiciais sujeitar-se-ão ao prazo de 60 dias da abertura da sucessão[290], sob pena de multa de 10%, nos termos do art. 21, inc. I, da Lei Paulista nº 10.705/2000 (São Paulo, 2000a), ressaltando-se que o recolhimento deve ocorrer antes da lavratura da escritura pública.

Na transmissão por doação o ITCMD deverá ser recolhido antes da celebração do ato ou do contrato correspondente, inclusive antes de lavrada a escritura pública e, caso a doação seja realizada no âmbito judicial, o pagamento deverá ocorrer no prazo de 15 dias do trânsito em julgado (São Paulo, 2000a).

O critério espacial do ITCMD também é pautado pelo tipo de bem transmitido. Em

---

[287] De acordo com o teor do art. 1.245 do CC, "transfere-se entre vivos a propriedade mediante o registro do título translativo no Registro de Imóveis" (Brasil, 2002c).

[288] O art. 2º, §5º, da Lei Paulista nº 10.705/2000, prevê que estão compreendidos na incidência do ITCMD os bens que "na divisão de patrimônio comum, na partilha ou adjudicação, forem atribuídos a um dos cônjuges, a um dos conviventes, ou a qualquer herdeiro, acima da respectiva meação ou quinhão" (São Paulo, 2000a).

[289] Do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no julgamento do recuso especial – REsp nº 1125510, restou consignado que em observância ao Princípio da Saisine, corolário da premissa de que inexiste direito sem o respectivo titular, a herança, compreendida como sendo o acervo de bens, obrigações e direitos, transmite-se, como um todo, imediata e indistintamente aos herdeiros. Ressalte-se, contudo, que os herdeiros, neste primeiro momento, imiscuir-se-ão apenas na posse indireta dos bens transmitidos. A posse direta ficará a cargo de quem detém a posse de fato dos bens deixados pelo *de cujus* ou do inventariante, a depender da existência ou não de inventário aberto. De todo modo, enquanto não há individualização da quota pertencente a cada herdeiro, o que se efetivará somente com a consecução da partilha, é a herança que responde por eventual obrigação deixada pelo *de cujus*. Nessa perspectiva, o espólio, que também pode ser conceituado como "a universalidade de bens deixada pelo *de cujus*, assume, por expressa determinação legal, o viés jurídico-formal, que lhe confere legitimidade *ad causam* para demandar e ser demandado em todas aquelas ações em que o *de cujus* integraria o polo ativo ou passivo da demanda, se vivo fosse" (Brasil, 2011b).

[290] O pagamento realizado até 90 dias da abertura da sucessão é suscetível de desconto da ordem de 5%, ao passo que o recolhimento após 180 dias do mesmo marco, sujeita o débito à taxa de juros e penalidades, nos termos do art. 31, §1º do RITCMD-SP (São Paulo, 2002b).

relação aos bens imóveis o ITCMD é conferido ao Estado da situação desses bens, ao passo que, quanto aos bens móveis (incluindo os títulos e os créditos), até antes da Reforma Tributária, segundo o então teor do art. 155, §1º, inc. II, da CF, o ITCMD era de competência do Estado de processamento do "inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao DF" (Brasil, 1988). Com a EC nº132/2023, neste caso a competência passou para o Estado onde "era domiciliado o *de cujus*, ou tiver domicílio o doador, ou ao DF" (Brasil, 2023a).

Assim, é corriqueira a ocorrência de um falecido que tenha deixado, por exemplo, em seu patrimônio a ser transmitido aos herdeiros, bens imóveis situados em mais de uma UF, o que implica, por esse aspecto espacial, no recolhimento de ITCMD a cada uma dessas UFs (portanto, havendo vários sujeitos ativos).

Ainda no que tange ao critério espacial, é oportuno recordar o reconhecimento do STF da necessidade LC para regular a instituição do ITCMD nos casos em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, bem como naqueles em que o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior, como bem decidido na ADO nº 67, o que coloca por terra os dispositivos da Lei Paulista nº 10.705/2000 que tentaram disciplinar tal matéria. A Reforma Tributária trouxe critérios transitórios para a especificação da competência, até que haja a promulgação da referida lei complementar (Brasil, 2023a).

No aspecto quantitativo, a Resolução do Senado Federal nº 9/92, sintonizada com o art. 155, §1º, inc. IV, da CF, fixou a alíquota máxima de 8% para o ITCMD e ressaltou a possibilidade de ser progressivo. Já a Lei Paulista nº 10.705/2000, ao prever a única alíquota de 4%, erigiu o ITCMD à classificação de proporcional[291] (São Paulo, 2000a). Entretanto, com a Reforma Tributária, a progressividade do ITCMD será de rigor (Brasil, 2023a).

De seu turno, a base de cálculo do ITCMD no Estado de São Paulo, na esteira do art. 38 do CTN[292], é disciplinada pelos arts. 9º a 15 da citada lei local, sendo considerada o "valor venal do bem ou direito transmitido" (São Paulo, 2000a). A própria lei bandeirante define que o valor venal corresponde ao valor de mercado (do bem ou do direito), na data da abertura da sucessão ou na data da realização da doação.

Para não pairar dúvidas, no aspecto quantitativo do ITCMD paulista (base de cálculo e alíquota), as eventuais dívidas que onerem os bens transmitidos ou que sejam pertencentes ao espólio não serão abatidas (São Paulo, 2000a). Ainda, por ficção jurídica, a enfiteuse e o

[291] Reitera-se que, em resumo e em geral, enquanto um tributo proporcional é aquele que apresenta a mesma alíquota para qualquer que seja a base de cálculo, um tributo progressivo é aquele que apresenta alíquotas diferentes (crescentes) conforme ocorra um aumento do valor da base de cálculo.

[292] "A base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos" (Brasil, 1966).

usufruto tiveram suas bases de cálculo fixadas como frações do valor venal do bem, correspondendo a um terço na transmissão não onerosa do domínio útil e na instituição do usufruto, por ato não oneroso e a dois terços na transmissão não onerosa do domínio direto ou da nua-propriedade, nos termos do art. 9º, §2º dessa Lei Paulista (São Paulo, 2000a).

O ponto mais sensível diz respeito à quantificação do valor venal, considerado o valor de mercado, dos bens e direitos. O Estado de São Paulo se valeu de algumas técnicas, como a fixação de pisos. Na transmissão de imóvel urbano, a Lei Paulista nº 10.705/2000 estipula que a base de cálculo não será inferior ao valor utilizado no lançamento do IPTU pela prefeitura e na transmissão de imóvel rural, o piso é o valor utilizado no ITR (São Paulo, 2000a).

Outra técnica adotada na citada lei é a especificação de valores correntes de mercado com observância de cotações em bolsas de valores (São Paulo, 2000a). Já nos inventários judiciais, o art. 10 apregoa que o valor do bem ou direito "é o atribuído na avaliação judicial e homologado pelo Juiz" (São Paulo, 2000a), sempre destacando que as controvérsias entre as partes estão sujeitas ao contraditório.

Ainda no que se refere à valoração, o RITCMD-SP faculta a adoção, em se tratando de imóvel rural, do valor médio da terra-nua e das benfeitorias divulgado pela Secretaria da Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo – SAA, na hipótese do valor declarado pelo interessado se mostrar incompatível com o de mercado (São Paulo, 2002b).

Na mesma linha, em se tratando de imóvel urbano, o regulamento prevê que poderá ser adotado o "valor venal de referência do [...] ITBI, divulgado ou utilizado pelo município" (São Paulo, 2002b). O valor venal de veículos usados, por sua vez, é obtido por "tabela de periódico, de revista especializada, do [...] IPVA ou qualquer outro meio idôneo de avaliação que tenha dado base ao valor atribuído ao bem" (São Paulo, 2003d). Essas diretrizes estão previstas na Portaria CAT 15/2003, Anexos VIII e X, itens 11.4 e 10.4 (São Paulo, 2003d).

Além das já mencionadas imunidades específicas instituídas pelas ECs nºs 126/2022 e 132/2023, o aspecto exonerativo do ITCMD Paulista abrange as não-incidências declaratórias e as isenções. Nas primeiras estão a renúncia pura e simples da herança ou legado, o fruto e o rendimento do bem do espólio havidos após o falecimento do autor da herança ou legado e sobre a importância deixada ao testamenteiro, a título de prêmio ou remuneração, até o limite legal, conforme o art. 5º da Lei Paulista nº 10.705/2000 (São Paulo, 2000a).

As isenções previstas na citada lei se dividem em isenções aplicáveis à transmissão *causa mortis* e por doação (São Paulo, 2000a). Dentre as primeiras (São Paulo, 2000a), estão a transmissão *causa mortis* de imóvel de residência, urbano ou rural, cujo valor não ultrapasse 5.000 Unidades Fiscais do Estado de São Paulo – UFESPs (e os familiares beneficiados nele

residam e não tenham outro imóvel) e a transmissão de depósitos bancários e aplicações financeiras, cujo valor total não ultrapasse 1.000 UFESPs. Já nas segundas (São Paulo, 2000a), as isenções se referem à transmissão por doação de qualquer bem ou direito cujo valor não ultrapasse 2.500 UFESPs, de bem imóvel vinculado à programa de habitação de interesse social e de bem imóvel doado por particular para o Poder Público.

3.4.4 As principais especificidades do ITCMD no que se refere ao setor agrícola paulista

No ITCMD Paulista, a principal especificidade aplicável ao setor agrícola diz respeito à transmissão de imóveis rurais. Embora, de início, não se observe diferença na base de cálculo da transmissão de um bem imóvel rural em relação ao urbano, pois que ambas apresentam a mesma definição, qual seja, o valor venal do bem transmitido, a verdade é que a análise mais detida suscita uma ocorrência relevante, com a tributação menor daquela transmissão.

A Lei Paulista nº 10.705/2000 estipula que a base de cálculo na transmissão de bem imóvel sujeita ao ITCMD (o valor venal) não será inferior, em se tratando de imóvel urbano, ao fixado para o lançamento do IPTU e, caso seja rural o imóvel transmitido, o piso é seu valor declarado para efeito de lançamento do ITR (São Paulo, 2000a).

Entretanto, mesmo que os pisos fixados (valor venal para fins de IPTU e ITR) se refiram a impostos *propter rem*, que recaem sobre a propriedade dos imóveis (sobre a propriedade urbana o IPTU e sobre a propriedade rural o ITR), fato é que desempenham papéis diversos na expectativa de receitas para os entes que detém a competência tributária.

Enquanto o IPTU é classificado como um imposto fiscal, cuja finalidade precípua é arrecadatória, o ITR é tido como um imposto extrafiscal, em que a finalidade maior não é arrecadar valores para a União, mas sim se revestir de um instrumento regulador, de intervenção estatal em ordens social, política ou econômica, seguindo a diretriz constitucional prevista no art. 153, §4º, inc. I da CF, pela qual "[o ITR] será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas" (Brasil, 1988)[293].

Outra diferença entre o IPTU e o ITR diz respeito à modalidade de lançamento tributário[294] a que se sujeitam. No IPTU prevalece o lançamento direto[295], em que o grau de

[293] É de se destacar, portanto, que o maior objetivo do ITR é ser usado como um instrumento governamental de desestímulo à propriedade rural improdutiva.
[294] Segundo o art. 142 do CTN, o lançamento tem o condão de constituir o crédito tributário (Brasil, 1966).
[295] O lançamento direto também é conhecido como lançamento de ofício "tem lugar sempre que a lei determinar à autoridade administrativa tributária que promova o lançamento sem nenhuma participação do sujeito passivo [...] como ocorre com o IPTU da maioria dos Municípios" (Martins; Scardoelli, 2019, p. 473).

participação do contribuinte é mínimo, sendo oriundos do Poder Público municipal, portanto, a estipulação da base de cálculo e do valor devido. No ITR o lançamento aplicável é por homologação[296], com alto grau de participação do contribuinte, na medida em que a base de cálculo e o valor devido é suscitado pelo sistema da Receita Federal do Brasil, a partir de informações alimentadas pelo próprio contribuinte. Em última análise, o valor venal do imóvel urbano no IPTU é divulgado pela municipalidade, ao passo que o valor venal do imóvel rural é sugerido pelo contribuinte, a ser posteriormente homologado pela União.

A dimensão continental do Brasil, em que é notória a prevalência de espaços rurais em comparação com territórios urbanos, poderia ensejar o raciocínio de que a arrecadação com o imposto incidente sobre os imóveis rurais seria proporcionalmente maior do que aquela com o imposto que recai sobre a propriedade urbana, o que de fato não se concretiza, pelo motivo já citado (finalidade extrafiscal do ITR). Enquanto o IPTU ocupa a 10ª colocação entre os tributos de maior arrecadação, o ITR está na 33ª de um total de 36 receitas tributárias (Brasil, 2022f).

Portanto, o parâmetro mínimo de valor venal dos bens imóveis, que no mais das vezes prevalece nos cálculos de ITCMD, é aquele fixado nos impostos sobre a propriedade e, pelo fato do ITR ser extrafiscal e sujeito ao lançamento por homologação[297], a tendência é que a transmissão *causa mortis* ou por doação de um imóvel rural seja proporcionalmente menos onerosa do que a de um imóvel urbano, uma benesse por vias transversas dada ao setor agrícola.

É verdade que existem tentativas de aproximar o valor venal do imóvel rural considerado para cálculo do ITCMD àquele de mercado, conforme o art. 9º, §1º da Lei Paulista nº 10.705/2000 (São Paulo, 2000a). Por exemplo, tem-se o uso de parâmetros fixados pelo Instituto de Economia Agrícola – IEA, isso com base no art. 16, parágrafo único, item 1 do RITCMD-SP (São Paulo, 2002b), que oscilam conforme algumas variáveis regionais (modalidades de utilização da terra – lavoura, pastagem etc.; aptidão – boa, regular e restrita e; grau de preservação – flora ou fauna).

Outro exemplo diz respeito à possibilidade de repartição integral da receita tributária obtida com o ITR aos Municípios que fazem a opção por fiscalizá-lo e arrecadá-lo nos termos dos arts 153, §4º, inc. III e 158, inc. II da CF, o que tem levado as municipalidades a serem mais rigorosas na gestão do ITR, sobretudo com vistas ao aumento da arrecadação.

Porém, até pelo patamar arrecadatório do ITCMD como um todo, não se pode concluir

---

[296] O lançamento por homologação também é conhecido como autolançamento e tem por característica o dever do sujeito passivo no que tange à antecipação do pagamento do tributo, sem prévio exame da autoridade administrativa (Martins; Scardoelli, 2019, p. 474).

[297] Ao contrário do IPTU, que é um imposto classificado como fiscal e sujeito ao lançamento direto.

que sua tributação esteja de fato levando em consideração todo o potencial de valores de mercado dos bens imóveis, sobretudo os rurais.

Ainda, vale destacar a isenção prevista para a transmissão *causa mortis* de ferramenta e equipamento agrícola de uso manual:

> Art. 6º - Fica isenta do imposto:
> I - a transmissão "causa mortis":
> a) de imóvel de residência, urbano ou rural, cujo valor não ultrapassar 5.000 [...] UFESPs e os familiares beneficiados nele residam e não tenham outro imóvel;
> b) de imóvel cujo valor não ultrapassar 2.500 [...] UFESPs, desde que seja o único transmitido;
> c) de ferramenta e equipamento agrícola de uso manual, roupas, aparelho de uso doméstico e demais bens móveis de pequeno valor que guarneçam os imóveis referidos nas alíneas anteriores, cujo valor total não ultrapassar 1.500 [...] UFESPs[298] (São Paulo, 2000a).

Em linhas gerais, trata-se de uma isenção objetiva, haja vista que recai sobre os objetos do tipo ferramentas e equipamentos agrícolas de uso manual, tidos como bens móveis de pequeno valor.

Entretanto, a condição imposta para que a transmissão de tais bens de pequeno valor seja considerada isenta do ITCMD, acaba por dificultar a sua aplicação:

> A condição de guarnecer imóveis referidos nas alíneas “a” ou “b” do inc. I do art. 6º, da Lei 10.705/00 é a mais difícil de ser atendida. Perceba que para o reconhecimento da isenção prevista na alínea “c” é necessário que exista também o reconhecimento de isenções das alíneas “a” ou “b”, ou seja, se o *de cujus* deixar um único imóvel de valor até 2.500 UFESPs e ferramentas que guarnecem esse imóvel com valor total até 1.500 UFESPs, todos os bens transmitidos serão isentos, no entanto, se o *de cujus* deixar apenas ferramentas, não haverá isenção (Peres; Valentin, 2017, p. 142).

Então, é correto afirmar que a benesse tributária tende a contemplar os pequenos proprietários rurais, por abranger os bens móveis de pequeno valor que guarnecem os imóveis rurais que cumprem os requisitos isencionais, transmitidos por ocasião da morte.

Agora, um exemplo mais complexo de possíveis relações tributárias acerca do ITCMD no setor agrícola diz respeito às constituições de *holdings* como planejamento sucessório de grandes produtores rurais, prática muito em voga atualmente.

---

[298] A UFESP (São Paulo, 2023x) para o ano de 2023 foi de R$34,26. Assim, para as transmissões *causa mortis* ocorridas nesse ano, o valor do imóvel de residência, urbano e rural, cujos familiares nele residam e não possuam outro imóvel, objeto da isenção prevista no art. 6º, inc. I, alínea “a” da Lei Paulista nº 10.705/2000 (São Paulo, 2000a) totalizou R$171.300,00 ou 5.000 UFESPs, já o valor do imóvel único transmitido objeto da isenção prevista na alínea “b” do mesmo dispositivo normativo totalizou R$85.650,00 ou 2.500 UFESPs e, por fim, os bens móveis de pequeno valor objetos da isenção prevista na alínea “c” também do mesmo dispositivo normativo ficaram restritos a R$51.390,00, ou 1.500 UFESPs.

> *Holding* [...] é uma pessoa jurídica que tem como objetivo atuar como sócia ou proprietária de outras pessoas jurídicas, de bens e de direitos em geral. As *holdings* têm sido utilizadas como forma de estruturação do patrimônio familiar, garantindo [...] profissionalização e racionalidade na administração dos bens e implementando regras negociais e preestabelecidas para a solução de conflitos, comuns em organizações familiares. A estruturação patrimonial na forma de *holding* garante, ainda, maior dinamismo na gestão dos ativos, pois, tratando-se de uma empresa, a administração de seus bens está formalmente sujeita às regras negociais próprias das atividades mercantis, e não às rígidas e burocráticas normas do direito de família. Os títulos representativos do capital da *holding* são bens móveis que possuem como característica um regramento jurídico menos rígidos do que os bens imóveis. Há, ainda, ganhos de ordem tributária, tendo em vista a isenção existente na distribuição de lucros e dividendos. [...] Constituídas exclusivamente como forma de planejamento sucessório [...], embora estejam formalmente sujeitas às regras do Direito Empresarial, os objetivos são distintos. Não há, na *holding* familiar constituída para fins sucessórios, objetivos negociais. O objetivo não é outro senão o de transmitir patrimônio a título gratuito às gerações futuras (Valentin, 2021, p. 110-111).

Hoje[299], a transmissão de um imóvel rural de grande valor no Estado de São Paulo, seja em vida de forma gratuita, ou em virtude da morte, sujeita-se à incidência do ITCMD, na ordem de 4% sobre o seu valor venal (valor de mercado).

No exemplo de um casal proprietário desse imóvel rural com três filhos, a sucessão em São Paulo parte de um patamar de custo tributário da ordem de 4% sobre a parte do patrimônio a ser transmitido. Se tal casal resolver constituir uma *holding* com o objetivo de explorar a atividade rural, os filhos, a princípio, seriam sócios minoritários, ao passo que os pais seriam os sócios majoritários. E na integralização do capital social dessa pessoa jurídica, a transmissão onerosa desse imóvel rural das pessoas físicas dos pais (produtores rurais) para a *holding* está imune[300] à incidência do ITBI.

Essa integralização pode ocorrer com base no valor histórico do imóvel rural constante na declaração do imposto de renda ou pelo valor de mercado[301]. Quão mais antiga a data de aquisição do referido bem imóvel pelo casal, aquele tende a ser bem menor do que este. Com a integralização, os até então proprietários do imóvel rural passam a ser sócios da *holding*, titulares das cotas correspondentes ao valor da integralização do capital social.

A partir daí, não se fala mais em transmissão de bem imóvel rural, mas sim em transmissão de cotas do capital social da *holding*. Nessa hipótese, o valor venal a ser

---

[299] Atualmente, a progressividade ao ITCMD trazida pela Reforma Tributária (Brasil, 2023a) ainda não está implementada na legislação local. E quando for, a lei estadual paulista deverá respeitar o Princípio da Anterioridade, nas suas vertentes anual e nonagesimal, ou seja, o aumento do ITCMD somente produzirá efeitos no ano seguinte ao da publicação da lei, com um lapso mínimo de 90 entre a publicação e a produção de efeitos, nos termos do art. 150, inc. III, alíneas "b" e "c" da CF (Brasil, 1988).

[300] O art. 156, §2º, inc. I, da CF estipula que o ITBI não incide "sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital [...]" (Brasil, 1988).

[301] É o que prevê o art. 23 da Lei nº 9.249/95 (Brasil, 1995b).

considerado não é mais o do bem imóvel rural, mas sim o das cotas de capital social da *holding*. A legislação paulista considera o valor patrimonial dessas cotas por meio da divisão do patrimônio líquido contábil do ano anterior ao do evento pelo total de cotas (São Paulo, 2003d).

Assim, a constituição da *holding* levando-se em conta a integralização da maior parte de seu capital social com um bem imóvel transferido a valor histórico constante na declaração de imposto de renda das pessoas físicas dos pais, tem como ponto de partida um patrimônio líquido menor que o valor do imóvel[302].

Daqui advém uma reflexão, já que as cotas de capital social, enquanto bens móveis, são tributadas, na hipótese de doação, junto ao Estado de domicílio do doador, ao passo que a doação de uma propriedade rural é tributada no Estado em que se situa o referido bem imóvel. Logo, diante das diferenças entre alíquotas do ITCMD nas diversas UFs, há aqui uma brecha para realização de um planejamento tributário.

Outro ponto a se considerar diz respeito à tributação do imposto de renda, que tende a ser mais onerosa na pessoa física do que na jurídica, sendo que, a distribuição de lucros da pessoa jurídica para a física de seus sócios é considerada um rendimento isento na declaração de imposto de renda da pessoa física[303]. Ademais, essa distribuição de lucros da pessoa jurídica para a física, muitas vezes não guarda proporção com o capital social integralizado.

Ainda, a instituição de usufruto vitalício de cotas do capital social da *holding* carece de normatização específica, o que, conjugado com a hipótese de doação da nua-propriedade dessas cotas, avaliadas pelo valor patrimonial constante nos balanços oficiais, sem desprezar a previsão de isenção anual de ITCMD para doação abaixo de 2.500 UFESPs entre as mesmas partes, também são ingredientes relevantes da trama.

Assim, a análise de todas essas variáveis compõe o planejamento sucessório, que em termos tributários almeja, por óbvio, a tributação menor do que 4% do valor venal do imóvel rural quando do óbito. A constituição de uma pessoa jurídica com a integralização das cotas do capital social com o referido bem imóvel (sem incidência de ITBI) e a posterior doação dessas cotas, seja fracionada nos anos (para aproveitamento da faixa isencional do ITCMD), seja

---

[302] Valentin salienta que há precedentes jurisprudenciais apregoando a incidência do ITBI sobre o valor excedente entre o de mercado do bem imóvel utilizado para a integralização do capital social e as cotas de capital social propriamente ditas, não se aplicando a esse caso a imunidade prevista no art. 156, §2º, inc. I da CF (2021, p. 132). Ainda, o autor destacou resposta da Consultoria Tributária do Estado de São Paulo no sentido de que, na integralização de capital social por meio da transmissão de um bem imóvel cujo valor venal seja superior ao das cotas a que terá direito, haveria aqui uma doação desse excedente, sujeita, portanto, ao ITCMD (2021, p. 138). O STF, em sede de repercussão geral, aprovou a tese do Tema 796, pela qual "a imunidade em relação ITBI, prevista no inc. I do §2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado" (Brasil, 2020c).

[303] É o que prevê o art. 10 da Lei nº 9.249/95 (Brasil, 1995b).

fracionada na composição do direito real (alienação da nua-propriedade com reserva de usufruto), tendem a seduzir o grande produtor rural[304].

Enfim, sob a lente do aspecto técnico-fiscal, a partir da análise do sistema normativo tributário do Estado de São Paulo, contextualizado no STN, aliada à dinâmica jurisprudencial e legislativa, tem-se que as relações tributárias concernentes ao ICMS, IPVA e ITCMD são passíveis de serem detalhadas e recortadas no pontilhado do setor agrícola paulista, de maneira a se evidenciar que cada um desses impostos apresentam relevantes particularidades setoriais, inerentes, num primeiro momento, à tradicional função arrecadatória da tributação.

Essa vinculação tributária, decorrente de lei, com os contribuintes como devedores (sujeitos passivos) e o Estado de São Paulo como credor (sujeito ativo), mesmo no âmbito do setor agrícola, pode ser pautada por diferentes posturas entre as partes, mais litigiosa ou mais colaborativa. Ainda, os impostos estaduais que recaem sobre esse setor (ICMS, IPVA e ITCMD) podem avaliados quanto ao respeito da justiça fiscal impositiva (Princípio da Capacidade Contributiva). Tais estudos serão abordados no próximo capítulo.

[304] "As incipientes ações das administrações tributárias dos Estados fazem com que não se tenha promovido um debate efetivo sobre a tributação desse tipo de planejamento sucessório. Praticamente não há ações de fiscalização, com isso não há lançamentos de ofício. Não existindo lançamentos de ofício não há julgamentos e, portanto, não há jurisprudência administrativa ou judicial sobre o tema" (Valentin, 2021, p. 119).

4 A JUSTIÇA FISCAL IMPOSITIVA E AS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO ESTADO DE SÃO PAULO, COM ENFOQUE NO SETOR AGRÍCOLA PAULISTA

A atividade financeira da República Federativa do Brasil relaciona a sua comunidade (pessoas físicas e jurídicas) ao Estado e tende a ser recíproca, com a primeira etapa do ciclo no sentido "sociedade-Estado", em que as receitas públicas são transferidas da sociedade para o Poder Público e a segunda no sentido inverso, "Estado-sociedade", com gastos para o bem-estar social, por meio de serviços e investimentos públicos. Dentre as receitas públicas estão as tributárias, ponto de dissociação do Direito Financeiro e de autonomia do Direito Tributário[305].

Cada uma dessas etapas da atividade financeira do Estado apresenta mazelas. No que se refere à arrecadação, as adversidades são a inadimplência fiscal e a sonegação[306], que, além da supressão de numerário ao Erário, também prejudicam o Princípio da Livre Concorrência[307]. No âmbito dos gastos públicos, o mau uso do dinheiro público[308] é o principal revés.

Tanto sob o prisma da arrecadação (ingressos de recursos públicos), como sob o enfoque das despesas públicas, a lei exerce um papel crucial, pois todo tributo deve ser instituído por lei (Princípio da Legalidade Tributária[309]), ao passo que lei de iniciativa do Poder Executivo deve estabelecer o orçamento público anual (Princípio da Legalidade no Direito Financeiro[310]). Em suma, todo tributo é instituído por lei e todo gasto público deve ter previsão em lei.

---

[305] O Direito Financeiro é mais amplo por abranger toda a atividade financeira [despesa pública, receita pública originária, orçamento público e crédito público], com exceção da receita tributária, enquanto o Direito Tributário é mais específico porque se refere exclusivamente ao tributo (Rosa Júnior, 1998, p. 135).

[306] Enquanto a inadimplência fiscal diz respeito à falta de pagamento de um tributo apurado pelo contribuinte e por ele declarado ao Fisco, diante do mero não recolhimento da guia na data de seu vencimento, sem qualquer cometimento de ato ilícito e muitas vezes decorrente de dificuldades financeiras, a sonegação, por seu turno, também diz respeito à falta de pagamento de um tributo, porém mediante condutas em geral dolosas e fraudulentas por parte do contribuinte, tais como as omissões de informações e de operações tributáveis, entre outras.

[307] Na CF, esse princípio está expresso no art. 170, inc. IV, no título da Ordem Econômica e Financeira, dentre os princípios gerais da atividade econômica, cujo fundamento maior é a justiça social (Brasil, 1988) e "constitui livre manifestação da liberdade de iniciativa, devendo [...] a lei reprimir o abuso de poder econômico que visar à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros" (Moraes, 2023, p. 947). "Concorrência é a ação competitiva desenvolvida por agentes que atuam no mercado de forma livre e racional [...], disputa saudável [...] entre agentes que participam de uma mesma etapa em ciclo econômico [...]" (Figueiredo, 2021, p. 51). As práticas sonegatórias distorcem a livre concorrência. Na sonegação do ICMS, a mercadoria vendida tende a ser mais em conta em razão da não observância dolosa da carga tributária, que deveria incidir sobre todos os *players* do mercado. A tributação deve implicar em neutralidade no regime de livre concorrência.

[308] O Ministério Público Federal – MPF coloca como exemplos de mau uso de recursos públicos as notas frias emitidas por empresas fantasmas nas contratações com prefeituras, a fraude em licitações, o superfaturamento de obras públicas, entrega de mercadorias oriundas de cargas roubadas, entre outras (Brasil, 2023f).

[309] O Princípio da Legalidade Tributária está textualmente previsto no art. 150, inc. I, da CF, que veda aos entes federativos a exigência ou o aumento de tributo "sem lei que o estabeleça" (Brasil, 1988).

[310] No Direito Financeiro, tal princípio tem o "mesmo sentido [...] da legalidade em geral, segundo o qual ninguém é obrigado a fazer, ou deixar de fazer senão em virtude de lei. [...] significa que a Administração Pública se subordina às prescrições legais. [...] a Carta Política exige que leis [...] estabeleçam o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais (art. 165)" (Harada, 2021, p. 97).

O esforço da sociedade brasileira na busca pelo convívio harmônico no território nacional e no alcance dos objetivos constitucionais previstos no art. 3º da CF (Brasil, 1988) é, em boa parte, materializada na carga tributária[311] (arrecadação de tributos).

A relação tributária é obrigacional e *ex lege*[312], tendo como sujeito passivo (devedor) as pessoas físicas e jurídicas (contribuintes e responsáveis) e como sujeito ativo (credor) o Poder Público (a Fazenda Pública[313]). Esse liame de natureza pública é amalgamado pela incidência tributária[314], o que o difere das obrigações privadas, em que o acordo de vontades exerce tal função[315]. A lei tributária prevê uma hipótese abstrata de incidência (sinal de riqueza) e caso no dia a dia do contribuinte, tal situação se concretize de fato, o vínculo jurídico-tributário fica estabelecido. A obrigação tributária principal, portanto, nasce com a subsunção do fato à norma.

E para corroborar a importância da receita tributária, a par de seu viés patrimonial e do interesse público que lhe é inerente, não é errado afirmar que o Erário é um bem juridicamente relevante no texto constitucional, tanto é assim que as condutas praticadas em prejuízo da ordem fiscal são consideradas crimes no ordenamento jurídico pátrio[316].

Essa grande engrenagem tributária brasileira[317], apesar dos problemas apontados e de ser constantemente objeto de tentativas reformistas[318], tem propiciado uma arrecadação oficial na ordem de 32,95% do PIB[319], o que coloca o Brasil bem próximo à média de arrecadação dos

---

311 Durante alguns anos, no estudo sistematizado oficial da carga tributária brasileira, a Receita Federal utilizou a expressão "esforço da sociedade" como sinônimo de "carga tributária". "Como a estimativa considera os tributos e contribuições relativos às três esferas de governo, o resultado apurado constitui um indicador do esforço da sociedade para o financiamento das atividades do Estado" (Brasil, 2002a).

312 O art. 97, inc. III, do CTN traz um aspecto do Princípio da Tipicidade Cerrada ao prever que "somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal" (Brasil, 1966).

313 "A Administração Pública, quando ingressa em juízo por qualquer de suas entidades estatais (União, Estados, Municípios e DF), bem como suas autarquias e fundações públicas, recebe a designação tradicional de Fazenda Pública" (Meirelles, 2010, p. 95). Um significado da palavra "fazenda" na Língua Portuguesa diz respeito ao "conjunto das finanças públicas" (Priberam, 2023). Assim, na estrutura administrativa pátria estão o Ministério da Fazenda (âmbito federal) e Secretarias da Fazenda (âmbitos estadual e municipal), sendo equivocado associar tais órgãos ou mesmo a expressão "Fazenda Pública" ao local onde se pratica a atividade agrária (propriedade rural).

314 Nos termos dos arts. 113, §1º e 114 do CTN (Brasil, 1966).

315 Nos termos dos arts. 104 e 110 do CC (Brasil, 2002b).

316 A Lei 8.137/90 define, em seus arts. 1º e 2º, os crimes contra a ordem tributária praticados pelos particulares e o art. 3º estipula os crimes funcionais contra a referida ordem, praticados por funcionários públicos (Brasil, 1990a). Na mesma linha tem-se a Lei 9.983/2000, que incluiu o art. 168-A no Código Penal (CP), prevendo o crime de apropriação indébita previdenciária (Brasil, 2000b).

317 No capítulo anterior foi destacada a integração harmônica que deve prevalecer entre as normas constitucionais e infraconstitucionais (em seus diversos níveis) para a plenitude de funcionamento do STN. Há de se ponderar que essa vasta gama normativa colabora com a complexidade existente no referido sistema.

318 Durante a elaboração da presente tese foi promulgada a EC nº 132/2023, com significativas alterações no STN, conhecida como "Reforma Tributária" (Brasil, 2023a).

319 A Receita Federal do Brasil (RFB) é responsável pela publicação da carga tributária brasileira oficial. Em 2021 a carga tributária bruta (CTB) correspondeu a 32,95% do PIB, obtida pela divisão da arrecadação tributária bruta de todos os entes federativos pelo produto interno bruto – PIB. Nesse ano, o PIB pátrio foi de R$8,89 trilhões e a arrecadação tributária bruta foi de R$2,93 trilhões (Brasil, 2022f).

países membros da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)[320].

Embora o patamar de arrecadação brasileira esteja na média dos países desenvolvidos, a configuração fulcrada no consumo caracteriza como "complexo, disfuncional, ineficiente, desequilibrado e injusto" (Nogueira, 2023) o atual modelo brasileiro de tributação. A tributação indireta[321] é regressiva e está contida no preço dos bens e mercadorias, não levando em consideração a situação econômica do consumidor adquirente.

Ainda sob o ponto de vista isolado ou interno do STN (no sentido de olhar para dentro), além das características, vicissitudes e resultados já detalhados, remanesce a necessidade de análise da existência de uma diretriz para a tributação, bem como aferir como tem sido a postura das partes envolvidas nas relações tributárias (Poder Público e contribuintes), nas que ocorrem no Estado de São Paulo (especificamente no setor agrícola), o que dar-se-á neste capítulo.

Por sua vez, o contexto do STN na consecução dos objetivos constitucionais, ou seja, o papel que desempenha ao lado dos demais sistemas na busca pela justiça fiscal ampla, a ser confirmada pela construção de uma sociedade livre, justa e solidária, pelo desenvolvimento nacional, pela erradicação da pobreza e marginalização, pela redução das desigualdades sociais[322] e regionais e pela promoção do bem comum, passa pelo seu relacionamento[323] com a cidadania fiscal e com a sustentabilidade tributária, recortada no destaque da tributação do setor agrícola paulista, objetos do próximo capítulo.

4.1 O Princípio da Capacidade Contributiva e o seu papel para a busca da justiça fiscal no Brasil

O ser humano enquanto ser social faz a tributação imprescindível para o Estado[324], já

[320] A média da carga tributária da OCDE em 2020 foi de 33,5% do PIB (Brasil, 2022f).

[321] "Os impostos indiretos são cobrados do consumidor final, que paga uma tributação excessiva, com efeito cascata, o que faz nascer uma injustiça fiscal, pois o ônus que as famílias pagam [...] sobrepõe-se ao nível de renda. [...] esse fato alimenta a regressividade do nosso conjunto de arrecadação [...]" (Oliveira; Araújo, 2015, p. 632).

[322] Segundo Silveira, circula no ambiente acadêmico uma máxima de pouca sustentação jurídica, de que a desigualdade social deve ser combatida unicamente pelo gasto público (2018, p. 71). Entretanto, esse objetivo "deve ser perseguido por todos os meios à disposição do Estado, inclusive e especialmente por todos os elementos de sua atividade financeira, sendo a tributação um desses elementos" (2018, p. 72).

[323] Farias invocou as lições de Hack (2012) para ressaltar o viés extrafiscal do STN, pois, na "sociedade moderna, a função do Estado é ampliada para atingir objetivos sociais e solidários, os quais alargam a atribuição de mero provedor de serviços públicos para abraçar várias outras atividades [...]" (2016, p. 29), assumindo a tributação um papel relevante na condução do desenvolvimento sustentável, ponto de equilíbrio na mediação das atividades econômicas, via posição intervencionista de estímulos às atividades impactantes aos interesses da sociedade.

[324] No Estado enquanto ente organizado, o direito positivo é construído pelo próprio Estado e sua personalidade jurídica deve ser reconhecida pelo direito positivo. O dilema é como explicar essa personalidade do Estado, que construiu o próprio direito positivo. "O Estado nasce por uma relação natural e sobrevive porque ele mesmo – utilizando a força natural (capacidade de agir, poder ou força natural racional) que está imanente no fato da existência real do Ser Social – transfigura aquela relação natural em relação jurídica" (Becker, 2002, p. 157).

que é sua fonte primordial de recursos para viabilizar a dinâmica organização da sociedade, com vistas a consecução de seus objetivos. Como a exigência tributária recai sobre os integrantes dessa sociedade, pessoas físicas e jurídicas, tem-se que além de uma obrigação legal de direito público, reveste-se, também, da natureza de um dever fundamental[325].

> [Pagar tributos] é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas, sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito Tributário [...] não é um Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores [...], afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É Direito da Coletividade (Tipke; Yamashita, 2002, p. 15).

Assim, o acolhimento normativo-constitucional da ordem tributária é de rigor[326], na imagem de uma engrenagem em funcionamento[327] que conduz a forma organizada e determina os limites em que deverá ocorrer a atividade arrecadatória. No Brasil, como já asseverado, o STN tem suas bases fixadas entre os arts. 145 e 162 da CF (Brasil, 1988).

Entre essas bases, a limitação ao poder de tributar tem nos princípios jurídico-tributários[328] uma de suas duas facetas (a outra é composta pelas imunidades), que configuram as ligas do STN cujo condão é deixá-lo coeso e harmonioso, pautando o tênue liame entre o poder de tributar e o seu eventual abuso. Em geral explícitos no texto da CF, sua proeminência na ordem constitucional tende a vincular a interpretação, a aplicação e mesmo a produção de normas jurídicas que com eles se relacionam (Carrazza, 2003, p. 33; Mello, 2002a, p. 807).

Dentre os diversos princípios tributários previstos na CF, dois estão intrinsicamente ligados, o Princípio da Capacidade Contributiva e o da Isonomia ou Igualdade Tributária.

---

[325] A par de algumas teorias mais fulcradas na tributação enquanto obrigação legal da sociedade para com o seu Estado (contratualista, publicista, normativista ou procedimentalista), tem-se que o direito natural não rechaça o tributo, pois cuida dele "como um dos meios indispensáveis aos fins existenciais da pessoa, condensados entre os direitos e obrigações nascidos nas relações que se estabelecem entre ela e a ordem social disciplinada pelo Estado para a consecução do bem comum, com exigência da coparticipação de seus bens" (Guimarães, 1983, p. 23).

[326] Tanto na ótica do direito positivo, como na do direito natural e, mesmo sob o enfoque da ética. "No que se refere à ética dos contribuintes, esta deve prevalecer não como uma obrigação legal de pagar tributos, mas como o dever consciente de satisfazê-los, decorrente da vida comunitária inerente ao ser humano" (Scardoelli, 2004b, p. 153). Já sob a ética dos governantes, a tributação deve residir "na consciência de propiciar o bem de todos através da arrecadação e da aplicação justas (sem privilegiar, portanto, alguns poucos)" (Scardoelli, 2004b, p. 153).

[327] Carvalho propugnou a ordem jurídica brasileira como um "sistema de normas, algumas de comportamento, outras de estrutura, concebido pelo homem para motivar e alterar a conduta no seio da sociedade" (2003, p. 140). Tal sistema é composto por "subsistemas que se entrecruzam em múltiplas direções, mas que se afunilam na busca de seu fundamento último de validade semântica que é a Constituição do Brasil" (Carvalho, 2003, p. 141). O Direito Tributário está entre esses subsistemas e essa lição mostra a visão de uma engrenagem em funcionamento.

[328] Os princípios são "normas jurídicas que encerram os valores mais relevantes do ordenamento [...], impondo sua superioridade hierárquica precisamente por um atributo material que lhes é intrínseco, [...] o de portadores das decisões fundamentais desse sistema [...] as regras, [...] hão de estar em plena sintonia com os princípios, sob pena de sua invalidade pela ausência de fundamento axiológico legitimado pelo sistema" (Rohenkohl, 2007, p. 215).

> Art. 145. [...] §1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. [...]
> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]
> II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (Brasil, 1988).

O Princípio da Igualdade Tributária[329] vai além do que o seu aspecto meramente formal, tal qual submeter todas as pessoas à mesma disciplina jurídico-exacional. Na realidade, a desigualdade é prevalecente em vários aspectos, como o social, o econômico, de gênero, de oportunidades, dentre outros. Daí porque esse princípio tem a ousadia de buscar uma isonomia real, pressupondo a existência de desigualdade e buscando modular a tributação de forma que recaia com pesos diversos às diferentes pessoas em situações não equivalentes, de forma a resultar numa carga final tendente à igualitária[330].

É por isso que o corolário do Princípio da Isonomia Tributária[331] é o Princípio da Capacidade Contributiva[332], cujo mandamento constitucional determina a incidência tributária de acordo com a capacidade de pagamento de cada pessoa, tendo como meta a pessoalidade da tributação. A capacidade contributiva, portanto, projeta-se como o vetor[333] do STN[334],

---

[329] O *caput* do art. 5º da CF, ao dispor que "todos são iguais perante a lei" (Brasil, 1988) permite a interpretação de que a isonomia em questão é a formal (todas as pessoas estão sujeitas à mesma norma), porém também enseja o entendimento de que a "a própria lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia" (Mello, 2002b, p. 9). Ao comparar essa redação com o teor do art. 150, inc. II, da CF, é sensível que o texto na parte tributária é bem mais incisivo quanto ao viés material da igualdade.

[330] A lição mais abrangente do Princípio da Igualdade sob o prisma do Direito Constitucional tem forte eco na comunidade jurídica. Mello concluiu por cinco situações em que o desrespeito ao preceito isonômico tende a se materializar. Primeira, quando a norma singulariza um destinatário determinado, em prejuízo de uma categoria de pessoas. Segunda, quando o critério discriminador adotado pela lei para diferenciar regimes se funda em elemento estranho aos fatos ou às pessoas desequiparadas. Terceira, quando não há pertinência lógica entre disparidade e os regimes diversos. Quarta, quando o fator de *discrímen* produz efeitos contrários aos interesses tutelados pelo texto constitucional. Quinta, quando a distinção gerada pela interpretação normativa não tiver sido prévia e claramente assumida pela própria lei, mesmo que de forma implícita (Mello, 2002b, p. 47-48).

[331] Moscon disserta que "o princípio da justiça adere ao princípio da igualdade, [não sendo possível] justiça sem igualdade nem igualdade sem justiça. A igualdade é, em essência, a justiça como regularidade" (2016, p. 407).

[332] Embora a alusão ao Princípio da Isonomia possa ser observada em todos os textos constitucionais brasileiros desde a Constituição do Império de 1824, o mesmo não se pode afirmar acerca do Princípio da Capacidade Contributiva, cuja primeira e única aparição antes do texto vigente na CF de 1988 ocorreu na Carta Magna de 1946, cujo art. 202 estipulava que "os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte" (Brasil, 1946).

[333] "A carga axiológica da locução capacidade contributiva ocorre abstrata e concretamente, seja como diretriz constitucional, seja na previsão da regra-matriz de incidência tributária" (Santos, 2007, p. 88).

[334] O sistema tributário eficiente e justo é aquele que "arrecada receita necessária para o governo custear suas atividades, sempre em atenção à capacidade econômica, não importando em custos excessivos para os contribuintes e para a administração fiscal" (Felicio; Martinez, 2019, p. 163).

imprimindo-lhe racionalidade[335] e trazendo em sua essência o ideário de justiça[336].

> Se [...] a tributação é imprescindível para o Estado, se, além de uma obrigação legal, é um dever fundamental [...], se todos têm que colaborar com esforços individuais para viabilizar a vida em sociedade, [...] ela [...] tem que refletir [...] justiça fiscal, de maneia que a colaboração de cada indivíduo deva ser desigual na medida de suas desigualdades, resultando [...] em prestígio ao Princípio da Isonomia (atenuando diferenças), materializando-se no Princípio da Capacidade Contributiva. [...] [A sua implementação] significa extirpar a tributação arbitrária, desigual, injusta, politiqueira e oportunista (Scardoelli, 2004a, p. 53-54).

Para além de sua função informadora do STN, não há como negar o forte substrato ético contido no Princípio da Capacidade Contributiva:

> Tributar e gastar de forma ética é tributar e gastar conforme a justiça tributária. O princípio da justiça tributária encontra vida, alma e impulso na virtude da justiça. [...] há no direito tributário duas éticas: uma ética fiscal privada e outra [...] pública. A [...] privada é uma ética de condutas que norteia o cidadão-contribuinte que tem o dever fundamental de pagar tributos segundo a sua capacidade contributiva. [...] a [...] pública é informada por quatro valores superiores [...]: a liberdade, que consiste na aceitação da opção fiscal a ser adotada pelo contribuinte, desde que respeitada a sua capacidade contributiva; a igualdade, no sentido de que todos que estiverem na mesma situação haverão de sofrer a mesma tributação; a segurança, que pugna pela não tributação da surpresa [...] e [...], a solidariedade, ápice da efetivação da ética fiscal pública (Nogueira, 2004, p. 260-261).

O Princípio da Capacidade Contributiva está presente nos ordenamentos jurídicos de muitos países (Tipke; Yamashita, 2002, p. 29). No Brasil, a doutrina e a jurisprudência do STF têm ajudado na delimitação de sua amplitude. Por exemplo, a partir da letra constitucional do art. 145, §1º, a expressão "sempre que possível" (Brasil, 1988) está associada ao caráter pessoal da incidência tributária[337] e não à graduação segundo a capacidade econômica.

---

[335] A capacidade contributiva é o elemento de racionalidade do STN, pois "a supressão da riqueza, [...] a sua tributação excessiva, [...] a desproteção das riquezas voltadas à manutenção da dignidade do contribuinte, vão de encontro com a manutenção do próprio sistema, podendo mesmo aniquilá-lo" (Valadão, 1998, p. 298).

[336] A construção de uma sociedade livre, justa e solidária, prevista como um objetivo no art. 3º, inc. I da CF (Brasil, 1988), passa pela existência de uma tributação com esse mesmo norte. Ceretta dissertou sobre as teorias da justiça tributária (2017, p. 24), dentre elas a teoria do benefício (a carga tributária a ser suportada pelos contribuintes estaria diretamente relacionada com os benefícios recebidos do poder público), a teoria do talento pessoal (o contribuinte deveria ser tributado segundo o seu talento para gerar riqueza), a teoria do sacrifício (a carga tributária deveria suscitar igual sacrifício por parte dos contribuintes) e, por fim, a teoria da capacidade contributiva (a carga tributária deveria ser proporcional às possibilidades de cada cidadão).

[337] Uma classificação dos impostos se refere ao seu caráter, pessoal ou real. Os pessoais consideram em seus aspectos quantitativos as condições particulares do sujeito passivo, como é o caso do imposto de renda. Os reais levam em conta nas suas quantificações "apenas a matéria tributável, objetivamente" (Machado, 2004b, p. 74), como é o caso do IPTU. O STF decidiu que a obediência ao princípio da capacidade contributiva é de rigor a todos os impostos. "Todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo [...]. Todos os impostos [...] estão sujeitos ao princípio [...], especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante" (Brasil, 2013).

> É certo que nem sempre é possível dar a um imposto o caráter pessoal. A graduação segundo a capacidade econômica, todavia, é sempre possível, e não apenas em relação aos impostos pessoais. [...] a não ser assim, tal ressalva tenderá certamente a anular o princípio, posto que o contribuinte, ao insurgir-se [...] terá dificuldades em demonstrar que a sua observância era, naquele caso, possível (Machado, 2004b, p. 90).

É importante ressalvar que a uma tributação personalíssima ainda não está próxima, de maneira que a incidência tributária tende a se manifestar sobre os sinais de riqueza apresentados pelos sujeitos passivos, dentre os quais se destacam a renda, o patrimônio e o consumo[338].

> É elementar afirmar que só há possibilidade de cobrar tributo quando existe um fato ou uma situação com substância econômica [...]. É por essa constatação elementar que os impostos baseiam-se em fatos ou situações que indicam, de uma ou de outra forma, a existência de riqueza: o patrimônio, a renda, a prática de atos com substância econômica, tais como a venda de mercadorias, a prestação de serviços ou investimentos financeiros (Costa, 1995, p. 95).

Em outras palavras, o Princípio da Capacidade Contributiva ou a capacidade de cada qual de pagar tributos, pode ser modulado objetivamente (pelos sinais de riqueza externados pelos contribuintes) e, também, subjetivamente (diante da impostos de caráter pessoal).

Há de se ressaltar que também sob a ótica do Fisco o Princípio da Capacidade Contributiva se faz presente. Em estudo sobre o tema, Pessôa concluiu que no Brasil, o princípio "foi utilizado pelos ministros do STF, em alguns poucos acórdãos, para proteger o interesse do contribuinte e quase sempre para proteger o interesse do fisco" (2009, p. 103). O autor assevera que à Fazenda Pública interessa que "todas as manifestações de capacidade contributiva sejam efetivamente alcançadas" (Pessôa, 2009, p. 103).

> [...] o princípio da capacidade contributiva teria um papel fundamental na proteção do interesse do fisco: tendo em vista o ideal de solidariedade, o aspecto a ser destacado no princípio passa a ser o de que ninguém deveria se furtar a contribuir para as despesas públicas conforme sua capacidade contributiva. Dessa forma, se analisado detidamente o princípio, dois interesses distintos são tutelados: em primeiro lugar, o interesse do contribuinte, à medida que ninguém deve ser tributado para além de sua capacidade contributiva. Além dele, o interesse do fisco, pois todas as manifestações de capacidade contributiva não podem escapar à tributação (Pessôa, 2009, p. 99).

Portanto, o Princípio da Capacidade Contributiva informa a busca pela justiça fiscal

---

[338] Muchon e Bergo colocam o consumo como o sinal de riqueza propulsor dos demais e elucidam que um desarranjo no consumo é capaz de ensejar uma crise econômica. A baixa capacidade contributiva, relacionada "à renda mensal, acaba [...] por restringir o consumo àqueles produtos essenciais [...]. Os itens supérfluos perdem espaço na economia que estiver em crise. [...] com a diminuição do consumo, outros campos relacionados do mercado são afetados" (2015, p. 565). E concluem que "a produção, diante da procura, diminui. Os empregos se esgotam ou se perdem. E a sociedade permanece em crise. Ou seja, o consumo é elemento essencial para o bom desenvolver da economia, local, estatal, nacional [...]" (Muchon; Bergo, 2015, p. 565).

impositiva pelas duas partes na relação tributária, Fazenda Pública e contribuintes.

4.1.1 O Princípio da Capacidade Contributiva e os benefícios fiscais, a seletividade em função da essencialidade, a progressividade e a extrafiscalidade

Sob outro enfoque, a "graduação segundo a capacidade econômica" do contribuinte, contida expressamente no citado texto constitucional, deve existir sempre, qualquer que seja a classificação e a espécie de tributo. Para tal, alguns institutos jurídicos tendem a colaborar nesse intuito, tais como os benefícios fiscais, a seletividade em função da essencialidade, a progressividade e a própria extrafiscalidade, que merecem especiais adendos.

Como visto no capítulo anterior, no contexto do ICMS, a legislação aplicável apenas lista os institutos jurídicos considerados como benefícios fiscais (LCs nº 24/75 e nº 160/2017, bem como o Convênio ICMS nº 190/2017). Em suma, deve ser considerado um benefício fiscal qualquer abrandamento da exigência tributária normal. A isenção é um importante exemplo de benefício fiscal, utilizado em vários impostos.

A isenção é, essencialmente, uma causa de exclusão do crédito tributário, nomeada no art. 175, inc. I do CTN (Brasil, 1966), disciplinada entre os arts. 176 e a 179 do mesmo diploma normativo e cuja matéria é reservada à lei específica federal, estadual ou municipal, a depender do tributo a que se refira[339]. Trata-se da dispensa legal do pagamento do tributo.

Em outras palavras, na isenção, a lei específica exclui a exigência tributária de uma situação que, a princípio, estaria sujeita à incidência da tributação. Como exemplo, a lei paulista vigente acerca do IPVA (Lei nº 13.296/2008) apregoa no seu art. 2º que o fato gerador é "a propriedade de veículo automotor" (São Paulo, 2008b), ao passo que, o seu art. 13, inc. I, dispõe que "é isenta do IPVA a propriedade de máquinas utilizadas essencialmente para fins agrícolas" (São Paulo, 2008b). Ora, o trator agrícola é um veículo automotor e a sua propriedade, num primeiro momento, ensejaria a incidência de IPVA, porém, a mesma lei exclui da tributação essa situação, uma nítida dispensa legal do pagamento do tributo.

Embora no relacionamento entre os poderes, o Poder Judiciário, em precedentes[340], firmou o entendimento de que não tem competência para outorgar isenções não previstas em lei, diante da discricionariedade que cabe aos outros poderes (a depender do tributo), a bem da verdade é que o juízo de conveniência e oportunidade na eleição das situações isencionais não

[339] Nos termos da conjugação entre os arts. 150, §6º da CF (Brasil, 1988) e 97, inc. VI, do CTN (Brasil, 1966).
[340] Nesse sentido tem-se o decidido, por exemplo, no REsp 1.089.952/RJ, em que o STJ se posicionou pela inaplicabilidade da analogia ou da equidade para a concessão de isenção fiscal (Brasil, 2011d).

é absoluto[341], figurando o Princípio da Capacidade Contributiva como um desses vetores.

Nesse sentido é o exemplo da isenção do ITCMD previsto no art. 6º, inc. I, alínea "b", da Lei Paulista nº 10.705/2000, pelo qual fica isenta desse imposto a transmissão *causa mortis* de imóvel cujo valor não ultrapasse 2.500 UFESPs, desde que seja o único transmitido (São Paulo, 2000a). Aqui, é dispensada do pagamento de 4% de ITCMD sobre o único imóvel de baixo valor deixado pelo *de cujus,* o que faz transparecer que os contribuintes em questão (herdeiros) têm menos (ou não têm) capacidade contributiva do que outros herdeiros cujos respectivos autores da herança tenham deixado patrimônio mais abundantes.

É nessa linha que os benefícios fiscais (como exemplo, a isenção tributária) podem ser instrumentos de efetivação do Princípio da Capacidade Contributiva.

Outro instituto jurídico que merece relevo no que tange à efetivação do Princípio da Capacidade Contributiva, notadamente quanto à tributação sobre o consumo, é o Princípio da Seletividade em função da Essencialidade. Em linhas gerais, apregoa a tributação menor para produtos essenciais e a tributação maior para os produtos supérfluos e, segundo o texto constitucional, tem expressa aplicação ao IPI e ao ICMS[342].

Especificamente quanto ao ICMS, a LC nº 194/2022 introduziu o art. 18-A no CTN, estabelecendo que "os combustíveis, o gás natural, a energia elétrica, as comunicações e o transporte coletivo são considerados bens e serviços essenciais e indispensáveis, que não podem ser tratados como supérfluos" (Brasil, 2022c), proibindo, ainda, que as operações e prestações em questão sejam tributadas por alíquotas maiores que a alíquota interna padrão e facultando aos Estados e ao DF a aplicação de alíquotas reduzidas para tais casos.

Assim, a eleição normativa de produtos essenciais, com determinação de que deverão sofrer uma tributação reduzida em relação aos demais (menos essenciais ou até mesmo supérfluos) é uma forma de materialização do Princípio da Seletividade em função da Essencialidade que, por sua vez, está em perfeita sintonia com o respeito ao Princípio da Capacidade Contributiva. A exoneração dos produtos essenciais deixa-os mais acessíveis aos menos abastados, colaborando com a atenuação da regressividade da tributação no consumo.

A própria instituição de benefícios fiscais no ICMS, com destaque, no Estado de São

---

[341] "A isenção não é privilégio de classe ou de pessoas, mas uma política de aplicação da regra da capacidade contributiva ou de incentivo de determinadas atividades, que o Estado visa a incrementar pela conveniência pública" (Baleeiro, 2010, p. 931).

[342] O art. 155, §2º, inc. III, da CF estabelece que o ICMS "poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços" (Brasil, 1988), ao passo que o art. 153, §3º, inc. I, da Carta Magna prevê que o IPI "será seletivo, em função da essencialidade do tributo" (Brasil, 1988). Na comparação, à primeira vista, verifica-se que a observância desse princípio é obrigatória para o IPI ("será seletivo") e facultativa para o ICMS ("poderá ser seletivo"). Entretanto, ao interpretá-lo sistematicamente com o Princípio da Capacidade Contributiva, tem-se que este é revelador daquele, permitindo a conclusão de que sua aplicação ao ICMS também é de rigor.

Paulo, para as isenções, as reduções de base de cálculo e os créditos outorgados, deve estar condizente com o Princípio da Seletividade em função da Essencialidade e, por consequência, em harmonia com o Princípio da Capacidade Contributiva. Logo, a tributação sobre o consumo dessas mercadorias essenciais à população será em patamar inferior às demais mercadorias, muito por conta dos citados benefícios fiscais, prestigiando o valor da justiça fiscal.

Outro instituto jurídico utilizado na busca pela plena aplicação prática do Princípio da Capacidade Contributiva diz respeito à progressividade tributária. Por esse mecanismo, aumenta-se a alíquota (o percentual) conforme ocorra o aumento da base de cálculo[343]. A "progressividade é um dos princípios mais eloquentes de um sistema tributário. Existe um grande apelo social embutido no princípio de que os mais ricos devem contribuir mais com o desenvolvimento da sociedade e o financiamento do Estado" (Pires, 2022, p. 3).

A progressividade é mais facilmente observada na tributação sobre renda e patrimônio:

> A equidade vertical ou progressividade também é algo que deveria estar presente no sistema tributário como um todo. [...] as alíquotas efetivas deveriam ser crescentes de acordo com a capacidade contributiva. [...] a maior justificativa é de fato uma menor desigualdade entre as pessoas de uma mesma sociedade. [...] na medida em que a desigualdade de resultados afeta a estabilidade política dos países e isso, por sua vez, tem impacto relevante sobre o desempenho econômico, trata-se também de algo que pode afetar o desenvolvimento econômico *per se*. Uma maior progressividade exige que o desenho do sistema tributário de um país seja pensado como um todo, já que a tributação indireta, sobre o consumo, é regressiva por definição (com as pessoas mais pobres pagando proporcionalmente mais impostos e contribuições do que os mais ricos em relação às suas rendas, uma vez que os preços de diversos bens e serviços são os mesmos independentemente de quem é o consumidor). Embora haja [...] formas de minimizar a regressividade da tributação indireta – tais como alíquotas semelhantes sobre bens e serviços, [...] a devolução de tributos para certos grupos da população –, ainda assim a progressividade da carga tributária como um todo acaba tendo que ser buscada principalmente na tributação sobre renda e patrimônio (Borges, 2022, p. 220).

Embora a progressividade no seu viés fiscal, com finalidade arrecadatória, seja a técnica mais observada no ordenamento jurídico, com destaque para o imposto de renda, informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei[344], e para o IPTU, que poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel[345], é importante reconhecer que também pode estar associada à extrafiscalidade, como é o caso do ITR, que será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades

---

[343] A técnica da progressividade tributária não é sinônima de proporcionalidade. Em um imposto proporcional, a alíquota (percentual) é a mesma, inobstante a oscilação da base de cálculo, para mais ou para menos. Como exemplo de um imposto proporcional tem-se o ITCMD paulista, que apresenta a alíquota de 4% qualquer que seja a base de cálculo do bem ou direito transmitido.

[344] Nos termos do art. 153, §2º, inc. I, da CF (Brasil, 1988).

[345] Nos termos do art. 156, §1º, inci. I, da CF (Brasil, 1988).

improdutivas[346] e novamente o IPTU, cabendo ao proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado a penalidade de IPTU progressivo[347] no tempo[348].

Houve alteração jurisprudencial quanto à aplicabilidade da progressividade tributária. A súmula 656 do STF taxou de "inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para ITBI com base no valor venal do imóvel" (Brasil, 2003f). Já a súmula 668 do STF fixou como "inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC nº 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana" (Brasil, 2003e).

Nos dois casos, observa-se nítida restrição à progressividade em impostos de caráter real ou, a *contrario sensu*, a sua aplicabilidade apenas aos impostos pessoais. Nesses exemplos (ITBI e IPTU antes da EC nº 29/2000) a progressividade não estava expressa no texto constitucional como aplicável a ambos. A evolução jurisprudencial deu-se com o julgamento do RE 562.045/RS (Brasil, 2013), que permitiu o ITCMD progressivo, a despeito de inexistir à época[349] expressa previsão constitucional e mesmo diante de um imposto real.

> O fundamento utilizado [pelo STF] diz respeito à técnica da progressividade e mensuração da capacidade contributiva, que leva em conta o valor dos quinhões recebidos pelos herdeiros, aplicável, inclusive para um imposto real, como é o caso do ITCMD, que incide sobre a transmissão de bens e direitos por sucessão hereditária (*causa mortis*) ou por doação (não onerosa). Essa progressividade [...] é admitida expressamente na Resolução do Senado Federal 9/92, que também fixa a alíquota máxima [...] em 8%, tudo com fundamento na competência constitucionalmente deferida pelo art. 155, §1º, inc. IV, da CF (Martins; Scardoelli, 2019, p. 125).

Na realidade dos impostos paulistas (ICMS, ITCMD e IPVA) não se observa, atualmente[350], a técnica da progressividade de caráter fiscal (finalidade arrecadatória), inexistindo a sua previsão explícita no texto da CE[351]. Como visto no capítulo anterior, segundo Sabbag (2010, p. 114), no caso do IPVA, as previsões constitucionais de fixação de alíquotas mínimas pelo Senado Federal e de alíquotas diferenciadas em razão do tipo e utilização do

---

[346] Nos termos do art. 153, §4º, inc. I, da CF (Brasil, 1988).
[347] Nos termos do art. 184, §2º, inc. II, da CF (Brasil, 1988).
[348] Martins e Scardoelli (2019, p. 135) asseveram que o princípio da progressividade que a CF delineou para o IPTU pode ser subdividido em: i) fiscal, cujo único objetivo é a arrecadação, em razão do valor do imóvel (CF, art. 156, §2º, I); ii) extrafiscal, que tem por objetivo promover a função social da propriedade, estabelecendo a progressividade no tempo do IPTU para o proprietário de imóvel subutilizado ou não utilizado que deixar de promover o seu adequado aproveitamento, nos termos do plano diretor do Município (CF, art. 182, §4º, II).
[349] A Reforma Tributária (Brasil, 2023a) contemplou a expressa previsão, no art. 155, §1º, inc. VI da CF, para que o ITCMD seja "progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação" (Brasil, 1988).
[350] Como visto, com a Reforma Tributária aprovada pela EC 132/2023 (Brasil, 2023a) o ITCMD será progressivo, o que demanda o fluxo de positivação até o momento não realizado.
[351] Assim, válido como um mecanismo de prestígio ao Princípio da Capacidade Contributiva, na vertente fiscal, não há exemplo prático da progressividade no cotidiano da tributação no Estado de São Paulo.

veículo podem suscitar uma progressividade extrafiscal (finalidade regulatória) a esse imposto.

No estudo da progressividade foi mencionada a possibilidade de sua associação com a extrafiscalidade, que também desempenha, autonomamente, um relevante papel na efetivação do Princípio da Capacidade Contributiva. Em aprofundamento ao parâmetro doutrinário de que na classificação de tributo quanto à sua finalidade, o fiscal almeja apenas arrecadar recursos para os cofres públicos e o extrafiscal não tem a arrecadação como escopo precípuo, mas sim a sua utilização como um instrumento estatal de intervenção em outras ordens, revestindo-se de um caráter regulatório (Martins; Scardoelli, 2019, p. 57), Mendes é preciso ao dissertar que:

> Em razão do caráter intencional do direito, devem ser, na sua interpretação, consideradas a finalidade e a função. A finalidade é o propósito de sua enunciação; a função é o papel intencionado que exerce sobre o destinatário. A extrafiscalidade caracteriza-se justamente na intenção (jurídica) de adoção de regra tributária com finalidades diversas daquela de levar dinheiro aos cofres públicos; deste modo, deve desempenhar uma dada função que confirme os escopos de sua enunciação. [...] A linguagem pode produzir efeitos sobre o destinatário não desejados pelo enunciador; de igual sorte, o direito pode gerar resultados não pretendidos pelo legislador. Nesse caso, não pode ser dito que o direito exerce uma função, em razão de não haver uma finalidade. Há, sim, uma disfunção tolerada ou não prevista pelo legislador. Desse modo, nem todos os efeitos produzidos pelas regras tributárias podem ser considerados extrafiscais. Aqueles não intentados, como o desestímulo ao emprego ao se tributar a folha de pagamento, devem ser considerados como o resultado de disfunções fiscais e não de funções extrafiscais (Mendes, 2009, p. 300-301).

Portanto, não é simplesmente pela irradiação de um determinado comportamento do contribuinte em sentido diverso da mera arrecadação tributária, que faz com que essa norma indutora se revista da extrafiscalidade, pois é necessário que esse intento seja a função dessa mesma norma, sob pena, inclusive, de se constituir em um privilégio odioso, considerado:

> [...] a autolimitação do poder fiscal, por meio da Constituição ou de 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 (Torres, 2005, p. 367-368).

Retomando as lições de Mendes, todos os tributos, sem exceção, podem cumprir, em diferentes graus, o desígnio da extrafiscalidade, de forma que, "quão mais intensa a finalidade extrafiscal – seja para incentivar, seja para desestimular a prática de condutas – menor o intento de levar recursos aos cofres públicos, e vice-versa" (2009, p. 302). Nesse raciocínio, a isenção é o limite do máximo estímulo, já que significa a anulação da função fiscal da regra tributária.

Basicamente, a extrafiscalidade pode se manifestar com o recrudescimento da norma tributária, tornando-a mais onerosa quanto ao seu cumprimento, o que tende a implicar em desestímulo a essa conduta, bem como, ao contrário, com a outorga de benesse no cumprimento

obrigacional, o que enseja o incentivo para o atendimento do comportamento almejado, seja com relação à obrigação tributária principal, seja com relação à obrigação tributária acessória.

Apesar de inexistir unanimidade[352] quanto à compatibilidade da extrafiscalidade com o Princípio da Capacidade Contributiva, a sintonia parece ser a linha mais aceitável:

> [...] dois fatos idênticos, sob o aspecto extrafiscal, não devem ensejar o mesmo ônus tributário, se suas dimensões econômicas forem diversas. [...] dois fatos idênticos sob o aspecto econômico não necessariamente deverão sofrer a mesma tributação, se apresentarem distinções relevantes no âmbito extrafiscal (Mendes, 2009, p. 212).
>
> [...] não se pode afastar a aplicação da capacidade contributiva diante de um mero objetivo extrafiscal. É preciso [...] que o objetivo extrafiscal seja razoável, e que prevaleça diante de um juízo de ponderação de valores entre a igualdade e a capacidade contributiva, a fim de que não sejam criados privilégios odiosos sob o pano da extrafiscalidade (Ribeiro, 2009, p. 224).

A funcionalidade inerente às normas tributárias, de provimento de recursos ao Estado a partir de sua própria sociedade, está contextualizada na ordem tributária inserida na CF. O STN em si, considerado isolado e estaticamente, tem no máximo respeito ao Princípio da Capacidade Contributiva o seu sentido. Por seu turno, o papel da tributação no contexto constitucional mais amplo, a sua função na consecução dos objetivos fundamentais previstos na referida CF, vai além da manifestação da justiça fiscal[353] impositiva e deve corroborar com a construção de uma sociedade livre e solidária, com o desenvolvimento nacional sustentável, dentre outros aspectos.

4.1.2 A aplicabilidade do Princípio da Capacidade Contributiva e seus limites, o "mínimo vital" e o "não confisco"

A aplicabilidade imediata a que se sujeita o Princípio da Capacidade Contributiva é extraída do próprio texto constitucional, nos §§ 1º e 2º do art. 5º (Brasil, 1988)[354], e reforçada

---

[352] Para Costa, "a inobservância da graduação dos impostos consoante a capacidade contributiva dos sujeitos somente está autorizada diante da tributação extrafiscal, para o alcance de finalidades homenageadas pela ordem constitucional" (2003, p. 108). No sentido conciliatório afirma que na instituição "de tributos progressivos ou regressivos que atendam a fins extrafiscais a incidência do princípio não está totalmente afastada, pois o legislador não poderá descuidar-se da preservação dos limites que o mesmo impõe: a manutenção do mínimo vital, o não atingimento do confisco e o não cerceamento de outros direitos [...]" (Costa, 2003, p. 109).

[353] Conti observa que "a estrutura tributária deve guiar-se no sentido da Justiça Fiscal, e os critérios utilizados deverão ter por meta atingir esta Justiça Fiscal. Ela tem de ser justa, de modo a se fazer com que haja uma adequada distribuição do ônus tributário entre os indivíduos" (1997, p. 11). Aqui, nessa distribuição do ônus tributário, é possível extrair a justiça fiscal como equidade.

[354] Tais parágrafos do art. 5º (que elenca os direitos e garantias fundamentais) apregoam que as normas definidoras desses direitos e garantias têm aplicação imediata. Ainda, tais direitos e garantias não estão restritos aos listados no referido artigo, abrangendo, também, os expressos no restante do texto constitucional, não excluindo aqueles decorrentes do regime e dos princípios adotados por ela (CF).

pelos julgados do STF, com o destaque para o RE 562.045/RS:

> [...] todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo [...], tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Todos os impostos, repito, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante [...] (Brasil, 2013).

A partir da inafastabilidade do Poder Judiciário[355], cada exação pode ser questionada à luz da ausência de sincronia com os princípios tributários, dentre eles o Princípio da Capacidade Contributiva, diante de sua aplicabilidade imediata (não é uma norma programática[356])[357].

Uma reflexão tangencial merece ser referenciada. A primeira parte do texto do §1º do art. 145 da CF[358] é muito debatida na comunidade acadêmica, ao passo que a segunda[359], às vezes, passa por desapercebida. Esta, no entanto, por estar em plena sintonia com as amarras do STN, confirma o teor do Princípio da Capacidade Contributiva, pois a busca de identificação de sinais de riqueza pela administração tributária deve respeitar todos os direitos individuais e todos os limites legais. Essa identificação confere efetividade aos objetivos da justiça fiscal.

Costa invoca um princípio implícito no ordenamento jurídico com essa diretriz (princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais[360] por via da tributação):

> [...] se o ordenamento constitucional ampara determinados direitos, não pode, ao mesmo tempo, compactuar com a obstância ao seu exercício mediante uma atividade tributante desvirtuada. A atividade tributante [...] não pode conduzir, indiretamente, à indevida restrição ou inviabilização do exercício de direitos fundamentais. O princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação projeta seus efeitos [...] no próprio Texto Fundamental. Todas as normas constitucionais vedatórias da tributação em determinadas situações ou em relação a determinadas pessoas, bem como aquelas garantidoras do exercício de direitos, representam sua aplicação, tais como as imunidades e os princípios tributários (Costa, 2003, p. 105).

---

[355] O art. 5º, inc. XXXV, da CF prevê que "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito" (Brasil, 1988).

[356] "[As normas programáticas] são [...] vagas, de grande densidade semântica, mas com baixa efetividade social e jurídica, não gerando, em sentido estrito, direitos subjetivos públicos para a população" (Santos, 2000, p. 8).

[357] Mota Filho (2006, p. 41) e Oliveira (1998, p. 73) destacam que o Princípio da Capacidade Contributiva tem sim um substrato programático, porém, simultaneamente, apresenta um caráter preceptivo, uma inegável juridicidade.

[358] Essa primeira parte tem a seguinte redação: "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]" (Brasil, 1988).

[359] Essa segunda parte tem a seguinte redação: "[...] facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte" (Brasil, 1988).

[360] "Os direitos fundamentais [...] são [...] a expressão do conteúdo da dignidade humana e a sua realização efetiva nas instituições sociais" (Weber, 2013, p. 200). A satisfação das necessidades básicas de um cidadão é um elemento essencial, associando o seu mínimo à ideia de bem primário de Rawls na sua concepção política de justiça, tal qual as "condições de possibilidade do exercício da cidadania no sentido amplo" (Weber, 2013, p. 201).

Mais uma vez, ao resgatar pesquisa anterior que abrangeu o Princípio da Capacidade Contributiva, a delimitação gráfica da área de atuação desse mandamento é capaz de ajudar a elucidar os parâmetros a serem respeitados para que a haja uma tributação justa[361].

Figura 1. Representação gráfica do Princípio Constitucional Tributário da Capacidade Contributiva

x-x-x	Princípio do Não-Confisco	x-x-x
Imunidades Tributárias	**Princípio da Capacidade Contributiva**	Demais Princípios Constitucionais Tributários
x-x-x	Mínimo Vital	x-x-x

Fonte: Elaborada e adaptada pelo autor (Scardoelli, 2004a, p. 63)

Na oportunidade, foram sistematizados os seguintes critérios verificadores de respeito ao Princípio da Capacidade Contributiva, de acordo com os quais a tributação:

> 1. Deve exonerar o [...] "mínimo vital" [...], comprometido com a viabilização da vida digna do contribuinte e sua família. Tributar o "mínimo vital" é exigir tributos daqueles que não possuem qualquer sinal de riqueza, ou [...] que não possuem qualquer capacidade contributiva; 2. Não deve ter o caráter de confisco tributário. [...] estará acima da capacidade contributiva do contribuinte a tributação com efeito de confisco, [pois] havendo o confisco, desrespeita-se o direito à propriedade privada e o direito de livre iniciativa, cerceando a ideia de continuidade das fontes de riquezas passíveis de tributação; 3. Deve respeitar as demais imunidades e os demais Princípios Constitucionais Tributários, haja vista que a capacidade de contribuir para a manutenção do Estado deve ocorrer num cenário de legalidade, de segurança jurídica, enfim, de acordo com as regras do STN, tido como um todo harmônico; 4. Deve propiciar a igualdade real tributária, no sentido de se atenuar as desigualdades existentes e inerentes a um sistema econômico de capitalismo de mercado. Busca tributar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualam. Para tal, várias as técnicas hoje existentes, dentre elas a progressividade, a exoneração tributária e a seletividade em função da essencialidade; 5. Deve ser norteada pela Justiça Fiscal. A tributação deve refletir um sentimento de justiça, sobretudo distributiva, pois que toda a vida em sociedade, a coletividade, deve ser de fato mantida pelo esforço conjunto de cada indivíduo e pessoa jurídica, sem qualquer tipo de privilégio; 6. Deve [...] fazer com que cada um colabore de acordo com a sua capacidade de contribuir. [...] a capacidade contributiva deve ser aferida de maneira concreta, não meramente ideal ou legislativa. É insuficiente que uma lei, aparentemente, crie a expectativa de que a tributação prevista esteja de acordo com o Princípio da Capacidade Contributiva. É essencial que, na realidade, o Princípio da Capacidade Contributiva enquanto vetor do STN (enquanto Justiça Fiscal) esteja presente (Scardoelli, 2004a, p. 81-82).

[361] Outra representação gráfica foi desenvolvida por Torres (2003, p. 439), que, em linhas gerais, trouxe a fundamentação constitucional para cada quadrante. Por exemplo, fundamentou o "mínimo existencial" nos arts. 5º, incs. XXXIV, LXXIII, LXXIV, LXXVI e LXXVII, 153, §4º, 196, 203, 208, inc. I, da CF. Ainda, uma outra diferença, diz respeito à baliza direita, denominada pelo referido autor como "proibições de privilégios odiosos (art. 150, II) e discriminações (arts. 151 e 152, CF)".

A presença de todos esses critérios reflete o respeito ao Princípio da Capacidade Contributiva, condizente com a justiça fiscal na vertente impositiva, devendo pautar as atividades legislativas[362] e administrativas:

> [O Princípio da Capacidade Contributiva] possui um duplo conteúdo, sendo, por um lado, objetivo, na medida em que, ao estabelecer as materialidades dos tributos, o legislador somente pode eleger fatos que possuam substrato econômico aptos a sujeitá-los à tributação e, por outro lado, subjetivo, pois estabelece os limites dentro dos quais o tributo pode ser exigido (Nagib, 2023, p. 293).

Na Figura 1 tem-se que nos limites inferior e superior à área de atuação da tributação justa (condizente, assim, com o Princípio da Capacidade Contributiva) estão, respectivamente, o ideário de "mínimo vital" e o Princípio do Não Confisco.

Em linhas gerais, o "mínimo vital" é tido como "mínimo existencial"[363] e compreende um conjunto de direitos[364], mais na linha dos sociais, que delimitam um mínimo necessário para que o cidadão (e sua família[365]) tenham uma existência digna[366] e livre[367].

> No contexto brasileiro, a defesa do mínimo existencial vem reforçar a proteção, promoção e eficácia de direitos fundamentais sociais básicos que muitas vezes são negligenciados pelo Legislador e pelo Executivo. Identificado [...] como direito fundamental implícito decorrente da dignidade da pessoa humana e da liberdade fática, teria a função subsidiária de servir como parâmetro de interpretação e aplicação dos direitos sociais. Pode configurar tanto um direito de defesa – esfera de ação livre do indivíduo que impede o Estado de tributar situações ou bens necessários à sua sobrevivência digna – como um direito a prestações estatais básicas – como, por exemplo, na área da saúde preventiva, curativa (de urgência e emergência), ensino

[362] "A sistemática de adoção de hipóteses de incidência na lei (e no caso brasileiro já indicadas previamente na CF e em LC), que indiquem capacidade contributiva, é a maneira concreta pela qual atuam os princípios da isonomia, legalidade e capacidade contributiva, eis que correlatos" (Ferraz, 2003, p. 208).

[363] Embora na presente pesquisa as expressões "mínimo vital" e "mínimo existencial" sejam tratadas como sinônimas, há quem associe a ideia de "mínimo vital" às condições mínimas para a sobrevivência física e o "mínimo existencial" às condições mínimas para a vida saudável, com dignidade (Weber, 2013, p. 199).

[364] O instituto do "mínimo existencial" invocado nos pleitos judiciais com vistas à determinação para que o Estado efetivamente preste os serviços relativos aos direitos sociais aos aspirantes vulneráveis é, em geral, rechaçado pelo Poder Público sob o argumento da "reserva do possível", na sua vertente de finitude do orçamento público e entendida como a falta de recursos públicos para atendimento dos pedidos (Sarlet; Figueiredo, 2013, p. 29).

[365] Pelo art. 226 da CF, "a família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado" (Brasil, 1988). A família figura, ao lado da sociedade e do Estado, como responsável por assegurar às crianças e aos jovens, com prioridade, "o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão", conforme o art. 227 da CF (Brasil, 1988).

[366] A dignidade da pessoa humana é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil enquanto Estado Democrático de Direito, previsto no art. 1º, inc. III, da CF (Brasil, 1988). "A dignidade da pessoa humana como preceito ético e fundamento constitucional exige do Estado não só respeito e proteção, mas garantia de efetivação dos direitos dela decorrentes. Toda a pessoa é sujeito de direitos e deveres e como tal deve ser tratada" (Weber, 2013, p. 198). A dignidade da pessoa humana "se constitui no referencial teórico e base de sustentação de toda a estrutura jurídica e social. Ela é um princípio sobre o qual se ergue a ordem constitucional. Significa [...] que não pode ser violada e que, ao mesmo tempo, deve ser protegida e promovida" (Weber, 2013, p. 199).

[367] A sociedade livre é um dos objetivos fundamentais do Brasil previsto no art. 3º, inc. I, da CF (Brasil, 1988).

> escolar fundamental, assistência social, assistência jurídica gratuita aos desprovidos de recursos e moradia simples a sem-teto ou a indigentes (Espinoza, 2017, p. 110).

Na seara tributária[368], o "mínimo vital" tende a significar aquela parcela de sinais de riqueza que não pode ser afetada pela tributação, exatamente pela falta de capacidade contributiva[369]. "Tratando-se do "mínimo vital", [...] a própria Lei Maior oferece os parâmetros para que o legislador infraconstitucional possa demarcar aquela quantidade de riqueza intocável pela tributação, pelo menos no que respeita à pessoa física" (Costa, 2003, p. 100). A autora acrescenta, dentre os fundamentos constitucionais garantidor do "mínimo vital", o teor do art. 7º, inc. VI, da CF, que apregoa o salário-mínimo:

> Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais: [...]
> IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo [...] (Brasil, 1988).

E conclui no sentido de que são esses itens que compõem o cesto de necessidades básicas, cujos recursos para atendimento configurariam o "mínimo imponível", no sentido tributário (Costa, 2003, p. 101).

Alguns debates tributários tangenciais relativos ao "mínimo vital" são observados na doutrina, como por exemplo a sua natureza jurídica. Direito fundamental, imunidade tributária, isenção e não incidência são alguns institutos apontados como tal:

> [...] para [...] Torres o conteúdo essencial dos direitos fundamentais sociais coincide com o mínimo existencial (sem excluir outros direitos não fundamentais, mas que podem compor o mínimo existencial), para [...] Barcellos o mínimo existencial é o próprio núcleo essencial da dignidade da pessoa humana (Sarlet; Rosa, 2015, p. 226).
>
> [...] A imunidade do mínimo existencial está em simetria com a proibição do excesso,

[368] O estudo do "mínimo vital ou existencial" abarca não só outros ramos do Direito (além do Direito Tributário), como também de outras ciências, inclusive a política. Por exemplo, no estudo de seu perfil político, Soares e Faria dissertam que possui caráter liberal e republicano, "liberal quando devem ser garantidas pelo Estado condições mínimas para o desenvolvimento do indivíduo e republicano quando, após o seu crescimento na sociedade, sem mais a necessidade do auxílio estatal e por já estar engajado socialmente, dá possibilidade deste indivíduo poder contribuir para o bem comum" (2016, p. 167). Em outro exemplo, no contexto do estudo do desenvolvimento, Bentes e Brígida asseveram que o "mínimo existencial" deve ser interpretado de maneira ambiciosa, capaz de promover a "dignidade da pessoa humana por meio da fruição dos direitos fundamentais e o pleno desenvolvimento da personalidade" (2018, p. 118). Do ponto de vista de políticas públicas, Siqueira, Motta e Mendonça propõem um programa de renda básica para garantia do mínimo vital (2020, p. 44).

[369] No Direito Tributário, a "reserva do possível" tem sido objeto de reflexões. "[A cláusula da reserva do possível] se mostra de todo incompatível com o texto constitucional quando as restrições orçamentárias que justificam sua invocação não são ditadas por contingências externas ao Estado", mas decorrem "diretamente de opções políticas ou administrativas que impliquem renúncia aos mecanismos de financiamento estatal, em especial quando se deixa de explorar as possibilidades de tributação autorizadas pela Constituição" (Wasilewski; Gabardo, 2021, p. 727).

> fundada também na liberdade: enquanto esta impede a tributação além da capacidade contributiva, a imunidade do mínimo vital protege contra a incidência fiscal aquém da aptidão para contribuir (Torres, 2003, p. 436).
>
> [...] A preservação do "mínimo vital" [...] [corresponde] a uma isenção técnica, fundada na ausência de capacidade contributiva, não podendo [...] ser revogada. A capacidade contributiva só se pode reputar existente quando estiver presente alguma riqueza acima do "mínimo vital" [...] (Costa, 2003, p. 108).
>
> [O "mínimo vital"] não pode configurar renda, exatamente pela impossibilidade de implicar em acréscimo patrimonial. E por isso, a aquisição de disponibilidade de ganhos que não ultrapassam esse mínimo situa-se no campo da não-incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (Machado, 2003, p. 432).

Independentemente da natureza jurídica, fato é que eventual afronta ao "mínimo vital" no âmbito tributário deverá ser objeto de apreciação específica pelo Poder Judiciário[370], ressaltando-se que a técnica legislativa brasileira não tem por costume fixar parâmetros em moeda corrente, notadamente nas normas constitucionais de cunho principiológico.

Alguns parâmetros legais, tais como o salário-mínimo e a faixa de isenção na tabela progressiva do imposto de renda incidente sobre a pessoa física brasileira, não são coincidentes e oscilam ao longo do tempo, de forma que, a citada faixa isencional tem-se mostrado maior que o salário-mínimo (fixado, geralmente, ano a ano), embora com ritmo de mudança menor.

O casuísmo também é indicado dada as demais características de tempo e espaço num país continental como o Brasil. Às vezes, o "mínimo vital" na Região Sul é diverso da Região Norte, ou o "mínimo existencial" da década atual é diferente da década anterior.

> [No Brasil os] custos básicos para a sobrevivência digna do cidadão deveriam, por força das diversidades econômicas e sociais, ser apurados regionalmente. [...], ao final do levantamento realizado pela pesquisa [censo demográfico e social], teríamos vários mínimos existenciais para cada qual das regiões analisadas (Zilveti, 1998, p. 46).

Para fins tributários, no outro extremo do "mínimo existencial" (entendido como a falta de capacidade contributiva) está o Princípio do Não Confisco, previsto na CF, em seu art. 150, inc. IV, que veda aos entes federativos "utilizar tributo com efeito de confisco" (Brasil, 1988). Portanto, é o parâmetro máximo de atuação do Princípio da Capacidade Contributiva, a partir do qual a continuidade dos sinais de riqueza passíveis de tributação fica inviabilizada.

> [O confisco] envereda para a ideia de propriedade, uma vez que há confisco tributário quando o Estado, enquanto ente tributante, no exercício de seu poder de tributar, se

[370] Sarlet e Rosa (2015, p. 238) esclarecem que, "da pesquisa realizada no STF [...] o que se depreende é que [...] as decisões que não justificam e fundamentam o mínimo existencial são ainda frequentes". Argumentam, ainda, que, "frequentemente o mínimo existencial é invocado de modo abstrato ou mesmo retórico, ou – o que, ao fim e ao cabo, equivale praticamente ao mesmo – é referido à dignidade humana, mas também sem maior justificação".

> apropria de parcela considerável da propriedade do contribuinte, sem qualquer contrapartida em espécie. [...] o não-confisco deve propugnar por uma continuidade da tributação, [...] no sentido de não esgotamento da fonte de arrecadação. A tributação, por si só, não pode ser empecilho para o desempenho de qualquer atividade econômica lícita. Na gíria, a tributação com efeito de confisco resultaria na morte da "galinha dos ovos de ouro" e no fim da livre iniciativa (Scardoelli, 2004a, p. 69).

É preciso deixar claro que a tributação deve se amoldar ao direito de propriedade[371] e vice-versa. O direito fundamental de propriedade é garantido pelo texto constitucional[372], que deverá atender a sua função social e que, como regra, sua supressão só poderá ocorrer por meio de disciplina legal que estabeleça o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro[373].

Logo, "o conceito de confisco é identificável e tem sido tratado como sendo a absorção da propriedade particular pelo Estado, sem justa indenização [...] quando isso se dá por meio de tributo, estamos diante do confisco em matéria tributária" (Castilho, 2002, p. 45). O Princípio do Não Confisco protege o contribuinte contra a tributação em excesso, para além do Princípio da Capacidade Contributiva (Castilho, 2002, p. 93).

As insurgências tributárias sob o argumento de afronta ao Princípio do Não Confisco são decididas caso a caso pelo Poder Judiciário, cujo exemplo da decisão na ação direta de inconstitucionalidade (ADI) nº 1075 é bem ilustrativo:

> É cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de o STF examinar se determinado tributo ofende [...] o princípio [...] da não confiscatoriedade [art. 150, IV, da CF]. Hipótese que versa sobre o exame de diploma legislativo [...] que instituiu multa [...] de 300%. A proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa [...] resultante do inadimplemento [...] – [...] representa [...] a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna ou a prática de atividade profissional lícita ou [...] a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas. O poder público, [...] em sede de tributação [...], não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se [...] condicionada pelo princípio da razoabilidade, [...] verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais (Brasil, 2020b).

Tal qual o Princípio da Capacidade Contributiva e o instituto do "mínimo vital", também o Princípio do Não Confisco é um conceito aberto, a ser utilizado casuisticamente, segundo o

---

[371] Essa sintonia cabe também com outros direitos, tais como o de livre iniciativa, que é fundamento da ordem econômica, previsto no art. 170 da CF (Brasil, 1988). Um contribuinte não pode ter tolhido o seu direito de empreender em decorrência da tributação desarrazoada. "Se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em desapreço a esses mesmos direitos" (Costa, 2003, p. 104).

[372] Nos termos do art. 5º, incs. XXII, XXIII e XXIV da CF (Brasil, 1988).

[373] O confisco é o "ataque à propriedade privada, pelo Estado, sem compensação [...]" (Horvath, 2002, p. 46).

prudente critério do julgador, diante de um enfrentamento entre as partes na relação exacional.

> A caracterização do efeito confiscatório pressupõe a análise de dados concretos e de peculiaridades de cada operação ou situação, tomando-se em conta custos, carga tributária global, margens de lucro e condições pontuais do mercado e de conjuntura social e econômica (Brasil, 2010).

Esse último julgado (RE 448432/CE) albergou uma análise global da carga tributária para aferição, no caso concreto, de desrespeito ao Princípio do Não Confisco, ao passo que o penúltimo analisou uma incidência específica, concluindo que a multa de 300% é confiscatória. Não há, portanto, a partir desses julgados do STF, uma exclusão das abordagens (tributação isolada ou sistêmica) para enfrentamento de casos concretos pelo Poder Judiciário.

Outro ponto a se reparar diz respeito à sujeição ao Princípio do Não Confisco não somente por parte das espécies de tributos, mas também quanto as multas tributárias[374], punitivas ou moratórias. Aqui a fundamentação gira em torno mais na afronta aos direitos da propriedade privada e da livre iniciativa e menos sobre o Princípio da Capacidade Contributiva.

O Princípio do Não Confisco, por ser uma limitação ao poder de tributar e, portanto, um direito fundamental do contribuinte, tem aplicação imediata, a partir da interpretação sistemática dos §§ 1º e 2º do art. 5º da CF (Brasil, 1988).

O texto da CF que apregoa o Princípio do Não Confisco não excepciona nenhuma situação, ou seja, também a extrafiscalidade lhe deve respeito. Sob o manto da extrafiscalidade um tributo não pode ser expropriatório. Mesmo no exemplo da progressividade extrafiscal do IPTU prevista no art. 182, §4º da CF, a extrafiscalidade e a desapropriação estão em incs. separados (II e III), não se confundindo, ou seja, são possíveis consequências independentes:

> Art. 182. A política de desenvolvimento urbano, [...], tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes. [...]
> §4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica [...], exigir, [...], do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: [...]
> II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;
> III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, [...], assegurados o valor real da indenização e os juros legais (Brasil, 1988).

Além do "mínimo vital" e do Princípio da Capacidade Contributiva, também o Princípio

[374] Cavedon considera a aplicação do Princípio do Não Confisco não apenas aos tributos, mas também às multas tributárias, consideradas medidas sancionatórias, sob o enfoque fundante de três postulados jurídicos, quais sejam, proibição dos excessos, razoabilidade-equivalência e proporcionalidade em sentido amplo (2014, p. 111).

do Não Confisco não é integrado na legislação tributária por parâmetros monetários ou percentuais máximos de alíquotas, ou seja, inexiste norma cogente estabelecendo que uma tributação acima de tal valor e ou de tal percentual é confiscatória, reiterando-se que se trata de um conceito jurídico aberto, a ser enfrentando caso a caso pelo Poder Judiciário.

4.1.3 O Princípio da Capacidade Contributiva no Sistema Tributário Nacional sob o olhar da imposição tributária

A ordem tributária brasileira enquanto sistema de arrecadação de tributos está alicerçada numa amarração de normas com vistas a obter da sociedade os recursos públicos para o bom desempenho das atividades estatais. Nesse contexto, o Princípio da Capacidade Contributiva exerce uma função dúplice, ser corolário do Princípio da Isonomia Tributária na implementação da igualdade real e ser o vetor para uma tributação valorada como justa, capaz de extrair de cada contribuinte aquilo que é capaz de colaborar.

Dentre os diversos significados de justiça fiscal, com destaque para os vieses de justiça na tributação enquanto imposição tributária à sociedade e de justiça na distribuição dos recursos estatais arrecadados (Vitalis, 2018, p. 16-17), o Princípio da Capacidade Contributiva está indubitavelmente associado ao primeiro. O olhar focado na exigência tributária, se condizente ou não com a capacidade econômica de cada contribuinte, portanto, uma análise restrita ao STN em si, para dentro dele, permite a aferição da justiça fiscal no enfoque impositivo[375].

Assim, o campo de atuação da tributação está balizado lateralmente pelos princípios tributários, de um lado, e pelas imunidades tributárias, de outro lado, bem como verticalmente, tendo como piso o "mínimo vital" e como teto o Princípio do Não Confisco (Figura 1). E dentro desse campo de atuação, diante das diferenças existentes entre os contribuintes, cada qual deverá ser tributado de acordo com o que consegue contribuir, ensejando assim o tratamento desigual na medida em que se desigualam.

Vários são os institutos jurídicos previstos no próprio STN que dão concretude ao Princípio da Capacidade Contributiva, perante as mais variadas espécies tributárias (por exemplo, impostos e contribuições) e as suas respectivas classificações (por exemplo, impostos incidentes sobre consumo ou sobre o patrimônio), tais como os benefícios fiscais, o Princípio da Seletividade em função da Essencialidade, a técnica da progressividade e a extrafiscalidade.

---

[375] O STN como uma engrenagem aliada aos demais sistemas constitucionais, na dinâmica da busca constante pelos objetivos republicanos, possibilita a averiguação da sua relação com os institutos da justiça fiscal ampla, cidadania fiscal e sustentabilidade tributária, objetos de estudos no próximo capítulo.

Portanto, focado na autonomia da ordem tributária face aos demais subsistemas constitucionais, a tributação pode ser considerada justa quando sua exigência respeite os princípios e as imunidades tributárias, não abarque o "mínimo vital", não implique em expropriação da propriedade ou descontinuidade da livre iniciativa lícita (não confisco) e seja modulada para que cada contribuinte colabore segundo sua capacidade econômica.

Para trazer à baila a análise da tributação estadual paulista (ICMS, IPVA e ITCMD) incidente sobre o setor agrícola sob a ótica do Princípio da Capacidade Contributiva cabe, primeiro, verificar o funcionamento desse procedimento de transferência de recursos dos particulares para o Estado, ou seja, como a relação tributária, de cunho público-obrigacional é implementada. Afinal, a forma como se dá esse relacionamento entre partes com interesses antagônicos (Fisco e contribuintes) influencia na harmonia e na eficiência do sistema tributário.

4.2. A relação tributária no Brasil: seu caráter público-obrigacional

Embora o funcionamento da engrenagem tributária tenha na obediência às normas tributárias pelo contribuinte uma premissa relevante, com a maior parte dos tributos brasileiros lançados por homologação[376], é fato que o chamado "dever-ser" previsto na legislação quanto ao pagamento do tributo nem sempre é respeitado, diante do inadimplemento ou da sonegação.

Assim, derivada da essência patrimonial da responsabilidade tributária, essa desobediência é tida como um ilícito fiscal que, por sua vez, enseja a aplicação de multas, moratórias, nos casos de mero inadimplemento do devedor, ou punitivas, nos demais casos, principalmente nas situações em que há falta de pagamento do tributo devido.

O descumprimento dos deveres instrumentais[377], que segundo o CTN são chamados de obrigações tributárias acessórias (Brasil, 1966), suscita a chamada "multa regulamentar", também conhecida como "multa isolada", que não deixa de ser uma multa punitiva. Em resumo, tanto a obrigação tributária principal, como a acessória devem ser cumpridas pelo sujeito passivo tributário, sob pena da sanção estatal, que no caso é a multa tributária[378].

---

[376] Na constituição do crédito tributário pelo lançamento "por homologação", o contribuinte apura o tributo devido, declara oficialmente o que entende ser o montante desse tributo devido e antecipa o recolhimento sem prévia análise do Poder Público, sujeitando tal procedimento à posterior homologação da autoridade administrativa, que ocorre, no mais das vezes, tacitamente (pelo decurso de tempo), conforme teor do art. 150 do CTN (Brasil, 1966).

[377] "A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária *stricto sensu*, como ao plexo de deveres instrumentais (positivos ou negativos) que gravitam em torno do tributo, colimando facilitar a aplicação exata da norma jurídica que o previu, [...] de conteúdo não-patrimonial [...]" (Carrazza, 2003, p. 305-306).

[378] "Conquanto as hipóteses de incidência das normas tributárias contenham descrição de fatos econômicos lícitos, a norma que cria a multa tributária, por sua vez, descreve situações objetivas de incidência da regra sancionatória *ex lege* (fatos ilícitos tributários) [...]" (Dalla, 2002, p. 243).

Da obrigação tributária decorre o crédito tributário, que alcança não somente o tributo, mas, também, "as penalidades que incidam sobre ele" (Brasil, 2008b). Assim, o crédito tributário (tributo mais multa, quando o caso) é constituído pelo lançamento e tem no pagamento por parte do contribuinte a sua principal causa de extinção[379].

Ocorre que a pretensão de recebimento do crédito tributário pode sofrer resistência também por parte do sujeito passivo, por meio de defesas e recursos, administrativos e/ou judiciais, dando ensejo à suspensão da exigibilidade tributária quando no bojo do processo administrativo fiscal[380], sendo que a decisão final nele proferida, se favorável ao Poder Público, tende a culminar na exigência judicial, sujeita, por sua vez, ao rito processual de cobrança.

Portanto, se por um lado, a obrigação tributária, de natureza pública, que tem o contribuinte como sujeito passivo (devedor) e a Fazenda Pública como sujeito ativo (credor), pode simplesmente resultar no pagamento por parte do devedor do crédito tributário dela decorrente, de forma espontânea, com o recolhimento da guia na data do vencimento, por outro lado, pode ensejar uma disputa, administrativa e/ou judicial, com um longo percurso até que a obrigação fiscal venha a ser efetivamente satisfeita. A multa fiscal, aqui, é tida como um instrumento para desincentivar o ocultamento da obrigação tributária.

4.2.1 A relação tributária e a clássica ideia sancionatória, inclusive com sua criminalização

Sob a ótica do credor[381], diante da ocorrência do fato gerador e consequente nascimento da obrigação tributária, o seu direito subjetivo de constituir o crédito tributário (líquido, certo e exigível) deve ser exercido antes de se operar a decadência[382]. Para tal, existe todo um aparato fiscalizatório da Administração Tributária, prestigiado constitucionalmente com precedência sobre os demais setores administrativos e com recursos prioritários, considerado uma atividade essencial ao funcionamento do Estado[383].

Em linhas gerais, integrando o Poder Executivo, cada nível de governo no Brasil possui

---

379 Nos termos dos arts. 142 e 156, inc. I, do CTN (Brasil, 1966).

380 Nos termos do art. 151, inc. III, do CTN (Brasil, 1966).

381 Conhecido como sujeito ativo tributário ou designado como Fazenda Pública, Poder Público, entes tributantes (União, Estados, DF e Municípios), administração tributária ou fazendária, ou ainda, simplesmente de fisco.

382 O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados "do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (Brasil, 1966).

383 A primazia constitucional da Administração Tributária pode ser constatada com os incs. XVIII e XXII do art. 37, pelos quais "a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos [...]" e "as administrações tributárias [...], atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais [...]" (Brasil, 1988).

a sua Administração Tributária[384], com servidores públicos de carreira, cujos papéis principais são fiscalizar e arrecadar tributos, "respeitados os direitos individuais e nos termos da lei", conforme o art. 145, §1º, da CF (Brasil, 1988). A sua autoexecutoriedade se resume em conjugar o seu direito de examinar mercadorias, livros, arquivos e documentos dos sujeitos passivos e o concomitante dever destes de exibi-los, e está fulcrado no art. 195 do CTN (Brasil, 1966).

A atividade fiscalizatória poderá ter o auxílio da força pública, mesmo que o embaraço exercido pelo fiscalizado não configure crime ou contravenção (Brasil, 1966), o que, de certa forma, já denota uma predisposição à animosidade entre as partes. Dentre os já mencionados limites constitucionais impostos à fiscalização de tributos, estão os deveres de sigilo – fiscal e bancário – com uma série de particularidades[385].

Ao cabo do procedimento de fiscalização, cujas novas técnicas[386] poderão ser aplicadas retroativamente (para fiscalizar tributos cujos fatos geradores ocorreram anteriormente e antes de operar a decadência)[387], diante da constatação de alguma infringência à legislação tributária, caberá privativamente à autoridade administrativa, constituir o crédito tributário, por meio do lançamento, conhecido, no jargão fiscal, como lavratura do auto de infração (AI):

> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (Brasil, 1966).

Há de se observar que a parte final do dispositivo normativo citado se refere às multas

---

[384] Receita Federal (esfera nacional) e Secretarias de Fazenda, Receita ou Finanças (âmbitos estadual e municipal).

[385] No desempenho da atividade fiscalizatória, a Administração Tributária tem acesso a uma série de informações relativas ao contribuinte fiscalizado, extraídas de seus registros fiscais e contábeis (tais como, fornecedores, clientes, preços, margens, endividamento, situações econômica e financeira e estados dos negócios) que, por força do art. 198 do CTN, não podem ser divulgadas. Trata-se do sigilo fiscal, que não é absoluto, diante das exceções previstas nos arts. 198 e 199 do CTN (Brasil, 1966). Já o sigilo bancário é disciplinado pelo art. 6º da LC nº 105/2001, que apregoa a possibilidade dos agentes fiscais examinarem documentos, livros e registros bancários de contribuintes apenas quando "houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente" (Brasil, 2001a) e que teve sua constitucionalidade reconhecida pelas ADIs 2386, 2390, 2397 e 2859 (Brasil, 2017e, 2016c, 2017d, 2017c).

[386] Enquanto o lançamento tributário "reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada" (Brasil, 1966), aplica-se, ao mesmo lançamento, a legislação que, "posteriormente à ocorrência do fato gerador [...], tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas [...]" (Brasil, 1966). Portanto, as novas técnicas de fiscalização tributária terão aplicabilidade imediata e inclusive poderão ser utilizadas na apuração e lançamentos de créditos tributários de exercícios anteriores.

[387] A LC nº104/2001 introduziu a "norma anti-elisão" no CTN, pela qual a autoridade fiscal "poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária" (Brasil, 2001b). Observa-se uma tendência de fortalecimento das prerrogativas fiscais, num pano de fundo de caráter contencioso da relação tributária entre Fisco e contribuintes, visando coibir a dissimulação.

tributárias, fixadas em moeda corrente, que possuem natureza sancionatória, e tendem a ser de grande monta, sob o argumento de coibir os desvios de conduta por parte dos devedores tributários. Embora significativo, o montante da multa tributária não pode ser exorbitante a tal ponto de ofender o já estudado Princípio do Não Confisco, nos termos já decididos pelo STF:

> A multa punitiva é aplicada [...] no descumprimento voluntário da obrigação tributária prevista na legislação [...]. Trata-se da sanção [...] para coibir a prática de ilícitos tributários. [...], conferindo especial relevo ao caráter pedagógico da sanção, que visa desestimular a burla à atuação da administração tributária, deve ser reconhecida a possibilidade de aplicação da multa em percentuais mais rigorosos (Brasil, 2014a).

A multa tributária é conhecida como "penalidade pecuniária" e está ao lado do tributo na composição do crédito tributário, nos termos do art. 113, §1º do CTN, pelo qual "a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente" (Brasil, 1966).

O caráter pedagógico mencionado no referido julgado do STF quer parecer uma tentativa de educar o contribuinte para que obedeça à legislação tributária, notadamente as normas de cumprimento de obrigações tributárias, sob pena de pesada reprimenda (no sentido de castigo), materializada na multa tributária, cujo patamar é constantemente questionado junto ao Poder Judiciário (STF), a exemplos do RE nº 582461 e do agravo de instrumento nº 851038:

> [...] A aplicação da multa moratória tem o objetivo de sancionar o contribuinte que não cumpre suas obrigações tributárias, prestigiando a conduta daqueles que pagam em dia seus tributos [...]. [...] para que a multa moratória cumpra sua função de desencorajar a elisão fiscal, de um lado não pode ser pífia, mas, de outro, não pode ter um importe [...] confiscatório, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. [...] não é confiscatória a multa moratória no importe de 20% (Brasil, 2011e).

> [...] O entendimento desta Corte é no sentido de que a abusividade da multa punitiva apenas se revela naquelas arbitradas acima do montante de 100% do valor do tributo. [...] O valor da obrigação principal deve funcionar como limitador da norma sancionatória [...] (Brasil, 2015d).

Um aspecto relevante na responsabilidade tributária por infrações à legislação se refere a sua desvinculação à intenção do agente infrator (contribuinte). Como regra, tanto o erro[388] como a fraude[389] perpetrados pelo contribuinte ensejam a sua responsabilização tributária (a

[388] No universo da auditoria contábil, afeito à fiscalização tributária e utilizado na presente pesquisa, o termo "erro" aplica-se a ato "não-intencional de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros, informações e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da entidade, tanto em termos físicos quanto monetários" (Conselho Federal de Contabilidade – CFC, 2003).

[389] Nesse mesmo contexto, o termo "fraude" aplica-se "a ato intencional de omissão e/ou manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios, informações e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários" (CFC, 2003).

aplicação da multa punitiva). Portanto, a existência ou não de dolo ou mesmo de culpa[390] na conduta do contribuinte é irrelevante para aplicação da multa tributária.

A leitura do art. 136 do CTN traduz bem o ora explanado, pelo qual "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (Brasil, 1966). Essa norma inaugura a Seção IV ("Responsabilidade por infrações") do Capítulo V ("Responsabilidade tributária") do Título II do livro segundo desse importante diploma[391].

> A responsabilidade por infrações no Direito Tributário, relativamente ao descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, traduz-se, normalmente, em penas pecuniárias (multas), sendo, em princípio, de consideração puramente objetiva (*teoria da responsabilidade objetiva*), uma vez que não seria necessário pesquisar a eventual presença do elemento subjetivo (dolo ou culpa) (Sabbag, 2010, p. 724-725; Amaro, 2008, p. 444).

Ainda conforme o CTN, tradicional diploma normativo de 1966, tem-se que a atividade administrativa de constituição do crédito tributário (o lançamento) é vinculada e obrigatória, suscitando a responsabilidade funcional[392] do servidor público fazendário se assim não a conduzir, nos termos de seu art. 142 (Brasil, 1966). Logo, não cabe ao credor tributário analisar eventual conveniência ou oportunidade[393] para cobrar o tributo devido.

A título ilustrativo, seguem alguns exemplos de multas tributárias punitivas relativas aos impostos de competência do Estado de São Paulo, ICMS, IPVA e ITCMD, nessa ordem:

> Art. 85 - O descumprimento das obrigações principal e acessórias, instituídas pela legislação do [ICMS], fica sujeito às seguintes penalidades:
> I - infrações relativas ao pagamento do imposto: [...]
> b) falta do pagamento do imposto, quando o documento fiscal relativo à respectiva operação ou prestação tenha sido emitido mas não escriturado regularmente no livro

[390] Nesse ponto, os termos "dolo" e "culpa" estão mais afeitos à responsabilização civil. "O dolo constitui uma violação intencional do dever jurídico com o objetivo de prejudicar outrem" (Tartuce, 2022, p. 198). A culpa pode ser conceituada como o "desrespeito a um dever preexistente, não havendo propriamente uma intenção de violar o dever jurídico, que acaba sendo violado por outro tipo de conduta" (Tartuce, 2022, p. 199). O referido autor (2022, p. 463) esquematizou os três modelos jurídicos para a culpa, a imprudência ("falta de cuidado + ação"), a negligência ("falta de cuidado + omissão") e a imperícia ("falta de qualificação ou treinamento de um profissional para desempenhar uma determinada função").

[391] O livro segundo do CTN é denominado "Normas Gerais de Direito Tributário" e o seu título II é denominado "obrigação tributária" (Brasil, 1966).

[392] A responsabilidade funcional também é conhecida como responsabilidade administrativa do servidor público, entendida como aquela "que resulta do descumprimento de normas internas da entidade a que está vinculado, da violação do correto desempenho do cargo ou da infração de regras estatutárias" (Gasparini, 2012, p. 120).

[393] A princípio, a constituição do crédito tributário não é uma atividade discricionária da administração tributária e de seus servidores públicos, pois não há juízo de conveniência e oportunidade no lançamento tributário. Diante da ocorrência de fatos geradores, a autoridade fiscal não pode escolher, a seu bel-prazer, cobrar o tributo de "A" e não cobrar de "B". Ao contrário, a autoridade fiscal, "a quem incumbe lançar, deve se fiar às imposições da lei (vinculação), não lhe cabendo furtar-se à realização do ato de cobrança (obrigatoriedade)" (Sabbag, 2010, p. 741).

> fiscal próprio-multa equivalente a 75% do valor do imposto (São Paulo, 1989b).
>
> Art. 39 - Constituem condutas passíveis de imposição de multa:
> I - fraudar o recolhimento do imposto [IPVA], no todo ou em parte: multa de uma vez o valor do imposto não recolhido, nunca inferior a 100 UFESPs (São Paulo, 2008b).
>
> Art. 21 - O descumprimento das obrigações principal e acessórias, instituídas pela legislação do [ITCMD], fica sujeito às seguintes penalidades:
> I - no inventário e arrolamento que não for requerido no prazo de 60 dias da abertura da sucessão, o imposto será calculado com acréscimo de multa de [...] 10% do [...] imposto; se o atraso exceder a 180 dias, a multa será de 20% (São Paulo, 2000a).

Essa amostra dá a ideia da magnitude das multas punitivas no Estado de São Paulo, ora recaindo sobre o valor do imposto, ora sobre o da operação (o que é visto nas multas relativas ao ICMS), devidas pelo descumprimento das obrigações principais e acessórias. A aplicação dessas multas aos contribuintes paulistas que tenham inobservado a legislação tributária (por erro, com dolo ou culpa) corrobora a postura sancionatória da relação tributária, cuja mudança de paradigma será analisada no próximo tópico.

Essa lógica obrigacional e sancionatória tem propiciado, como já visto, com que a carga tributária gire em torno de 32,95% do PIB brasileiro (Brasil, 2022f), apesar dos problemas já apontados (inadimplemento e sonegação). Embora tal carga tributária esteja no patamar daqueles países mais ricos do mundo (por exemplo, os membros da OCDE[394]), a sua configuração quanto às bases de incidência, que faz ressaltar a regressividade, somada à vasta abrangência dos serviços públicos a cargo do Estado brasileiro, tendem a destacar a injustiça fiscal, além da insuficiência e da falta de qualidade desses serviços, resultando, como consequência natural, o que se convencionou chamar de "gana arrecadatória" do Poder Público.

A busca desenfreada por aumento de arrecadação tem como limites, dentre outros, os princípios constitucionais tributários e, também, o devido processo legal[395] e o contraditório[396]. Em linhas gerais, na ocorrência de uma sonegação tributária, o auditor fiscal (servidor público) deve constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício[397], que, por sua vez, por se tratar de uma acusação fiscal, suscitará a faculdade de o contribuinte apresentar sua impugnação e recursos no âmbito do processo administrativo fiscal previsto em lei de cada ente federativo[398].

---

[394] A média da carga tributária da OCDE em 2020 foi de 33,5% do PIB (Brasil, 2022f).

[395] O art. 5º, inc. LIV, da CF estipula que "ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal" (Brasil, 1988).

[396] O art. 5º, inc. LV, da CF prevê que "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes" (Brasil, 1988).

[397] Conhecido, na legislação fiscal, como auto de infração (AI) ou auto de infração e imposição de multa (AIIM).

[398] As defesas (reclamações ou impugnações) e os recursos interpostos pelo contribuinte no âmbito do processo administrativo fiscal (ou tributário) são causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, como bem estipula o art. 151, inc. III, do CTN (Brasil, 1966). No Estado de São Paulo é a Lei nº13.457/2009 que dispõe sobre o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício (São Paulo, 2009b).

A decisão final favorável ao credor em processo administrativo fiscal tem o condão de constituir definitivamente o crédito tributário, facultando à Fazenda Pública a sua exigência judicial, nos termos da Lei de Execuções Fiscais – LEF (Brasil, 1980), que, por sua vez, estipula todo o procedimento judicial de cobrança, com novo contraditório e ampla defesa, que poderá culminar, ao final, na definitiva constrição patrimonial do devedor, pela adjudicação ou pela conversão em renda, decorrente ou não de hasta pública da garantia ofertada.

Toda essa sequência ainda pode ser permeada pela mencionada inafastabilidade do Poder Judiciário. Assim, diante de uma sonegação fiscal e até a efetiva constrição patrimonial do devedor, com os possíveis processos administrativos e judiciais, é comum o transcorrer de anos, que muitas vezes culminam na ineficiência da cobrança tributária[399].

Durante esse tempo, muitas variáveis podem ensejar o não recebimento integral do crédito tributário, sejam elas implementadas pelo próprio devedor tributário, como o planejamento tributário evasivo[400] (a exemplo de restruturação societária com dilapidação patrimonial), ou decorrentes de eventuais medidas governamentais, como parcelamentos incentivados, remissões ou anistias. No primeiro caso, a dívida tributária deixa de ser paga por falta de lastro patrimonial do devedor, enquanto no segundo, a dívida tributária deixa de ser integralmente quitada por algum benefício fiscal outorgado pelo próprio credor.

Assim, não raras são as tentativas do Poder Público de coagir os contribuintes a recolherem tributos e algumas delas são chamadas de "sanções políticas", rechaçadas pelo STF:

> Súmula 70 do STF: é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio

[399] O lapso temporal entre a ocorrência do fato gerador do tributo e a constrição patrimonial do devedor que resiste (litígio tributário) tende a ser significativo, por alguns motivos. Primeiro, há um prazo decadencial de cinco anos para que a Fazenda Pública constitua o crédito tributário. Segundo, após constituído, o contribuinte pode se valer de defesas e recursos no âmbito do processo administrativo fiscal, cujo condão é suspender a sua exigibilidade. Terceiro, a decisão final no processo administrativo que confirma o crédito tributário o constitui definitivamente, iniciando-se o prazo prescricional de cinco anos para que seja exigido no Poder Judiciário. Quarto, o processo judicial tem natureza de execução, pois a certidão de dívida ativa relativa ao crédito tributário inscrito é um título executivo extrajudicial (art. 784, inc. IX, do Código de Processo Civil – CPC, Lei nº 13.105/2015). Essa execução fiscal é regida por lei específica (Lei nº 6.830/80), cujo procedimento possibilita a oposição de embargos pelo devedor, após a garantia do juízo. Quinto, tais embargos, que podem suspender a execução, faculta a alegação pelo devedor de toda e qualquer matéria de defesa (processo de conhecimento), desafiando os recursos do processo civil. Sexto, somente depois da decisão final favorável à Fazenda Pública dos embargos (transitada em julgado) é que a execução é retomada, para que se efetive a constrição patrimonial do devedor tributário, geralmente a partir da hasta pública ou leilão do bem dado em garantia, ou, ainda, de sua adjudicação pela Fazenda Pública.

[400] A evasão fiscal é tida como sonegação, na linha de qualquer artifício utilizado pelo contribuinte para fraudar ou ocultar a ocorrência de fatos geradores. Trata-se de uma forma ilícita de fugir do pagamento de tributos, como por exemplo, "a indústria que comercializa seus produtos sem emitir nota fiscal, ocultando suas operações do Fisco, com o objetivo de deixar de pagar tributos sobre a produção industrial (IPI), sobre a receita, lucro e faturamento (contribuições e IR), sobre a circulação de mercadorias (ICMS), entre outros" (Martins; Scardoelli, 2019, p. 388). Como contraponto, a elisão fiscal é entendida como o planejamento tributário lícito, decorrente, muitas vezes, de opções fiscais outorgadas pela legislação tributária, a exemplo da escolha do regime tributário do imposto de renda da pessoa jurídica, entre lucro real e lucro presumido (Martins; Scardoelli, 2019, p. 388).

> coercitivo para cobrança de tributo (Brasil, 1963a).
>
> Súmula 323 do STF: é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos (Brasil, 1963b).
>
> Súmula 547 do STF: não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais (Brasil, 1969b).

Além dessas conhecidas súmulas, o delineamento do que são as "sanções políticas" tem estado constantemente presente nas decisões do STF, tais como no RE nº 647885 (Brasil, 2023g) e nas teses dos temas 732 e 31 de repercussão geral (Brasil, 2023h, 2014b):

> [...] As sanções políticas consistem em restrições estatais no exercício da atividade tributante que culminam por inviabilizar injustificadamente o exercício pleno de atividade econômica ou profissional pelo sujeito passivo de obrigação tributária, logo representam afronta aos princípios da proporcionalidade, da razoabilidade e do devido processo legal substantivo (Brasil, 2023g).
>
> [...] É inconstitucional a suspensão realizada por conselho de fiscalização profissional do exercício laboral de seus inscritos por inadimplência de anuidades, pois a medida consiste em sanção política em matéria tributária (Brasil, 2023h).
>
> [...] É inconstitucional o uso de meio indireto coercitivo para pagamento de tributo – "sanção política" –, tal qual ocorre com a exigência, pela Administração Tributária, de fiança, garantia real ou fidejussória como condição para impressão de notas fiscais de contribuintes com débitos tributários (Brasil, 2014b).

Entretanto, a perquirição penal muitas vezes apresenta esse efeito (de "forçar" o recolhimento do tributo pelo contribuinte), pois, em determinado momento da sequência da cobrança[401], em paralelo à busca patrimonial para satisfação do credor tributário, tem-se o possível início da ação penal, cuja autoria (do crime tributário) não recai sobre a pessoa jurídica do contribuinte, mas sim na pessoa física responsável pela conduta criminosa.

> No Brasil, sonegar é crime. Desde a Lei nº 4.729/65, a sonegação é tipificada como crime [...]. Atualmente, a Lei nº 8.137/90, que definiu os crimes contra a ordem tributária, não mais menciona o termo sonegação, mas contempla todas as condutas outrora contempladas na lei anterior (Martins; Scardoelli, 2019, p. 667).

Os arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 especificam as condutas criminosas, que visam tutelar o Erário, um bem jurídico relevante contido na CF, sendo que as do art. 1º se referem a delitos tidos como crimes materiais, que demandam um resultado lesivo (no caso, a supressão ou redução de tributo), ao passo que as do art. 2º se referem a crimes formais, cujo resultado não

[401] Segundo a súmula vinculante nº 24, "não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incs. I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo" (Brasil, 2009a).

se encontra no tipo penal, bastando apenas a prática das indigitadas condutas.

> Art. 1° Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: [...]
> II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; [...]
> Pena - reclusão de 2 a 5 anos, e multa. [...]
> Art. 2° Constitui crime da mesma natureza:
> I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
> Pena - detenção, de 6 meses a 2 anos, e multa (Brasil, 1990a).

Essa coexistência ensejada pela conduta sonegatória, entre a cobrança tributária pela Fazenda Pública (patrimonial) e a perquirição penal pelo Ministério Público (liberdade) tem suscitado algumas outras reflexões. A extinção da punibilidade penal com o pagamento do tributo devido a qualquer momento[402] e a suspensão da pretensão punitiva penal durante o período em que um parcelamento tributário estiver em andamento[403] permitem a conclusão acerca do utilitarismo dado ao bem jurídico relevante (a ordem tributária) pelo contexto penal, ou seja, a lei penal visa, principalmente, forçar o contribuinte a pagar o tributo.

Tal coexistência (perquirições tributária pura e penal-tributária) apresenta uma vicissitude, já que a responsabilidade tributária (patrimonial) por infração à legislação tributária é objetiva, ou seja, a fiscalização tributária, ao constatar tal infração, constitui o crédito tributário, com exigência do tributo devido e da multa punitiva, sem que haja, necessariamente, uma análise subjetiva, nos sentidos de individualizar qual pessoa física gestora do contribuinte foi a responsável pela implementação do ato e de apontar se essa pessoa física agiu com dolo.

Logo, para fins de exigência tributária junto a um contribuinte pessoa jurídica, basta a constituição do crédito tributário (lavratura do AIIM) que, em regra, se atém a comprovar a infração à legislação tributária (por exemplo, a falta de pagamento de tributo), não se tendo como requisito a indicação de um responsável pessoa física ou mesmo se agiu dolosamente, pois a responsabilidade tributária é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN.

Ocorre que esse AIIM é o principal documento probatório que tende a instruir a ação penal de crime contra a ordem tributária e, como já apontado, essa responsabilidade penal tributária não recai sobre a pessoa jurídica, pois a pena é a restrição da liberdade, incidindo,

---

[402] O art. 34 da Lei nº 9.249/95 prevê a extinção da "punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137 [...], quando o agente promover o pagamento do tributo [...], inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia" (Brasil, 1995b). No entanto, ao julgar o *habeas corpus* nº 81.929, o STF apregoou que "o pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário" (Brasil, 2004).

[403] Como exemplo tem-se o art. 9º da Lei nº 10.684/2003, que prevê que "é suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137 [...], durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento" (Brasil, 2003g).

assim, sobre a pessoa física responsável pelo ato sonegatório (criminoso). Logo, criminalmente, a responsabilidade em questão é subjetiva, e as condutas, sobretudo as relacionadas no art. 1º da Lei nº 8.137/90 (Brasil, 1990a), exigem a comprovação do dolo (que não é presumido).

Não obstante, mesmo com essa dificuldade, a criminalização da sonegação é um instrumento que busca colaborar para a arrecadação tributária. A par da morosidade das etapas de cobrança tributária, fundamentada em legislações não tão recentes, oriundas de uma relação jurídica tradicionalmente sancionatória e do papel balizador desempenhado pelo STF no sentido de não admitir sanções políticas que coajam o contribuinte a pagar tributo, desempenha a Lei nº 8.137/90, na prática, tal papel de coação ao recolhimento tributário.

Também acolhidos pelo sistema jurídico pátrio com esse sentido de forçar a arrecadação tributária estão o protesto[404] da certidão de dívida ativa (CDA), o aumento das garantias e privilégios[405] do crédito tributário[406], a medida cautelar fiscal[407], o recrudescimento das atividades fiscalizatórias, muitas vezes divulgadas como operações de fiscalização tributária[408].

E nessa contextualização não pode ser deixada de lado a complexidade do STN, com muitas normas diárias editadas pelo Brasil afora[409], o que suscita o aumento contínuo do custo

---

[404] Pelo art. 1º da Lei nª 9.492/1997, "protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida" (Brasil, 1997c). O parágrafo único, incluído pela Lei nº 12.767/2012 dispõe que "incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as CDAs da União, dos Estados, do DF, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas" (Brasil, 2012a). O art. 784 do CPC elenca entre os títulos executivos extrajudiciais, no seu inc. IX, a "CDA da Fazenda Pública da União, dos Estados, do DF e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei" (Brasil, 2015c). Além de lei específica federal, há lei estadual paulista no mesmo sentido, Lei nº 11.331/2002 (São Paulo, 2002a). Da jurisprudência (ADI nº 5.135) se extrai que "somente pode ser considerada sanção política vedada pelo STF [...] a medida coercitiva do recolhimento do crédito tributário que restrinja direitos fundamentais dos contribuintes devedores de forma desproporcional e irrazoável, o que não ocorre no caso do protesto de CDAs" (Brasil, 2018).

[405] A prova documental de que um contribuinte não possui dívidas tributárias é denominada certidão negativa de débitos – CND, disciplinada entre os arts. 205 e 208 do CTN (Brasil, 1966) e é exigida em muitas circunstâncias do dia a dia empresarial, como por exemplo, para participar de concorrência pública (Brasil, 1966).

[406] Entre as garantias e privilégios do crédito tributário o destaque vai para a LC nº 118/2005, que incluiu o art. 185-A no CTN, que trata da determinação judicial de indisponibilidade de bens do devedor, na hipótese em que, citado, não pagar nem apresentar bens à penhora e não forem encontrados bens penhoráveis. Essa decisão será comunicada preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos que promovam "registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial" (Brasil, 2005b).

[407] Instituída pela Lei nº 8.397/92 (Brasil, 1992b), é um "instituto jurídico de cunho acautelatório, cujo objetivo [...] é evitar possíveis danos ao Erário, em virtude de tentativas de dilapidação patrimonial do sujeito passivo [...], antes ou no curso da prestação da tutela jurisdicional à Fazenda Pública [...]" (Scardoelli, 2010, p. 517).

[408] O portal institucional da SEFAZ-SP costuma evidenciar, em espaço nobre, as suas principais notícias, inclusive as constantes operações de fiscalização. O termo "operação" na seara fiscal diz respeito à ação articulada de um ou mais órgãos da Administração Pública (SEFAZ-SP, Ministério Público, Fundação de Proteção e Defesa do Consumidor – PROCON-SP, Polícia Civil etc.) que visa combater a sonegação e outros crimes. Geralmente, as operações de fiscalização são batizadas com nomes que fazem alusão ao setor objeto da ação. Por exemplo, em 23/08/2023 foi noticiada a "Operação Estampadora", em que a SEFAZ-SP e o Departamento Estadual de Trânsito – DETRAN fiscalizaram empresas estampadoras de placas veiculares do Mercosul (São Paulo, 2023zb).

[409] Apenas para se ter uma ideia, entre 1º/01/2023 e 12/09/2023 foram publicados, no Estado de São Paulo, entre fontes do Direito Tributário formais primárias e secundárias (leis, decretos, resoluções, portarias, decisões normativas, comunicados, entre outros), impressionantes 191 atos normativos (média de 22,5/mês). Nesse mesmo

de conformidade[410] por parte dos contribuintes.

O grande número de tributos no Brasil, composto por cinco espécies, com competência tributária atribuídas aos entes federativos (União, Estados, DF e Municípios), e cuja legislação tributária comporta, a partir do texto constitucional, leis complementares, leis ordinárias, tratados internacionais, decretos regulamentadores e normas complementares (resoluções, portarias, instruções normativas, entre outras), fulcradas no tradicional viés eminentemente arrecadatório e punitivo, são os elementos que caracterizam o STN como extremamente complexo, um verdadeiro "carnaval tributário" nas palavras de Becker:

> Nos últimos anos, a quantidade e variedade de tributos mascarados de 'empréstimos' é tão grande que formam um bloco carnavalesco: 'Unidos da Vila Federal'. O Presidente da República e o seu Ministro da Fazenda são os 'abre-alas'. O ritmo é dado pelo fêmur dos contribuintes, que também forneceram a pele para as cuícas. O Presidente e seus Ministros lançam ao público os confetes de nossos bolsos vazios e as serpentinas de nossas tripas. No Sambódromo conquistaram, por unanimidade, o prêmio: 'Fraude contra o Contribuinte' (Becker, 1999, p. 14).

Essa complexidade é reconhecida pelo próprio texto constitucional vigente, na medida em que apregoa tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte (MEs e EPPs), inclusive regimes especiais ou simplificados de tributação, de acordo com o art. 146, inc. III, alínea "d" da CF (Brasil, 1988). Essa determinação parte do pressuposto de que a tributação nacional é complexa. Tanto é assim que, mais recentemente, com aprovação da Reforma Tributária (EC nº 132/2023), foi inserido dentre os princípios a serem observados pelo STN o da simplicidade (Brasil, 2023a).

Apenas para constar, mesmo o regime único de arrecadação facultado a esse perfil de contribuintes (MEs e EPPs), conhecido como "Simples Nacional" (SN), disciplinado pela LC nº 123/2006, ainda é complexo. A determinação do valor devido mensalmente por tais empresas demanda, primeiro, o cálculo da alíquota efetiva, que conjuga a receita dos últimos 12 meses, a alíquota nominal e a parcela a deduzir, expostas em um dos cinco anexos da lei, conforme a atividade desempenhada pelo contribuinte, com determinações de percentuais máximos por tributos, segregação de receitas, entre outras particularidades. É o art. 18 da LC nº 123/2006 que demonstra o cálculo mensal do SN devido pelas MEs e EPPs (Brasil, 2006a).

---

período, o número de respostas a consultas tributárias que sanearam dúvidas dos contribuintes paulistas acerca da aplicação da legislação tributária local, foi de 622 atos administrativos. A soma dos atos normativos com os atos administrativos totaliza 813, o que resulta na média de quase 96 atos por mês (São Paulo, 2023zd).

[410] Os custos de conformidade correspondem aos gastos dos contribuintes para atender as obrigações tributárias. "Incluem os custos de tempo e recursos consumidos em atividades como cálculo e retenção de impostos e contribuições, preenchimento de declarações, atendimento a fiscalizações, e os gastos em planejamento tributário, pesquisas e treinamentos, entre outros" (Maia; Pessoa; Santos; Cabral, 2008, p. 53)

A leitura desse artigo (aqui não reproduzido devido à sua extensão, com 48 parágrafos, 63 incs. e 2 alíneas) permite a conclusão de que é jocoso o exemplo brasileiro de simplificação da tributação para as MEs e EPPs. Essa extensão, somada às sucessivas alterações, às referências a outros diplomas normativos, entre outros pontos, traduzem-no numa verdadeira colcha de retalhos normativos. O SN é, na verdade, complexo.

> Ao contrário da denominação dada, a legislação do SIMPLES é a mais complexa, confusa e caótica, por conta de sucessivas alterações legislativas, motivadas por interesses casuísticos que nada têm de interesse público. O Comitê Gestor do SIMPLES, dotado de poder normativo, vem despejando, periodicamente, e em escala industrial, preceitos dos mais absurdos e incoerentes, transformando a legislação do SIMPLES em um verdadeiro manicômio jurídico-tributário (Harada, 2021, p. 662).

Enfim, esse é o retrato clássico do STN, complexo, ineficiente, sem segurança jurídica, pouco transparente, suscitador de cargas tributárias desequilibradas, gerador de disputas interfederativas, fiscalizador, punitivo (tanto na esfera patrimonial, como na penal), custoso, moroso, muito escorado nos dispositivos do CTN (de 1966, que apregoa a responsabilidade objetiva e a interpretação literal na outorga de isenções[411]), que perenemente testa os limites constitucionais na busca por aumentos desenfreados na arrecadação, que não agrada à sociedade, não mais atrelados automaticamente aos gastos com políticas públicas sociais (como educação e saúde)[412], não à toa sempre sujeito à iniciativas de cunho reformador[413].

4.2.2 O Estado de São Paulo na vanguarda da mudança de paradigma da relação tributária

A par da evolução nacional[414] do dia a dia tributário observada nos últimos anos[415], o

---

[411] Nos termos do art. 111, inc. II, do CTN (Brasil, 1966).

[412] No curso da elaboração desta tese entrou em vigor a LC nº 200/2023, disciplinando o "Novo Arcabouço Fiscal" em substituição ao regime fiscal conhecido como "Teto de Gastos" (EC nº 95/2016) que, dentre outros aspectos, previa o excepcional desatrelamento (por 20 anos) entre alguns gastos públicos e a arrecadação tributária, tais como a saúde e a educação (cujas vinculações estão previstas no texto constitucional, nos termos, respectivamente, dos arts. 198, §2º e 212), o que implicou em congelamento dos valores destinados a essas despesas públicas (Brasil, 2016a). Já o "Novo Arcabouço Fiscal" estabeleceu que as despesas do governo poderão crescer entre 0,6% e 2,5% acima da receita do ano anterior em valores reais (corrigidos pela inflação), dentro do intervalo entre 50% e 70% da variação da receita primária do ano anterior, a depender do atingimento de metas de resultado primário (arrecadação menos despesas), o que implicará na autodenominada "sustentabilidade" para "garantir a estabilidade macroeconômica do País e criar as condições adequadas ao crescimento socioeconômico" (Brasil, 2023b).

[413] Durante a elaboração da presente tese foi aprovada a EC nº 132/2023, decorrente da Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº45-A de 2019, conhecida como "Reforma Tributária" (Brasil, 2023a).

[414] "A tendência do fisco moderno reside na priorização do aumento do índice de cumprimento voluntário das obrigações tributárias e na melhora dos serviços prestados ao contribuinte. Ademais, observa-se uma maior utilização da tecnologia da informação [...]" (Scardoelli, 2005, p. 126).

[415] Um exemplo de evolução nacional da dinâmica tributária brasileira é o documento fiscal eletrônico, com destaque para a nota fiscal eletrônica (NF-e), que veio para substituir aquela emitida "em papel". A NF-e é um documento de "existência apenas digital, emitido e armazenado eletronicamente, com o intuito de documentar,

Estado de São Paulo vem encabeçando uma série de alterações legislativas e de programas de governo que rompem com a realidade anterior detalhada no último tópico, de extrema legalidade, interpretação literal, responsabilidade objetiva por infrações, política sancionatória indistinta, complexidade e ineficiência da clássica noção da relação tributária brasileira[416].

Como exemplo inicial, tem-se a LC Paulista nº 939/2003 que instituiu o "código de direitos, garantias e obrigações do contribuinte no Estado de São Paulo" (São Paulo, 2003c). Com mais de vinte anos de vigência e ainda sem contar com um diploma normativo similar em caráter nacional[417], essa lei paulista inovou desde o seu título, ao prever ao lado dos direitos[418] e das garantias do contribuinte, também as suas obrigações[419].

> A regulamentação expressa dos direitos do contribuinte pelo novo Código, embora não elimine todas as práticas abusivas e resquícios de políticas de verdadeiro

para fins fiscais, uma operação de circulação de mercadorias ou uma prestação de serviços, ocorrida entre as partes" (Brasil, 2005c). A validade jurídica da NF-e "é garantida pela assinatura digital do remetente (garantia de autoria e de integridade) e a autorização de uso fornecida pelo Fisco, antes da ocorrência do fato gerador" (Brasil, 2005c). A definição legal da NF-e está no §1º da cláusula primeira do Ajuste SINIEF nº 07/2005, que assevera que se trata do "documento emitido e armazenado eletronicamente, de existência apenas digital, com o intuito de documentar operações e prestações, cuja validade jurídica é garantida por uma assinatura eletrônica qualificada e pela autorização de uso por parte da administração tributária da unidade federada do contribuinte, antes da ocorrência do fato gerador" (Brasil, 2005a). Outro exemplo é o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituído pelo Decreto nº 6.022/2007, o principal "avanço na informatização da relação entre o fisco e os contribuintes" (Brasil, 2007a). De modo geral, o SPED consiste na "modernização da sistemática atual do cumprimento das obrigações acessórias, transmitidas pelos contribuintes às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo assim a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital" (Brasil, 2007a). A definição legal de SPED está no art. 2º do referido decreto, que apregoa que "o SPED é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, [...], mediante fluxo único, computadorizado, de informações" (Brasil, 2007a).

[416] Silva pareou dois paradigmas aplicáveis ao combate à evasão fiscal, o "paradigma do crime", entendido como o receio dos contribuintes de serem severamente punidos diante do aumento da probabilidade de detecção de fraudes pelas Administrações Tributárias, suscitando a observância forçada das normas fiscais e o "paradigma do serviço", gerador da percepção da existência de uma justiça fiscal por parte dos contribuintes, a partir do tratamento como clientes pela Administração Tributária, num contexto de confiança e cooperação, capaz de estimular a observância voluntária das normas fiscais. Em conclusão, o autor entendeu que não há um paradigma único ou equivocado, devendo o contribuinte ser "tratado como uma espécie de cliente da administração pública, sendo, porém, punido quando houver desvio de conduta" (Silva, 2015, p. 161).

[417] Desde o projeto de lei complementar nº 646/1999, de autoria do então Senador Jorge Bornhausen, as iniciativas do tipo (instituição de código de defesa do contribuinte), tendem a sofrer críticas das Administrações Tributárias. Este projeto teve sua tramitação encerrada e não culminou a promulgação da almejada lei. Na ocasião dos debates legislativos, Francisco Neto expôs que "[tal projeto de lei] sofre repúdio dos meios fiscais, sob a consideração de que a sua aprovação beneficiaria sonegadores, corruptos e corruptores, em prejuízo da agilidade das máquinas fiscalizadoras [...] tem-se a impressão de que o fisco teria sérios obstáculos em sua atuação" (2002, p. 06).

[418] A rigor, a normatização infraconstitucional do conjunto de direitos e garantias dos contribuintes previsto em sede constitucional (composto por princípios e imunidades tributárias), num primeiro momento, não tem razão de ser, diante de sua aplicabilidade imediata extraída do próprio texto constitucional, mais precisamente no art. 5º, §1º (Brasil, 1988). Ocorre que alguns princípios tributários demandam alto grau de subjetivismo na sua aplicação pelo Poder Judiciário, dentre eles o da isonomia, capacidade contributiva e não-confisco. Aliada a essa dificuldade, está a cultura jurídica dominante no Brasil, de se interpretar a CF por normas infraconstitucionais, de se complementar, via legislativa, o teor dos ditames constitucionais (Martins; Scardoelli, 2003).

[419] A princípio, a previsão de "obrigações" atenua a alegação de que se trata de um diploma legislativo unilateral, que somente protegeria o contribuinte (Martins; Scardoelli, 2003).

> terrorismo fiscal anteriormente utilizadas, representa um passo importante na evolução que vem ocorrendo na cultura da Administração Tributária concernente ao relacionamento Fisco-Contribuinte. Isso, por um lado, deverá proporcionar maior segurança para os contribuintes e, por outro, maior eficácia ao sistema de arrecadação estadual (Malaquias; Balanin, 2003).

O referido diploma normativo bandeirante, ao associar no seu título, de um lado, os direitos e garantias e, de outro, as obrigações, todos relativos aos contribuintes paulistas, deixou uma semente do tema cidadania fiscal[420], que será mais detalhado no próximo capítulo.

Dentre os objetivos fixados no código[421], o primeiro tem um significado especial, qual seja, "promover o bom relacionamento entre o fisco e o contribuinte, baseado na cooperação, no respeito mútuo e na parceria, visando a fornecer ao Estado os recursos necessários ao cumprimento de suas atribuições" (São Paulo, 2003c), exatamente por propor uma aproximação entre as partes da relação tributária (Fisco e contribuintes), na tentativa de romper com a litigiosidade e indisposição presentes na visão clássica sancionatória já abordada.

A orientação gratuita dos contribuintes[422], também prevista nos objetivos dessa LC, no art. 2º, inc. V (São Paulo, 2003c), de certa forma outorga uma diretriz do que seria a administração tributária eficiente[423], corrobora para o alcance do direito dos consumidores de obterem esclarecimentos sobre os impostos incidentes sobre as mercadorias e serviços[424] e dá força ao programa estadual de governo denominado de "Educação Fiscal" (São Paulo, 2023zc).

A cidadania que decorre da educação fiscal[425] é tida como a consciência do cidadão da

---

[420] A conjunção de direitos e deveres como essência da cidadania é um primeiro aspecto relevante desse tema. "A cidadania é um *status* concedido àqueles que são membros integrais de uma comunidade. Todos aqueles que possuem o *status* são iguais com respeito aos direitos e obrigações pertinentes ao *status*" (Marshall, 1967, p. 76).

[421] No art. 2º da LC nº 939/2003 estão listados os objetivos do Código de direitos, garantias e obrigações do contribuinte no Estado de São Paulo (São Paulo, 2003c). Além daquele estipulado no inc. I, detalhado no corpo do texto, também estão entre os objetivos a proteção do contribuinte contra o exercício abusivo do poder de fiscalizar, de lançar e de cobrar tributo instituído em lei (inc. II), o resguardo da ampla defesa dos direitos do contribuinte no âmbito do processo administrativo-fiscal (inc. III), a prevenção e a reparação de danos decorrentes de abuso de poder por parte do Estado na fiscalização, no lançamento e na cobrança de tributos de sua competência (inc. IV), a adequada e eficaz prestação de serviços gratuitos de orientação aos contribuintes (inc. V), a segurança de uma forma lícita de apuração, declaração e recolhimento de tributos previstos em lei, bem como da manutenção e apresentação de bens, mercadorias, livros, documentos, impressos, papéis, programas de computador ou arquivos eletrônicos a eles relativos (inc. VI) e o regular exercício da fiscalização (inc. VII).

[422] "A efetiva educação tributária e a orientação sobre procedimentos administrativos" também constam no rol dos direitos do contribuinte paulista, previstas no art. 4º, inc. VIII da LC nº 939/2003 (São Paulo, 2003c).

[423] O Princípio da Eficiência está explícito no texto constitucional, no *caput* do art. 37 (Brasil, 1988), como um daqueles que a Administração Pública deve obediência e "exige que a atividade administrativa seja exercida com presteza, perfeição e rendimento funcional" de forma que "sua aplicação orienta e serve de fundamento para a construção de uma concepção de administração pública gerencial" (Baltar Neto; Torres, 2013. p. 62).

[424] O art. 150, §6º, da CF prevê a necessidade de uma lei que parametrize as medidas para que os consumidores sejam esclarecimentos sobre os tributos incidentes nas mercadorias e nos serviços (Brasil, 1988). Tal lei federal foi promulgada em 2012 sob o nº 12.741 (Brasil, 2012b). Portanto, é mais um exemplo do vanguardismo do diploma normativo paulista em debate, promulgado em 2003.

[425] Oliveira e Araújo defendem que indivíduos com nível elevado de informação e educação são importantes na construção de uma sociedade mais participativa e consciente, o que resulta em substrato ao "capital social e

importância do tributo para a sociedade. Esse tema permeará o próximo capítulo. Ainda, a harmonia entre Estado e sociedade também é colocada como um objetivo de destaque, na esteira da mudança de perfil da clássica ideia da relação tributária litigiosa.

O art. 4º da LC nº 939/2003 elenca os direitos do contribuinte paulista[426]. Entre eles, no inc. IX, está a "a apresentação de ordem de fiscalização ou outro ato administrativo autorizando a execução de auditorias fiscais, coleta de dados ou quaisquer outros procedimentos determinados pela administração tributária" (São Paulo, 2003c). Esse direito permite, por exemplo, o resguardo do contribuinte quanto a golpes engendrados por falsos fiscais tributários.

Por sua vez, o art. 5º da LC nº 939/2003 traz as garantias do contribuinte paulista[427], com destaque, no inc. III, para a presunção relativa da verdade "nos lançamentos contidos em seus livros e documentos contábeis ou fiscais, quando fundamentados em documentação hábil" (São Paulo, 2003c). Essa garantia reforça a tentativa de mudança de postura na relação tributária, deixando de preconceituar todo contribuinte como sendo um sonegador em potencial.

Uma importante ruptura no *status* então vigente diz respeito ao teor do seu art. 20, segundo o qual "a Secretaria da Fazenda não executará procedimento fiscal quando os custos claramente superem a expectativa do correspondente benefício tributário" (São Paulo, 2003c). Esse dispositivo supera a preocupação até então existente entre os auditores fiscais da SEFAZ-SP em torno do cometimento do delito de prevaricação[428] quando da não execução de

---

estabelecimento da justiça fiscal tributária, devido à busca maior de repressão à corrupção, diminuição na perda de arrecadação e baixa dos custos com fiscalização" (2015, p. 638).

[426] O rol de direitos dos contribuintes paulistas constante no art. 4º da LC nº 939/2003 (São Paulo, 2003c) parece a consolidação, num único artigo, de alguns direitos até então esparsos em vários diplomas do ordenamento jurídico. Como exemplos, a preservação do sigilo fiscal no inc. XVIII já constava no art. 198 do CTN (Brasil, 1966) e o direito de petição do inc. XIX estava inserido no rol de direitos fundamentais da CF (Brasil, 1988).

[427] A lista de garantias dos contribuintes paulistas constante no art. 5º da LC nº 939/2003 é uma compilação de garantias até então previstas em diversos diplomas normativos e na jurisprudência (São Paulo, 2003c). Por exemplo, a possibilidade de o contribuinte operar a denúncia espontânea de infração que tenha cometido à legislação tributária (incs. II e VII) já estava respaldada no art. 138 do CTN (Brasil, 1988) e o não encaminhamento ao Ministério Público, por parte da administração tributária, de representação para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária enquanto não proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência do crédito tributário correspondente (inc. IX) está em consonância com o teor da súmula vinculante nº 24, que prevê que "não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incs. I a IV, da Lei nº 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo" (Brasil, 2009a).

[428] O parágrafo único do art. 142 do CTN prevê que a "a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional" da autoridade fiscal (Brasil, 1966), a quem compete privativamente constituir do crédito tributário. Por sua vez, o art. 319 do CP estipula que crime de prevaricação consiste em "retardar ou deixar de praticar, indevidamente, ato de ofício, ou praticá-lo contra disposição expressa de lei, para satisfazer interesse ou sentimento pessoal" (Brasil, 1940). Por esses dois dispositivos, a postura da autoridade fiscal era sempre no sentido de constituir o crédito tributário, independentemente do seu valor, para não correr o risco de sofrer uma responsabilização funcional ou mesmo penal. No extremo, esse posicionamento, arraigado na cultura fiscal, algumas vezes ensejava a mobilização de toda a máquina estatal para a aferição de possível receita tributária em patamar que não suplantava os custos do próprio trabalho fiscal, da própria máquina estatal. Daí a relevância do teor do art. 20 da LC nº 939/2003 (São Paulo, 2003c), que rompe com ideia de autuação a qualquer custo, fiando-se no Princípio da Eficiência que deve sempre nortear a Administração Pública.

procedimentos fiscais mais onerosos do que a contrapartida em receita pública esperada. Ainda, atenua a característica da cobrança do tributo como "atividade administrativa plenamente vinculada" prevista no art. 3º do CTN (Brasil, 1966).

Aliás, tal orientação foi acolhida no texto no RICMS-SP pelo Decreto nº 62.761/2017, que acrescentou o art. 534-A, autorizando a SEFAZ-SP a não executar procedimento fiscal ou "lavratura de auto de infração que resulte na constituição de crédito tributário cujo valor atualizado, incluídos os acréscimos legais, não ultrapasse 100 UFESPs" (São Paulo, 2017a). O seu parágrafo único[429] previu a faculdade de ajuste desse valor por ato do Secretário da Fazenda "de forma a evitar a realização de procedimento fiscal ou a lavratura de auto de infração quando os custos claramente superarem a expectativa da correspondente receita" (São Paulo, 2017a).

Um pouco antes, a Lei Paulista nº 13.918/2009 deu nova redação ao art. 72, §2º, da Lei nº 6.374/89, apregoando que "em observância aos princípios da eficiência administrativa e da razoabilidade, o Auto de Infração e Imposição de Multas pode deixar de ser lavrado nos termos de disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda" (São Paulo, 2009a).

Aqui, além do já abordado Princípio da Eficiência inerente à Administração Pública (previsto no texto constitucional), aparece como fundamento explícito o Princípio da Razoabilidade. "O princípio da razoabilidade é um parâmetro de valoração dos atos do Poder Público para aferir se eles estão informados pelo valor superior inerente a todo ordenamento jurídico: a justiça" (Barroso, 1999, p. 215)[430]. A associação com a proporcionalidade é inevitável, conforme lição extraída da ADI nº 2551:

> O poder público, especialmente [...] na tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se [...] condicionada pelo princípio da razoabilidade, que traduz limitação material à ação normativa do Poder Legislativo. O Estado não pode legislar abusivamente. A atividade legislativa está [...] sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte [...] no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do poder público. O princípio da proporcionalidade, nesse contexto, acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do poder público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direitos de caráter fundamental constitucionalmente assegurados ao contribuinte. É que este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelo Estado (Brasil, 2003d).

[429] Esse dispositivo regulamentou o teor do art. 4º da Lei Paulista nº 16.497/2017 (São Paulo, 2017b).

[430] "É razoável o que seja conforme a razão, supondo equilíbrio, moderação e harmonia; o que não seja arbitrário ou caprichoso; o que corresponda ao senso comum, aos valores vigentes em dado momento ou lugar" (Barroso, 1999, p. 215).

A par da polissemia bem reiterada por Oliveira (2020, p. 64), em que a razoabilidade suscita os ideários de equidade, aceitabilidade, bom senso, moderação, entre outros, merece ser ressaltado o prestígio textual dado pela legislação tributária paulista, o que não deixa de ser uma medida vanguardista:

> Dentre os princípios constitucionais implícitos ressaltam os da proporcionalidade e da razoabilidade [...]. Embora tais princípios tenham finalidades semelhantes, diferenciam-se entre si. A proporcionalidade possui uma feição material e objetiva mais estruturada, a qual se expressa nos elementos da adequação, da necessidade e da proporcionalidade no sentido estrito quando da análise da relação meio-fim no ato jurídico posto sob exame. Já a razoabilidade se expressa em termos mais subjetivos, operando no campo hermenêutico na verificação da sintonia entre o critério e a medida adotados no ato jurídico examinado. Em que pese tratar-se de princípios distintos, não só pela origem, mas por suas características, ambos os cânones se revelam como importantes instrumentos de controle dos atos estatais abusivos, especialmente no âmbito da chamada hermenêutica pós-positivista, que se funda na ponderação dos princípios e valores constitucionais com vistas à solução de litígios. Esses princípios qualificam-se como parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais, consoante tem demonstrado a jurisprudência do STF (Oliveira, 2020, p. 155).

Essa tendência de mudança de postura na relação tributária pelo Estado de São Paulo é nitidamente constatada com o teor do *caput* do art. 72 da Lei Paulista nº 6.374/89, na redação dada pela Lei Paulista nº 13.918/2009, que colocou, antes da clássica característica sancionatória da administração tributária, a educação fiscal, a orientação dos contribuintes, o estímulo para atendimento voluntário da obrigação tributária:

> Art. 72. A administração tributária tem por atribuição fazer cumprir a legislação relativa aos tributos de competência estadual, devendo adotar, na sua consecução, procedimentos que estimulem o atendimento voluntário da obrigação legal, reduzam a inadimplência e reprimam a sonegação, tais como a educação fiscal, a orientação de contribuintes, a divulgação da legislação tributária, a fiscalização e a aplicação de penalidades (São Paulo, 2009a).

Portanto, escorado nos Princípios da Eficiência e da Razoabilidade, na postura educacional, a própria legislação tributária flexibilizou a cânone da cobrança tributária como uma atividade obrigatória e plenamente vinculada. Como integração aos dispositivos legais e regulamentares já mencionados, a Portaria SRE nº 51/2023 foi contundente ao elencar os requisitos necessários ao caso concreto para que um auto de infração não seja lavrado:

> Art. 1º - O [...] AIIM poderá deixar de ser lavrado quando, cumulativamente:
> I - a infração não implicar falta ou atraso no recolhimento do imposto;
> II - não existirem indícios de dolo, fraude ou simulação;
> III - ficar constatado que a infração não trouxe prejuízos à fiscalização, assim entendida qualquer ação ou omissão que:
> a) implique embaraço, atraso ou dificuldade à ação fiscal, inclusive o descumprimento

> à notificação fiscal específica;
> b) prejudique o controle fiscal sobre as operações ou prestações;
> IV - o contribuinte não tiver sido autuado por qualquer das infrações previstas no artigo 85 da Lei nº 6.374 [...] nos últimos 3 (três) anos;
> V - o contribuinte não possuir débitos, inscritos ou não em dívida ativa, ou, caso possua, estiverem com exigibilidade suspensa (São Paulo, 2023b).

Assim, o bom comportamento fiscal do devedor tributário e a inexistência de indícios de condutas desabonadoras por parte desse mesmo contribuinte resultam na não constituição do crédito tributário, sem qualquer limitação de valor.

Aliás, a limitação de multas regulamentares nos casos em que não há exigência de ICMS também foi contemplada pela citada Lei Paulista nº 16.497/2017, que introduziu o art. 85-A na Lei nº 6.374/89, pelo qual as multas a serem aplicadas nos casos em que "não há exigência do imposto serão limitadas a um por cento do valor total das operações de saídas e prestações de serviços realizadas pelo estabelecimento infrator nos doze meses anteriores ao da lavratura do auto de infração" (São Paulo, 2017b), condizente com a linha da praticabilidade tributária[431].

Em outra linha evolutiva, seguindo a esteira do art. 146-A da CF, inserido pela EC nº 42/2003, que prevê que a "lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo" (Brasil, 2003a), a Lei Paulista nº 13.918/2009 incluiu o art. 84-B na Lei nº 6.374/89, que elencou a garantia da livre concorrência como fundamento de novas medidas de fiscalização[432], tais como "ações preventivas e de fiscalização que visem minimizar a repercussão dos efeitos dos atos ilegais praticados por outras UFs", "incentivos compensatórios pontuais" e "outras medidas legislativas infralegais" (São Paulo, 2009a).

> O princípio constitucional econômico da livre concorrência tem [...] um caráter instrumental, pois a concorrência não constitui um fim em si mesma. Entretanto, detectada sua presença numa dada realidade, dali se extraem consequências importantes: o preço de produtos e serviços corresponderá ao estipulado pelo livre jogo das forças do mercado no justo equilíbrio entre a procura e a oferta, com significativos benefícios [...] para os consumidores e para a coletividade em geral. O papel reservado ao poder público [...] é o de fomentar a livre concorrência. As realidades e condutas que se mostrarem atentatórias ao princípio necessitam ser expungidas, sob pena de o poder econômico abusar de sua condição, com nefastos efeitos para os demais agentes, para os consumidores e para a sociedade em geral.

[431] O Princípio da Praticabilidade Tributária pode ser compreendido como o conjunto de técnicas que visa viabilizar a adequada execução do ordenamento jurídico, utilizando-se, notadamente, de meios eficazes e com menor custo (Costa, 2007, p. 53). Com base nesse princípio, as obrigações fiscais (principais e acessórias) devem ser eficientes para a proposta arrecadatória e de coibição da sonegação (ambas de interesse do Fisco), e, ao mesmo tempo, sem oneração excessiva por parte dos contribuintes e responsáveis.

[432] Para Oliveira e Araújo (2015, p. 638), garante-se a justiça fiscal com "formas eficazes de reprimir todos os tipos de corrupção e atos ilícitos que sirvam de escada para as ilegalidades tributárias e socioeconômicas".

> [...]. Ao Estado [...] é deferida a relevante tarefa de velar pela regularidade do mercado. Ao disciplinar normativamente a defesa da concorrência, deve mesmo estabelecer um conjunto de regras que tenham por objetivo a intervenção do Estado na vida econômica, de modo a garantir que a competição das empresas no mercado não seja falseada por meio de práticas colusórias ou abusivas (Petter, 2005, p. 223).

Na visão mais ampla da neutralidade fiscal[433], a tributação "não deve intervir na economia a fim de causar distúrbio na concorrência e, por outro lado, deve zelar pela edição de medidas fiscais possíveis tendentes à correção dos desequilíbrios de concorrência" (Carvalho, 2013, p. 53). De certa forma, essa lição prestigia a eficiência e a equidade enquanto planos da neutralidade fiscal, sendo a primeira um aspecto "eminentemente econômico – relaciona-se à não distorção econômica", ao passo que a segunda "constitui um aspecto legal voltado essencialmente à não discriminação e à não restrição" (Vitalis, 2018, p. 8).

Como, em tese, a carga tributária é um custo relevante no cenário empresarial e deve incidir de forma igualitária entre contribuintes que estejam em situações equivalentes (Princípio da Isonomia Tributária), tem-se que a prática sonegatória por parte de um *player* no mercado, coloca-o em vantagem de preços em relação aos demais contribuintes de seu setor econômico, já que os seus produtos ou serviços tendem a ser mais baratos diante da prática de ilícitos fiscais que culminam no não pagamento dos tributos devidos.

Ainda, o citado art. 84-B da Lei nº 6.374/89 também coloca, de forma expressa, como basilares, outros importantes fundamentos à atividade fiscalizatória, a exemplo da preservação do emprego, do investimento privado, do desenvolvimento econômico do Estado e da competitividade da economia paulista, embriões da ideia de sustentabilidade tributária a ser esmiuçada no próximo capítulo.

Entretanto, a mudança de paradigma na relação entre Fisco e contribuintes em São Paulo tem como ápice o programa governamental conhecido como "Nos Conformes" (programa de estímulo à conformidade tributária), instituído pela LC Paulista nº 1.320/2018 e disciplinado, também, por diversas normas complementares estaduais[434], com o escopo de criar "condições para a construção de um ambiente de confiança recíproca entre a SEFAZ-SP e os contribuintes" (São Paulo, 2023za).

---

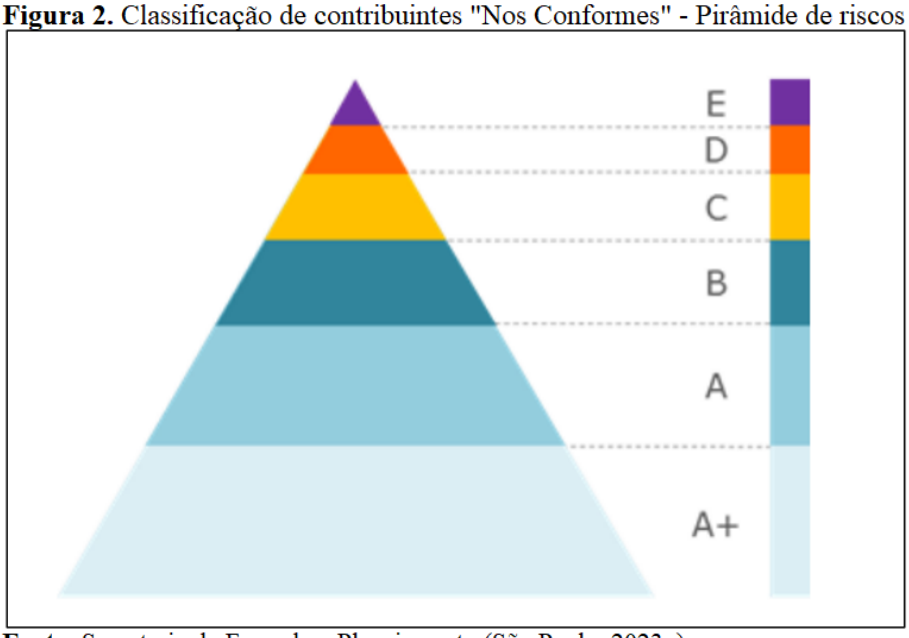
[433] O Princípio da Neutralidade Fiscal serve de instrumento para a adequada calibração "entre a eficiência arrecadatória (sustentabilidade financeira), a livre concorrência e a justiça na distribuição dos encargos para o sustento da máquina estatal e financiamento das políticas públicas, até mesmo sob a forma de elemento interpretativo e de ponderação na aplicação do direito ao caso concreto" (Vitalis, 2018, p. 26). A neutralidade fiscal tem um sentido mais negativo, de ínfima interferência estatal na economia, bem como um outro sentido positivo, de uso da tributação como instrumento estatal de intervenção para prevenir e corrigir problemas concorrenciais prejudiciais ao próprio mercado econômico. Vale destacar que tal princípio informará o IBS, novo tributo previsto na Reforma Tributária (Brasil, 2023a).

[434] Decretos nº 64.453/19, 66.921/22, 67.049/22 e 67.853/23, Resolução SF nº 105/18 e Portaria SRE nº 54/22.

O referido programa apregoa a ruptura da litigiosidade sancionatória até então prevalecente na relação entre Fazenda Pública e contribuintes paulistas, com o prestígio da orientação e do atendimento ao público voltados, sobretudo, à busca pela autorregularização fiscal por parte desses contribuintes.

Nesse ponto, a citada legislação se vale da ideia da pirâmide de riscos, segmentando em forma de classificação os contribuintes paulistas, de A+ até E, sendo E o topo da pirâmide e A+ a base da pirâmide, em ordem de conformidade (São Paulo, 2023y).

Figura 2. Classificação de contribuintes "Nos Conformes" - Pirâmide de riscos



Fonte: Secretaria da Fazenda e Planejamento (São Paulo, 2023y)

Logo, de acordo com a Figura 2, no topo da pirâmide estão os contribuintes sonegadores contumazes, em que o rigor da lei é o esperado, com ênfase sancionatória, ao passo que na base da pirâmide estão os contribuintes que espontânea a corriqueiramente cumprem todas as suas obrigações tributárias, cuja benesse do atendimento de orientação com vistas à constante autorregularização aliada aos procedimentos simplificados são as tônicas[435].

A classificação de contribuintes paulistas do ICMS rompe com a clássica matriz de responsabilidade tributária objetiva por infrações à legislação fiscal prevista no art. 136 do CTN (em que a intenção do agente não importa e que coloca o erro e a fraude no mesmo patamar), uma vez que a pirâmide de risco oferece o tratamento tributário adequado às diferentes categorias de contribuintes, o que, de certa forma, está condizente com o Princípio da Isonomia

[435] Por exemplo, dentre as contrapartidas a que fazem jus os contribuintes paulistas classificados como A+ estão a autorização para apropriação de crédito acumulado mediante procedimentos simplificados e a renovação de regimes especiais de tributação também por procedimentos simplificados (São Paulo, 2023c).

Tributária previsto no art. 150, inc. II, da CF (Brasil, 1988).

Essa construção contínua de um ambiente de confiança recíproca entre Estado de São Paulo e os contribuintes do ICMS está alicerçada em alguns princípios expressos, orientadores das políticas, das ações e dos programas da Administração Tributária. Esses princípios estão insculpidos no art. 1º da referida LC nº1.320/2018 (São Paulo, 2018b): simplificação do sistema tributário estadual, boa-fé e previsibilidade de condutas, segurança jurídica pela objetividade e coerência na aplicação da legislação tributária, publicidade e transparência na divulgação de dados e informações e, por fim, concorrência leal entre os agentes econômicos.

Embora todos esses princípios, de certa forma, estejam previstos na CF, mesmo que implicitamente, fato é que a sua simultânea conjugação é autêntica, dando vazão, também, ao embrião do desenvolvimento sustentável do próprio Sistema Tributário Estadual, já que o aperfeiçoamento contínuo da relação entre os polos opostos da relação tributária é ora guiada para a inovação (com o desenvolvimento e aperfeiçoamento de sistemas de informação e melhoria da tecnologia aplicada nos processos), a justiça fiscal, a segurança jurídica, enfim, o ambiente propício para o aumento de investimentos.

Dentre as diretrizes e ações, chamam a atenção, além da facilitação e incentivo à autorregularização e à conformidade fiscal, a redução dos custos de conformidade para os contribuintes[436], o aperfeiçoamento da comunicação entre os contribuintes e a Administração Tributária (inclusive com o uso do domicílio eletrônico do contribuinte[437] – DEC) e a simplificação legislativa[438] (e sua consequente melhora na qualidade da tributação). Nessa esteira, a melhoria dos serviços prestados aos contribuintes deve ser convalidada pelo desenvolvimento de indicadores de eficiência e qualidade da Administração Pública.

O próprio texto legislativo em debate elenca os problemas atuais relativos à tributação paulista, com destaque para as várias vertentes de sua complexidade (por exemplo, obrigações tributárias e formas de apuração e pagamento do ICMS), bem como para a necessária

---

[436] É importante obtemperar que, muitas vezes, uma política pública que vise a redução de custos de conformidade tributária pode, no ato de sua implantação, gerar um efeito inverso, mas que, aos olhos dos próprios contribuintes, traz o reconhecimento de que a médio prazo os benefícios à sociedade tendem a ser maiores que os referidos custos de implantação. No caso do SPED, "a pesquisa demonstrou que os custos de conformidades foram aumentados com o início da obrigatoriedade ao SPED, muito embora, grande parte dos entrevistados observou o projeto como um mecanismo que trará mais benefício do que custos à sociedade" (Lima; Galegale; Arima; Côrtes, 2016, p. 125).

[437] O DEC, tal qual um portal de serviços e comunicações eletrônicas na SEFAZ-SP disponível na *internet*, foi instituído pela Lei nº 13.918/2009 (São Paulo, 2009a). Dentre as suas finalidades elencadas no Decreto nº 56.104/2010 estão a cientificação do sujeito passivo de quaisquer tipos de atos administrativos, o encaminhamento de notificações e intimações fiscais, bem como a expedição de avisos em geral (São Paulo, 2010).

[438] A LC nº 1.320/2018 apregoa que a aplicação da legislação tributária deve ser uniforme e coerente e os entendimentos oficiais sobre as teses tributárias devem ser amplamente divulgados, conforme previsto no art. 2º, inc. IV, alíneas "b" e "c" (São Paulo, 2018b).

modernização dos serviços fiscais oferecidos (estímulo às inovações tecnológicas para geração de soluções informatizadas):

> Art. 4º - O contribuinte poderá ser convidado a participar de ações e projetos desenvolvidos pela Secretaria da Fazenda, em conjunto com instituições de ensino ou centros de pesquisa públicos ou privados, na forma estabelecida em regulamento.
> §1º - As iniciativas abrangidas pelo disposto no "caput" deste artigo terão por escopo precípuo a solução de problemas relativos à tributação, notadamente:
> 1 - a simplificação de obrigações acessórias;
> 2 - a simplificação das formas de apuração e pagamento de tributos;
> 3 - a implementação de medidas de estímulo à conformidade tributária [...];
> 4 - o desenvolvimento de soluções informatizadas para uso pelos contribuintes e pela Administração Tributária;
> 5 - a capacitação e o desenvolvimento de profissionais das áreas contábil, fiscal e financeira, dos setores privado ou público [...] (São Paulo, 2018b).

Nessa normatização de 2018, a identificação da complexidade das obrigações acessórias como um problema tributário, bem como a busca por sua simplificação como uma possível solução (a exemplo da já exposta limitação de multas regulamentares), colocaram o Estado de São Paulo à frente de iniciativa idêntica no âmbito federal, que culminou na promulgação da LC nº 199/2023, que instituiu o "Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias" (Brasil, 2023c), com finalidades de reduzir os custos de cumprimento dessas obrigações e de incentivar a conformidade por parte dos contribuintes.

Essa recente LC nacional[439] previu como condutas de simplificação, em seu art. 1º, a emissão unificada de documentos fiscais eletrônicos, a utilização dos dados de documentos fiscais para a apuração de tributos e para o fornecimento de declarações pré-preenchidas e respectivas guias de recolhimento de tributos pelas administrações tributárias, a facilitação dos meios de pagamento de tributos e contribuições, por meio da unificação dos documentos de arrecadação e a unificação de cadastros fiscais e seu compartilhamento em conformidade com a competência legal (Brasil, 2023c).

O exemplo paulista do Programa "Nos Conformes", iniciado em 2018, suscitou com que a Receita Federal implementasse programa semelhante, em 2022, denominado "Confia" (programa brasileiro de conformidade cooperativa fiscal), que "mudará a relação entre a Receita Federal e os contribuintes, promovendo o diálogo, a cooperação, a confiança e a transparência" (Brasil, 2022j). Também aqui o objetivo é mudar a clássica ideia da relação tributária essencialmente litigiosa.

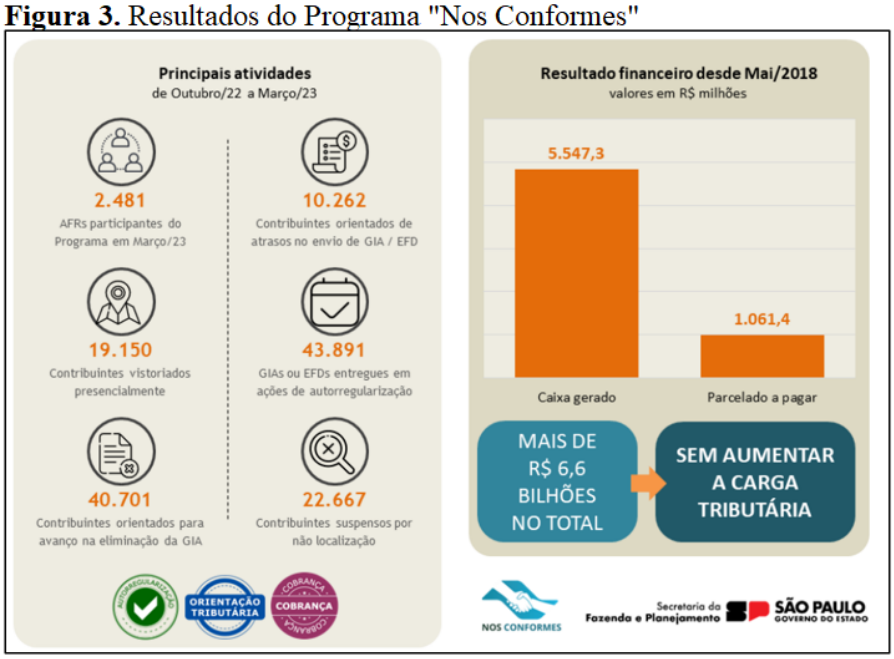
---

[439] A gestão dessas ações de simplificação de obrigações tributárias acessórias ficará a cargo do Comitê Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias – CNSOA, vinculado ao Ministério responsável pela Fazenda Pública Nacional, composto por representantes da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (Brasil, 2023c).

Portanto, as mudanças implementadas pelo Estado de São Paulo colocam a relação tributária sob um novo olhar, com atenuação do ímpeto de cobrança indiscriminada (a partir da análise de custo *versus* benefício da atividade fiscalizatória) e da vertente punitiva que imperava (com diminuição e limitação das multas regulamentares), com a efetivação da classificação dos contribuintes por perfis de risco (em que a orientação, a informação e o estímulo à autorregularização sem sanção dão o norte aos contribuintes melhores classificados), com a busca por simplificação legislativa e com a diminuição da burocracia (com uso de tecnologia na prestação de serviços fazendários), tudo isso na construção de um novo modelo de relacionamento, verdadeiramente, um novo paradigma.

Os resultados oficiais já divulgados do Programa "Nos Conformes" impressionam:

Figura 3. Resultados do Programa "Nos Conformes"



Fonte: Secretaria da Fazenda e Planejamento (São Paulo, 2023z)

No recorte temporal semestral apontado na Figura 3 (quadro das principais atividades) foram realizadas mais de cinquenta mil orientações fiscais aos contribuintes paulistas, com cerca de quarenta e três mil ações de autorregularização por parte desses contribuintes.

Desde a implantação do Programa "Nos Conformes" (Figura 3), o aumento arrecadatório superou seis bilhões e meio de reais, sem qualquer aumento de carga tributária, mas tão somente com a mudança de postura na relação entre Fisco e contribuintes.

> [...] esse sucesso não é explicado apenas pela posição institucional de destaque da SEFAZ-SP e seu protagonismo no avanço do texto legal, nem pelo alinhamento de interesses das burocracias com os [...] dos contribuintes e empresários, a partir do

> modelo teórico do ator racional. Os resultados indicam que a SEFAZ-SP conseguiu formar uma coalização, por meio do diálogo e da criação de laços de confiança entre entidades empresariais, instituições políticas, sociedade civil e entidades [...] fiscais, o que levou a aprovação de um programa [...] melhorado em relação à proposta original em um curto espaço de tempo para matérias legislativas (Mota Filho; Mota; Lanz, 2019, p. 215-216).

Esse novo ambiente de conformidade tributária facilitada, transparente, simples e, assim, menos custosa, condiz com a segurança jurídica almejada pelos setores econômicos para aumento de investimentos. É a aposta do Estado de São Paulo para que a tributação evolua de forma justa, capaz de melhorar a vida de sua população e das próximas gerações.

4.3 As relações tributárias oriundas do setor agrícola paulista sob a ótica da Justiça Fiscal

Como constatado no capítulo 2, o setor agrícola abrange a atividade agrária típica, realizada "dentro" da porteira, e, também, as cadeias do agronegócio, implementadas "antes" e "depois" da porteira. Dele derivam sinais de riqueza tributáveis. Assim, a tributação desse setor[440] pode ser entendida sob a vertente meramente técnico-arrecadatória, esmiuçada no capítulo 3, quanto aos impostos exclusivamente paulistas (ICMS, IPVA e ITCMD).

No entanto, outras análises da tributação do setor agrícola paulista podem ser realizadas, tal qual a de estar condizente com o ideário de justiça fiscal[441], no sentido de efetivamente respeitar o Princípio da Capacidade Contributiva, corolário do Princípio da Isonomia Tributária.

> A existência de princípios é [...] apenas o pressuposto básico para a justiça. Ela cria apenas a justiça formal. Mesmo que todos sejam formalmente tratados de igual modo, não são tratados, porém, de maneira justa se o princípio ou o critério não é justo. Justiça material exige orientação por princípios [...]. O conceito indeterminado de justiça é concretizado num primeiro nível como segue: justiça por meio de tratamento isonômico; tratamento isonômico segundo um critério adequado à matéria; [...] tributação socialmente justa com base num princípio adequado à matéria [...] (Tipke; Yamashita, 2002, p. 20-22).

O setor agrícola paulista, inserido no arcabouço normativo com prestígio constitucional local, é reconhecido pela Administração Pública, por meio de Secretaria de Estado e políticas públicas voltadas ao desenvolvimento, sobretudo econômico, diante da relevância produtiva

---

[440] São exemplos as obras "Manual de tributos da atividade rural" (Anceles, 2001), "Tributação da renda no agronegócio" (Halah, 2018) e "A tributação no agronegócio" (Massara; Campos; Castro Júnior, 2020).

[441] Machado, escorado em Baleeiro, Santos e Garcia, considerava a consciência universal do Princípio da Capacidade Contributiva como norma de justiça, ressaltando que "o fim da norma tributária não é simplesmente a arrecadação, mas a arrecadação baseada na capacidade contributiva das pessoas chamadas a satisfazer os tributos" (Machado, 2003, p. 71-72).

expressa na balança comercial. Com perfil empresarial, prevalecem as unidades produtivas de médio porte, com mecanização, benfeitorias e trabalhos terceirizados nos diversos tratos culturais e de criações, com espaço para melhoras dos indicadores socioeconômicos.

Os três impostos de competência estadual exclusiva (ICMS, IPVA e ITCMD), na realidade do Estado de São Paulo, têm especificidades voltadas ao setor agrícola paulista.

O ICMS paulista, que incide em geral sobre as operações de circulação de mercadorias e, portanto, é um imposto sobre o consumo, tem o Princípio da Seletividade em função da Essencialidade implementado por benefícios fiscais de três ordens, isenções, reduções de base de cálculo e créditos outorgados. Conforme detalhado no capítulo 3, em torno de 16% desses benefícios fiscais são aplicáveis a mercadorias relacionadas ao setor agrícola paulista[442].

Pelos critérios balizadores expostos na Figura 1, o ICMS paulista incidente sobre a circulação de mercadorias relativas ao setor agrícola, está condizente com o Princípio da Capacidade Contributiva[443], pois respeita as imunidades constitucionais e os princípios tributários, em específico o Princípio do Não Confisco, pelo fato de sua alíquota interna (18%) não configurar a extirpação da propriedade sem justa indenização e estar no patamar praticado nas demais UFs. O mínimo existencial também é preservado com os benefícios fiscais (isenções, reduções de base de cálculo e créditos outorgados[444]) aplicáveis às mercadorias associadas ao agronegócio, corroborando para que os produtos cheguem aos consumidores com a carga tributária reduzida.

O IPVA paulista, que incide sobre a propriedade de veículos automotores e, portanto, é um imposto sobre o patrimônio, tem base de cálculo idêntica às demais UFs (valor do veículo automotor) e alíquota máxima de 4%. Quanto ao setor agrícola paulista, a etapa dentro da porteira, ou seja, a atividade agrária típica produtiva, faz jus à uma isenção relativa à propriedade de máquinas utilizadas essencialmente para fins agrícolas.

---

[442] É também válido lembrar que a imunidade tributária específica aplicável ao ICMS no que diz respeito à exportação de mercadorias, prevista no art. 155, §2º, inc. X, alínea "a" da CF (Brasil, 1988), não é restrita a produtos agrícolas. Entretanto, reitera-se que, como o setor agrícola, principalmente o agronegócio, tem no mercado externo um nicho relevante, acaba por não sofrer a incidência do ICMS nessas exportações. Em outras palavras, embora essa exoneração tributária não tenha aplicação apenas para os produtos do setor agrícola, a verdade é que certamente é um dos setores econômicos que dela mais se beneficia.

[443] Na pesquisa jurisprudencial realizado em 12/10/2023 no sítio eletrônico do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (www.tjsp.jus.br) – recorte institucional; restrita a acórdãos – recorte processual; a qualquer tempo – recorte temporal; sob o argumento de pesquisa em ementas [(ICMS ou IPVA ou ITCMD) E (agrária OU rural OU agrícola OU agronegócio OU agropecuária) E contributiva] – recorte temático; não foi encontrado nenhum resultado, ou seja, não se tem ocorrência de julgado em que a tributação estadual incidente sobre o setor agrícola paulista tenha sido questionada à luz do Princípio da Capacidade Contributiva.

[444] Calcini advoga que a previsão contida no art. 22, inc. I, da Lei paulista nº 17.293/2020, que ensejou o que denominou de "pacote de ICMS de SP" (Calcini, 2023, p. 340), tende a ser insensível e quiçá inconstitucional, diante da mitigação, por decreto, de benefícios fiscais outorgados ao setor agrícola.

As etapas antes e depois da porteira não fazem jus a isenções específicas, porém se beneficiam de alíquotas diferenciadas aplicáveis aos demais setores econômicos, como a de 1,5% para veículos de carga (por exemplo, caminhão que transporta os produtos agrícolas) e a de 2% para caminhonetes cabines simples (por exemplo, utilizada nas pequenas entregas pelos fornecedores junto aos estabelecimentos rurais).

Pelos critérios balizadores expostos na Figura 1, o IPVA paulista, notadamente o incidente sobre a propriedade de veículos automotores dos envolvidos no setor agrícola, em linhas gerais, está condizente com o Princípio da Capacidade Contributiva, pois respeita as imunidades e os princípios tributários, em específico o Princípio do Não Confisco, pelo fato de sua maior alíquota (4%) não configurar a extirpação da propriedade sem justa indenização. O mínimo existencial também é preservado com as alíquotas diferenciadas em função do tipo do veículo automotor (caminhões e caminhonetes cabines simples) e com isenção específica para as máquinas utilizadas essencialmente para fins agrícolas[445].

O ITCMD paulista, que incide sobre a transmissão (*causa mortis* e por doação) de quaisquer bens e direitos é, portanto, um imposto sobre o patrimônio (a transmissão da propriedade), tem base de cálculo idêntica às demais UFs (valor dos bens transmitidos) e alíquota de 4% (metade da alíquota máxima de 8% fixada pelo Senado Federal). Quanto ao setor agrícola paulista, a transmissão de um imóvel rural tende a ser menos tributada do que a transmissão de um imóvel urbano, haja vista que a base de cálculo, naquela, tem como piso o valor venal expresso no ITR, ao passo que nessa o piso é valor venal expresso no IPTU.

Embora o ITR e o IPTU sejam impostos que incidem sobre a propriedade imobiliária, aquele rural e este urbana, o primeiro tem natureza extrafiscal explícita no texto constitucional, ou seja, sua principal finalidade não é arrecadatória[446], ao passo que o segundo é um imposto essencialmente fiscal, em que arrecadação está em primeiro plano. Além do mais, a base de cálculo do ITR é informada pelo contribuinte, já que seu lançamento é por homologação, diferente do IPTU, em que a base de cálculo é fixada pela municipalidade, pois sujeito ao lançamento direto. Não obstante o Brasil apresente mais área rural que urbana, a arrecadação do ITR é sensivelmente menor que a arrecadação do IPTU.

O ITCMD paulista possui uma benesse tributária tendente a contemplar os herdeiros dos pequenos proprietários rurais, por isentar os bens móveis de pequeno valor que guarneçam

[445] Essa isenção colabora para atenuar o preço dos produtos agrícolas, seja qual for o perfil do produtor (familiar ou empresarial) e a finalidade da produção (exportação ou consumo interno), estando sintonizada, aos olhos da produção alimentícia, ao direito social à alimentação, denotando a sensação da presença da extrafiscalidade.
[446] Mas sim servir como um instrumento para desestimular a manutenção de propriedades rurais improdutivas.

os imóveis rurais que cumpram os requisitos isencionais, transmitidos por ocasião da morte.

Pelos critérios balizadores expostos na Figura 1, o ITCMD paulista, notadamente o incidente sobre transmissões *causa mortis* e por doação relacionadas ao setor agrícola paulista, em linhas gerais, está condizente com o Princípio da Capacidade Contributiva, uma vez que respeita as imunidades constitucionais e os princípios tributários, em específico o Princípio do Não Confisco, pelo fato de sua alíquota (4%) não configurar a extirpação da propriedade sem justa indenização, correspondendo a metade da alíquota máxima fixada pelo Senado Federal.

O mínimo existencial também é preservado com os pisos das bases de cálculo nas transmissões tributadas de imóveis rurais (valor venal do ITR) e com a isenção específica para transmissões *causa mortis* de pequenas imóveis rurais e as ferramentas que os guarnecem.

Em conclusão, os impostos paulistas incidentes sobre as manifestações de riqueza do setor agrícola (ICMS, IPVA e ITCMD) respeitam o Princípio da Capacidade Contributiva, com a carga tributária restrita à área balizada pelas imunidades tributárias, pelos princípios tributários, não se configurando confiscatória e tampouco invasiva do "mínimo existencial". No dimensionamento do ônus fiscal, a tendência é de aplicação de benefícios fiscais, como a isenção, para prestigiar ora os seus contribuintes menos abastados (a exemplo do ITCMD), ora o setor agrícola como um todo, em relação aos demais setores (tais como no IPVA e no ICMS).

Ao olhar para dentro da engrenagem tributária paulista, tem-se que o sistema tributário local não apresenta fissura ensejadora de injustiça fiscal atribuída ao setor agrícola bandeirante, o que se reflete no Sistema Tributário Nacional[447]. O esforço desse setor está inserido no esforço de toda a sociedade paulista, no sentido de subsidiar o Poder Público com os recursos necessários à sua atuação, que tem resultado em pujante arrecadação, repercutindo, ainda, nas finanças de seus Municípios, devido às normas de repartição de receitas[448], bem como nas universidades públicas paulistas[449], devido à sua participação na arrecadação do ICMS.

Ainda, merece especial atenção a forma com que a relação entre o Fisco Paulista e os contribuintes do setor agrícola se implementa. O novo paradigma inaugurado pelo Estado de São Paulo tem-se mostrado deveras eficiente, com aumento arrecadatório sem aumento de carga

[447] Bonomo reforça esse entendimento, desde que sob o prisma da análise individual de cada tributo. Alega que, se fosse possível a análise da existência da "eficácia social do princípio da capacidade contributiva a partir dos tributos existentes no país, todos somados, a conclusão seria outra [pois] a carga tributária que recai sobre o contribuinte no Brasil, atualmente das maiores do mundo, como público e notório, está longe da obediência e da finalidade do princípio" (2009, p. 40).

[448] As receitas tributárias do ICMS e do IPVA no Estado de São Paulo são repartidas entre os 645 Municípios paulistas, nos percentuais respectivos de 25% e 50% dos valores efetivamente arrecadados, nos termos do art. 158, incs. III e IV, da CF (Brasil, 1988).

[449] A autonomia financeira das universidades estaduais paulistas (UNESP, USP e UNICAMP) decorre do repasse da arrecadação de ICMS, no patamar de 9,57%, conforme o Decreto nº 29.598/1989 (São Paulo, 1989c).

tributária, apenas ajustando o modo da relação, antes litigiosa por pressuposto, agora colaborativa na essência. A eficiência não está dissociada da ideia de justiça fiscal.

> [...] vê-se que eficiência e justiça não são conceitos contraditórios ou excludentes, diversamente, apresentam uma relação próxima e por que não dizer, complementar, de tal modo que a busca pela realização simultânea de ambos é o grande desafio das ciências jurídicas e econômicas, na atualidade, o que se reflete também no âmbito do direito fiscal (Vitalis, 2018, p. 18).

Essa mudança de paradigma da relação tributária suscitada por movimentos oriundos do Estado de São Paulo (alterações normativas e programas de governo, já amplamente analisados), vem repercutindo nacionalmente.

A partida é escorada principalmente no CTN (década de 60), em que a visão clássica da relação obrigacional tributária tem como pressuposto a animosidade entre as partes (Fisco e contribuintes), fazendo prevalecer a qualquer custo o poder de império estatal fulcrado na gana arrecadatória crescente, com base na inflexibilidade da exigência tributária (atividade vinculada e obrigatória), no caráter altamente punitivo das multas (com suposto caráter pedagógico), na responsabilidade tributária objetiva (que não leva em consideração a intenção ou não de sonegar), na interpretação literal na aplicação de benefícios fiscais, na inclusão da responsabilidade criminal por ofensa à ordem tributária, tudo isso num cenário de complexa legislação e consequente alto custo de conformidade, numa litigiosidade interminável diante das morosidades administrativa e judicial no que se refere às cobranças fiscais.

O berço da reforma dessa ideia de relação tributária altamente sancionatória, por demais ineficiente, é o Estado de São Paulo, com suas normas e programas de governo, que tem influenciado outras UFs e mesmo a União Federal para esse novo paradigma, com base no pressuposto de que o relacionamento entre Fisco e contribuintes deve ser pautado pela cooperação, respeito mútuo, parceria, colocando no primeiro plano a orientação e a "Educação Fiscal", o estímulo para que haja autorregularização por parte dos contribuintes por meio de contrapartidas, tais como a não lavratura de auto de infração quando os custos do trabalho fiscal forem superiores à possível arrecadação decorrente e mesmo diante da infrações de cunho não tipicamente sonegatório, a diminuição das multas regulamentares e a simplificação de procedimentos de interesse dos contribuintes (outorga de crédito acumulado de ICMS e de regimes especiais), prestigiando, assim, tanto a razoabilidade como a eficiência estatal.

A estipulação clara de direitos, garantias e obrigações aos contribuintes paulistas, a sua classificação segundo o grau de risco, que enseja diferentes condutas conforme o perfil do sujeito passivo (tendo nos extremos, ao sonegador, no topo da pirâmide, minoria, o rigor da lei

e ao bom contribuinte, na base da pirâmide, maioria, os incentivos para cumprimento das obrigações tributárias), no contexto de simplificação, da legislação tributária como um todo e também das obrigações tributárias acessórias – por meio da inovação tecnológica, dos serviços *on-line*, dos documentos fiscais e dos livros fiscais em formato eletrônico – tudo isso faz com que a atividade fiscalizatória fique mais atenta ao combate ao desrespeito à livre concorrência perpetrada por um determinado contribuinte sonegador (cuja existência passa a ser encarada como uma exceção e não como um pressuposto). Essa nova postura exalta a boa-fé das partes e deixa em evidência a previsibilidade de suas condutas, enaltecendo a segurança jurídica.

Essa nova relação tributária ensejada pelo Estado de São Paulo vem apresentando como resultados significativos aumentos arrecadatórios, sem qualquer aumento da carga tributária (sem aumentos de alíquotas ou instituição de novos tributos), um nítido exemplo de deferência ao Princípio da Eficiência da Administração Pública, uma lapidação no STN sem abalos de suas bases, apenas com o azeitamento da engrenagem tributária por meio da alteração da postura entre as partes encabeçada pelo sujeito ativo (credor tributário).

Assim, a partir desse novo perfil das relações tributárias no Estado de São Paulo, todos os seus setores econômicos (não somente o setor agrícola paulista) têm corroborado para a afirmação da justiça fiscal, buscando com que cada contribuinte seja responsabilizado segundo sua capacidade econômica, num ambiente de respeito mútuo, que preza pela diminuição da litigiosidade e vem culminando no aumento arrecadatório sem aumento de carga tributária.

Ao se ampliar a análise do sistema tributário para além de si mesmo (e do respeito à justiça fiscal impositiva), colocando-o ao lado dos demais sistemas constitucionais, todos instrumentos que buscam o atingimento dos objetivos para a República Federativa do Brasil, é possível ressaltar os enfoques sustentável e inclusivo da tributação, ou seja, as existências de uma sustentabilidade tributária e uma cidadania fiscal. Tal estudo sob o recorte da tributação do setor agrícola paulista serão abordados no próximo capítulo.

5 A JUSTIÇA FISCAL AMPLA, A CIDADANIA FISCAL E A SUSTENTABILIDADE TRIBUTÁRIA: MANIFESTAÇÕES TRIBUTÁRIAS NO ESTADO DE SÃO PAULO E EM SEU SETOR AGRÍCOLA

O olhar frio da carga tributária brasileira no patamar oficial de 32,95% de seu PIB (Brasil, 2022f), próxima à média dos países de destaque no mundo[450], pode significar, à primeira vista, o sucesso do principal fim do STN. Entretanto, essa performance arrecadatória da complexa ordem tributária, delineada entre os arts. 145 e 162 da CF, não foi capaz de barrar, por mais tempo, a chamada "Reforma Tributária", ocorrida no final de 2023 (Brasil, 2023a).

Além das adversidades exploradas anteriormente (a inadimplência, a sonegação e o mau uso de recursos públicos, todos problemas macros do STN voltados para a linha cultural da relação tributária e que desafiam a eficiência fiscalizatória) e de algumas características desabonadoras da tributação (complexidade, regressividade, disfuncionalidade, entre outras), é oportuno apontar outros óbices inerentes ao federalismo fiscal brasileiro[451].

Segundo Silva, quatro são as causas de seu desequilíbrio, perpetuadoras da condição de subdesenvolvimento, em que a retórica da positivação de direitos sociais é descortinada pela triste realidade de insuficiência e falta de qualidade nos lampejos de tentativas de implantação pelo Estado. A centralização excessiva na União, de competências tributárias e administrativas; a inclusão de muitos Municípios como entes autônomos, sem capacidade financeira de autossustento; um sistema de repartição de receitas tributárias que não prima por variáveis importantes, como a população e; por fim, a ausência de recursos para o desenvolvimento das atribuições administrativas e tributárias outorgadas a muitos Municípios (2023, p. 244).

Appy coloca muito peso na tributação como a responsável pela falência do modelo de autuação do Estado, marcado pela grave crise fiscal, pela desigualdade na distribuição de renda e no baixo crescimento da produtividade. Do federalismo fiscal decorre a alta carga tributária[452], a falta de educação e saúde com qualidade e de recursos para investimentos em infraestrutura, prejudiciais à produtividade e agravantes à concentração de rendas no país[453] (2017, p. 11).

Desse recorte amostral, constata-se que do STN irradiam efeitos ao funcionamento

[450] A média da carga tributária da OCDE em 2020 foi de 33,5% do PIB (Brasil, 2022f).
[451] O modelo fiscal brasileiro é federalista, por entrelaçar as competências administrativas e tributárias e repartir as receitas de impostos entre União, Estados, DF e Municípios, com o poder descentralizado que enseja a autonomia entre os entes, a representação dos Estados e Municípios no processo legislativo, a existência de um instrumento normativo central (CF) e um órgão judiciário guardião de valores constitucionais (Silva, 2023, p. 51).
[452] O STN está no custo brasil. É "complexo e caro para as organizações empresariais" (Silva; Silva, 2016, p. 256).
[453] Appy pondera que houve melhoras na situação brasileira nas últimas décadas e exemplifica com a diminuição da pobreza e o fortalecimento institucional, este ainda aquém do observado em outros países (2017, p. 11).

amplo do Estado (na suficiência e qualidade de serviços públicos, na manutenção e ampliação da infraestrutura, enfim na análise de sua eficiência[454]) e, por consequência, nos diversos fenômenos observados na sociedade brasileira atual.

O STN é aventado como causa, mesmo indireta, mais dos problemas e menos dos pontos positivos do Estado e da sociedade. Ao buscar os fundamentos das mazelas, em algum momento aparecerá a tributação, que não se resume[455] à arrecadação de recursos para custear os gastos públicos[456], devendo perseguir os objetivos[457] constitucionais[458], curvando-se aos fundamentos, aclamando os valores do Estado Democrático de Direito e robustecendo o modelo federalista[459].

> Nada obstante a função arrecadatória [...] o sistema tributário deve, antes, objetivar o desenvolvimento econômico e social. De nada vale um sistema tributário que abastece [...] o Estado se desestimular a criação de empregos, a eliminação da pobreza, ignorar os critérios de justiça social e fiscal [...], demandando gastos que poderiam ter sido evitados com um planejamento tributário conformado com as exigências sociais. O papel da tributação moderna [...] vai além da mera arrecadação de receitas públicas, assumindo contornos de racionalização e adequação, para que todos os interesses sociais possam conviver de forma harmônica (Farias, 2016, p. 28).
>
> A política tributária de um Estado deve possibilitar que [a tributação] seja, além de um mecanismo eficaz para o atendimento dos fins financeiros do Estado, um instrumento para promover o direcionamento da economia e das relações sociais, bem como para possibilitar o desenvolvimento e a sustentabilidade de uma sociedade. Para tanto, a tributação deve buscar a maior sustentabilidade possível do mercado, dos agentes econômicos e dos elementos necessários e indispensáveis para a vida social, [...], o meio ambiente e o ambiente de negócios (Costa-Corrêa, 2016, p. 83).

Logo, a análise jurídica acerca das atribuições do STN é imprescindível.

5.1 O papel do Sistema Tributário Nacional na ordem constitucional de 1988

Na redação original da CF, os objetivos fundamentais republicanos estão no art. 3º, a

---

[454] A eficiência não é arrecadar mais, mas aplicar "melhor o fruto da arrecadação" (Grupenmacher, 2011, p. 81).
[455] Raros estudos veem "[...] os efeitos que [a tributação] causa na sociedade" (Hack, 2007, p. 33).
[456] A tributação é um exercício de um poder juridicizado pela CF e o seu uso como instrumento de geração de recursos para o Estado é um objetivo mediato, ao passo que, quando está em sintonia com os objetivos constitucionais, tende a apresentar um peso maior, escorado no valor solidariedade social (Greco, 2005, p. 177).
[457] "Em suma, o exame das consequências geradas (ao lado das demais exigências constitucionais) também é critério para determinar a validade constitucional do preceito tributário" (Greco, 2005, p. 178).
[458] Aqui ratifica-se a lição de Mendes, pela qual todos os tributos podem cumprir, em diferentes graus, o desígnio da extrafiscalidade (2009, p. 302). Um imposto que tenha como finalidade precípua a arrecadação, não exclui da sua dinâmica a possibilidade de auxiliar no alcance de um objetivo constitucional ou de prestigiar um valor supremo, mesmo que tangencialmente, em sintonia com os fundamentos do Estado Democrático de Direito.
[459] A busca pelo equilíbrio no federalismo fiscal também está na coleção de finalidades da tributação, que não se resume a carrear recursos para a defesa de fronteiras ou manutenção da ordem pública, devendo colaborar para a desconcentração de competências e receitas tributárias nas mãos da União, que coloca os Estados e os Municípios em condição de subserviência e perpetua estruturas elitistas e exclusivistas.

saber, a construção de sociedade livre, justa e solidária[460]; garantir o desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização, e a redução de desigualdades sociais e regionais e; a promoção do bem de todos, sem quaisquer preconceitos e discriminações[461] (Brasil, 1988).

A ideia de movimento está inerente a cada objetivo. Afinal, se uma das metas é construir uma sociedade livre, justa e solidária, tem-se que, na realidade, não há a predominância dessas características na coletividade brasileira. Da mesma forma, se dentre os fitos estão erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais[462], não é errôneo afirmar que o cotidiano nacional dá mostras contundentes de tais males. Assim é com todos os escopos fundamentais.

A busca por atingi-los deve prevalecer em todas as ordens, inclusive a tributária. É por isso que a finalidade fiscal do STN não é a única a ele inerente, tampouco suficiente. Se assim fosse, os resultados arrecadatórios atuais garantiriam a sua perenidade da forma como até então consolidado e seria desnecessária qualquer reforma, tal qual a implementada no final de 2023.

Essa perseguição aos desígnios fundamentais (sentidos dos subsistemas da CF), está contextualizada numa ordem jurídica configurada como um Estado Democrático de Direito[463], formatado como uma república federativa indissolúvel, composta pela União, pelos Estados, pelo DF e pelos Municípios, como bem delineado no *caput* do art. 1º da CF (Brasil, 1988).

Esse artigo inaugural prevê como fundamentos desse Estado a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político (Brasil, 1988). Logo, qualquer tentativa de atingimento dos intentos constitucionais não está ao léu das vontades dos gestores públicos do momento, dos integrantes do legislativo e dos aplicadores da lei no judiciário. Por exemplo, a promoção do desenvolvimento nacional não pode ocorrer às custas da exploração do trabalho escravo ou do trabalho infantil, uma vez que a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa são alicerces do Estado Democrático de Direito. Ainda, a erradicação da pobreza não pode ocorrer com a subserviência do Brasil a outra nação, já que a soberania é também um dos fundamentos.

Como se não bastasse, as iniciativas pela concretização das metas republicanas também

---

[460] As normas constitucionais "não são mera expressão de propósitos ou de boa-vontade, estão lá para gerar efeitos [...] não há preceitos constitucionais meramente para tornar bela a obra feita pelos Constituintes" (Greco, 2005, p. 165). A construção de uma sociedade livre, justa e solidária é uma previsão constitucional "que aponta uma direção a seguir na produção legislativa e na respectiva interpretação" (Greco, 2005, p. 185).

[461] A intervenção tributária no domínio econômico nunca se dá de forma isolada, atendendo a um só escopo constitucional, "mas é fruto da ponderação de todo o sistema e almeja múltiplos objetivos" (Ribeiro, 2013, p. 68).

[462] "Como instrumento de regulação social, cabe ao Direito, antes da desconsideração de que as desigualdades existem, é tomá-las como ponto de partida [...] com o escopo de minorá-las, especialmente quando ilegítimas, ou naquilo que afetem as condições básicas da existência digna do ser humano [...]" (Rohenkohl, 2007, p. 219).

[463] Estado democrático de direito, Estado constitucional e constitucionalismo democrático são sinônimos, "uma fórmula política baseada no respeito aos direitos fundamentais e no autogoverno popular" (Barroso, 2012, p. 3).

devem respeito aos valores que asseguram esse Estado, previstos textualmente no preâmbulo da CF, quais sejam, o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça (Brasil, 1988)[464]. Essa matriz axiológica condiciona todos os sistemas constitucionais, entre eles o tributário.

> Ora, se toda ação empreendida pelo ser humano pressupõe expressão de substrato axiológico, que deriva [...] de uma pluralidade de fatores postos no plano existencial, o processo monogenético que compreende as etapas de concreção das experiência jurídica encontra-se permeado por valores em todas as suas formas de manifestação, [...] no momento de integração com fatos para produção de normas jurídicas, [...] de interpretação e aplicação destas regras para construção dos respectivos modelos. Por decorrência lógica, há de se considerar que os atos decisórios de poder que interferem na composição da experiência jurídica também se submetem a escala de valores compreendida em determinado ciclo cultural (Contipelli, 2010, p. 259).

O STN não se esgota na sua tradicional finalidade arrecadatória[465]. A ordem tributária e os demais subsistemas constitucionais devem remar para o sentido dos propósitos republicanos, sob os rigorosos fundamentos da república federativa, sem perder de vista os valores democráticos[466]. A tributação "não pode ser vista apenas como um instrumento de receita [...], mas, [...] como instrumento eficaz de implementação de políticas públicas que possibilitem o desenvolvimento econômico com justiça social" (Ribeiro; Gesteiro, 2005, p. 59).

> [...] não podemos ver a tributação apenas como técnica arrecadatória ou de proteção ao patrimônio [...] devemos vê-la também da perspectiva da viabilização da dimensão social do ser humano [...] esta inclusão é significativa [...] a indicar que veicula uma diretriz positiva de ação, seja para o legislador, seja para o aplicador e o intérprete (Greco, 2005, p. 179).

A partir dos princípios fundamentais (Brasil, 1988), a tributação também tem o papel de

---

[464] Lunardi e Dimoulis apuraram que as formas nacionais de concretização dos direitos sociais têm grande déficit de eficácia e não amenizam a violência estrutural que resulta da não satisfação crônica de necessidades humanas básicas das classes populares. Os direitos sociais são "normas de eficácia plena, afastando-se de posicionamentos ideológicos conservadores [...]. Igualmente equivocada é a visão voluntarista [...] base do ativismo judicial, pois não consegue determinar a área de proteção dos direitos nem propõe formas para resolver conflitos entre direitos" (2016b, p. 157). A eficácia social da Constituição transformadora demanda a lapidação da dogmática "dos direitos ditos *fracos* para estabelecer seu âmbito de proteção e seus titulares, incluindo-se o dever de fundamentação exaustiva e racional das decisões judiciais" (2016b, p. 157). Asseveram que "a experiência histórica evidencia que as pressões políticas e a atuação efetiva de movimentos populares fortes são fatores muito mais decisivos para criar um verdadeiro Estado social do que a invocação do *trunfo* de um direito fundamental" (2016b, p. 157).

[465] Essa vertente é histórica, pois "a doutrina do direito tributário brasileira, desde o início de sua construção científica, enxergou apenas o seu prisma fiscalizatório. Deixou de lado a possibilidade de ver o ângulo do desenvolvimento e da transformação social que a tributação possibilitava" (Santiago, 2019, p. 1). "[Os estudos] do direito tributário brasileiro [...] verificam a norma jurídica tributária, sua incidência, os elementos que a compõe. O maior número [...] trata destes aspectos mais técnicos [...]. Poucos estudos visualizam o direito tributário pelo prisma da finalidade e dos efeitos que ele causa na sociedade" (Hack, 2007, p. 33).

[466] Segundo Silva, a tributação "guarda em seu cerne propósitos muito mais elevados, que é justamente a promoção da cidadania e do bem-estar social" (2023, p. 245)

colaborar na construção de uma sociedade livre, justa e solidária, de garantir o desenvolvimento nacional, de erradicar a pobreza e a marginalização, de reduzir as desigualdades sociais e regionais e de promover o bem de todos, tudo isso sempre sob as bases sólidas da soberania, cidadania, dignidade da pessoa humana, valores sociais do trabalho, livre iniciativa e pluralismo político, sem jamais olvidar dos valores supremos da nação, como os direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça.

Nos estudos do projeto constitucional, Dimoulis e Lunardi destacam teorias sobre o constitucionalismo, a CF como liberal-patrimonialista[467]; dirigente (transformadora)[468]; principiológica (judicialista)[469]; chapa-branca[470]; simbólica[471] e; ubíqua[472] (2013, p. 12).

> [A partir desse fundo teórico], constata-se que o mesmo texto normativo relevante é capaz de suscitar diversas possibilidades para o projeto constitucional brasileiro, às vezes não harmônicas entre si, quiçá opostas, tendo a transformação de um lado e a resignação do outro, o mercado em um polo e a sociedade no oposto, enfim, cada qual passível de críticas e se mostrando incompleta, diante da parcialidade decorrente dos ângulos textuais que salientam. Entretanto, qualquer que seja a leitura da Carta Magna, fato é que está sujeita ao passar do tempo e à evolução das dinâmicas, tanto

[467] Essa tradicional (conservadora) visão objetiva "garantir os direitos individuais, preservando fortes garantias ao direito de propriedade e procurando limitar a intervenção estatal na economia" (Dimoulis; Lunardi, 2013, p. 12), de modo que a proclamação de direitos sociais é reconhecida a partir da relevante atuação do Estado na Economia, ou seja, tais corretivos sociais seriam programáticos, desprovidos de densidade normativa e de caráter vinculante, além de serem interpretados de maneira restritiva, sem atingir a tutela do patrimônio dos particulares (2013, p. 12).

[468] Essa teoria bastante difundida, de viés social, é inspirada em Canotilho e tem Bercovici como baluarte no Brasil. Seus elementos: a imposição do texto constitucional para que o legislador adote programas concretos de ação e juridicamente vinculantes; a ausência de neutralidade política ou econômica, com imprescindível transformação da sociedade com base em três eixos, melhoria das condições de vida dos menos privilegiados, diminuição das desigualdades regionais e fortalecimento da economia nacional; o Estado como protagonista no planejamento, na propulsão e na execução de programas de desenvolvimento social, cujos imperativos desenvolvimentistas são destinados aos Poderes Legislativo e Executivo (Dimoulis; Lunardi, 2013, p. 12-13).

[469] Conhecida como neoconstitucionalista, apregoa a importância dos direitos fundamentais na CF (limitam a atividade do legislador e impõem a sua implementação), a relevância prática e a aplicabilidade imediata dos muitos princípios constitucionais que ensejam métodos interpretativos abertos, culminando no protagonismo do Poder Judiciário por meio da intensificação do controle de constitucionalidade. "Apresenta essa visão não somente como descrição dos propósitos dos constituintes [da *essência* da Constituição], mas também como modelo que deve ser seguido pelos magistrados, sendo um convite ao *ativismo* [...] enquanto forma de resolver problemas sociais estruturais que os Poderes políticos não resolveram durante décadas" (Dimoulis; Lunardi; 2013, p. 13-14).

[470] "Apesar da retórica relacionada aos direitos fundamentais e das normas liberais e sociais, o núcleo duro do texto constitucional preserva interesses corporativos do setor público e estabelece formas de distribuição e de apropriação dos recursos públicos entre vários grupos" (Dimoulis; Lunardi; 2013, p. 15).

[471] A implementação dos dispositivos constitucionais, notadamente os que preveem promessas sociais, não é a sua preocupação central, mas apenas um simbolismo, pois que, na prática, as controvérsias são decididas com base "nos códigos da política e conforme conflitos de interesse. Nessa luta acabam preponderando os interesses dos grupos mais poderosos, dos denominados *sobrecidadãos*, que conseguem utilizar a Constituição e o Estado em geral como instrumento para satisfazer seus interesses" (Dimoulis; Lunardi; 2013, p. 15).

[472] Dimoulis e Lunardi lecionam que a ubiquidade constitucional parte da premissa de que tanto os conflitos forenses, como a doutrina jurídica, estão impregnados pelo Direito Constitucional, na medida em que a referência às suas normas e valores é praticamente onipresente (2013, p. 16). Como aspecto negativo, o aumento do poder discricionário do Poder Judiciário na invocação de normas constitucionais para fundamentar decisões nos mais variados sentidos pode ocasionar, por exemplo, com as eventuais contradições entre normas e princípios, a falta de estabilidade e de eficácia constitucional e, como ponto positivo, o "compromisso político no qual foi maximizada a proteção aos interesses dos mais diversos setores presentes no processo constituinte" (2013, p. 17).

> social, atualmente, mais global e desigual, como econômica, com maior concentração de rendas e, por consequência, mais excludente (Maniglia; Scardoelli, 2024, p. 310).

Não obstante a teoria constitucionalista aplicável, apenas para ficar em dois pontos, a desigualdade social[473] e a concentração de rendas[474] são evidências de que a realidade brasileira[475] se mostra muito distante dos objetivos constitucionais:

> O Brasil apresenta 0,539 pelo índice de Gini [dados de 2018]. Está enquadrado entre os dez países mais desiguais do mundo, sendo o único latino-americano na lista onde figuram os africanos (Sasse; 2021, p. 2). [...] Relatório da ONU divulgado no final de 2019, [...] antes da pandemia, mostrou que o 1% da população mais rica detinha 28,3% da renda do país, quase um terço do total. [...] o Brasil só perdia para o Catar e estava atrás do Chile, o terceiro colocado, com 23,7% da renda total. [...] Se ampliar a faixa de 1% para os 10% dos brasileiros mais ricos, a participação na renda do país sobe para 41,9% do total. Ou seja, os outros 90% da população conseguem menos do que 60% da renda total, só para evidenciar a tamanha disparidade (Sasse; 2021, p. 3).
>
> Se fosse preciso eleger o fenômeno socioeconômico que mais distingue o Brasil, certamente o da concentração de renda (uma das maiores do mundo) seria escolhido [...]. Na relação entre a renda dos 10% mais ricos da população e [...] dos 10% mais pobres, o Brasil ocupa a 131ª posição entre 136 países [...]. Os 10% situados no topo da escala auferem 41,8% da renda nacional enquanto os 10% situados na base da escala detêm 0,97% da renda total: a relação de ambos é de 43,1, nove vezes maior que o indicador dos países onde a distribuição de renda é mais equilibrada. [...] essa concentração de renda ocorre num país pobre, em que de metade a 2/3 da população [...] vive com renda insuficiente para gerar alguma poupança (Zockun, 2017, p. 19).

A associação entre a tributação no consumo (regressiva) e a baixa progressividade dos tributos diretos resulta no STN como "um instrumento de intensificação da concentração de renda" (Zockum, 2017, p. 29). Greco aponta para o "dever de otimização imposto ao legislador pelas normas constitucionais que consagram valores, direitos fundamentais e objetivos" (2005, p .175). Esclarece que a busca pelos resultados constitucionais desejados sempre se dá com a denominada "reserva do possível – no sentido de que os meios utilizados devem ser compostos com a multiplicidade de valores e condicionantes que cercam o caso concreto" (2005, p. 175)[476],

---

[473] Beras observa que o fosso social no Brasil é herdado da experiência escravista e propicia um conformismo com o quadro atual de desigualdade social, pois "à medida que cresce a violência, a fome e a miséria, paradoxalmente não aumenta a insatisfação da população, que poderia ser canalizada em participação popular" (2013, p. 127).

[474] "Violência, obesidade, gravidez de adolescentes, consumo de drogas, evasão escolar, famílias disfuncionais, doenças mentais são tão mais intensas quanto mais concentrada é a distribuição de renda do país" (Zockun, 2017, p. 23). A autora é incisiva ao afirmar que "não adianta tentar resolver cada problema social separadamente: diminuindo a desigualdade, a maioria deles diminuiria" (Zockun, 2017, p. 23).

[475] São problemas da sociedade "a violência urbana, o desemprego, o analfabetismo, a má qualidade da educação, a oferta inadequada dos serviços de saúde e saneamento, e as grandes desigualdades sociais e econômicas" (Carvalho, 2015, p. 14). Logo, "os próprios mecanismos e agentes do sistema democrático, como as eleições, os partidos, o Congresso, os políticos, se desgastam e perdem a confiança dos cidadãos (Carvalho, 2015, p. 14).

[476] Lunardi e Dimoulis apresentam um contraexemplo à reserva do possível (não atendimento de demandas por parte do Estado diante da falta de verba orçamentária), ao imaginarem um trabalhador demitido que cesse de pagar suas contas sob a alegação de situação imprevisível de calamidade pessoal, uma questão de falta de dinheiro e não de má vontade. No caso, o "STF estaria disposto a admitir esse calote, afirmando [...] que o trabalhador possui

não podendo significar um retrocesso social, "não se pode andar pra trás" (Greco, 2005, p .175).

Esse é o contexto que faz aflorar a justiça fiscal, mais ampla[477] do que aquela impositiva derivada do Princípio da Capacidade Contributiva[478], bem como os ideais de cidadania fiscal e sustentabilidade tributária, cujas presenças devem permear tanto o dia-a-dia tributário[479], da atividade legislativa à aplicação prática dessas normas pelas partes envolvidas (contribuintes e Poder Público) e pelo Poder Judiciário, como o cotidiano das atividades financeiras do Estado[480], da arrecadação à aplicação dos recursos na implementação das políticas públicas[481].

5.2 O Sistema Tributário Nacional e a justiça fiscal ampla

Até a Reforma Tributária, a tributação justa era vista no texto da CF ora como um objetivo constitucional (construção de uma sociedade livre, justa e solidária) e ora como um valor supremo do Estado Democrático de Direito (no preâmbulo, em que a justiça figura ao lado, por exemplo, da igualdade). Porém, até então, o eco maior da justiça fiscal era decorrente da orientação pela equalização da relação exacional, num nítido viés mais individual, fático, com a busca da aplicação plena e imediata do Princípio da Capacidade Contributiva.

> Na verdade, os impostos são cobrados em vista de um objetivo, e todo o critério adequado de justiça tributária deve levar em conta esse objetivo. O que importa não é se os impostos – considerados em si – são cobrados justamente, mas se é justa a maneira global pela qual o governo trata os cidadãos – os impostos cobrados e os gastos efetuados (Murphy; Nagel, 2005, p. 36).

---

competência exclusiva de julgar se e quando pagará, tal como disse em relação ao Executivo [...]? Por que o ônus do Estado de financiar políticas públicas considera-se como quase facultativo?" (2018, p. 2013).

[477] Ribeiro e Gesteiro apontam para a justa repartição do total da carga tributária entre os cidadãos como um "imperativo ético para o Estado Democrático de Direito" (2005, p. 59).

[478] Ribeiro e Gesteiro colocam lado a lado a justiça fiscal impositiva (Princípio da Capacidade Contributiva) e a ampla (num viés econômico) ao afirmarem que "o poder tributante, ao elaborar sua política tributária, deve levar em conta se o sistema tributário é justo, se o Estado trata de maneira igual todos os contribuintes que se encontram em situação idêntica" e se "está adequado à distribuição de rendas e o desenvolvimento econômico, favorecendo a política de estabilização da economia, ao combate do desemprego, a inflação, entre outros [...]" (2005, p. 65).

[479] Barroso leciona que "os valores, os fins públicos e os comportamentos contemplados nos princípios e regras da Lei Maior passam a condicionar a validade e o sentido de todas as normas do direito infraconstitucional. À luz de tais premissas, toda interpretação jurídica é também interpretação constitucional" (2012, p. 9). Ele explica que "qualquer operação de realização do Direito envolve a aplicação direta ou indireta da Constituição. Direta, quando uma pretensão se fundar em uma norma constitucional" (Barroso, 2012, p. 9) e "indireta quando se fundar em uma norma infraconstitucional, por duas razões: a) antes de aplicar a norma, o intérprete deverá verificar se ela é compatível com a Constituição, porque, se não for, não poderá fazê-la incidir; e b) ao aplicar a norma, deverá orientar seu sentido e alcance à realização dos fins constitucionais" (Barroso, 2012, p. 9).

[480] Como bem lembra Penha, o Estado não tem o escopo de enriquecer ou de aumentar patrimônio (2018, p. 181).

[481] Há espaço para melhora. Segundo Appy, "a realidade é que o Estado brasileiro ainda entrega muito pouco relativamente ao que custa para a sociedade" (2017, p. 11). A tributação pode ir além do que buscar a arrecadação de recursos para cobrir os custos do pouco que o Estado entrega ao povo, figurando ao lado das despesas públicas e das normas regulatórias como as formas que o setor público dispõe para distribuir rendas (2017, p. 16).

Portanto, ao lado da análise da justiça fiscal impositiva, relativa a cada imposto isoladamente, no sentido de observância do Princípio da Capacidade Contributiva (como aquelas realizadas no capítulo anterior quanto ao ICMS, o IPVA e o ITCMD paulistas no setor agrícola), há, ainda, a possibilidade de uma análise da justiça fiscal de forma mais ampla, traduzida na aderência da ordem tributária como um todo ao sentido constitucional.

Nessa linha, a EC nº 132/2023 incluiu o §3º no art. 145 da CF, estipulando que o STN "deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente" (Brasil, 2023a). Agora, a justiça fiscal ou tributária passou a ser, por si mesma, um princípio explícito, regente da tributação brasileira como um todo, colocado ao lado de outras importantes diretrizes, com destaque para a cooperação (que enraíza a solidariedade tributária para além de um objetivo constitucional) e para a defesa do meio ambiente (que fortalece a ideia da sustentabilidade tributária)[482].

O caminhar da tributação brasileira na perseverança pela justiça fiscal agora ampla, nominalmente principiológica[483], abarca toda e qualquer iniciativa[484] no âmbito do Direito Tributário[485] que colabore, direta ou indiretamente[486], para o alcance ou para a lapidação dos objetivos republicanos constitucionais, seja por meio de atividades legislativa, judicante, aplicativa ou interpretativa das regras de incidência, seja via políticas públicas ou participação da coletividade (entidades de classes e associações)[487]. A expectativa é que essa recente maior densidade normativa dada à justiça fiscal[488] suplante o mero recorte retórico então prevalecente.

---

[482] Antes da Reforma Tributária, Zockun apontou dois princípios básicos do STN, a equidade, no sentido de que a tributação deve respeitar o Princípio da Capacidade Contributiva (equidade vertical), qualquer que seja a renda do cidadão (equidade horizontal), e a eficácia, atributo que relaciona a arrecadação para o financiamento de serviços e programas que a própria sociedade julga que o Governo deva fornecer (2017, p. 17).

[483] Para Caliendo, a justiça fiscal é um princípio estruturante do sistema jurídico, "de onde outros princípios derivam e buscam orientação" (2005, p. 404) e um princípio hermenêutico fundamental na aplicação de normas tributárias, preocupado "com os meios necessários e com o momento da aplicação normativa" (2005, p. 405).

[484] Gonçalves e Azevedo ponderam algumas perspectivas de utilização da tributação com vistas à materialização da justiça fiscal, tais como "reprimir a inflação, evitar desemprego e recessão, desaquecer a atividade econômica, proteção da indústria nacional, promover a redistribuição de renda nacional, nivelar fortunas" (2020, p. 124). Mais adiante, complementam ainda, com o "estímulo ao auxílio à acumulação do capital, à busca e manutenção do pleno emprego, à repartição de renda e riqueza; na geração de tecnologia; na preservação do meio ambiente; no desenvolvimento urbano e rural [...] e no desenvolvimento sociocultural [...]" (Gonçalves; Azevedo, 2020, p. 125).

[485] É importante destacar que essas iniciativas estão além da incidência tributária com fim extrafiscal, ou seja, o tal fim está contido nos atos com repercussão tributária que prestigiam o alcance dos objetivos constitucionais.

[486] A própria repartição dos encargos tributários nos seus variados aspectos (entre os entes federativos; entre os diversos contribuintes; entre as bases de incidência – renda, patrimônio, folha de salários, transações financeiras, bens e serviços – e entre as espécies tributárias) tem o condão de colaborar para a justiça fiscal ampla, desde que alinhada aos objetivos republicanos e, *a contrario sensu*, conduzir para uma injustiça fiscal, se deles dissonantes.

[487] Dentre as atividades de aplicação está a fiscalização tributária (combate à sonegação). Para Costa-Corrêa, a sonegação colabora para a falta de melhoria das políticas públicas (diante da supressão de tributos devidos para custeá-las) e para a intensificação da desigualdade social (injustiça social), com a manutenção do peso maior da tributação "sobre a população mais pobre do que sobre a parcela mais rica da sociedade" (2017, p. 127).

[488] Para Oliveira, ao revisitar as lições de Rawls, a justiça tributária se manifesta quando o "sistema tributário não representa empecilhos demasiados à concretização de liberdades e que seja oportunidade de ganhos para as pessoas

Nessa linha, a exoneração da tributação no consumo sobre os produtos da cesta básica prestigia essa justiça fiscal ampla, ao atenuar os efeitos regressivos dessas incidências e ao permitir que os alimentos essenciais cheguem aos consumidores de forma mais barata, configurando uma medida que auxilia na erradicação da pobreza (um objetivo constitucional).

Em outro exemplo, a medida de *cashback*[489] para o IBS e a CBS é ensejadora da justiça fiscal ampla, pois que permite, mesmo que timidamente, a redistribuição de riqueza, ou seja, é uma política auxiliadora da redução de desigualdades sociais (outro objetivo constitucional).

Ainda, a progressividade ao ITCMD trazida pela Reforma Tributária (Brasil, 2023a), é considerada um "mecanismo destinado à redução das desigualdades econômicas e sociais, que deve pautar sua fórmula de graduação na elevação da carga tributária, primeiramente, entre as maiores riquezas manifestadas na comunidade" (Contipelli, 2010, p. 264).

Também a extirpação da guerra fiscal do ICMS somada à inovadora competência tributária compartilhada entre Estados, DF e Municípios para a condução do IBS, com lei única e alíquotas de referência, tendem a beneficiar os contribuintes e o Fisco com a simplificação, um ganha-ganha que promove o bem-estar dos envolvidos (mais um objetivo da CF).

Enfim, mais do que nunca, o STN, com a sua importante função arrecadatória[490], sujeita-se ao dirigismo constitucional na perseguição por alvos bem definidos, sob as diretrizes de fundamentos consistentes, amalgamados por valores supremos, de forma que toda a dinâmica tributária, aos olhos dos diversos partícipes e de acordo com as mais variadas ações (mesmo que singelas), se caminhar nesse sentido, corroborará para a justiça fiscal ampla.

5.3 A cidadania fiscal

O termo cidadania carrega um histórico denso que resulta, atualmente, numa ideia extensa, interdisciplinar e multidimensional:

> [...] ideia que, por sua extensão, pela abertura interdisciplinar e pela conotação política que exibe e pela multiplicidade de suas dimensões pode servir de ponte para superação das contradições e perplexidades que cercam a temática da liberdade e da justiça social, da igualdade e da solidariedade, do universalismo e do nacionalismo, dos

que estão socialmente em posição fragilizada e por isso não podem ser tributados da mesma forma que os social e economicamente mais favorecidos" (2020, p. 1.983).

[489] Devolução (tradução nossa). Tal medida também foi institucionalizada pela Reforma Tributária (Brasil, 2023a).

[490] Além da tradicional função alocativa dos recursos arrecadados para custear os gastos públicos previstos nas leis orçamentárias e da função regulatória inerente aos tributos extrafiscais (geralmente com suporte constitucional), há também a função estabilizadora destacada por Trento (2020, p. 31), anotada para manutenção de taxas apropriadas (de emprego e de crescimento econômico), bem como para subsidiar ações na balança comercial. Almeida Filho denomina a coexistência de duas funções como "duplo dividendo" da tributação (2018, p. 141).

> direitos fundamentais e dos direitos sociais e econômicos nesta "era de direitos" que vai caracterizando a transição do século XX para o XXI (Torres, 2001, p. 247).

Numa tentativa de delimitação, a cidadania enquanto qualidade de quem é cidadão (um efetivo membro de um Estado), titular de direitos e deveres[491] (cujos exercícios revelam a integralidade de seu pertencimento à sociedade), na sua plenitude congrega os valores da liberdade (cidadania civil), da participação (cidadania política) e da igualdade (cidadania econômica e social)[492]. Esse é o ponto de partida do referencial teórico de Marshall:

> A cidadania é um *status* concedido àqueles que são membros integrais de uma comunidade. Todos [...] que possuem o *status* são iguais com respeito aos direitos e obrigações pertinentes [...]. Não há [...] princípio universal que determine o que estes direitos e obrigações serão, mas as sociedades nas quais a cidadania é uma instituição em desenvolvimento criam uma imagem [...] ideal em relação à qual o sucesso pode ser medido e em relação à qual a aspiração pode ser dirigida (Marshall, 1967, p. 76).

Segundo Marshall (1967, p. 63), a cronologia[493] da evolução da cidadania é dividida em três partes, a partir das conquistas de direitos. A primeira é composta pelo elemento civil, integrada pelos direitos necessários à liberdade individual (direitos de ir e vir e de propriedade, liberdades religiosa e de expressão)[494]. A segunda é formada pelo elemento político, conjugada pelo direito de participação no exercício do poder político (no papel de eleitor com o seu direito de votar ou de membro integrante de algum organismo investido de autoridade política)[495]. A terceira é constituída pelo elemento social[496], entendida como o direito de levar a vida como um ser igual, civilizado, conforme os padrões que prevalecem na sociedade numa determinada

---

[491] Bosselmann assevera que a cidadania confere direitos e deveres "como instrumentos da comunidade política para gerar segurança interna, estabilidade e identidade, cria um senso de fidelidade [...]" (2015, p. 244).

[492] Carvalho coloca como cidadão pleno o titular de direitos civis, políticos e sociais, enquanto cidadão incompleto é aquele que padece de um desses direitos e, um não cidadão é aquele que não detém nenhum deles (2015, p. 15).

[493] Houve uma sequência histórica de conquistas de direitos na Europa Ocidental, os direitos civis no século XVIII, os direitos políticos no século XIX e os direitos sociais no século XX. Segundo Mastrodi e Avelar (2017, p. 6-8), no século XVIII surgiram as condições históricas que levaram à conquista dos direitos civis, garantindo aos cidadãos (na prática, os integrantes da classe burguesa) a capacidade jurídica de pleitear os seus direitos necessários à liberdade individual. No século XIX, a consolidação desse primeiro grupo de direitos contribuiu para o surgimento dos direitos políticos (resumidos no direito de participar da vida política da sociedade), reparando uma falha na compreensão da cidadania, qual seja, a falta de democracia. No século XX, os direitos sociais garantidores de um mínimo de bem-estar colocam-se como passíveis de serem atendidos pelo Estado, menos por ocasião da atividade legislativa e mais em virtude de reivindicações políticas acatadas pela Administração Pública.

[494] Carvalho ensina que direitos civis são os direitos fundamentais à vida, à liberdade, à propriedade, à igualdade perante a lei. "Eles se desdobram na garantia de ir e vir, de escolher o trabalho, de manifestar o pensamento, de organizar-se, de ter respeitada a inviolabilidade do lar e da correspondência, de não ser preso a não ser pela autoridade competente e de acordo com as leis, de não ser condenado sem processo legal regular" (2015, p. 15).

[495] "[Os direitos políticos] se referem à participação do cidadão no governo da sociedade. Seu exercício é limitado à parcela da população e consiste na capacidade de fazer demonstrações políticas, de organizar partidos, de votar, de ser votado" (Carvalho, 2015, p. 15).

[496] Estão pareados os elementos social e econômico, pois "o elemento social se refere a tudo o que vai desde o direito a um mínimo de bem-estar econômico e segurança, ao direito de participar [...]" (Marshall, 1967, p. 63).

época (por exemplo, os sistemas educacionais e os serviços sociais).

> Se os direitos civis garantem a vida em sociedade, se os direitos políticos garantem a participação no governo da sociedade, os direitos sociais garantem a participação na riqueza coletiva. Eles incluem o direito à educação, ao trabalho, ao salário justo, à saúde, à aposentadoria. A garantia de sua vigência depende da existência de uma eficiente máquina administrativa do Poder Executivo (Carvalho, 2015, p. 16).

Essa concepção de cidadania definida como *status* por Marshall:

> [...] está associada ao pertencimento às coletividades políticas modernas e é um produto das mudanças provocadas pelas revoluções francesa e industrial. Já que se trata de pertencimento a uma determinada comunidade de cidadãos, tal noção de cidadania pode também ser concebida como integração social, sendo, portanto, de natureza sociológica (Silva, 2008, p. 55).

Há uma dinamicidade no conceito de cidadania. Embora Marshall defina cidadania como pertencimento (como *status* de ser um membro integral de uma comunidade de cidadãos):

> [a cidadania] não pode ser concebida como uma noção estática, pois ao encerrar o ideal normativo de uma igualdade a ser buscada pela realização de direitos (e deveres) que não são determinados em princípio, ela deixa aberta a porta para a criatividade e luta social, [...] concebida como processo ou prática social (Silva, 2008, p. 67).

No Brasil, o sentido jurídico da cidadania decorre do teor do art. 1º, inc. II, da CF[497]. É um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, ladeado por soberania, dignidade da pessoa humana, valores sociais do trabalho e livre iniciativa e pluralismo político (Brasil, 1988). Ao comparar sua trajetória evolutiva com a sequencialidade histórica lecionada por Marshall, Carvalho apregoa que "seria tolo achar que só há um caminho para a cidadania" (2015, p. 220):

> A cronologia e a lógica da sequência descrita por Marshall foram invertidas no Brasil. Aqui, primeiro vieram os direitos sociais, implantados em período de supressão de direitos políticos e de redução dos direitos civis por um ditador que se tornou popular. Depois vieram os direitos políticos, de maneira também bizarra. A maior expansão do direito do voto deu-se em outro período ditatorial, em que os órgãos de representação política foram transformados em peça decorativa do regime. Finalmente, ainda hoje muitos direitos civis, [...] continuam inacessíveis à maioria da população. A pirâmide dos direitos foi colocada de cabeça para baixo (Carvalho, 2015, p. 220).

O autor é crítico quanto a precária noção de cidadania, que ainda é lembrada pela sua

[497] Carvalho leciona que no "entusiasmo cívico, chamamos a Constituição de 1988 de Constituição Cidadã" (2015, p. 13) e que a cidadania "substituiu o próprio povo na retórica política [...] cidadania virou gente" (2015, p. 13).

forma pejorativa "estadania"[498] (Carvalho, 2015, p. 221), por ser menos conquistada pelo povo[499] e mais outorgada pelo poder público (em forma de favor)[500]. Os direitos positivados na CF dão corpo ao fundamento de dignidade da pessoa humana[501], como exemplos, direito à alimentação, à habitação, à saúde, à educação e à cultura, que compõem o aspecto da cidadania social e econômica. Todavia, no Brasil, ao cotejar esse ideário com a realidade, denota a impressão de que a cidadania brasileira é bela, mas tão somente em teoria.

Na linha evolutiva[502], o desafio é implementar a cidadania[503] multicultural[504], inerente à globalização da economia[505], que rompe com o modelo de Estado-nação[506], precariza as relações de trabalho, camufla a preocupação ambiental e corrobora com o declínio dos direitos humanos, com descaso em cenário pandêmico, valorização do consumo[507] e aumento de preconceito a etnias e gêneros. A velocidade das mudanças pode causar um retrocesso[508] na

---

498 "Essa orientação para o Executivo reforça a longa tradição [...] ibérica, o patrimonialismo. O Estado é [...] visto como todo-poderoso, na pior hipótese como repressor ou cobrador de impostos; na melhor, como um distribuidor paternalista de empregos e favores" (Carvalho, 2015, p. 221).

499 Beras defende a afirmação "de um processo de cidadania ativa, ou seja, a compreensão de que a melhor maneira de se obter os direitos sociais garantidos é lutar por eles" (2013, p. 110).

500 Segundo Beras, "as consequências diretas desse processo se refletem numa sociedade patrimonial extremamente desigual, em que a esfera pública é uma novidade em construção" (2013, p. 174).

501 Barroso coloca a dignidade da pessoa humana como o princípio último, essência de todas as coisas, um valor fundamental que está na origem dos direitos humanos, "um princípio jurídico que 1. Fornece parte do significado nuclear dos direitos fundamentais e 2. Exerce a função de um princípio interpretativo, [...] na presença de lacunas, ambiguidades e colisões entre os direitos [...] bem como no caso de desacordos morais" (2014, p. 111). Esse princípio tenta propiciar "um roteiro para a estruturação do raciocínio jurídico nos casos difíceis, sem a pretensão de ser capaz de suprimir ou resolver os desacordos morais, uma tarefa inatingível" (2014, p. 111). "No Brasil, como regra geral, a invocação da dignidade humana pela jurisprudência tem se dado como mero reforço argumentativo de algum outro fundamento ou como ornamento retórico" (2014, p. 115).

502 A cidadania é dinâmica e o *status* de cidadão não é "um *status* jurídico *ready-made*" (Cordeiro, 2016, p. 293).

503 Para Faria, a cidadania pós-material é escorada no "direito à qualidade de vida, ao meio ambiente saudável, à tutela dos interesses difusos e ao reconhecimento da diferença, da singularidade e da subjetividade." (1997, p. 49).

504 A existência de uma cidadania multicultural supera as visões estadocêntrica e de classes sociais, discutindo o reconhecimento cultural e as políticas identitárias (questões de etnicidade, sexualidade e ecologia), um avanço na "preocupação com o multiculturalismo e o cosmopolitismo, e o recrudescimento da dimensão socioeconômica [...]" (Beras, 2013, p. 47). Entende a cidadania como regulação social e como emancipação (Beras, 2013, p. 47).

505 O mercado inserido na articulação entre sociedade civil e Estado na construção da cidadania remonta a teorias de "Marx e Gramsci [...]. Marx estabelece dois níveis de organização da sociedade: o infraestrutural, [...] econômico, esfera da produção, que seria a sociedade civil; e o [...] superestrutural, esfera das leis, da ação estatal etc" (Beras, 2013, p. 46). "No século XX, Gramsci [...] vai rever esse conceito, rearticulando a divisão entre Estado, mercado e sociedade e considerando o nível superestrutural como o *lócus* da sociedade civil" (Beras, 2013, p. 47).

506 Tal modelo deriva da natureza histórica da cidadania, pois a "luta pelos direitos [...] sempre se deu dentro das fronteiras geográficas e políticas do Estado-nação, [...] isso quer dizer que a construção da cidadania tem a ver com a relação das pessoas com o Estado e [...] a nação" (Carvalho, 2015, p. 18). "Da cidadania [...] fazem parte a lealdade a um Estado e a identificação com uma nação. [...] que se deve a fatores como religião, língua e [...] lutas [...] contra inimigos comuns [...], a lealdade [...] depende do grau de participação na vida política" (2015, p. 18).

507 Carvalho ressalta a perversidade do consumismo, cuja cultura já está desenvolvida na população mais excluída. No episódio da invasão pacífica de um *shopping center* por um grupo de sem-teto que reivindicava o direito ao consumo (de comprar um celular ou tênis), este conseguiu "silenciar ou prevenir entre os excluídos a militância política, o tradicional direito político" (2015, p. 228), colocando em xeque os anseios de avanços democráticos.

508 "A insuficiência ou ausência desta capacidade de exercício [da cidadania] leva às múltiplas formas de *descidadania* efetiva dos nossos dias, [...] às bem conhecidas formas de exclusão social" (Nabais, 2005, p. 124).

ideia de cidadania[509].

Concebida como o conjunto de direitos e deveres, a cidadania se mostra assimétrica, na medida em que "ao direito público subjetivo de cada cidadão nem sempre corresponde a mesma carga de deveres" (Torres, 2001, p. 317), além do que nem todos os cidadãos demandam os mesmos direitos ou têm os mesmos deveres, entrando em cena a solidariedade.

Ao restringir a cidadania geral para a fiscal[510], Nabais simplifica a primeira noção:

> [...] a cidadania pode ser definida como a qualidade dos indivíduos que, enquanto membros activos e passivos de um Estado-nação, são titulares ou destinatários [...] direitos e deveres universais e [...] detentores de um específico nível de igualdade que permita considera-los [...] membros iguais da comunidade nacional. Igualdade essa que tem como concretização o facto de todos os integrantes de uma comunidade estadual serem membros activos desta. [...] Uma noção de cidadania, em que [...] encontramos três elementos constitutivos [...]: 1) a titularidade de [...] direitos e deveres em uma sociedade específica; 2) a pertença a uma determinada comunidade política [Estado], em geral vinculada à ideia de nacionalidade; e 3) a possibilidade de contribuir para a vida pública [...] através da sua participação. [...] a cidadania traduz um determinado nível de igualdade de todos os pertencentes a uma comunidade humana, concretizado num conjunto de direitos e deveres universais [...] que, ao fim da sua evolução, se foi concretizando em direitos e deveres de natureza pessoal (cidadania pessoal), direitos e deveres de natureza política (cidadania política) e direitos e deveres de carácter social (cidadania social) (Nabais, 2019, p. 19).

Para o autor é a cidadania econômica o elo com a cidadania fiscal, composta pelo dever fundamental de pagar tributos e uma série de direitos decorrentes, modulares da carga tributária (balizas legais e universalização da incidência), da defesa dos contribuintes (direitos e garantias)[511] e de sua participação (legitimidade para exigir eficiência no gasto público)[512]:

> [...] a cidadania que [...] constitui o [...] suporte do dever fundamental de pagar impostos é [...] a cidadania económica, porquanto tem por base, não o vínculo político, da nacionalidade ou da cidadania política, mas antes o vínculo económico, da residência ou outra conexão económica [...]. [...] a cidadania fiscal se consubstancia no dever fundamental de pagar impostos, [...] o preço que pagamos [...] de bom grado por vivermos em comunidade assente na ideia de liberdade [...]. Pois, embora este, [...] constitua [...] uma posição passiva do contribuinte face ao Estado, reflexamente configura-se como uma posição activa do contribuinte traduzida [...] em diversos

[509] Nabais classifica a cidadania em vertical e horizontal. Na vertical, insere os níveis, partindo da cidadania-padrão em um Estado-nação, colocando acima a sobrecidadania (cidadania múltipla) e abaixo a subcidadania (cidadania mínima). Na horizontal, insere as dimensões da cidadania, tais como a pessoal, a política e a social (2005, p.120).
[510] Nabais assevera que a cidadania fiscal representa uma cidadania específica, inobstante a alegação de ser um conceito da moda e vazio, colocado na literatura fiscal "com intuitos de [...] dourar a pílula da sujeição aos impostos para quem efetivamente os paga e [...] zurzir a falta de civismo ou incivismo dos fugitivos fiscais" (2005, p. 136).
[511] Oliveira coloca a cidadania e a tributação como conceitos autoimplicantes, pois a "responsabilidade por gerar e dividir receitas com o Estado outorga mais legitimidade ao cidadão para exigir os atributos básicos da cidadania [garantia de direitos que atribui uma série de deveres que ligam o cidadão ao Estado]" (2011, p. 399).
[512] Beras ressalta que a cidadania "não se restringe a seu aspecto formal/legal, mas caracteriza-se pelo exercício de virtudes cívicas, centradas na sociedade por meio de uma esfera pública (espaço de diálogo e tematização dos problemas sociais) composta por grupos voluntários, autônomos, privados e sem fins lucrativos, como constitutivos da sociedade civil" (2013, p. 45).

> direitos. [...] 1) o direito de não pagar impostos a não ser aqueles [...] criados nos termos da Constituição [...]; 2) o direito de exigir que todos os outros membros da comunidade também contribuam para o seu suporte financeiro, o que implica para o Estado que todos os membros [...] sejam constituídos em destinatários desse dever (tarefa do legislador) e, bem assim, que todos eles sejam [...] obrigados ao cumprimento do mesmo (tarefa da Administração Tributária e dos tribunais); 3) o direito à eficiência da despesa pública, [...] o dever [...] de pagar impostos apenas se conterá dentro dos seus limites constitucionais se a despesa pública assegurar um adequado retorno à sociedade do montante dos impostos através da prestação, em quantidade e qualidade, dos [...] serviços e políticas públicas (Nabais, 2019, p. 26).

Ribeiro e Gesteiro ressaltam que a relação jurídico-tributária contemporânea deve ser avaliada sob um duplo aspecto da cidadania fiscal, unilateral e bilateral:

> [A cidadania fiscal] é unilateral, porquanto o cidadão-carente é protegido neste liame pela intributabilidade do mínimo existencial, [...], o cidadão-carente [...] tem unicamente a posição de sujeito credor da solidariedade do Estado e o Estado tem [...] a posição de sujeito devedor dessa solidariedade. Já na cidadania fiscal bilateral [...], há obrigação para ambas as partes, deveres e direitos do Fisco, ética tributária, deveres e direitos dos cidadãos-contribuintes, ética fiscal privada (2005, p. 68).

A cidadania fiscal tem espaço na relação tributária, em que a titularidade de um dado número de direitos e deveres, em uma sociedade específica (Estado-nação[513]), abrange aqueles implicados na tributação. O pertencimento, portanto, se refere, principalmente e a princípio, aos contribuintes em relação ao Poder Público tributante[514]. Entretanto, a verdade é que abarca também os cidadãos não contribuintes.

Assim, a cidadania fiscal não deve ficar limitada a uma reciprocidade de direitos e deveres entre o pagador de tributo (contribuinte) e o ente tributante (Estado[515]), mesmo porque, de todas as bases de incidência (renda, patrimônio, folha de salários, transações financeiras, bens e serviços, entre outras), a tributação sobre o consumo (bens e serviços, a de maior participação no Brasil) recai, indiretamente, sobre os consumidores[516].

---

[513] Horvath entende que o cidadão tem o direito de ver os recursos que entregou ao Estado serem utilizados para os fins que justificaram a sua apropriação, de tal modo que os consentimentos para a tributação e para o gasto público são necessários para que haja a cidadania fiscal (2011, p. 192).

[514] Nabais aborda a cidadania fiscal no recorte entre o Estado e os destinatários dos tributos, implicando, de um lado, que "todos suportem o Estado, que todos tenham a qualidade de destinatários do dever fundamental de pagar impostos na medida de sua capacidade contributiva e de outro, impõe que tenhamos um Estado fiscal suportável, [...] cujo sistema fiscal se encontre balizado por estritos limites jurídico-constitucionais" (2005, p. 134).

[515] Greco utiliza a expressão "Estado fiscal" como "aquele que, para subsistir, necessita de tributos" (2005, p. 182), não havendo como raciocinar sobre direitos fundamentais dissociando-os de seus equivalentes deveres, dentre eles o de ratear o custo do Estado almejado pela própria sociedade. A sociedade não quer um Estado proprietário de todos os bens (de cuja exploração resultariam numerários suficientes para o seu funcionamento) e, ainda, pretende que o Estado pratique ações (por exemplo, provisão da seguridade social), logo, o recurso que necessita deverá vir de outra origem que não a exploração de seu próprio patrimônio, ou seja, virá da tributação (Greco, 2005, p. 182).

[516] O "afastamento entre o universo dos cidadãos de um Estado e dos contribuintes que o suportam financeiramente" foi constato por Nabais (2005, p. 137), que observou também que nem todos os cidadãos são contribuintes (por falta de capacidade contributiva), além do que há alguns contribuintes não-cidadãos, como é o

Por exemplo, mesmo que um cidadão aufira renda num patamar isento, tampouco tenha patrimônio passível de incidência tributária[517], o fato de ser consumidor de itens básicos já o faz contribuinte de fato[518] dos impostos sobre o consumo, tal qual o ICMS. Esse cidadão é que, geralmente, se vale ou tenta se valer da gama de direitos sociais, quando ofertada[519] pelo Estado. Logo, mesmo que a balança penda mais para os direitos[520] do que para o dever fundamental de pagar tributos, com o amparo na solidariedade, essa pessoa se trata de um cidadão-fiscal e a ela lhe deve ser inerente a cidadania fiscal.

A esse *status* de cidadão-fiscal, ideia mais ampla do que a de contribuinte[521], enseja não só a constelação[522] de direitos sociais, mas também a legitimidade de participação na vida pública, no sentido de ser ouvido no orçamento, de mobilização para exigência da eficiência do Poder Executivo na condução de políticas públicas, ou mesmo de controle externo dos gastos públicos[523], sem contar o "direito de somente se submeter a um sistema fiscal que esteja estruturado nos limites jurídico-constitucionais a que esteja vinculado e que respeite efetivamente os direitos do contribuinte" (Cardoso, 2014, p. 161).

Em suma, a cidadania fiscal é inerente a todo o cidadão, mesmo que esse cidadão não seja contribuinte de direito de um tributo[524]. A uma, porque é provável que seja ao menos contribuinte de fato dos impostos sobre o consumo. A duas, pois o dever de pagar tributos está

---

caso, "de um lado, das pessoas coletivas e, de outro, dos estrangeiros residentes" (2005, p. 137). Por fim, aponta um paradoxo, ao mesmo tempo que se observa uma diminuição do Estado interventor nos domínios econômicos e sociais, há um aumento do apelo por instrumentos promocionais ativos de direitos (2005, p. 137).

[517] No exemplo, o cidadão não é contribuinte do IR nem dos impostos sobre o patrimônio (IPTU, ITR e IPVA).

[518] Cabe aqui reiterar que a expressão "contribuinte de fato" é na doutrina contraposta ao "contribuinte de direito". No ICMS, enquanto o vendedor habitual de uma mercadoria é o contribuinte ("de direito"), responsável por apurar e recolher o imposto aos cofres públicos, o consumidor, adquirente final dessa mercadoria, por suportar a carga financeira do ICMS inclusa no preço pago, é reconhecido como um "contribuinte de fato" da exação tributária.

[519] "A ideia é atingir, com a cidadania fiscal, toda a população de contribuintes, isto é, pagadores de impostos, consumidores ou não, e carentes do mínimo existencial. Estes últimos, é claro, através de uma ação positiva do Estado que os inclua socialmente e que minimize as tantas diferenças de que são vítimas" (Barbosa, 2005, p. 128).

[520] A cidadania fiscal contempla também as pessoas jurídicas, já que no mais das vezes são contribuintes tributários. Por óbvio que o olhar das pessoas jurídicas para os direitos em relação ao Estado-nação tributante não é focado nos direitos sociais, mas sim nos econômicos e negociais.

[521] "Cada contribuinte tem simultaneamente um dever, [...] de contribuir para a comunidade [...], e um direito, [...] de exigir que todos os outros membros da comunidade também contribuam [...]" (Nabais, 2005, p. 135).

[522] O termo constelação para agregar direitos e deveres inerentes à cidadania foi utilizado por Torres em seu artigo "A cidadania multidimensional na Era dos Direitos" (2001, p. 251).

[523] Calisto é preciso ao afirmar que "o exercício consciente da cidadania depende do livre acesso público aos dados fiscais reveladores da conduta ética do Estado" (2018, p. 38). Os dados da arrecadação, dos privilégios fiscais, de quantas e quais prestações básicas foram ofertadas pelo Estado, as ações eleitas prioritárias pelo Estado, as diferenças entre o previsto no orçamento e o aplicado pelo Executivo, enfim, essas informações obtidas por meio da "transparência fiscal permitem ao cidadão comum participar do orçamento, julgar o desempenho de seus representantes políticos e obter subsídios programáticos para a escolha dos próximos governantes" (2018, p. 38).

[524] Caliendo é enfático ao "definir a história da tributação como a [...] que leva o indivíduo da servidão à cidadania" (2005, p. 384). "A tributação é parte importante da sociedade [...] onde há comunidade existe alguma forma de tributação (*ubi cives, ubi tributum*). O tributo será considerado toda a forma de contribuição privada destinada à manutenção da esfera pública" (Caliendo, 2005, p. 384).

escorado na solidariedade. A três, porque, com menos vigor, há outros deveres a ela (cidadania fiscal) relacionados, tal qual o respeito à legislação tributária. A quatro, porque além de eventual aspiração e fruição de direitos sociais outorgados pelo Estado, existe a legitimidade de participação política[525], nela contida o direito de exigir a obediência estatal ao Princípio da Eficiência da Administração Pública[526].

5.3.1 O dever fundamental de pagar tributo e a solidariedade

Na bilateralidade da cidadania, com direitos[527] e deveres[528] em lados opostos[529], dentre estes o de maior destaque está o "dever fundamental de pagar tributos" (Coimbra, 2005, p. 160).

> Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero *poder* para o Estado, nem como um mero *sacrifício* para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em *estado fiscal*, [...] que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte (Nabais, 2015, p. 679).
>
> Mas a ideia de dever fundamental não se esgota em si; ao revés, dela emana a responsabilidade que o próprio Estado tem perante a sociedade na busca dos objetivos e fins por ela consagrados. Argumentar pela existência de um dever fundamental de pagar impostos não é livrar o Estado de seus compromissos junto à sociedade, nem minimizar o poder de controle que esta possui perante os modos e meios de aplicação dos recursos assim arrecadados (Greco, 2005, p. 182).
>
> [...] o dever de recolher tributos é inerente à condição de cidadania. Além de sua constituição de dever fundamental de cidadania, [...] também integra a estrutura bilateral da relação cidadão-Estado: ao mesmo tempo em que gera o direito de o Estado cobrar tributos, gera o dever de este prestar os serviços públicos, conferindo ao contribuinte o direito de exigir a [sua] efetivação (Cardoso, 2014, p. 158).

Na busca pelas evidências dos deveres fundamentais inerentes ao ideário de cidadania, Cardoso aponta que no título II da CF ("Dos direitos e garantias fundamentais"), o seu primeiro

---

[525] Carvalho observa que as redes sociais devem ser consideradas como um instrumento de participação, com "capacidade de mobilização e de pressão sobre os poderes públicos, inclusive sobre o Congresso" (2015, p. 247).
[526] Aqui no sentido da exigência de vinculação entre a instituição legal de um tributo e o melhor destino dos recursos arrecadados. Contipelli apregoa que, em sua dimensão solidária, "o exercício das competências tributárias tem sua validade condicionada à existência de correspondência entre o dever de colaboração de pagar tributo e o direito de exigir (ou dever) do Estado de redistribuir adequadamente as riquezas arrecadadas" (2010, p. 262).
[527] Cardoso orienta que a tributação está alicerçada em dois pilares, o dever fundamental de recolher tributos e o "estatuto do contribuinte que, por sua vez é composto pelos direitos da cidadania fiscal, centrados nos princípios tributários da igualdade, legalidade, capacidade contributiva, respeito ao mínimo existencial e a vedação do efeito tributário de confisco, e nas demais limitações ao poder de tributar, como as imunidades" (Cardoso, 2014, p. 157).
[528] Torres exemplifica com o serviço militar, a participação no tribunal do júri e o serviço eleitoral (2001, p. 318).
[529] Nabais e Cardoso, na relação do indivíduo com o Estado, estabelecem que os deveres fundamentais se traduzem em posições jurídicas passivas, diante da dependência daquele em relação a este, ao passo que, ao contrário, os direitos fundamentais expressam uma situação de prevalência daquele sobre este, o que revela posições jurídicas ativas (Nabais, 2015, p. 65; Cardoso, 2014, p. 37).

Capítulo é intitulado "Dos direitos e deveres individuais e coletivos", composto só pelo art. 5º:

> Ocorre que, com relação aos deveres, [...], há apenas um dever genérico imposto aos cidadãos [...]. Após prever que no *caput* do art. 5º que todos são iguais perante a lei, a Constituição estatui no inciso I [...] que homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos de seu texto. Aí se encontra a cláusula genérica de previsão do dever constitucional. A análise dos demais 76 incisos que compõem o art. 5º comprova a sua natureza de um extenso rol de direitos individuais e coletivos, sem nenhuma outra menção a qualquer dever atinente aos cidadãos (Cardoso, 2014, p. 17).

Essa concepção liberal dos deveres[530] constitucionais não condiz com o "moderno conceito de Estado Democrático de Direito, que, sem relegar a primordialidade dos direitos fundamentais, prevê e impõe a responsabilidade social dos indivíduos, partindo do pressuposto de que essa compõe o seu *status* de liberdade" (Cardoso, 2014, p. 17)[531].

Cardoso e Nabais resumem três situações acerca dos deveres fundamentais. A primeira se refere aos clássicos pressupostos para existência e funcionamento do Estado – são os deveres de defesa da pátria (serviço militar), os deveres políticos (voto) e o de pagar tributos. A segunda trata daqueles de conteúdo social, econômico ou cultural, vindos de um Estado Social que tutela certos valores em prol da coletividade – são os deveres de trabalhar, de defender patrimônio cultural e o meio ambiente. Na terceira estão os "deveres cujos titular ativo são determinadas categorias ou grupos de pessoas como titulares de direitos fundamentais, como o dever dos pais de promover a educação dos filhos" (Cardoso, 2014, p. 150; Nabais, 2015, p. 103).

Na correlação entre deveres e direitos fundamentais, Cardoso destaca que:

> Fundamentados em valores consagrados constitucionalmente e que centram no respeito da dignidade humana o objetivo maior do Estado, os deveres fundamentais se impõem à generalidade dos cidadãos não como encargos, mas como instrumentos de efetivação dos direitos fundamentais, na concepção do Estado Democrático de Direito (Cardoso, 2014, p. 38).

Ainda, o dever fundamental de pagar tributos também está atrelado à justiça fiscal:

> E na interface em direitos e deveres fundamentais, o contribuinte tem o direito de que o cumprimento de seu dever de recolher tributos seja efetuado de forma justa, com a sua contribuição proporcionalizada corretamente em face da sua capacidade

[530] Cardoso destaca dois paradigmas de dever fundamental presentes nos textos constitucionais, o de recolher tributos e o de defender a pátria (2014, p. 26). Mais recentemente, reparou que diferente do Estado Liberal, no Estado Democrático de Direito, "surgem deveres de índoles social, econômica, cultural e ambiental, que denotam claramente a responsabilidade do cidadão como pessoa engajada na construção de uma sociedade que atenda aos anseios e valores consagrados no texto constitucional" (2014, p. 35).

[531] E vai além, advoga a existência de um "condicionamento recíproco entre os princípios constitucionais e os deveres fundamentais, como exemplo, o dever fundamental de pagar tributos somente seria válido mediante o respeito e a afirmação dos princípios tributários" (Cardoso, 2014, p. 25).

> contributiva; e com a instituição e cobrança de tributos de acordo com os demais princípios constitucionais que regem a tributação (Cardoso, 2014, p. 147).

Essa transição do Estado Liberal, fulcrado na liberdade, no caráter não-intervencionista do poder e na proteção máxima do direito de propriedade, para o Estado Democrático de Direito[532], insculpido em torno da igualdade, na busca pelo bem-estar social, com prestígio às ações positivas do poder para "propiciar condições dignas de existência a todos os membros da comunidade" (Contipelli, 2010, p. 260), também alterou o foco da ideia de cidadania, de um viés passivo, tida como uma "liberdade comum orientada fundamentalmente para a proteção da vida, liberdade e propriedade na esfera privada e familiar" (Nabais, 2005, p. 124), para um norte ativo (participativo), fulcrado "no sufrágio universal de caráter representativo ou direto, em que o cidadão participa com o seu voto na vida política da comunidade" (Nabais, 2005, p. 124).

Na linha evolutiva, o Estado Fiscal (cujas necessidades financeiras são custeadas com tributos[533]) se voltou para o social, para que "o dever de pagar impostos não se fique apenas pelos clássicos limites formais ligados à ideia de segurança jurídica, antes abarque também um significativo leque de limites materiais garantes da justiça fiscal" (Nabais, 2015, p. 683). Santiago (2019, p. 165) alerta que para um Estado Fiscal se tornar efetivamente um Estado Social[534], a realidade deve ser encarada para além da noção individualista, somada com uma normatização com fundamentação social e axiológica:

> [...] a liberdade deixa de ser legalidade e passa a ser liberdade de todos, [...] material. A igualdade deixa de ser apenas formal e [...] se preocupa com o outro e com a

---

[532] Yamashita elucida que a expressão "Estado Democrático de Direito" congrega não somente o aspecto formal (Estado de Direito) de cunho constitucionalista, com vertente na segurança jurídica, nos princípios da legalidade e da anterioridade, mas também o aspecto material (Estado Democrático ou Social) que serve à realização da justiça, escorado no princípio da igualdade e nos direitos e garantias individuais e sociais (2005, p. 55).

[533] As contribuições sociais apresentam finalidades constitucionais como principal característica diferenciadora das demais espécies tributárias. A contribuição social sobre o lucro líquido das empresas (CSLL) tem como finalidade constitucional auxiliar no custeio da seguridade social, nos termos do art. 195, inc. I, alínea "c" da CF (Brasil, 1988). A contribuição para o programa de integração social (PIS), tem como finalidade constitucional o custeio do abono salarial e do seguro-desemprego, nos termos do art. 239 da CF (Brasil, 1988). Além disso, o custeio dos serviços públicos e dos investimentos públicos, enfim, das políticas públicas em geral, tem na receita tributária a sua principal fonte, ressaltando-se que todos os gastos públicos devem estar previstos na Lei Orçamentária Anual (LOA) do respectivo ente federativo.

[534] Na lição de Yamashita (2005, p. 59), o Estado Social brasileiro, tido como o Estado Democrático de Direito, sob a ótica da solidariedade, consiste na persecução de: i) justiça social (arts. 3º, I, 170, *caput*, e 193 da CF) que busca redistribuição de renda e igualdade de chances a todos, ou seja, a capacidade existencial, econômica e cultural para viver e trabalhar, num nível razoável; e ii) segurança social, ou seja, a) bem-estar social (arts. 186, VI, e 193 da CF), consistente na proteção existencial, garantida pela prestação de serviços públicos básicos (água, luz, transporte, educação, saúde etc.) e nos seguros sociais (seguro-desemprego, seguro por invalidez etc.) e b) assistência social (auxílio mínimo existencial e em catástrofes naturais, garantindo um piso de dignidade humana). Especificamente no que tange à justiça social, em matéria tributária, está mais para uma justiça reformadora do que para distributiva, já que esta se alinha com a aceitação do *status quo*, ao passo que aquela é mais condizente com as necessárias transformações à sociedade (Yamashita, 2005, p. 57).

> comunidade. E, a solidariedade começa a ganhar contornos [...] no direito tributário ao influenciar o agir comunitário [...]. Assim, o Estado Fiscal será [...] realmente social [...] que faz do tributo um instrumento de coesão social, para que a comunidade perceba que a tributação serve a certos [...] fins constitucionais. Objetivos como construir uma sociedade justa, livre, igual e solidária. [...] Um Estado Fiscal que se preocupa com a renda dos mais pobres e a condição de vida dos miseráveis. [...] é necessário que o poder tributário se afaste de concepções que se fundamentam em um racionalismo individualista, [...] precisa ganhar luzes do pluralismo e da solidariedade, [...] não pode representar apenas aqueles que têm poder econômico. A política fiscal não pode, [...] ter como foco apenas o crescimento econômico às custas do desenvolvimento social. O poder tributário deve servir a todos, não deve apenas exercer sua influência para manter o *status* daqueles que podem contribuir, como se o pagamento, por si só, garantisse a liberdade (Santiago, 2019, p. 165-166).

Na busca pelo fundamento[535] do dever de pagar tributos, a solidariedade é que suplanta o motivo anterior da tributação (um ato de império de caráter arbitrário), ou seja, é a essência da vida em sociedade[536]. É possível a "construção de um sistema tributário, que se fundamenta na solidariedade como princípio de legitimação, tornando-o mais justo" (Santiago, 2019, p. 4).

> O caráter social do Estado brasileiro imprime nova fundamentação ao dever de recolher tributos, [...] justificado pelo dever de solidariedade, [...] que se configura em instrumento a serviço da política social e econômica do Estado redistribuidor. O dever de contribuir passa a ter fundamento ético de justiça social (Cardoso, 2014, p. 146).

Derivada do texto da CF (Brasil, 1988), a solidariedade é tida como um valor constante no preâmbulo (sociedade fraterna), um princípio fundamental por ser um dos objetivos republicanos (construção de uma sociedade solidária)[537] e, mais recentemente (Brasil, 2023a), um princípio tributário aplicável ao STN (princípio da cooperação).

No âmbito tributário, reitera-se, é a solidariedade[538] que enseja a mudança de paradigma do tributo como um produto do poder de império estatal[539], para um dever fundamental de

---

[535] A par do fundamento ético do dever fundamental de pagar tributos para a viabilização da vida em sociedade (Scardoelli, 2004b), a solidariedade, seja sob o enfoque principiológico, seja como um valor, está textualmente prevista na CF, legitimando a tributação justa segundo a capacidade contributiva. Afinal, dentre os objetivos fundamentais do Brasil está "construir uma sociedade livre, justa e solidária" (Brasil, 1988).

[536] Nessa linha, Cardoso coloca a solidariedade como fundamento do "próprio contrato social" (2014, p. 23).

[537] "[As perspectivas axiológicas referentes à solidariedade social] encontram-se genericamente retratadas no preâmbulo, nos princípios fundamentais e nos objetivos da República Federativa do Brasil, se desdobrando ao longo dos demais dispositivos constitucionais" (Contipelli, 2010, p. 261). Ainda, a solidariedade tem o condão de determinar "o sentido ativo dos comportamentos de todos os participantes envolvidos no caminhar da vida social em prol do atendimento deste projeto do bem comum" (Contipelli, 2010, p. 261).

[538] Contipelli alinha a solidariedade como uma invariante axiológica essencial, relacionada com o valor originário da pessoa humana, uma "fórmula de integração ideológica do modelo de Estado [de Direito]" (2010, p. 259).

[539] Martins alerta para disfunção social do tributo, pois inibe "o setor privado, desestimulando a economia, gerando menos empregos, [...] evitando o crescimento e o desenvolvimento do cidadão e [...] da sociedade" (2002, p. 32), isso diante do crescimento da carga tributária sem a aderência proporcional da oferta de serviços públicos, colocando em xeque a "finalidade social do tributo como fundamento para a imposição fiscal" (Martins, 2002, p. 32). Há quem entenda o tributo como uma "norma de rejeição social, de caráter odioso" (Penha, 2018, p. 175).

colaboração do cidadão[540] para o bem-estar social, dentro das balizas constitucionais vigentes.

> A tributação [...] nucleada pela invariante axiológica da solidariedade social em correspondência com os demais valores fundamentais da pessoa humana, recebe nova dimensão com o desvio de seu enfoque, que marcado tradicionalmente pela ideia de expressão do poder de império, passa a ser concebido como modalidade de dever fundamental de colaboração patrimonial do membro da comunidade para levar parcela de sua riqueza aos cofres públicos e assegurar o ingresso de recursos financeiros necessários para realização do projeto de bem-estar individual e coletivo delineado pelo complexo normativo constitucional (Contipelli, 2010, p. 262).

> O Estado Fiscal deve [...] por meio do poder tributário, zelar pela redistribuição da riqueza. Deve evitar que pessoas concentrem e acumulem renda pelo simples fato de terem muito dinheiro, sem que haja qualquer contrapartida social. [...] deve se valer da progressividade como instrumento de equalização da tributação. Deve corrigir as falhas que a mão livre do mercado acarreta para a grande massa de miseráveis. Deve se preocupar, também, com os gastos em favor dos mais pobres, principalmente com a tutela do mínimo existencial. Com isso, o Estado Fiscal conseguirá colocar o sistema fiscal nos caminhos da solidariedade social (Santiago, 2019, p. 167).

Nesse ponto, ainda, as diferenças de carga tributária decorrentes da aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva (em que cada qual recolhe o seu tributo segundo a sua capacidade econômica), tem na solidariedade a justificativa jurídica para aqueles mais abastados serem progressivamente mais tributados do que os que não detém sequer o mínimo existencial[541], o que tende a suscitar uma aceitação social da tributação (Cardoso, 2014, p. 164).

> [...] tanto o grau de aceitação do dever de recolher tributos como a sua configuração como dever de cidadania estão [...] ligados à forma como está estruturada a tributação. [...] um sistema fiscal [...] vinculado a parâmetros de justiça na repartição do ônus da solidariedade (configurado no efetivo desenvolvimento do princípio da capacidade contributiva) e que se desenvolva com respeito aos limites do poder de tributar e aos direitos [...] dos contribuintes pode ser considerado como decorrência de um dever fundamental baseado na solidariedade e na [...] cidadania (Cardoso, 2014, p. 165).

Em matéria tributária, Yamashita (2005, p. 59) defende a aplicação da distinção[542] da

---

[540] "No Estado Democrático de Direito, o dever de recolher tributos não se funda mais exclusivamente na obrigação atribuída ao cidadão de contribuir para a manutenção do Estado, mas também no dever de solidariedade para com a sociedade a que este está vinculado" (Cardoso, 2014, p. 158).

[541] Boff elenca nove necessidades humanas básicas, "a subsistência, a proteção, o afeto (amar e ser amado), o entendimento (aceitar os outros como são e ser também aceito), a criatividade, a participação, o lazer, a identidade pessoal e cultural e a liberdade" (2015, p. 139).

[542] Na esteira das classificações, Nabais é preciso ao detalhar aquelas aplicáveis à solidariedade (2005, p. 112-114). A relação de um cidadão com a sua comunidade gera um sentido objetivo de pertencimento, de partilha e de corresponsabilidade que o liga aos seus pares, bem como um subjetivo, de ética social, a consciência desse pertencimento à comunidade. Em outra bifurcação, tem-se a solidariedade dos antigos, voltada na fraternidade inerente à comunidade primária, em que o melhor exemplo é a família e a dos modernos, agora como um princípio jurídico-político, voltada para a comunidade estadual (sociedade civil). Já quanto a existência de remuneração, há a solidariedade mutualista (assistencialista), cuja intenção é criar riqueza comum (infraestruturas, bens e serviços indispensáveis ao funcionamento da sociedade) e a altruísta, em que as ações concretas são tidas como dádivas, haja vista que gratuitas. Por fim, é oportuno diferenciar a solidariedade vertical, também conhecida como paterna

solidariedade genérica (relativa à sociedade como um todo) e da solidariedade de grupos sociais homogêneos (relativa a direitos e deveres de um grupo social específico). Na primeira, caberia "a cada cidadão brasileiro dar sua contribuição a fim de financiar este Estado Social e Tributário de Direito" (2005, p. 60), com a solidariedade concretizada pelo princípio da generalidade afeito ao imposto de renda, derivando para as contribuições sociais, pois o *caput* do art. 195 da CF dispõe que "a seguridade social será financiada por toda a sociedade [...]" (Brasil, 1988). Já a segunda (2005, p. 65) apresenta quatro requisitos (grupo homogêneo, responsabilidade especial do grupo, benefício do grupo e legitimação temporal), a exemplo de uma contribuição de interesse de categorias profissionais e econômicas, prevista no art. 149 da CF (Brasil, 1988).

O autor também coloca outros institutos jurídicos como capazes de concretizar a solidariedade genérica em matéria tributária (Yamashita, 2005, p. 62), tais como a extrafiscalidade (que orienta a tributação menos na linha da justiça distributiva[543] e mais na diretriz da justiça social), a progressividade (que colabora para a redistribuição de renda de duas formas, com a redistribuição da carga tributária dos mais pobres para os mais ricos e com o aumento de receitas tributárias que podem ser destinadas a investimentos ou gastos sociais).

Um desafio para a solidariedade tributária se refere à linha teórica que tem o tributo como norma de rejeição social, pela qual "dificilmente a obrigação de recolher [...] seria cumprida sem sanção" (Martins, 1983, p. 109), diante da complexidade do Estado, da dificuldade de identificação do interesse público e da "da percepção negativa do contribuinte em relação à política fiscal" (Santiago, 2019, p. 18). Como antítese:

> O tributo é uma instituição social e [...] uma instituição jurídica. É um instrumento de coesão social. Perceber o tributo como uma "norma de rejeição social" é se valer de fatores psicológicos ligados ao indivíduo, enquanto ser isolado. Esse reducionismo individual é incompatível com uma vida em comunidade e com a ideia de instituições sociais. O [instituto jurídico do] tributo existe independentemente da dissociação feita entre o individual e o coletivo (Santiago, 2019, p. 23).

Logo, "ao se sonegar tributos devidos, o contribuinte não está apenas descumprindo uma exigência legal exigível pelas autoridades fazendárias, mas também, e principalmente, quebrando o seu vínculo de responsabilidade com a sociedade" (Cardoso, 2014, p. 147).

É inevitável, após a análise dos aspectos jurídicos da solidariedade, enquanto

---

(ou, ainda, pelos direitos), em que o Estado, enquanto Estado Social, é instado a prover o mínimo existencial de seus cidadãos, da horizontal, tida como fraterna (ou, ainda, pelos deveres), em que o Estado deve concretizar legislativamente os deveres de solidariedade que cabem à comunidade, o que abre espaço para o voluntariado.

[543] Sandri defende a aproximação da justiça distributiva à teoria da justiça rawlsiana, exigindo que "a tributação garanta um conjunto de liberdades fundamentais inalienáveis e ao mesmo tempo redunde em benefícios para a parcela menos privilegiada da população" (2020, p. 181).

fundamento do dever de pagar tributos[544], a sua associação[545] com a ideia da cidadania.

> [A cidadania] apresentou-se [...] no Estado liberal, como [...] passiva, traduzida numa liberdade comum orientada [...] para a proteção da vida, liberdade e propriedade [...] privada e familiar, que encarava a comunidade política como algo externo [...] à vida comum [...]. Depois, [...] na afirmação do Estado democrático, consolidou-se a ideia de cidadania ativa ou participativa, concretizada no sufrágio universal [...] em que o cidadão participava com o seu voto na vida política da comunidade. Finalmente, [...] veio juntar-se a cidadania solidária, [...] em que o cidadão assume um novo papel, tomando consciência de que o seu protagonismo ativo na vida pública já se não basta com o controle do exercício dos poderes. Antes passa [...] pela assunção de encargos, responsabilidades e deveres que derivam dessa mesma vida pública e que não podem ser encarados como tarefa exclusivamente estatal, ou seja, como tarefa a concretizar pelo Estado segundo um sistema ou modelo de caráter redistributivo, a partir das contribuições de tipo econômico que os cidadãos realizam (Nabais, 2005, p. 124-125).

Nabais detalha que a cidadania solidária se resume no empenho simultâneo do Estado e do corpo social para a inclusão efetiva de todos os seus membros, para que compartilhem o mesmo alicerce (2005, p. 125). O viés fiscal para a cidadania solidária é dado por Cardoso:

> A cidadania contemporânea é marcada pela existência de um conjunto de direitos e de deveres de solidariedade (cidadania solidária). E a participação dos cidadãos no processo decisório sobre a estrutura tributária, [...] a criação e majoração de novos tributos, é outra dimensão [...] do dever fundamental de contribuir. A sociedade [...] evoluiu bastante [...], com a matéria tributária [...] em plano relevante de preocupação dos cidadãos, que acompanham e buscam influir em todas as discussões [...] referentes ao sistema tributário. Se antes a tributação era domínio exclusivo de especialistas [...], atualmente é assunto do dia a dia das pessoas [...] (Cardoso, 2014, p. 154).

Cardoso esclarece que a participação[546] do cidadão no processo decisório em matéria tributária ainda é aquém da ideal, pois os Poderes Legislativo e Executivo são dominados pelos *lobbies*[547] fomentados pelo poder do capital[548], que "se utiliza do poder econômico para influir

---

[544] Houve mudança da justificação para o dever de recolher tributos, antes focada na sustentação do aparato estatal para garantir os direitos individuais e agora está centrada em viabilizar os direitos sociais e políticos de forma positiva, não restrita à fruição pelos indivíduos, mas sim pela exigência de disponibilização desses direitos pelo Estado àqueles que "mais necessitam [...] e menos têm condições de [...] terem acesso" (Cardoso, 2014, p. 192).

[545] Torres coloca a solidariedade inerente à cidadania. A cidadania "compreende os direitos fundamentais, os políticos, os sociais e econômicos e os difusos, em constante tensão com as ideias de liberdade, de justiça política, social e econômica, de igualdade de chances e de resultados, e de solidariedade, a que se vinculam" (2001, p. 258).

[546] Cardoso ressalta que os contribuintes, ao tomarem consciência de *status* de sua cidadania fiscal, podem assumir tanto uma posição de mera adesão ao dever fundamental de pagar tributos (o que já é uma função importante [...]), como uma postura de influir democraticamente na forma de aplicação de recursos públicos (o que é uma prática de cobrar o poder político para que se ajuste aos objetivos constitucionais [...]). Nesse segundo viés, tem-se a iniciativa de efetiva implementação de orçamento participativo, com a participação direta do cidadão (Cardoso, 2014, p. 167). Beras coloca a participação civil não somente como um direito, mas como um dever (2013, p. 124).

[547] Carvalho destaca a visão corporativista dos direitos coletivos, onde os benefícios sociais não são tratados como direitos de todos, mas frutos de negociações de categorias econômicas com o Governo, assim "a representação política não funciona para resolver os grandes problemas da maior parte da população" (2015, p. 223).

[548] Santiago é preciso ao afirmar que "o poder tributário não pode representar apenas aqueles que têm poder econômico. A política fiscal não pode, então, ter como foco apenas o crescimento econômico às custas do

no direcionamento das decisões fiscais para o caminho dos seus interesses" (2014, p. 154).

Enfim, a cidadania fiscal plena[549] também tem na solidariedade o seu amálgama.

5.3.2 A cidadania fiscal enquanto cidadania social e econômica

Na medida em que a incidência tributária[550] recai sobre sinais de riquezas expressos, muitas vezes, nas atividades econômicas ou delas decorrentes (por exemplo, renda, patrimônio e consumo)[551], exercidas pelos contribuintes e pelos cidadãos-fiscais, não resta dúvida de que a melhor vertente para a cidadania fiscal é aquela escorada na cidadania social[552] e econômica, que busca "permitir um crescente acesso a bens que contribuam para formação moral e material da pessoa humana" (Contipelli, 2010, p. 264).

> O Estado Democrático de Direito se caracteriza pela sua formatação finalística de viabilizador e de efetivo promotor da justiça social. Nesse contexto, o Estado, pelo seu viés social, tem a primordial função redistributiva de promover a igualdade, partindo da constatação de que a estrutura social-econômica, por si só, não tem a capacidade de promover a igualdade social [...] em prol dos menos favorecidos. O Estado assume, portanto, a função de intervir para efetivar os direitos sociais e de redistribuir parcela da renda nacional (Cardoso, 2014, 145).

Dentre os subsistemas previstos na CF, um de grande relevância é a ordem econômica, conhecida como constituição econômica, que disciplina o vínculo da natureza, do capital e do trabalho, na relação entre mercado e sociedade, conforme a política econômica então em destaque, a partir do paradigma estatal do momento (liberal, social, democrático, entre outros).

A ordem econômica, alinhada com os objetivos republicanos, assevera que o texto da

---

desenvolvimento social" (2019, p. 165). Assevera, ainda, que o poder tributário "deve servir a todos, não deve apenas exercer sua influência apenas para manter o *status* daqueles que podem contribuir, como se o pagamento, por si só, garantisse a liberdade. O poder tributário, pois, deve fazer valer as funções que a Constituição lhe outorgou. Deve zelar para que tenhamos uma comunidade menos desigual e mais justa" (Santiago, 2019, p. 166).

[549] A ideia de cidadania integral é conduzida por Cordeiro, como a que compreende o "conjunto de prestações materiais que assegurem as condições necessárias a que o indivíduo, além de levar uma vida digna como pessoa ética, desenvolva-se como cidadão, [...] seja um membro normal e plenamente cooperativo da sociedade democrática por toda a vida e agente capaz de assumir responsabilidades pelos seus próprios fins" (2016, p. 298).

[550] A relação tributária é "dirigida à regulação da cidadania, de seu conteúdo e alcance em uma sociedade. [...] trata essencialmente do núcleo do pacto social, ou seja, da contribuição cidadã à manutenção da esfera pública e privada de liberdade e igualdade. [...] possui um sentido original, a realização da cidadania" (Caliendo, 2005, p. 388).

[551] É essencial deixar sempre em evidência que a riqueza privada e a economia de mercado "se sustentam na garantia dada pela ordem jurídica estatal e pelo seu poder de império, que garante a prevalência do direito de propriedade individual em face dos demais; bem como do próprio financiamento do Estado, historicamente voltado, principalmente, para os grandes empreendimentos industriais e financeiros" (Cardoso, 2014, p. 164).

[552] Para Cordeiro é fácil perceber a interferência negativa que a falta de "condições materiais e sociais mínimas [decorrente de pobreza extrema, falta de saúde, de educação e de acesso à informação] exerce em relação à liberdade do cidadão nos processos de participação política. Conclui-se que a cidadania social é parte integrante, essencial e indissociável da cidadania democrática" (2016, p. 294).

CF não se restringe a garantir o existente, configurando-se uma programação para o futuro, pois a interdependência entre Estado e sociedade tem no direito um instrumento passível de mudança da realidade, quanto à capacidade emancipatória da última e à obrigação do primeiro "em promover a transformação da estrutura econômico-social" (Bercovici, 2022, p. 97).

Bercovici enxerga a existência de uma cláusula constitucional transformadora que "explicita o contraste entre a realidade social injusta e a necessidade de eliminá-la", entendendo a CF como uma constituição dirigente[553] nesse caminho (2022, p. 97). Assim, não há como dissociar o aspecto social do econômico, uma vez que a ordem econômica constitucional brasileira tem a própria transformação social na sua essência, diante da previsão da redução das desigualdades e do pleno emprego como dois de seus princípios, tudo isso com a finalidade de "assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social" (Brasil, 1988).

Portanto, cabe à tributação o financiamento[554] das prestações públicas que efetivem os direitos sociais, o que suscita, a promoção de redistribuição de renda (Cardoso, 2014, p. 147). Também a função extrafiscal do tributo busca interferir no domínio socioeconômico, como a "tributação ambiental e o desenvolvimento da tributação familiar" (Cardoso, 2014, p. 149).

Além do mais, a ordem tributária também tem papel relevante na implementação dos princípios da constituição econômica previstos no art. 170 da CF, sempre voltados para a intepretação teleológica com vistas aos objetivos republicanos, pautados na axiologia da justiça. Silva foi capaz de exemplificar de forma simples essa correlação.

No princípio econômico da soberania nacional, a incidência do ICMS nas importações e a exoneração nas exportações fomentam o desenvolvimento das indústrias pátrias (Silva, 2010, p. 220). A máxima da propriedade privada é garantida pelo princípio tributário do não confisco, sendo a sua função social prestigiada com a progressividade, que culmina na redistribuição da renda e com a atenuação de desigualdades[555] (Silva, 2010, p. 221).

A diretriz econômica da livre concorrência foi albergada com a reserva de LC tributária no art. 146-A da CF, para o estabelecimento de "critérios especiais de tributação, com o objetivo

---

[553] Para Amaral a política constitucional deve ser consciente e direcionada pelo desenvolvimento (2007, p. 37).

[554] Enquanto o Direito Tributário cuida da receita pública mais relevante, o Direito Financeiro tem no seu escopo a disciplina das despesas públicas (Trento, 2020, p. 33). Por custearem as políticas públicas que efetivem direitos sociais e combatam a concentração de rendas (incluindo os programas de transferências de rendas), exerce o Direito Tributário um papel restrito (indireto) na função alocativa ou redistributiva. No entanto, o modelo fiscal (forma que se obtém a arrecadação dentre as bases de incidência), somado ao perfil da relação tributária, são capazes de outorgar sua parcela de colaboração para esse fim, já que uma tributação primordialmente regressiva e com baixa progressividade nos tributos diretos, tende, por si só, à manutenção do *status quo*, colaborando para o aumento do abismo social no Brasil, ao passo que o contrário (baixa da regressividade e aumento da progressividade) auxiliam na inclusão social e na desconcentração de rendas.

[555] A redução dessas desigualdades, regionais e sociais, também é um princípio da constituição econômica previsto no art. 170, inc. VII, da CF (Brasil, 1988).

de prevenir desequilíbrios da concorrência" (Brasil, 1988)[556]. Já o princípio econômico da defesa do consumidor é prestigiado com a divulgação da carga tributária nos rótulos dos produtos nos termos do art. 150, §5º da CF (Brasil, 1988).

O princípio econômico da tutela do meio ambiente foi recentemente erigido a um princípio diretivo do STN com a Reforma Tributária, que incluiu o §3º ao art. 145 da CF (Brasil, 2023a). Quanto ao princípio econômico da busca pelo pleno emprego, Silva assevera que este induz "a política tributária a servir ao cumprimento da função estabilizadora do Estado, mediante a qual se implementa o pleno emprego pelo aumento do gasto público e a diminuição da carga tributária" (2010, p. 233). Por fim, o princípio econômico do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte encontra correspondência na ordem tributária, mais precisamente no art. 146, inc. III, alínea "d" da CF (Brasil, 1988).

Assim, a cidadania social e econômica, que "em seu sentido *lato* pressupõe a redistribuição de renda ou o seu incremento e a emancipação social por meio de processos econômicos espontâneos ou guiados e regulados por intervenção do Estado e pelo agir e interagir de movimentos e instituições sociais" (Universidade Estadual Paulista, 2024), é a vertente em que melhor se enquadra a cidadania fiscal.

É oportuno ressaltar que a cidadania fiscal, enquanto sintonizada com a cidadania social e econômica, não está dissociada do viés solidário. A existência de um Estado Fiscal[557], baseada na arrecadação tributária por impostos traz consigo a solidariedade, seja no âmbito da fiscalidade, seja no da extrafiscalidade, pois que não são todos os cidadãos que se revestem da condição de contribuintes tributários, sobretudo diante do ditame da capacidade contributiva.

No aspecto da fiscalidade do Estado Fiscal, a solidariedade se manifesta, por exemplo, nos regimes especiais menos onerosos sobre entidades do terceiro setor[558] e com a aplicação da

---

[556] A própria fiscalização tributária, no combate à sonegação, tem no Princípio da Livre Concorrência um relevante fundamento, pois um contribuinte sonegador tende a oferecer seus produtos com um preço menor às custas do tributo não recolhido, ou seja, às custas do Estado e, indiretamente, de toda a população e dos demais contribuintes.

[557] Na visão de Nabais (2005, p. 128), o Estado Fiscal é suportado por tributos unilaterais (impostos) e o Estado Tributário é financiado por tributos bilaterais (taxas). Como tributos contraprestacionais (se referem à remuneração por um serviço a cargo do Estado), nas taxas a vinculação entre as partes (contribuintes e Poder Público) suscita um ideal de justiça comutativa, com equivalência, tanto jurídica como econômica, entre prestação e remuneração. Já os impostos são tributos que independem de uma atividade estatal específica por parte do Estado em relação ao contribuinte, recaem sobre sinais de riqueza (bases de incidência) evidenciados pelo próprio contribuinte, de maneira que, pelo Princípio da Capacidade Contributiva, incidem naqueles que detém condições econômicas para pagar. Em conclusão, no Estado Fiscal, os contribuintes arcam com a totalidade da arrecadação, cuja reversão em serviços públicos e investimentos beneficiarão todos os cidadãos (e, ainda, os residentes no Estado e as pessoas jurídicas), mesmo que parte desses cidadãos não seja contribuinte. Esses cidadãos (não-contribuintes), com seu direito a voto, participam, por meio de seus representantes eleitos, na instituição por lei de tributos, que serão pagos pelos contribuintes. Logo, o Estado Fiscal traz a ideia subjacente de "justiça distributiva traduzida na redistribuição dos rendimentos dos contribuintes para os que não sejam contribuintes" (Nabais, 2005, p. 129).

[558] Nabais delimita o terceiro setor como aquele não lucrativo, filantrópico, social, cooperativo (2005, p. 130). A justificativa para a tributação menor no terceiro setor é que as entidades, por seus objetivos, satisfazem interesses

progressividade tributária[559]. Já na dimensão extrafiscal, a sua manifestação é observada com o uso dos tributos como instrumentos de intervenção do Estado nas ordens social e econômica, tal qual a instituição de benefícios fiscais. Portanto, qualquer que seja o olhar sobre o Estado Fiscal, a sua ordem tributária tem na solidariedade a sua liga com os demais sistemas.

No paradoxo brasileiro, país que figura entre as maiores economias do mundo e, ao mesmo tempo, que apresenta alta concentração de riquezas, resultando em desigualdade econômica e abismos sociais (Sandri, 2020, p. 6), a cidadania fiscal solidária, na linha múltipla[560], tende a contribuir para equilibrar valores e princípios, favorecendo a "ponderação de direitos, esmaecendo as rígidas separações entre direitos fundamentais (art. 5º), sociais (arts. 6º e 7º), econômicos (art. 170) e difusos (art. 225), principalmente pela afirmação de todos eles na via do exercício dos direitos políticos e da política jurídica (art. 14)" (Torres, 2001, p. 330).

Entretanto, a atual racionalidade econômica mundial tem suscitado entre os estudiosos um contexto de crise[561], pois fulcrada no individualismo e no consumo como identidade e *status* (Lugli; Oliveira, 2023, p. 63), o novo eixo moderno da sociedade[562]. "Práticas sociais, valores culturais, ideais, aspirações e identidades são definidas e orientadas em relação ao consumo ao invés de para outras dimensões sociais como o trabalho, cidadania, religião" (Soares; Souza, 2018, p. 306), resultando na "lenta desintegração da cidadania" (Bauman, 2001, p. 50).

É nesse ponto desafiador que entra em cena uma nova proposta de racionalidade, fulcrada no paradigma da sustentabilidade[563], associada ao ideário de desenvolvimento[564].

---

sociais, cujas atividades seriam desempenhadas pelo Estado e, assim, custeadas com receitas tributárias, "então, elas já estão, a seu modo, a contribuir par as despesas públicas" (Nabais, 2005, p. 131).

[559] Na tributação progressiva a alíquota aumenta com o aumento da base de cálculo, uma manifestação da solidariedade, com os mais abastados contribuindo com maiores alíquotas, cuja arrecadação tende a contemplar as receitas necessárias para os gastos públicos, inclusive daqueles serviços ou investimentos públicos usufruídos pelos menores contribuintes ou por cidadãos não-contribuintes (Nabais, 2005, p. 132).

[560] "A cidadania múltipla, que é entrecruzada, permite ainda a integração dos direitos, [...] da liberdade, da justiça social e da solidariedade, nos espaços local, nacional e mundial, bem como no virtual" (Torres, 2001, p. 330).

[561] Lugli e Oliveira consideram que a atual racionalidade econômica tem gerado uma crise existencial na sociedade, pois que eleva os riscos sociais e ambientais, prioriza o consumo à produção, detém poder e influência, reforça a desigualdade e prega o individualismo (2023, p. 63). Aguiar assevera que a crise da modernidade decorreu da globalização, que relativizou os laços sociais (familiares, éticos, religiosos e políticos) e suplantou os limites nacionais, transformando a sociedade em uma "rede" (2022, p. 15).

[562] O consumidor moderno com seu estilo de vida individual e egoísta não se preocupa com o bem-comum, tampouco com a preservação e proteção do meio ambiente planetário (sua casa). Na sociedade de consumo da modernidade líquida não há espaço para solidariedade e ações voltadas à coletividade humana, sendo a política da vida conduzida pela individualidade (privatização da vida moderna) (Aguiar, 2022, p. 19).

[563] Aguiar salienta a "necessidade de um *upgrade* civilizatório que permita à humanidade se perpetuar indefinidamente no tempo em condições que garantam sua dignidade (bem-estar)" (2022, p. 12).

[564] Vieira e Dimoulis entendem que as especificações oferecem ao desenvolvimento "um grau de concretude, aumentando seu potencial vinculativo. Alguns usos do termo indicam o setor ou o objeto [...], referindo-se ao desenvolvimento econômico, social, cultural, tecnológico ou regional. Outros indicam a finalidade, [...] o desenvolvimento sustentável, harmônico, holístico, integral ou humano" (2018, p. 15-16, tradução nossa).

5.4 A sustentabilidade tributária

No Brasil, a promoção do desenvolvimento[565] é respaldada constitucionalmente[566] como um valor[567] e como um objetivo republicano[568], associada principalmente à ordem econômica[569]. A tributação, integrante da infraestrutura social, aqui entendida como conjunto de instituições formais e informais, normas e regulamentações (Sarso, 2017, p. 20), é um dos fatores de influência recíproca, positiva ou negativamente, no ambiente econômico[570].

A realização dos direitos sociais, na tentativa de atenuar a desigualdade e a má distribuição de renda e promover a inclusão social[571], demanda medidas propositivas, políticas públicas, serviços públicos, todos onerosos. "Não é factível erradicar a pobreza, realizar direitos humanos e dotar o homem de autonomia para trilhar o caminho de sua escolha, em um cenário marcado pela ausência de recursos econômicos e atividade empresarial" (Rodrigues Júnior, 2014, p. 2). Como a receita tributária é um ingresso derivado da própria sociedade (pessoas físicas e jurídicas), a sua pujança está diretamente ligada ao desenvolvimento econômico[572].

É inevitável pensar o desenvolvimento numa dinâmica[573] temporal[574], o que traz à baila a reflexão em torno das próximas gerações, ou seja, a essência da sustentabilidade. Em detalhes, o texto constitucional de 1988 prevê metas a serem permanentemente perseguidas, ou seja, é

---

[565] Beras coloca a promoção do desenvolvimento como uma qualidade do Estado moderno, ao lado da racionalização e da intervenção (2013, p. 111).

[566] Anjos Filho defende que à luz da CF, o direito ao desenvolvimento é um direito fundamental implícito, também firmado em tratados internacionais dos quais o Brasil é parte, pois possui vínculo direto com a dignidade da pessoa humana (2013, p. 274), denotando, portanto, valor jurídico em dimensões individuais e coletivas (2013, p. 279).

[567] No preâmbulo da CF, o desenvolvimento é um valor supremo da sociedade brasileira, ao lado do exercício dos direitos sociais e individuais, da liberdade, da segurança, do bem-estar, da igualdade e da justiça (Brasil, 1988).

[568] No elenco dos objetivos previstos no art. 3º da CF está "garantir o desenvolvimento nacional" (Brasil, 1988).

[569] O texto constitucional, ao apresentar os fundamentos e princípios da ordem econômica, atrela-os aos aspectos sociais, como a valorização do trabalho, a existência digna, os ditames da justiça social, a função social da propriedade, a redução das desigualdades, dentre outros. Logo, embora o sentido jurídico da promoção do desenvolvimento esteja vinculado ao viés econômico, não é errôneo afirmar que também está ligado ao social.

[570] Benfatti colecionou os dispositivos da CF que dão a roupagem jurídica ao desenvolvimento – arts. 21, inc. IX, 23, parágrafo único, 43, §1º, incs. I e II, 48, inc. IV, 58, inc. VI, 151, inc. I, 159, inc. I, 163, inc. VII, 174, §§ 1º e 2º, 192, inc. VII, 218, §2º e 239 – atrelando-os à rota econômica [do desenvolvimento] (2014, p. 99).

[571] Para Sachs, a maioria pobre está excluída do processo de desenvolvimento, por não se apropriar dos direitos humanos, de forma que na vertente social, o desenvolvimento deve ser categorizado como includente, em oposição ao que chamou de crescimento perverso, que é excludente do consumo e concentrador de rendas (2008, p. 38). O desenvolvimento includente exige financiamento público via sistema fiscal para promover assistência, educação, saúde e moradia através de políticas compensatórias que, ao final, redistribuem a renda (Sachs, 2008, p. 41).

[572] Para Veiga e Zatz, o PIB é o tradicional indicador de desenvolvimento para a Economia, mas não o único, existindo outros, tal qual o IDH, que é uma "média aritmética de três indicadores sintéticos [...] indispensáveis para que haja desenvolvimento: a renda por habitante, mas também a saúde e a educação" (2008, p. 17).

[573] Barral, Pimentel e Correa afirmam que o denominador comum nos estudos sobre o desenvolvimento é a noção de que é um processo abrangente (2008, p. 10), em que a dinamicidade se faz presente. Delgado acrescenta que esse processo de é multidimensional focado em incrementar o bem-estar dos seres humanos (2001, p. 91)

[574] Para Morais, o caráter fundamental do direito ao desenvolvimento é "garantir a qualidade de vida presente e futura de todos [...]" (2007, p. 83). Esse direito almeja a participação equitativa na riqueza e a felicidade de todos.

um verdadeiro ponto de partida, do qual subentende-se uma dura realidade.

Ora, se dentre os escopos fundamentais estão a erradicação da pobreza, da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais, significa dizer que na realidade brasileira tais mazelas se fazem presentes. Pois bem, esse trajeto preocupado com o futuro[575] é o campo de atuação do desenvolvimento, aliado à sustentabilidade (desenvolvimento sustentável[576]) e que demanda transformações sociais.

Para além de mero crescimento[577] ou de processo de modernização, a ONU coloca o direito ao desenvolvimento como um direito humano[578]:

> [...] é um direito humano inalienável em virtude do qual todos os seres humanos e todos os povos têm o direito de participar, de contribuir e de gozar o desenvolvimento econômico, social, cultural e político, no qual todos os direitos humanos e liberdades fundamentais se possam plenamente realizar (ONU, 1986, p. 3).
>
> A questão é que desenvolvimento (que significa mudança, evolução, progresso) não é crescimento (que se entende como aumento ou expansão). [..] desenvolvimento significa mais do que simples crescimento da economia ou acumulação de capital, porque, além de representar o incremento da capacidade produtiva, implica também a irradiação do progresso para o grosso da sociedade (Cavalcanti, 2012, p. 37).
>
> O desenvolvimento só pode ocorrer com a transformação das estruturas sociais [...] quando não ocorre nenhuma transformação [...] não se está diante de um processo de desenvolvimento, mas da simples modernização. Com a modernização, mantém-se o subdesenvolvimento, agravando a concentração de renda. Ocorre assimilação do progresso técnico das sociedades desenvolvidas, mas limitada ao estilo de vida e aos padrões de consumo de uma minoria privilegiada. Embora possa haver taxas elevadas de crescimento econômico e aumentos de produtividade, a modernização não contribui para melhorar as condições de vida da maioria da população [...]. O crescimento sem desenvolvimento é aquele que ocorre com a modernização, sem qualquer transformação nas estruturas econômicas e sociais (Bercovici, 2004, p. 161).

A sustentabilidade[579] passa a ser um atributo de outra ideia que, juntos, ficam associados a um futuro, quiçá melhor, para a própria humanidade (bem-estar e inclusão social[580]). Esse

---

[575] "Um Estado que abre mão de planejar o futuro [...] abre mão de uma das características fundamentais da sua própria estatalidade" (Bercovici, 2004, p. 180).

[576] "O desenvolvimento sustentável é aquele que atende às necessidades do presente sem comprometer a possibilidade de as gerações futuras atenderem a suas próprias necessidades" (Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, 1991, p. 46).

[577] É necessário um ponto de equilíbrio entre crescimento econômico, desenvolvimento social e utilização de recursos naturais, para se ter em conta os limites da sustentabilidade (Amaral, 2007, p. 36). "O crescimento pressupõe aumento quantitativo e desenvolvimento pressupõe melhora qualitativa" (Lugli; Oliveira, 2023, p. 139).

[578] De terceira geração (direitos de solidariedade), próximo ao direito à paz, de beneficiar-se do patrimônio público da humanidade e de assistência humanitária, integrante do "mundo jurídico do *soft law*" (Morais, 2007, p. 84).

[579] Bosselmann entende que a sustentabilidade pode apresentar uma forma simples e uma complexa. A simples seria a ideia de pura necessidade (ar, água, solo, enfim, o essencial para a sobrevivência). Já a complexa demanda maior reflexão de valores e princípios na construção de um discurso ético (2015, p. 25).

[580] Morais coloca o direito ao desenvolvimento a serviço da inclusão social por meio da construção de uma ética concreta de alteridade, traduzida na identificação de valores comuns da humanidade, sem, contudo, desconsiderar a diversidade cultura existente em cada sociedade (2007, p. 368).

processo de melhora (o desenvolvimento[581]) com olhos para a frente do tempo presente é considerado por Freitas[582] como um princípio constitucional[583]:

> Trata-se [a sustentabilidade] de princípio constitucional que determina, com eficácia [...] imediata, a responsabilidade do Estado e da sociedade pela concretização solidária do desenvolvimento material e imaterial, socialmente inclusivo, durável e equânime, ambientalmente limpo, inovador, ético e eficiente, no intuito de assegurar, [...] de modo preventivo [...], no presente e no futuro, o [...] bem-estar (Freitas, 2012, p. 41).

É verdade que a sustentabilidade tem uma origem na Biologia, como a "capacidade de recuperação e reprodução dos ecossistemas (resiliência) em face de agressões antrópicas (uso abusivo dos recursos naturais, desflorestamento, fogo etc.) ou naturais (terremoto, tsunami, fogo etc.)" (Nascimento, 2012, p. 51). Embora forte, essa referência ambiental[584] não é a única possível e é nessa onda expansionista que se encaixa a ideia da sustentabilidade tributária.

Por oportuno, a sustentabilidade tributária não é sinônimo de sustentabilidade fiscal. A fiscal está afeita às políticas fiscais, à manutenção da dívida pública em níveis sustentáveis, com rigor no acompanhamento de sua evolução, com indicadores, obediência a limites legais e medidas de ajustes ao menor desvio de sua trajetória (Brasil, 1988). Já a sustentabilidade tributária se materializa com medidas fiscais intergeracionais voltadas ao desenvolvimento de vários aspectos (social, econômico, ambiental, dentre outros – detalhados a seguir)[585].

5.4.1 O desenvolvimento nacional sustentável e a sustentabilidade

Ao se considerar o desenvolvimento como um direito humano[586], o aspecto social passa

---

[581] "[A sustentabilidade é a] meta [...], o desenvolvimento sustentável deve ser [...] um dos instrumentos colocados à disposição para que aquele objetivo final seja alcançado" (Trentini; Trentini, 2022, p. 86).

[582] O autor relaciona as leis que trazem a sustentabilidade ou o desenvolvimento sustentável em seus textos, como o art. 3º da Lei nº 12.188/2010, em que o desenvolvimento sustentável é um princípio da Política Nacional de Assistência Técnica e Extensão Rural para a Agricultura Familiar e Reforma Agrária – PNATER (Brasil, 2010b).

[583] Aguiar relembra a lição de Souza, com a sustentabilidade como um "ponto de inflexão na transição do paradigma de conhecimento da modernidade para uma nova era fundada no potencial ecológico da Terra e em novos sentidos da civilização" (2022, p. 21), um "princípio fundamental [...] do direito, a exemplo da democracia, liberdade, igualdade e justiça, indispensável como orientador de políticas públicas" (Aguiar, 2022, p. 21)

[584] Na visão holística, a sustentabilidade é "toda ação destinada a manter as condições energéticas, informacionais, físico-químicas que sustentam todos os seres, especialmente a Terra viva [...] visando sua continuidade e ainda atender as necessidades da geração presente e das futuras, de tal forma que os bens e serviços naturais sejam mantidos e enriquecidos em sua capacidade de regeneração, reprodução e coevolução" (Boff, 2015, p. 107).

[585] Appy, ao citar quatro problemas atuais que o Brasil tem que enfrentar, "sustentabilidade fiscal, acesso a serviços públicos de qualidade, impacto da atuação do setor público sobre a distribuição de renda e produtividade e eficiência do setor privado" (2017, p. 12), se vale da sustentabilidade fiscal como um problema, no entendimento aqui contemplado, ao passo que a tributária pode ser observada com medidas tributárias que ressaltam a qualidade do serviço público ou colaboram com a distribuição de renda (problemas listados na segunda e na terceira posição).

[586] "A pessoa humana é o sujeito central do desenvolvimento e deve participar ativamente e se beneficiar do direito ao desenvolvimento" (ONU, 1986, p. 3). Fachin leciona que o "direito ao desenvolvimento, em sua perspectiva

a integrar a sua raiz econômica. É nesse ponto que Sen traz à baila a perspectiva da liberdade:

> Os fins e os meios do desenvolvimento exigem que a perspectiva da liberdade seja colocada no centro do palco. [...] as pessoas têm de ser vistas como ativamente envolvidas – dada a oportunidade – na conformação de seu próprio destino, e não apenas como beneficiárias passivas dos [...] programas de desenvolvimento. O Estado e a sociedade têm papeis amplos no fortalecimento e na proteção das capacidades humanas, [...] de sustentação, e não de entrega sob encomenda (Sen, 2000, p. 71).

> O desenvolvimento requer que se removam as principais fontes de privação de liberdade: pobreza e tirania, carência de oportunidades econômicas e destituição social sistemática, negligência dos serviços públicos e intolerância ou interferência excessiva de Estados repressivos. A despeito de aumentos [...] na opulência global, o mundo atual nega liberdades elementares a um grande número de pessoas [...]. [...] a ausência de liberdades [...] relaciona-se [...] com a pobreza econômica, que rouba [...] a liberdade de saciar a fome, de obter [...] remédios para doenças tratáveis, a oportunidade de vestir-se ou morar de modo apropriado, de ter acesso à água tratada ou saneamento básico. [...] a privação de liberdade vincula-se [...] à carência de serviços públicos e assistência social, [...] à ausência de programas epidemiológicos, de um sistema [...] de assistência médica e educação ou de instituições [...] para a manutenção da paz [...]. [...], a violação da liberdade resulta [...] de uma negação de liberdades políticas e civis por regimes autoritários e de restrições [...] à liberdade de participar da vida social, política e econômica da comunidade (Sen, 2000, p. 18).

O desenvolvimento, além de seu lado econômico[587], requer que a liberdade seja trazida à tona para que a participação social ativa seja efetivada[588], pois "está atrelado à [...] democracia e é a chave para a transformação social, a atenuação da pobreza e das desigualdades (sociais e regionais)" (Maniglia; Scardoelli, 2024, p. 313). Ao agregar a esse processo socioeconômico, o compromisso com o atendimento das necessidades das gerações vindouras[589], o atributo da sustentabilidade é acolhido[590] e, consigo, traz a preocupação ambiental na linha de frente.

> [Desenvolvimento sustentável] se concebe como um processo [...] em que: (i) se minimiza o uso de matéria e energia [...]; (ii) se minimizam os impactos ambientais [...]; (iii) se maximiza o bem-estar [...] social, sem [...] retrocesso; e (iv) se atinge uma

---

humana, ao mesmo tempo, depende e possibilita a ativa e efetiva participação cidadã dos indivíduos. [...] os laços entre democracia e direitos humanos são auto implicados e reciprocamente dependentes" (2015, p. 561).

[587] No Brasil, dentre os símbolos nacionais está a bandeira (Brasil, 1988), cujo lema é "Ordem e Progresso". O termo progresso pode ser entendido como o avanço da sociedade e das instituições ao longo dos anos e, mesmo que interpretado, à primeira vista, dado ao seu primeiro uso no século XIX, como vinculado ao aspecto de pujança econômica, na linha evolutiva, pode ser atualmente considerado como sinônimo de desenvolvimento (sustentável).

[588] Sen insiste que os indivíduos devem ser vistos como "agentes ativos de mudanças, e não como recebedores passivos de benefícios" (2000, p. 11) e ressalta a importância de diversas instituições na expansão da liberdade desses indivíduos (a chave para o desenvolvimento). Dentre elas elenca "o Estado, o mercado, o sistema legal, os partidos políticos, a mídia, os grupos de interesse público e os foros de discussão pública" (2000, p. 11). Na especificidade da presente tese, o subsistema legal tributário teria tal condão. O autor conclui que "as liberdades não são apenas os fins primordiais do desenvolvimento, mas também os meios principais" (2000, p. 25).

[589] "O desenvolvimento sustentável obedece ao duplo imperativo ético da solidariedade com as gerações presentes e futuras [...]" (Sachs, 2008, p. 36). A solidariedade está "na matriz axiológica do princípio da sustentabilidade, compondo seu núcleo protetivo ao lado [...] da qualidade de vida, [...] além do bem-estar material e imaterial, alcançando, na visão sistêmica, a qualidade do ambiente [...]" (Aguiar, 2022, p. 22).

[590] Malvezzi leciona que o adjetivo sustentável qualifica o desenvolvimento (2013, p. 38).

> situação de eficiência [...] no uso dos recursos [...] (Cavalcanti, 2012, p. 46).
>
> O direito do desenvolvimento sustentável teria a preocupação primeira de garantir a manutenção das bases vitais da produção e da reprodução do homem e de suas atividades, garantindo igualmente uma relação satisfatória entre os homens e destes com seu ambiente (Derani, 2001, p.174).

No entanto, se a essência do atributo da sustentabilidade é a preocupação com o futuro do planeta[591], dos seus recursos naturais, materiais e humanos, a verdade é que não se esgota apenas na sua dimensão ambiental[592]. Essa expansão dimensional é ressaltada por Sachs:

> Muitas vezes, o termo [sustentabilidade] é utilizado para expressar a [...] ambiental. Creio [...] que [...] tem diversas outras dimensões. [...] a social vem na frente, por se destacar como a própria finalidade do desenvolvimento, sem contar com a probabilidade de que um colapso social ocorra antes da catástrofe ambiental; um corolário: a sustentabilidade cultural; [...] a do meio ambiente vem em decorrência; outro corolário: distribuição territorial equilibrada de assentamentos humanos e atividades; [...] a econômica aparece com uma necessidade, mas em hipótese alguma é condição prévia para as anteriores, uma vez que um transtorno econômico traz consigo o transtorno social, que, por seu lado, obstrui a [...] ambiental; o mesmo pode ser dito quanto à falta de governabilidade política, e por essa razão é soberana a importância da sustentabilidade política na pilotagem do processo de reconciliação do desenvolvimento com a conservação da biodiversidade (Sachs, 2002, p. 71).

A pluridimensionalidade vem ganhando força. "Para ser sustentável o desenvolvimento deve ser economicamente viável, socialmente justo e ambientalmente correto [...] o famoso tripé chamado *triple botton line* (linha das três pilastras)" (Boff, 2015, p. 43).

> A [dimensão econômica] supõe que o modelo de produção e consumo seja compatível com a base material em que se assenta a economia, como subsistema do meio natural. Trata-se [...] de produzir e consumir de forma a garantir que os ecossistemas possam manter sua autorreparação ou capacidade de resiliência. A [dimensão ambiental] supõe o aumento da eficiência da produção e do consumo com economia crescente de recursos naturais, com destaque para recursos permissivos como as fontes fósseis de energia e os recursos delicados e mal distribuídos, como a água e os minerais. Trata-se da [...] ecoeficiência, que supõe uma contínua inovação tecnológica que nos leve a sair do ciclo fóssil de energia (carvão, petróleo e gás) e a ampliar a desmaterialização da economia. A [dimensão social] supõe que todos os cidadãos tenham o mínimo necessário para uma vida digna e que ninguém absorva bens, recursos naturais e energéticos que sejam prejudiciais a outros. Isso significa erradicar a pobreza e definir o padrão de desigualdade aceitável, delimitando limites mínimos e máximos de acesso a bens materiais. [...] a velha e desejável justiça social (Nascimento, 2012, 55-56).

---

[591] Boff entende a sustentabilidade como "um modo de ser e de viver que exige alinhar as práticas humanas às potencialidades limitadas de cada bioma e às necessidades das presentes e das futuras gerações" (2015, p. 16). Para ele, todos devem cooperar para erradicar a pobreza e reduzir as disparidades de padrões de vida (2015, p. 35).
[592] O art. 225 da CF, ao tratar do meio ambiente, não se vale dos termos "sustentabilidade" ou "sustentável", mas assevera o dever do Poder Público e da coletividade de "defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações" (Brasil, 1988), uma alusão à principal característica da sustentabilidade, a preocupação intergeracional.

A confirmação da ampla visão da sustentabilidade, para além da ambiental, pode ser atestada pelos dezessete objetivos de desenvolvimento sustentável (ODS) definidos pela ONU:

> 1. Erradicação da pobreza. Acabar com a pobreza em todas as suas formas e lugares.
> 2. Fome zero e agricultura sustentável. Acabar com a fome, alcançar a segurança alimentar e melhoria da nutrição e promover a agricultura sustentável.
> 3. Saúde e Bem-Estar. [...] vida saudável e [...] bem-estar para todos [...].
> 4. Educação de qualidade. Assegurar a educação inclusiva e equitativa e de qualidade, e promover oportunidades de aprendizagem ao longo da vida para todos.
> 5. Igualdade de gênero. Alcançar [essa] igualdade e empoderar as mulheres e meninas.
> 6. Água potável e saneamento. Assegurar a disponibilidade e gestão sustentável [...].
> 7. Energia limpa e acessível. Assegurar o acesso confiável, sustentável, moderno e a preço acessível à energia para todos.
> 8. Trabalho decente e crescimento econômico. Promover o crescimento econômico sustentado, inclusivo e sustentável, emprego pleno e produtivo e trabalho decente [...].
> 9. Indústria, inovação e infraestrutura. Construir infraestruturas resilientes, promover a industrialização inclusiva e sustentável e fomentar a inovação.
> 10. Redução das desigualdades. Reduzir a desigualdade dentro dos países e entre eles.
> 11. Cidades e comunidades sustentáveis. Tornar as cidades e os assentamentos humanos inclusivos, seguros, resilientes e sustentáveis.
> 12. Consumo e produção responsáveis. Assegurar padrões [...].
> 13. Ação contra a mudança global do clima [...].
> 14. Vida na água. Conservação e uso sustentável dos oceanos, dos mares e dos recursos marinhos para o desenvolvimento sustentável.
> 15. Vida terrestre. Proteger, recuperar e promover o uso sustentável dos ecossistemas terrestres, gerir [...] as florestas, combater a desertificação, deter e reverter a degradação da terra e deter a perda de biodiversidade.
> 16. Paz, Justiça e Instituições Eficazes. Promover sociedades pacíficas [...], acesso à justiça [...] e construir instituições [...] responsáveis e inclusivas [...].
> 17. Parcerias e meios de implementação. Fortalecer os meios de implementação e revitalizar a parceria global para o desenvolvimento sustentável (ONU, 2015).

O olhar detido aos objetivos listados, assumidos pelos principais líderes mundiais que participaram da Cúpula das Nações Unidas sobre desenvolvimento sustentável em setembro de 2015 (Freiria, 2020, p. 277), mostra a preocupação com as necessidades intergeracionais e a pluridimensionalidade inerente à sustentabilidade, sem com isso subjugar o histórico e importante aspecto ambiental (ODSs 6, 13, 14 e 15). Ora, erradicar a pobreza (ODS 1), combater a fome (ODS 2), promover a saúde, a educação (ODSs 3 e 4), alcançar a igualdade de gênero (ODS 5) e reduzir desigualdades (ODS 10), são todos afeitos à vertente social[593].

Assegurar a energia limpa (ODS 7), promover a agricultura sustentável (ODS 2), o crescimento econômico e o trabalho decente (ODS 8), construir infraestruturas e indústrias inovadoras (OSF 9), estão voltados ao viés econômico. Tornar cidades e assentamentos inclusivos, seguros e sustentáveis (ODS 11) mostra o caráter territorial. Refletir o padrão de

[593] A dimensão social "foca na qualidade e na capacidade dos seres humanos (capital humano), visando construir uma nova arquitetura social que permita desenvolver uma vida digna. Intenta, pois, estabelecer mecanismos de inclusão e evitar a marginalização social [...]" (Aguiar, 2022, p. 23).

produção e consumo (OSF 12) evidencia o lado cultural. Por fim, instituições eficazes, justiça acessível e parcerias globais (ODSs 16 e 17) dão a perspectiva política, aliada à governança[594].

Em suma, os ODSs são "uma espécie de bússola, [...] a direção para a qual os esforços das políticas públicas governamentais devem ser concentrados visando promover a inclusão social, o desenvolvimento sustentável e uma governança democrática" (Freiria, 2020, p. 278).

Não resta dúvida de que o STN, mesmo que entendido como uma política pública[595] redistributiva[596] de Estado[597], pode ser um aliado na consecução dos ODSs e no atendimento das necessidades das próximas gerações, sob essas mais diversas dimensões (ecológica, social, econômica, territorial, cultural e política) – trata-se da sustentabilidade tributária[598].

5.4.2 A sustentabilidade tributária para além da "tributação verde"

Na construção do paradigma da sustentabilidade, o primeiro grande marco advém da tradicional associação das ideias de desenvolvimento sustentável e de sustentabilidade à proteção do meio ambiente[599]. Nos estudos tributários, tal fusão é denominada "tributação

---

[594] Quanto à paz (ODS 16), Sachs vê um corolário da dimensão política a "sustentabilidade do sistema internacional para manter a paz – as guerras modernas são não apenas genocidas, mas também ecocidas" (2002, p. 72).

[595] "A política tributária é um braço de especialização das políticas públicas, de tal sorte que [...] precisa ser construída e desenvolvida no sentido de perseguir o interesse público" (Farias, 2016, p. 32).

[596] Ao revisar a literatura sobre políticas públicas, Souza ressalta a classificação de Lowl (políticas públicas distributivas, regulatórias, redistributivas e constitutivas) e indica que as redistributivas "são, em geral, as políticas sociais universais, o sistema tributário, o [...] previdenciário e são as de mais difícil encaminhamento" (2006, p. 28). Para a autora, a ordem tributária em si é uma política pública, voltada ao atendimento dos objetivos da nação. Nessa linha, Farias coloca ser "possível desenvolver política tributária que propicie o desenvolvimento sustentável, impulsionando a industrialização, o crescimento dos níveis de oferta de emprego, o incentivo à pesquisa e ao desenvolvimento de novas tecnologias tendentes à redução das emissões [...] (2016, p. 35).

[597] Na célebre classificação entre políticas públicas de governo e de Estado, em que as primeiras são "programas de ação que correspondem ao [...] da maioria política que governa em certo momento e são perseguidos enquanto esse grupo permanecer no poder" e as segundas, cujas necessidades são amplamente reconhecidas, continuam a sua "aplicação independentemente de mudanças da maioria política e de conjuntura concretas" (Lunardi; Dimoulis, 2016a, p. 243), tem-se que a tributação é uma política pública perene e, portanto, de Estado.

[598] É plenamente aplicável à seara tributária a lição de Freiria acerca da aproximação entre a sustentabilidade e a governança pública, que parte da insuficiência do discurso político-jurídico sobre o desenvolvimento sustentável e demanda a sua integração com a gestão pública para ficar próxima da realidade a ser transformada (2011, p. 218), o que faz imprescindível a interdisciplinaridade (2011, p. 113). A aplicação tributária é possível, pois a tributação é a principal fonte de ingressos públicos, que por sua vez custeiam as políticas públicas, tidas como "o conjunto de diretrizes estabelecido pela sociedade, por meio de sua representação política, em forma de lei, visando a melhoria das condições de vida da sociedade" (Philippi Júnior; Bruna; 2004, p. 691). Logo, também na linha tradicional lembrada por Freiria, de que o direito exerce "a função de definir aquilo que é permitido e o que é proibido, as condutas legais e ilegais" (2011, p. 109), em que o Direito Ambiental, "dentro da sua função e das suas mais diversas legislações, passa a definir como limite daquilo que é permitido, a obrigatoriedade da busca pela sustentabilidade para toda e qualquer ação ou técnica que acarrete impactos ao meio ambiente" (2011, p. 109), o Direito Tributário também é capaz, dentro de sua função e de suas legislações, de permitir e estimular a sustentabilidade, em suas várias dimensões, nas suas mais diversas manifestações.

[599] Freiria ressalta que a interconexão entre desenvolvimento sustentável e meio ambiente é histórica e tem como um marco a Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (CNUMAD de 92), em que a comunidade internacional traçou grandes princípios ambientais através da Declaração do Rio, dentre eles o que

verde". A tributação sustentável seria o resultado da vinculação da incidência tributária a alguma essência de preservação ambiental.

Aliás, essa acepção da sustentabilidade tributária permeou os debates na recente Reforma Tributária. Como ilustração, foram formuladas nove propostas para uma Reforma Tributária Sustentável, por um grupo de trabalho composto por representantes de diversas organizações da sociedade civil[600] (IDS, 2020), com os seguintes eixos:

1. instituição de princípios tributários ambientais gerais;
2. criação de um Fundo de Desenvolvimento Regional Sustentável;
3. vedação de incentivos contrários à política de clima;
4. devolução parcial do IBS conforme redução da emissão dos gases de efeito estufa;
5. criação do IBS Ecológico;
6. municipalização do ITR e CIDE-Uso do Solo;
7. Especificação das externalidades ambientais para cobrança do Imposto Seletivo;
8. transformação da CIDE-Combustíveis em CIDE-Carbono ou CIDE-Ambiental; e
9. Diferenciação da eliminação gradual de subsídios.

Esses eixos atrelam a sustentabilidade tributária à proteção do meio ambiente (melhora do clima, diminuição do efeito estufa, bom uso do solo, externalidades ambientais, princípios ambientais, entre outros). Alguns foram abrangidos na Reforma Tributária (Brasil, 2023a): nos incentivos regionais visando desenvolvimento e redução de desigualdades, a concessão de benefícios fiscais "considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono" (art. 43, §4º); o STN observará os princípios da simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e "defesa do meio ambiente" (art. 145, §3º); o recém-criado imposto seletivo (IS) incidirá sobre produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços "prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente" (art. 153, VIII); o IPVA poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do "impacto ambiental" (art. 155, §6º, II); na distribuição da receita do IBS aos Municípios, dentre os critérios, com peso de 5% estão os "indicadores de preservação ambiental" (art. 158, §2º, III); após a criação do Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais, a aplicação de seus recursos "priorizarão projetos que prevejam ações de

assegura o desenvolvimento sustentável, sintetizado nos princípios terceiro e quarto, pelos quais o "direito ao desenvolvimento deve ser exercido de modo a permitir que sejam atendidas equitativamente as necessidades de desenvolvimento e de meio ambiente das gerações presentes e futuras" [...] "para alcançar o desenvolvimento sustentável, a proteção ambiental constituirá parte integrante do processo de desenvolvimento e não pode ser considerada isoladamente deste" (2020, p. 276). O autor entende que o desenvolvimento sustentável se encontra textualmente na CF (2020, p. 277), na disciplina da ordem econômica, em seu art. 170, inc. VI, que traz o princípio da "defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação" (Brasil, 1988).

[600] Rede *Advocacy* Colaborativo (RAC), Institutos Democracia e Sustentabilidade (IDS), Ethos, Clima e Sociedade (iCS), Escolhas e Akatu, *Carbon Disclosure Project* (CDP), WWF Brasil, Rede de Ação Política pela Sustentabilidade (RAPS), Avina, Observatório do Clima (OC) e Centro Brasil no Clima (CBC).

sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono" (art. 159-A, §2º).

A tributação sustentável como "tributação verde"[601], atrelada apenas à preservação do meio ambiente, é tida como exemplo de ruptura da individualidade e do egoísmo, típicos da natureza humana. Goron afirma que a utilização de benefícios fiscais é uma alternativa "para se tentar modificar o agir humano para que se tenha uma vida sustentável [...] a natureza humana egoísta reclama alguma vantagem, alguma recompensa para impedir uma ação contrária ao seu interesse e em favor de interesse coletivo, no caso, a proteção ambiental" (2014, p. 29-30).

Um exemplo da "tributação verde" é o "ICMS Verde ou Ecológico"[602], que prioriza, dentre os critérios de repartição de sua receita tributária com as cidades, o uso de indicadores de conservação ambiental das áreas produtoras agrícolas situadas nos territórios municipais.

> O ICMS Ecológico pode ser um importante instrumento de política pública ambiental, quando bem estruturado e com indicadores adequados. [...] Foi possível observar uma expansão [...] desde a sua primeira implantação, na década de 1990 [que] nem sempre utilizou indicadores adequados para conduzir uma melhoria ambiental. Do [...] ICMS a ser distribuído entre os Municípios, em média 6% estão relacionados ao uso de indicadores ambientais. O [...] mais encontrado [...] está relacionado à existência de áreas destinadas à conservação da natureza, [...] utilizado por 87,5% dos Estados [...]. Um número restrito de Estados propõe-se a utilizar elementos qualitativos. O uso de indicadores [...] quantitativos pode conduzir à expansão de áreas que não cumpram [...] um papel na conservação ambiental (Brito; Marques, 2017, p. 373).

Assim, a tributação sustentável enquanto "tributação verde" esteve presente na Reforma Tributária (Brasil, 2023a), tem no "ICMS Ecológico" um exemplo normativo consolidado, além de permear estudos acadêmicos e se fazer presente nos debates acerca de políticas públicas aspiradas e exigidas por organizações da sociedade civil. Entretanto, essa não é a única vertente para a tributação. A pluridimensionalidade da sustentabilidade é capaz de albergar não somente a histórica diretriz natural do meio ambiente[603], mas também as perspectivas social, cultural, territorial, econômica e política (dentre outras)[604], todas elas acessíveis ao campo tributário.

---

[601] Nos estudos acadêmicos, a vertente verde como sinônima da tributação sustentável está muito presente, com destaques para a lição de Araujo (2014, p. 125), inclinada a uma reforma tributária de caráter extrafiscal pautada por princípios ambientais, e de Fernandes (2007, p. 110), que ressalta a possibilidade de aplicação da função indutora ambiental da norma tributária, pelo agravamento ou incentivo.

[602] "O ICMS Verde é um instrumento econômico de política ambiental, com função compensatória – compensar Municípios que abrigam áreas protegidas em seus territórios – e incentivadora – estimular os Municípios a adotarem medidas de conservação ambiental e desenvolvimento sustentável" (Pereira, 2016, p. 3).

[603] A busca pelo atendimento das necessidades intergeracionais, "em termos de universalização e do direito efetivo de todos os direitos humanos" (Sachs, 2008, p. 37) deixa claro a relevância histórica da relação entre sustentabilidade e meio ambiente, o que não macula o olhar expansionista da sustentabilidade para outros aspectos.

[604] As várias dimensões da tributação sustentável compartilha do mesmo raciocínio para o entendimento da justiça ambiental, em que o direito ao meio ambiente "é considerado em sua totalidade, incluindo suas dimensões ecológicas, físicas construídas, sociais, políticas, estéticas e econômicas" e refere-se às condições em que "pode ser livremente exercido, preservando, respeitando e realizando plenamente as identidades individuais e de grupo, a dignidade e a autonomia das comunidades" (Acselrad; Mello; Bezerra, 2009, p. 16).

Logo, está na alçada da sustentabilidade tributária toda e qualquer atividade com repercussão no Direito Tributário que busque atender interesses e, sobretudo, necessidades, da atual e das próximas gerações[605], no sentido de universalização dos direitos humanos, com consequente inclusão social, que colabore para que a cidadania fiscal solidária se torne plena.

Portanto, as manifestações materializadoras de sustentabilidade tributária não precisam, necessariamente, estar num contexto de processo estrutural[606] do STN, bastando que, mesmo de forma indireta, promovam o atendimento de uma necessidade da população, presente ou futura, com vistas ao seu bem-estar e à máxima inclusão social.

Entre exemplos de manifestações de tributação sustentável para além do viés ecológico está a atenuação dos efeitos da regressividade[607] tributária, coroada pelo prestígio à progressividade[608], que enseja a redução de desigualdades sociais[609] e, assim, dá o tom da vertente social da sustentabilidade tributária. A gestão da arrecadação tributária com conseguinte gasto público de qualidade, aliados ao combate ao mau uso dos recursos públicos (a exemplo da corrupção), tudo na perspectiva de melhora da governança[610], são retratos da linha política da sustentabilidade tributária (Maniglia; Scardoelli, 2024, p. 324).

A previsão textual na CF (art. 146-A) de uma legislação tributária voltada para prevenir desequilíbrios concorrenciais (Brasil, 1988), alinha as ordens tributária e econômica, com ações das Administrações Tributárias no combate à sonegação, também se caracterizando como atos

---

[605] Essa atividade não precisa ter como foco principal a sustentabilidade tributária, bastando que ao menos lhe seja tangencial. Dentre elas estão a produção legislativa, a aplicação das normas (pelo Fisco e contribuintes), a produção acadêmica, os julgamentos administrativos e judiciais, as reflexões promovidas por entidades de classes e as divulgações de informações tributárias promovidas pelos meios de comunicação.

[606] Para Didier Júnior e Fernandez um problema jurídico estrutural é uma situação contínua e estruturada de inadequação a um estado ideal, não necessariamente ilícita que, mesmo que decomposto em problemas específicos e, depois, solucionados, "não é suficiente para permitir a superação do estado geral de desconformidade, que depende de tratamento adequado em um processo destinado a reestruturar o estado de desorganização constatado, um processo estrutural" (2024, p. 423). Logo, ao pensar o STN como um problema estrutural, a Reforma Tributária é a melhor saída. Entretanto, mesmo as singelas práticas ou melhoras pontuais são suficientes para robustecer a materialização da sustentabilidade tributária, sempre que repercutirem num futuro melhor para a população.

[607] A atenuação de efeitos regressivos nas alterações legislativas passou a ser uma diretriz expressa no texto constitucional (art. 145, §4º) trazida pela Reforma Tributária (Brasil, 2023a). Os tributos sobre o valor agregado introduzidos pela Reforma Tributária (IBS e CBS), com previsão de uma não-cumulatividade ampla, tem esse condão de atenuar os efeitos da regressividade, típica na tributação sobre o consumo.

[608] Trento ressalta que a ordem tributária equânime e justa deve ser pautada pela progressividade e ser capaz de "romper com a desigualdade socioeconômica posta" (2020, p. 240).

[609] Nessa linha, para Piketty a desigualdade social é bidimensional, com diferenças entre os indivíduos quanto ao potencial de rendimento por meio do trabalho e no tocante à riqueza herdada, de forma que a "política tributária ótima também é bidimensional, que envolve um imposto progressivo sobre a renda do trabalho e um imposto progressivo sobre a riqueza herdada" (2017, p. 752).

[610] No âmbito privado, sobretudo no mercado de capitais, o termo "governança" compõe a sigla ESG – *environmental, social and governance* (ASG – ambiental, social e governança, tradução nossa), entendida como o conjunto de práticas empresariais voltadas ao prestígio de fatores ambientais, sociais e de governança, utilizada para a melhora da reputação das corporações, como um diferencial de competitividade e um indicativo de sustentabilidade empresarial (Pacto Global Rede Brasil, 2025).

do discernimento econômico da sustentabilidade tributária (Maniglia; Scardoelli, 2024, p. 325).

Da CF também se extrai o sentido territorial da sustentabilidade tributária, pois o art. 151, inc. I admite "a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País" (Brasil, 1988). Ora, essa promoção de equilíbrio entre as regiões brasileiras pela tributação, além de atenuar as desigualdades sociais, busca o desenvolvimento econômico daquelas menos favorecidas, uma demonstração de sustentabilidade tributária territorial (Maniglia; Scardoelli, 2024, p. 327).

Por fim, a mudança de paradigma da relação tributária, de uma postura punitiva para um estímulo público à autorregularização das infrações cometidas pelos contribuintes, que como visto vem obtendo melhora de performance arrecadatória sem aumento de tributos, é exemplo da sustentabilidade tributária na sua dimensão cultural[611] (Maniglia; Scardoelli, 2024, p. 327).

> O desenvolvimento sustentável da tributação [...] vai muito além de uma "tributação verde", em que apenas a percepção ambiental é prestigiada pela extrafiscalidade de alguma exação. As demais dimensões [...], que não subjugam a importância do encadeamento ambiental e dentre as quais se destacam a social, a cultural, a territorial, a econômica e a política, também se fazem, se não necessariamente presentes, efetivamente desejadas, no delineamento do STN, seja do ponto de vista macro (voltado à configuração da carga tributária e do respeito aos princípios tributários, dentre os quais o da capacidade contributiva), seja do micro (a partir da análise de cada espécie tributária e de incentivos fiscais) (Maniglia; Scardoelli, 2024, p.).

No esforço dialético e expansionista das facetas da sustentabilidade, Freitas colabora com a dimensão ética, "no sentido de que todos os seres possuem uma ligação intersubjetiva e natural, donde segue a empática solidariedade como dever universal de deixar o legado positivo na face da terra" (2012, p. 60). Essa dimensão reclama "uma ética universal concretizável, com o pleno reconhecimento da dignidade intrínseca dos seres vivos em geral" (2012, p. 63).

Porém, a notabilização deve ser dada à dimensão jurídico-política da sustentabilidade[612], que deve tutelar os direitos ao "bem-estar duradouro das atuais gerações, sem prejuízo do bem-estar das gerações futuras" (Freitas, 2012, p. 68), a saber, o direito à longevidade digna, à alimentação sem excessos nem carências, ao ambiente limpo, à educação de qualidade, à informação livre de conteúdo qualificado, ao processo tempestivo, à segurança, ao trabalho decente, à boa Administração Pública e à moradia digna e segura (Freitas, 2012, p. 69-70).

---

[611] Na linha pigouviana para ajustes de externalidades negativas, a introdução do imposto seletivo (IS) no STN pela Reforma Tributária, que incidirá sobre "produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente" (Brasil, 2023a), tende a colaborar para a mudança de comportamento (de cultura) dos produtores e dos consumidores, "conformando-o às exigências globalmente pactuadas sobre a sustentabilidade do planeta" (Costa-Corrêa; Castro, 2016, p. 17).

[612] Essa dimensão solidifica um novo paradigma para o direito voltado ao futuro, capaz de direcionar não somente a aplicabilidade das normas, mas também as próprias políticas públicas.

Por sua vez, Cruz e Ferrer, ao considerarem a sustentabilidade "um processo mediante o qual se tenta construir uma sociedade global capaz de se perpetuar indefinidamente no tempo em condições que garantam a dignidade humana" (2015, p. 240), acrescentam ao que chamou de suas dimensões clássicas, o fator tecnológico, num papel determinante, já que a busca por um modelo social viável está intrinsicamente ligada à ciência e à tecnologia[613] (2015, 259).

Até mesmo essas dimensões ética, jurídico-política e tecnológica são passíveis de serem apropriadas pela sustentabilidade tributária. Do ponto de vista ético, ela está presente em cada singela manifestação de cidadania fiscal na sua versão mais atual, aquela que entende a tributação como lastreada no dever fundamental de pagar tributos, cuja essência é a solidariedade, pois que voltada não para o poder de império estatal, tampouco para o individualismo isolacionista do contribuinte focado unicamente no lucro, mas sim para a participação ativa dos cidadãos nas discussões dos rumos da ordem tributária pensada como um todo, imprescindível para desenvolvimento econômico-social.

Sob o prisma tecnológico, a própria evolução da dinâmica da relação tributária, retratada com detalhes no capítulo anterior, com destaque para os serviços *on-line* ofertados pelas Administrações Tributárias e para os documentos e livros fiscais que agora são eletrônicos (e não mais impressos), denotam também a presença da sustentabilidade tributária.

Em outro exemplo, a recente promulgação da LC nº 214/2025, que regulamentou alguns dos principais pontos da Reforma Tributária aprovada no final de 2023 (Brasil, 2023a), ao instituir o IBS e a CBS, previu a possibilidade de o recolhimento desses tributos serem realizados no exato momento da liquidação financeira da operação, na hipótese de pagamento eletrônico, o que é denominado pela própria norma de *split payment*[614] (Brasil, 2025a). A expectativa é que essa medida tecnológica deixe em tempo real os procedimentos de apuração e recolhimento desses tributos, o que, de certa forma, combate inclusive a sonegação.

Por fim, a sustentabilidade tributária pode ser evidenciada sob o enfoque jurídico-político[615], notadamente quanto à perenidade arrecadatória, capaz de lastrear a Administração

---

[613] Para Araújo há ganho em eficiência na modernização industrial com tecnologias sustentáveis (2024, p. 449).

[614] Pagamento dividido (tradução nossa). Trata-se do ideal de um mecanismo tecnológico que objetiva transferir ao Poder Público automaticamente o valor do tributo no momento da liquidação financeira de uma transação.

[615] O Direito Financeiro e o Tributário são ramos autônomos (Brasil, 1988), porém intrinsicamente ligados, pois este tem por principal objeto a receita tributária e aquele, mais amplo, além de albergar as receitas públicas em geral, contempla os gastos públicos, as leis orçamentárias e os créditos públicos (dívida pública). Aqui foi veiculado que a sustentabilidade tributária não é sinônima da fiscal, já que esta é mais afeita à dívida pública (Direito Financeiro), conforme os arts. 163, inc. VIII e 164-A da CF (Brasil, 1988), enquanto aquela está mais atrelada a medidas fiscais intergeracionais, voltadas ao desenvolvimento de vários aspectos da sociedade (ambiental, econômico, social, político, territorial, entre outros). As despesas públicas (típico assunto de Direito Financeiro) também têm na CF as suas diretrizes, cuja disciplina jurídica é conhecida como "regime fiscal". O "teto de gastos" e o "arcabouço fiscal" são como ficaram conhecidos os regimes fiscais passado e vigente. Ambos

Pública eficiente[616], voltada ao bem-estar da população. A obtenção de segurança jurídica pelas normas tributárias de qualidade[617], com diminuição de litigiosidade, colabora com a simplificação de todo o sistema. Portanto, a produção legislativa tributária, se condizente com essa diretriz, é um exemplo da dimensão jurídico-política da sustentabilidade tributária.

Em resumo, a sustentabilidade tributária[618] brasileira[619], um comando que atenda às necessidades das gerações atual e futuras, não se restringe à "tributação verde", em que apenas a vertente ambiental é prestigiada, no mais das vezes pela extrafiscalidade de alguma exação[620]. As outras tantas dimensões atinentes à sustentabilidade (social, econômica, cultural, territorial, política, ética, jurídica e tecnológica)[621] também se fazem, se não necessariamente presentes[622], efetivamente desejadas[623], no delineamento do STN[624], na sua busca pela plena efetivação da cidadania fiscal solidária, condizente com o ideal de justiça fiscal.

---

desatrelam o vínculo direto entre a arrecadação tributária e os gastos sociais com saúde e educação, o que inibe a função redistributiva do Estado, por restringir, indiretamente, "a implementação das previsões constitucionais sobre políticas públicas" (Lunardi; Dimoulis, 2018, p. 213). Bercovici e Massonetto asseveram que o mantra de preocupações com gastos públicos e com a governança fiscal fundado na retórica de combate aos déficits públicos e contenção de crises econômicas camufla o objetivo principal do regime fiscal, qual seja, a proteção do capital dos investidores, sobretudo estrangeiros, diminuindo a capacidade de intervenção pública, deixando as ordens econômicas e sociais à mercê das sobras orçamentárias (2006, p. 73). O regime fiscal tem sido uma blindagem da ordem financeira em relação aos demais sistemas constitucionais, uma "preponderância das regras vinculadas ao ajuste fiscal e à manutenção da política monetária ortodoxa que privilegia os interesses econômicos privados sobre a ordem constitucional econômica e as políticas distributivas e desenvolvimentistas" (Bello; Bercovici; Lima, 2019, p. 1800). Logo, a sustentabilidade tributária, no viés político-jurídico, não tem tido muito campo de atuação com os regimes fiscais, que restringem a sua análise "à qualidade da carga tributária, ao respeito às normas [...] que compõem o STN, enfim, às questões de arrecadação, expurgando desse fórum a gestão da qualidade dos gastos públicos (governança) e suas prioridades" (Maniglia; Scardoelli, 2024, p. 331).

[616] É o princípio da moralidade administrativa que determina que a atuação da Administração Pública deve objetivar a realização do bem comum, devendo sempre "permear os atos dos agentes públicos [...] e impedir atos que impliquem atraso ou desvio de poder" (Martins, 1998, p. 281).

[617] A segurança jurídica é um direito fundamental responsável por garantir "a previsibilidade e a estabilidade das orientações emanadas dos Três Poderes" (Martins, 2006, p. 319).

[618] Das lições de Trentini e Saes (2010a, p. 32), uma reflexão que pode ser trazida para a seara da sustentabilidade tributária é o uso de indicadores. O IBGE divide o índice de desenvolvimento sustentável em quatro dimensões (ambiental, social, econômica e institucional) (Malvezzi, 2013, p. 59).

[619] Na agenda permanente pela sustentabilidade, Freitas relacionou "a tributação corretiva (sem finalidade arrecadatória), a par de incentivos fiscais destinados a projetos comprovadamente sustentáveis" (2012, p. 19).

[620] "O sistema tributário [...] reivindica uma autêntica guinada de pré-compreensões, [...] a inserir a sustentabilidade como tônica dominante, não insulada nos tributos ambientais" (Freitas, 2016, p. 837).

[621] Sachs sugere um sistema internacional de impostos (sobre energia, pedágios em oceanos e espaços aéreos e taxações sobre transações financeiras) como um aliado na tentativa de progressão simultânea do que entende ser os cinco pilares do desenvolvimento sustentável – social, ambiental, territorial, econômico e político (2008, p. 16).

[622] É perceptível a tendência de acolhimento da onipresença da sustentabilidade em vários ramos do Direito e em várias áreas do conhecimento, tal qual o princípio da ubiquidade do direito ambiental enquanto direito humano inerente à tutela de todo direito subjetivo (Freiria, 2020, p. 279).

[623] Nessa busca pela sustentabilidade tributária extrai-se das lições de Sachs que os sistemas tributários devem ser reformados para excluir da tributação do consumo os itens populares, aplicar a progressividade na tributação do consumo de itens de luxos e tornar mais rigorosa a tributação da renda das pessoas físicas e jurídicas (2008, p. 86).

[624] Deve-se avaliar a sustentabilidade tributária antes e após a sua imposição, com juízo "de aceitabilidade [...] de seus impactos e resultados diretos e colaterais" para o desenvolvimento duradouro (Freitas, 2016, p. 827).

5.5 As manifestações de justiça fiscal ampla, cidadania fiscal e sustentabilidade tributária na tributação do Estado de São Paulo e em seu setor agrícola

A par do novo perfil das relações tributárias[625] paulistas[626] (de consolidação de um ambiente de respeito mútuo entre contribuintes e Administração Tributária[627]) e da constatação da justiça fiscal impositiva[628] nos impostos estaduais[629] que recaem sobre o setor agrícola, é oportuno lembrar que São Paulo tem um Conselho de Desenvolvimento Rural, órgão consultivo instituído por lei e previsto na CE, com representantes das esferas agronômica, empresarial, de trabalhadores e governamental (São Paulo, 1989a), que integra um sistema estadual.

Esse sistema sofreu uma mudança recente, que inaugurou um novo paradigma para o setor agrícola paulista. O antigo Sistema Estadual Integrado da Agricultura e Abastecimento (São Paulo, 1990), focado na promoção de políticas públicas agrícolas que prestigiavam a integração entre Governo, empresariado e sociedade civil e era orientado pelo viés econômico de aumento de produtividade, deu lugar ao Sistema Estadual de Desenvolvimento Rural Sustentável (São Paulo, 2019a) que, em ato contínuo, consolidou as diretrizes para as políticas públicas no setor numa agenda denominada "Cidadania no Campo 2030" (São Paulo, 2019c).

Então, a estrutura administrativa paulista voltada ao setor agrícola (SAA), passou a almejar o incentivo à pesquisa, ao empreendedorismo, à modernização (da infraestrutura, do uso da terra e dos recursos naturais) e à competitividade dos produtos (São Paulo, 2019c), num contexto de aproximação entre Estado e Municípios, visando o aumento da qualidade de vida dos produtores rurais, com impulso à economia, sem esquecer das preocupações ambientais.

Portanto, as políticas públicas do setor agrícola paulista[630], custeadas pela arrecadação tributária, estão agora voltadas ao modelo de desenvolvimento sustentável, condizentes com as dimensões econômica, social e ambiental (em primeiro plano) e com as vertentes tecnológica e territorial (em segundo plano). O sentido de cidadania no campo daí derivado está associado à inclusão dos pequenos e médios produtores nessa onda de inovação, viabilidade econômica e

---

[625] Essas relações abrangem todos os setores da economia paulista, contemplando, portanto, o setor agrícola.
[626] Iniciado com a codificação de direitos de seus contribuintes (São Paulo, 2003c) e consolidado com o hodierno programa de estímulo à conformidade tributária (São Paulo, 2018b).
[627] Cujos resultados são o aumento arrecadatório sem elevação da carga tributária, a redução da litigiosidade e o prestígio à autorregularização de pendências, confirmando o Princípio da Eficiência da Administração Pública, "voltado à melhor utilização possível dos recursos públicos, de maneira a evitar-se desperdícios e garantir-se uma maior rentabilidade social" (Moraes, 2023, p. 414).
[628] Dado ao efetivo respeito ao Princípio da Capacidade Contributiva, com a carga tributária restrita à área balizada pelas imunidades e princípios tributários, não se configurando confiscatória ou invasiva do "mínimo existencial".
[629] Os impostos estaduais em questão são o ICMS, o IPVA e o ITCMD.
[630] As políticas públicas voltadas ao setor agrícola paulista e a estrutura governamental estão detalhadas no capítulo 2, inclusive com o recorte do sistema normativo local, as características desse importante setor e a sua relevância.

respeito ao meio ambiente, para que efetivamente fiquem engajados na sua dinâmica.

Além do referido custeio de políticas públicas específicas ao setor agrícola paulista, hoje sob o modelo do desenvolvimento sustentável, o olhar centrado à ordem tributária estadual permite a constatação de especificidades tributárias[631] alinhadas aos conceitos de justiça, cidadania e sustentabilidade, que é o mote da investigação do presente capítulo[632].

No que se refere tanto à justiça fiscal ampla[633], sintetizada nas iniciativas tributárias que caminhem no sentido dos objetivos democráticos fixados na CF[634], como à cidadania fiscal solidária, que alia o dever fundamental de pagar tributos[635] e os vários direitos[636] que cabem aos contribuintes e cidadãos-fiscais, principalmente, o de participar nos processos de controle e decisórios acerca da política tributária[637], sem olvidar da sustentabilidade tributária, tal qual as práticas que atendem a necessidades intergeracionais, o Estado de São Paulo foi precursor em um programa de estímulo, conhecido como "Nota Fiscal Paulista" (NFP).

A Lei Paulista nº 12.685/2007 instituiu o "Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal", para incentivar a exigência, pelos consumidores, da emissão de nota fiscal na aquisição de mercadorias tributadas pelo ICMS (São Paulo, 2007). Na compra, com a inclusão do CPF na nota, o consumidor faz jus a créditos de um percentual do ICMS pago pelo lojista (a serem utilizados no abatimento do IPVA ou transferidos para conta bancária) e à participação em sorteios de prêmios em dinheiro. Ainda, caso o consumidor não inclua o seu CPF, ao exigir a emissão da nota, possibilita a sua doação a entidades beneficentes[638] que, por sua vez, recebem os referidos créditos no seu lugar.

Sob o prisma da justiça fiscal ampla, a NFP está alinhada com a construção de uma

---

631 O ceticismo quanto à adoção de práticas justas e sustentáveis por mera liberalidade ou consciência cidadã consiste num obstáculo passível de ser superado pelas políticas públicas e pela tributação, que podem provocá-las com estímulos. Logo, se o resultado for a sua efetivação, deixa de ter importância o motivo suscitador, liberalidade, protocolo a ser seguido, pauta de preços (Trentini; Saes, 2010b, p. 177), determinação legal ou apoio oficial.

632 É importante ressaltar que uma manifestação tributária pode, simultaneamente, alinhar-se à justiça fiscal ampla (na consecução de objetivos constitucionais), à cidadania fiscal (na efetivação da solidariedade para relacionar direitos e deveres na seara tributária) e à sustentabilidade tributária (no suporte de demandas das gerações atuais e futuras), tal qual a progressividade ao ITCMD trazida pela Reforma Tributária (Brasil, 2023a), capaz de colaborar com a redução das desigualdades econômicas e sociais, pois propicia o aumento das alíquotas conforme a subida das bases de cálculo, de forma que os recebedores dos maiores quinhões hereditários ou das maiores doações sejam tributados com mais rigor do que os recebedores de pequena monta, uma redistribuição da carga tributária dos mais pobres para os mais ricos, cujo aumento arrecadatório pode corroborar para mais gastos públicos ao social.

633 Para além de um objetivo e de um valor constitucionais, agora é um princípio explícito do STN (Brasil, 2023a).

634 As iniciativas tributárias vão desde as atividades legislativas, judicantes, executivas (por parte da Administração Pública, como a fiscalização tributária, e por parte dos contribuintes, como a apuração de um tributo), de ensino, incluindo as políticas públicas propriamente ditas, até as manifestações de participação do setor empresarial.

635 O dever fundamental de pagar tributos deve operar-se segundo o Princípio da Capacidade Contributiva.

636 Tal qual serem tributados com exações condizentes com os parâmetros constitucionais e infraconstitucionais.

637 Tais como a exigência de eficiência nos gastos públicos e de justiça na repartição do ônus fiscal.

638 Podem participar as entidades paulistas sem fins lucrativos das áreas de assistência social, saúde, educação, defesa e proteção animal e cultura (São Paulo, 2025c).

sociedade solidária, o desenvolvimento nacional e a redução de desigualdade. A doação de notas fiscais para que entidades beneméritas façam jus ao crédito de ICMS é uma prática solidária[639]. A exigência da emissão ajuda na redução do mercado informal e no combate ao comércio de mercadorias ilegais, corroborando com o desenvolvimento nacional. O retorno de parte do ICMS aos consumidores e às entidades auxilia na atenuação de desigualdades sociais.

Sob a ótica da cidadania fiscal solidária, a NFP está assentada no seu papel ativo[640], de efetiva participação[641] dos consumidores na dinâmica tributária. Exigir a emissão de documento fiscal reduz a carga tributária para o consumidor[642], colabora com "maior isonomia e justiça fiscal, [...] diminuição da concorrência desleal, [...] fortalecimento do combate à pirataria [...] e [...] da cidadania, contribuindo para a redução da sonegação fiscal"[643] (São Paulo, 2025b).

> Ao invés de agir sobre os vendedores (sobre quem recaem os impostos) agiram sobre os consumidores, tornando-os parceiros na fiscalização através não só de incentivos financeiros, mas também de massivas campanhas televisas em que foram apresentados os benefícios dos programas para os consumidores e a importância dos mesmos para o aumento da arrecadação (Mattos, Rocha, Toporcov, 2013, p. 100).

> O Estado de São Paulo [...] mesclou o sistema de incentivo tributário à campanha de educação fiscal, induzindo os consumidores [...] a exigirem nota fiscal. [...] embora a finalidade inicial seja a conscientização pública da necessidade de zelar pelo cumprimento das obrigações tributárias, [...] estimula o incremento da arrecadação, porque, ao exigir a escrituração, diminui a sonegação fiscal (Farias, 2016, p. 64).

Sob o viés da sustentabilidade tributária, nas dimensões tecnológica, social e ambiental, a NFP colabora para a perenidade intergeracional com a adoção de práticas eletrônicas. Os benefícios são "a redução de custos de aquisição de papel, [...] de impressão e armazenagem de documentos fiscais, simplificação das obrigações acessórias e incentivo [...] de relacionamentos eletrônicos com clientes" (São Paulo, 2025a). As doações para entidades refletem a virtude do programa via incentivo financeiro, para que continuem as suas finalidades essenciais.

---

[639] A destinação de parte da arrecadação do ICMS a entidades filantrópicas faz aflorar a perspectiva solidária entre as pessoas (um objetivo constitucional e agora, como cooperação, um princípio trazido pela Reforma Tributária).
[640] "Cabe ressaltar que a emissão de documento fiscal é uma obrigação do estabelecimento comercial e um dever do consumidor, como cidadão, exigir seu cumprimento" (São Paulo, 2025a).
[641] A pesquisa de Pereira, Andrade e Faria "capturou um senso de comprometimento e percepção de benefícios quanto a maioria dos sujeitos que já haviam se cadastrado no programa. O cidadão representa uma figura participativa e ativa no processo tributário baseado na Nota Fiscal Paulista" (2014, p. 374).
[642] Já que parte do ICMS "efetivamente recolhido a cada mês pelo estabelecimento fornecedor é distribuído a todos os compradores que forneceram seu CPF/CNPJ, proporcionalmente ao valor de sua compra" (São Paulo, 2025a).
[643] Em geral, o lojista que se recusa a emitir nota fiscal em suas vendas (uma obrigação tributária e um direito do consumidor), o faz para omiti-las de seu movimento contábil oficial, resultando menos imposto a pagar, por ato sonegatório (que no Brasil é crime). Como o ICMS está embutido no preço das mercadorias vendidas com nota fiscal, esse lojista consegue diminuir o preço delas, fazendo da sonegação um instrumento de concorrência desleal quanto aos demais lojistas cumpridores de suas obrigações tributárias. Essas mercadorias vendidas sem nota fiscal são previamente compradas também sem nota fiscal, gerando dúvida quanto à sua origem, se falsificadas (piratas), se oriundas de roubo de cargas ou descaminho, acobertando outros crimes além daqueles contra a ordem tributária.

Ao longo dos anos, o programa da NFP vem sendo aperfeiçoado, com vistas à eliminação de condutas fraudulentas e ao restabelecimento do interesse pelos cidadãos.

> O Programa, que completou 10 anos em 2017, apresentando sinais de desinteresse por parte da população, tendo alcançado seus objetivos de Educação Fiscal, não incrementava mais a arrecadação de impostos e estava alimentando uma indústria crescente de fraudes relativa às doações de cupons fiscais para as Entidades, totalmente em desacordo com a legislação vigente (São Paulo, 2025b).

Essa preocupação oficial com o contínuo desenvolvimento da NFP é uma prova da sua importância na mudança de postura dos cidadãos acerca do cotidiano tributário[644], na mais básica de suas ocorrências (compra de uma mercadoria). Os resultados são expressivos[645], com milhões de reais em créditos liberados, prêmios distribuídos e descontos concedidos no IPVA:

Figura 4. Placar da Nota Fiscal Paulista

Período	Total De Créditos Liberados
03/2008 até 01/2025	R$ 16.993.680.467,00

Período	Total De Prêmios
12/2008 até 01/2025	R$ 2.188.900.000,00

Ano da Solicitação do Abatimento	Quantidade de Consumidores Beneficiados	Valor Total Abatido IPVA
2021	89.174	R$ 5.406.925,65
2022	11.949	R$ 395.941,44
2023	13.398	R$ 478.685,25

Fonte: Secretaria da Fazenda e Planejamento (São Paulo, 2025d, 2025e e 2025f)

Especificamente quanto ao perfil dos consumidores paulistas, inexistem dados[646] sobre

---

644 Mattos, Rocha e Toporcov concluíram que o aumento da arrecadação com a NFP é limitado, pois acreditam que "os cidadãos paulistas tenham deixado de pedir nota fiscal por considerarem alto o custo de declarar o número de seu documento [...] por conta de filas, estigma, constrangimento, ou mesmo medo de cruzamento de dados" (2013, p. 118). Para Nadir Júnior, Machado, Nuncio e Fernandes Neto "não foi possível identificar que a NFP tenha contribuído efetivamente para o incremento na arrecadação do ICMS no estado paulista" (2019, p. 127).

645 A NFP "de forma inteligente e com baixo custo tributário, atinge ótimos resultados" (Farias, 2016, p. 65).

646 Nadir Júnior, Machado, Nuncio e Fernandes Neto destacaram "a dificuldade de acesso a dados oficiais, especialmente os relativos aos custos de criação e manutenção do sistema da NFP e à contabilização dos benefícios" (2019, p. 127). Os autores teceram algumas críticas à NFP, no sentido de que "incentiva o patrimonialismo e o particularismo, com base na moral do oportunismo, privilegiando a camada mais rica da

atividades por eles exercidas, não sendo possível aferir a participação específica dos produtores rurais nos resultados desse programa governamental. Nesse sentido, tem-se que os consumidores paulistas como um todo, se não efetivamente participantes, ao menos se depararam com informações sobre a NFP, incluindo aqueles integrantes do setor agrícola.

Outra manifestação tributária pertinente ao Estado de São Paulo e com repercussão na justiça fiscal ampla, na cidadania fiscal e na sustentabilidade tributária é a "Educação Fiscal" oferecida pelo Grupo de Educação Fiscal Estadual – GEFE-SP[647], que:

> Tem por objetivo dar base ao pleno exercício da cidadania, através da sensibilização do cidadão quanto à importância dos tributos para a sociedade e economia, bem como quanto à relevância do controle social dos gastos públicos e da transparência na aplicação dos recursos, sendo um importante instrumento para a construção de uma relação harmoniosa entre o Estado e a sociedade (São Paulo, 2023zc).

O GEFE-SP está inserido no "Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF" (Brasil, 2002f), com diversas ações e projetos voltados à consecução do referido objetivo.

> Com o intuito de divulgar os temas abordados são realizadas diversas atividades, destacando-se programas como "Fazenda Aberta" e "Fazenda Vai à Escola", cursos EAD, participações em feiras e seminários e elaboração de cartilhas e materiais didáticos. Estas ações são destinadas a diversos segmentos da sociedade, estudantes, professores, entidades de classe, servidores públicos [...] (São Paulo, 2025h).

Portanto, desde o início dos anos 2000, a "Educação Fiscal" tem permeado a sociedade paulista e a sua bandeira voltada aos gastos públicos (controle social e transparência) antecedeu, inclusive, o movimento legislativo nesse sentido, como a LC nº 131/2009 (Brasil, 2009b), que alterou a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (Brasil, 2000c) para assegurar a transparência na gestão e a Lei nº 12.527/2011 (Brasil, 2011f), que tratou do direito de acesso à informação, o que denota o seu potencial transformador de uma realidade de falta de instrumentos populares para o acompanhamento das finanças públicas e de uma cultura de baixa participação do povo.

A "Educação Fiscal", ao estimular a compreensão da atividade financeira do Estado como um todo (não só o conhecimento técnico sobre tributos e sua função socioeconômica, mas também as regras de aplicação da arrecadação, nos serviços e obras públicas), é capaz de desenvolver no cidadão a "consciência fiscal" (Nadir Júnior; Machado; Nuncio; Fernandes

---

população em detrimento das mais pobres. Além disso, a NFP acaba por reduzir o montante do repasse constitucional do ICMS aos Municípios, à Administração, direta e indireta, e aos demais Poderes" (2019, p. 107).

[647] "Coordenado pela SEFAZ-SP, por meio do Centro de Educação Fiscal da EGESP" (São Paulo, 2023zc), e composto pela Secretaria Estadual da Educação, Escola de Artes, Ciências e Humanidades – USP, UNESP, Receita Federal, Procuradoria da Fazenda Nacional, Controladoria Geral da União, com a colaboração "de membros de diferentes prefeituras e entidades civis do Estado de São Paulo" (São Paulo, 2025g).

Neto, 2019, p. 112), forjando a melhor compreensão da relação tributária, voltada menos à litigiosidade e mais à solidariedade, à confiança, à colaboração.

> [...] a educação fiscal deve ser entendida como disseminadora de uma nova cultura cidadã, tem como objetivo propiciar o bem-estar social, utilizando da consciência do cidadão e da construção crítica do conhecimento específico sobre direitos e deveres, na relação entre o Estado e o cidadão (Ramos; Ferreira; Petri; Rosa, 2015, p. 16).

Diferente da NFP, a "Educação Fiscal" não se escora em campanha promocional ou a uma contrapartida para o seu contínuo aprimoramento. Essa imensurável consciência tributária trazida pela sua disseminação[648] não está somente alinhada ao ideal da cidadania fiscal solidária ativa (participação cidadã), pois permeia a preocupação com a perenidade do STN justo, com adequações constantes às transformações ocorridas no âmbito educacional, o que traz à tona o seu perfilamento com a sustentabilidade tributária e a justiça fiscal ampla.

> Tão úteis quanto ministrar noções [...] de trânsito nas escolas [...] é ministrar noções [...] de cidadania. Não é possível formar um cidadão enquanto não perceber que é credor do Estado e titular de direitos e obrigações compulsórios. O Estado que cobra [...] tributos deve informar aos cidadãos que são credores de direitos fundamentais, [...] deve dizer [...] desde a infância que aqueles que exercem função pública [...] são [...] mandatários e devem prestar contas de sua gestão em face dos verdadeiros patrões do Estado moderno, os cidadãos-contribuintes (Oliveira, 2011, p. 401).

Assim como a NFP, as ações da "Educação Fiscal" não são voltadas para um dado setor econômico, mas para toda a sociedade, do ensino fundamental ao universitário, albergando o cidadão em geral. Portanto, ao irradiar os seus efeitos sobre a sociedade paulista sem distinção, a "Educação Fiscal" também contempla os produtores rurais paulistas e seus familiares.

Do sistema normativo paulista decorre, ainda, outra manifestação tributária que reforça o pacto federativo (entre Estado e Municípios) e está harmonizada com a sustentabilidade tributária, principalmente em sua dimensão ambiental, conhecida como "ICMS Ambiental".

> ICMS Ambiental é o nome do conjunto de critérios ambientais utilizados para o cálculo anual de uma porção do repasse da quota municipal do ICMS, com o objetivo de utilizar instrumentos tributários para promover a defesa do meio ambiente e o desenvolvimento sustentável nos Municípios paulistas (São Paulo, 2025i).

O "ICMS Ambiental" não se trata de um benefício fiscal do citado imposto e, portanto, não reside no seu aspecto material de incidência, nem no exonerativo. É um conjunto de quatro

[648] Para Carvalho, a educação acessível à população é um direito social e um requisito para a expansão de outros direitos, pois, a partir dela as pessoas tomam conhecimento de seus direitos e se organizam para lutar por eles (2015, p. 17). Logo, a "Educação Fiscal" é um requisito para o afloramento da própria cidadania fiscal solidária.

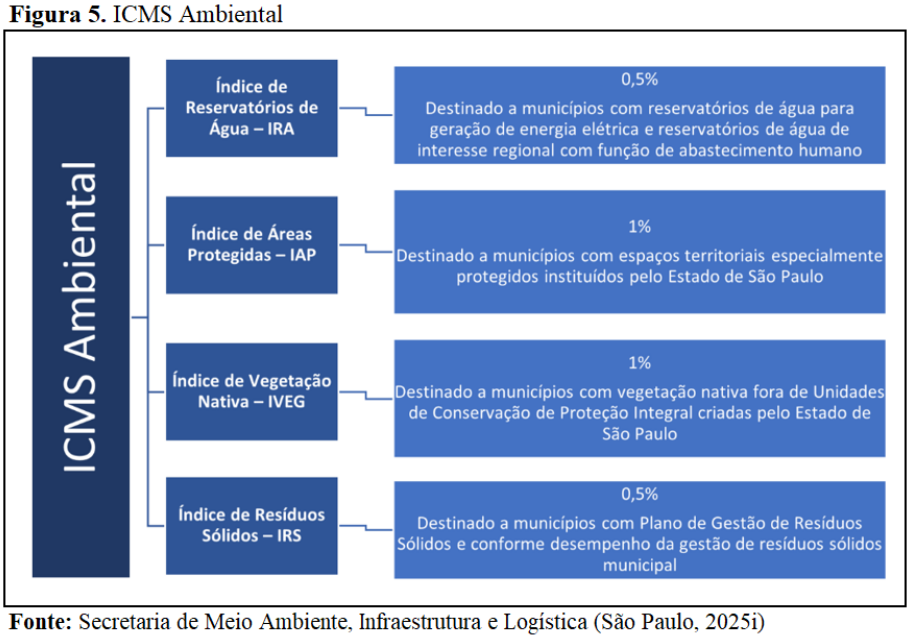
variáveis que compõe a fórmula matemática do índice de participação dos Municípios (IPM) utilizado na repartição da receita tributária do ICMS, não implicando em qualquer ônus aos contribuintes paulistas, pois que não decorre de um aumento da carga tributária.

Oportuno relembrar que o art. 158, inc. IV, alínea "a", da CF (Brasil, 1988) prevê que pertencem aos Municípios[649] 25% da arrecadação do ICMS, imposto que ocupa o primeiro lugar geral na arrecadação brasileira (Brasil, 2022f). Para muitos Municípios, esse valor de ICMS repassado pelo Estado de São Paulo constitui uma relevante fonte de receita pública.

Pelo texto constitucional, um dos critérios de repartição da receita do ICMS é o valor adicionado nas operações de circulação de mercadorias realizadas nos territórios municipais (IVA), com um peso mínimo de 65% na fórmula do IPM. Aos outros critérios, relativos a 35% do IPM, a CF reservou ao que dispuser a lei estadual que, por sua vez, deve observar, no mínimo, 10% baseado "em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos" (Brasil, 1988).

É nesse espaço líquido de 25% de critérios outorgados pela CF às leis estaduais que o Estado de São Paulo, por meio da Lei Paulista nº 17.348/2021[650] (São Paulo, 2021b), fixou em 3% o peso do "ICMS Ambiental" no IPM do ICMS, composto por 4 índices:

Figura 5. ICMS Ambiental



Fonte: Secretaria de Meio Ambiente, Infraestrutura e Logística (São Paulo, 2025i)

[649] O Estado de São Paulo possui 645 Municípios em seu território (São Paulo, 2023u).

[650] Essa lei alterou a Lei Paulista nº 3.201/81, que estabelece os critérios à cargo local para compor o IPM. Além dos 4 critérios que compõem o "ICMS Ambiental" (IRA, IAP, IVEG e IRS) e dos pré-determinados pela CF (IVA e cota-parte da Educação), a lei paulista também elegeu como critérios municipais a população, a receita tributária própria, a área cultivada e um critério fixo de 2% dividido pelo número de Municípios paulistas (São Paulo, 1981).

Em linhas gerais, o índice de reservatórios de água (IRA) contempla com um maior repasse de ICMS aqueles Municípios em cujos territórios existam reservatórios de água destinados à geração de energia elétrica e ao abastecimento humano. Da mesma forma, o índice de áreas protegidas (IAP)[651] prestigia as cidades com estações ecológicas, reservas biológicas, parques estaduais ou outras áreas que demandem especial proteção ambiental. Já o índice de vegetação nativa (IVEG) beneficia os Municípios com áreas de florestas em seus territórios. Por fim, o índice de resíduos sólidos (IRS) apadrinha as cidades que apresentem consistentes políticas públicas de coletas seletivas e aterros sanitários (São Paulo, 2025i).

O discurso oficial aponta como virtudes do "ICMS Ambiental" a compensação financeira, com uma participação maior no bolo do ICMS aos Municípios que possuem restrições ambientais para o exercício de atividades produtivas geradoras de riquezas, propiciando a distribuição de receitas a regiões com menor desempenho econômico, o reconhecimento do valor ambiental dos espaços protegidos e o estímulo à preservação do meio ambiente e dos recursos naturais, tudo isso contribuindo para a "consolidação do ICMS como aliado da conservação e da recuperação do meio ambiente" (São Paulo, 2025i).

O "ICMS Ambiental" enseja às cidades mais preocupadas com o meio ambiente um recebimento maior de ICMS em relação às menos atentas à causa. Essa fatia diferenciada de ICMS faz a manutenção da proteção dessas áreas pelos Municípios ser mais vantajosa do que o movimento de estímulo ao desmatamento com vistas ao aumento da produção agropecuária.

Se, por um lado, o "ICMS Ambiental" é capaz de despertar o interesse público estadual e municipal à questão ambiental[652], por outro lado, o recente recuo[653] da supressão irregular da vegetação nativa do Estado de São Paulo é uma demonstração de que o setor agrícola paulista tende a se aliar ao Poder Público nesse objetivo.

Em um movimento pós Reforma Tributária (Brasil, 2023a), foram introduzidas pela Lei Paulista nº 18.065/2024 duas hipóteses de isenção na legislação que disciplina o IPVA em São Paulo, em atendimento ao novo princípio constitucional explícito da defesa do meio ambiente na seara tributária[654], albergando "ônibus ou caminhões movidos exclusivamente a hidrogênio

---

[651] Esse critério (IAP) foi introduzido na legislação paulista em 1993, pela Lei nº 8.510 e ficou conhecido como "ICMS Ecológico" (São Paulo, 1993). A recente ampliação de critérios nessa mesma linha (IRA, IVEG e IRS) alterou a denominação de "ICMS Ecológico" para "ICMS Ambiental".

[652] O uso de satélites no monitoramento e auxílio à fiscalização ambiental (São Paulo, 2024b) é um exemplo da dimensão tecnológica da sustentabilidade.

[653] O desmatamento recuou para o "menor índice nos últimos 5 anos, com uma queda de 33%. Em 2023, foram registrados 1.389 hectares [ha] com indícios de desmatamento no bioma Mata Atlântica, ante 2.101 ha em 2019. [...] Já quanto ao cerrado, [...], em 2023 foram 76,7 ha com indícios, contra 94,8 ha em 2022" (São Paulo, 2024b).

[654] Segundo o §3º do art. 145 da CF, introduzido pela EC nº 132/2023, o STN "deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente (Brasil, 2023a).

ou gás natural, inclusive biometano" e "veículos automotores [...] movidos exclusivamente a hidrogênio ou híbridos com motor elétrico e com motor a combustão que utilize, alternativa ou exclusivamente, etanol, de valor não superior a R$ 250.000,00" (São Paulo, 2024c).

Trata-se de uma recente medida tributária local, transitória[655] e inaugural[656], para incentivar aquisições de veículos menos poluidores, o que se coaduna com uma tentativa de mudança de cultura do perfil da frota paulista, voltada agora à sustentabilidade tributária.

Embora inserido nesse contexto macro de atenção ao futuro ambiental promovido pela legislação do IPVA, também aqui não se observa uma aplicabilidade específica ao setor agrícola paulista, diante tanto da inexistência de dados acerca da frota por setor econômico de seus proprietários, como da ausência de condição restritiva setorial para fruição das isenções.

É pertinente destacar que, como a relação tributária paulista pressupõe, obrigatoriamente, o Estado de São Paulo (ente federativo tributante) em um de seus polos, com as instituições de seus tributos por meio de leis estaduais, tem-se que, no mais das vezes, essas recém-detalhadas constatações do cotidiano tributário, plenamente alinhadas[657] com a justiça fiscal ampla, com a cidadania fiscal solidária e com a sustentabilidade tributária em diversas dimensões, ou são manifestações tributárias observadas diretamente das normas tributárias de incidência e demais aspectos legislativos do ICMS, do IPVA e do ITCMD, ou são políticas públicas na seara tributária[658] disciplinadas pela legislação tributária local. O respaldo legislativo às políticas públicas está sempre presente.

Enfim, no âmbito tributário, sob a ótica arrecadatória, o setor agrícola paulista é

---

[655] A isenção de IPVA para tais veículos automotores perdurará até o exercício de 2026, com aplicação da alíquota de 1% para 2027, 2% para 2028, 3% para 2029 e 4% a partir do exercício de 2030 (São Paulo, 2024c).

[656] O §4º do art. 43 da CF, introduzido pela EC nº 132/2023, estabelece que sempre que possível, a concessão de incentivos regionais por meio de isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas, deverá considerar os "critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono" (Brasil, 2023a). Embora tal previsão normativa esteja textualmente voltada aos tributos federais como instrumento da manifestação da sustentabilidade tributária, essa medida adotada pelo Estado de São Paulo mostra mais uma vez o seu arrojo e o seu vanguardismo.

[657] Esse alinhamento não é, necessariamente, a manifestação da extrafiscalidade tal qual entendida nesse trabalho, pois, como já visto, o intuito extrafiscal deve estar previsto ou facilmente extraído de sua norma indutora. Logo, o desempenho de outros papéis pela ordem tributária, além do arrecadatório propriamente dito, tal qual ser um instrumento de colaboração para a justiça social, o exercício de cidadania e o prestígio à sustentabilidade, é autônomo em relação à extrafiscalidade, haja vista que muitas vezes deriva de normas que não apregoam a incidência ou a exoneração de um dado tributo, como por exemplo as normas que disciplinam juridicamente a NFP, a Educação Fiscal e o programa de estímulo à conformidade tributária. No caso desse mencionado desempenho derivar de normas de incidência ou exoneratórias de um imposto (por exemplo, um benefício fiscal do ICMS ou do IPVA) e na insistência do uso do termo extrafiscal, o melhor é considerar cada um desses tributos com duas dimensões, fiscal (arrecadatória) e extrafiscal (outro efeito além de carrear recursos aos cofres públicos), ambas sempre presentes num mesmo tributo, em maior ou menor grau.

[658] Ribeiro e Castro asseveram que "uma legítima política tributária deve ser fundada em diversos fatores e não apenas baseada na sua arrecadação procedida pelo Estado [...], deve atender os ditames constitucionais, visando o desenvolvimento econômico e social, garantindo os direitos do contribuinte" (2013, p. 59).

contemplado com uma série de benefícios fiscais relativos aos impostos de competência exclusivamente estadual (ICMS, IPVA e ITCMD)[659], o que está condizente com a justiça fiscal impositiva (Princípio da Capacidade Contributiva) e, a rigor, é plenamente justificável, dada as suas particularidades[660], além do que não exclui a sua participação na primorosa arrecadação paulista e, ao mesmo tempo, o faz beneficiário de uma série de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento sustentável[661] setorial.

Na ampliação dos debates acerca da justiça fiscal, da cidadania fiscal solidária e da sustentabilidade tributária, várias dessas manifestações tributárias constatadas no Estado de São Paulo são observadas há algum tempo, decorrentes e disciplinadas pelo próprio sistema normativo tributário paulista, o que evidencia a sua consolidação e a sua capacidade de colaboração na transformação da realidade socioeconômica e na materialização dos diversos objetivos constitucionais.

Neste ponto, embora não se verifique uma participação específica do setor agrícola[662], fato é que está inserido num movimento mais abrangente de toda a população paulista, seus contribuintes e cidadãos-fiscais, que permeados pela "Educação Fiscal" em várias frentes, com programas de estímulos à cidadania fiscal e à conformidade tributária[663] e com uma legislação tributária vanguardista[664], foi capaz de inaugurar um novo paradigma de relação tributária, com

---

[659] É válido lembrar que os benefícios fiscais do ICMS aplicáveis ao setor agrícola paulista atenuam os efeitos da regressividade desse imposto sobre o consumo, o que, por sua vez, auxilia na atenuação de desigualdades sociais.

[660] Dentre as particularidades do setor agrícola que justificam um tratamento tributário diferenciado, mais benéfico se comparado a outros setores econômicos, estão a constante necessidade de lidar com as intempéries climáticas, as dificuldades de gerar empregos diante da prevalência de trabalhadores nas cidades, os entraves nas tentativas de propiciar rendas compatíveis com as oferecidas na zona urbana, os importantes papéis de ocupação de território, de estímulo à agricultura familiar e à produção de gêneros alimentícios, com consequente colaboração ao combate à fome, "as constantes mudanças em decorrência do avanço tecnológico, biotecnológico e também das restrições legislativas que se colocam cada vez mais para moldar tais atividades [agrícolas] em prol do interesse dos consumidores, da defesa da concorrência e da proteção ambiental" (Scaff, 2012, p. 12). Mano Filho ressalta que tais vetores justificam o tratamento característico ao setor agrícola conferido pela legislação de uma maneira geral (não necessariamente restrita à legislação tributária) e acrescenta que tradicionalmente essas razões são "decorrentes da noção de estabilidade social e independência econômica e, mais recentemente, identificados com os ideais de segurança alimentar e de harmonização com diversos outros interesses sociais" (2019, p. 20).

[661] Como detalhado no capítulo 2, as políticas públicas voltadas ao setor agrícola implementadas pelo Governo do Estado de São Paulo estão mais alinhadas com as dimensões econômica, social e ambiental da sustentabilidade.

[662] É oportuno reiterar que também as políticas públicas tributárias paulistas carecem de melhor divulgação oficial, de forma simples e sistematizada, dos critérios e dos indicadores capazes de proporcionar as análises avaliativas (Secchi, 2019, p. 85), inclusive do ponto de vista setorial.

[663] Como já visto, tal programa governamental aumentou a arrecadação sem aumento de alíquotas ou instituições de novos tributos, o que resulta em mais recursos para o ensino, a saúde, a infraestrutura, enfim, uma demonstração sadia de desenvolvimento (um objetivo constitucional).

[664] Em outros exemplos, a legislação tributária paulista tem aproximado o Estado de São Paulo e os seus Municípios, tal qual a disciplina do "ICMS Ambiental" e tem prestigiado o desenvolvimento sustentável, principalmente em sua dimensão ambiental, como as novas isenções de IPVA. São ações efetivas e não mero *greenwash* (pintar de verde, tradução nossa), termo pejorativo utilizado para as práticas ilusórias e retóricas de proteção ambiental (Boff, 2015, p. 9).

um ambiente colaborativo e confiança recíproca, em que aflora a eficiência administrativa.

Portanto, da perenidade desse movimento denota a crescente presença da consciência fiscal na maioria dos envolvidos nas relações tributárias, em todos os setores econômicos paulistas, inclusive no agrícola. O conhecimento de que o custeio das políticas públicas voltadas a esse setor é advindo da arrecadação tributária, composta sobretudo pelo ICMS, um imposto sobre o consumo (inserido no preço da mercadoria), deve cada vez mais fazer avivar o sentimento de legitimidade, tanto para a fruição de oportunidades derivadas dessas políticas públicas, como para a exigência e o controle desses gastos públicos.

Como visto, a multi-instrumentalidade inerente à ordem tributária paulista[665] vai muito além do protagonismo de sua função fiscal alocativa[666] e também muito contribui para a transformação social[667], abarcando a diretriz estabilizadora de equilibrar[668] o federalismo fiscal (com o entrelaçamento do Estado de São Paulo e seus Municípios).

Na observada expansão de seu papel tradicional arrecadatório, a tributação paulista tem uma essência[669] mais colaborativa e transformadora da realidade, mostrando-se também um mecanismo indutor da sustentabilidade tributária em diversas dimensões, um instrumento de efetivação da cidadania fiscal solidária, com direitos dos contribuintes e dever fundamental de pagar tributos capazes de auxiliar na conscientização da população sobre a sua legitimidade[670] na maior participação do cotidiano financeiro do Estado de São Paulo, sem ofuscar o desenvolvimento da sua pujança econômica no caminhar para perto dos objetivos constitucionais, uma sinalização da presença da justiça fiscal ampla.

---

[665] O sistema tributário, por si só, é considerado uma política pública (Souza, 2006, p. 28). A unidade e a coerência da ordem jurídico-tributária paulista demonstram a consolidação do Estado Democrático de Direito.

[666] Essa função alocativa ou arrecadatória é imprescindível "para o custeio das diversas políticas públicas adotadas pelos entes federados [...], para viabilizar a gestão e execução das medidas necessárias a alcançar o resultado pretendido – educação, saúde, meio ambiente, ciência e tecnologia, segurança pública etc." (Corrêa, 2018, p. 272).

[667] Na função redistributiva, a implantação de direitos sociais por meio de políticas públicas só é possível graças ao custeio pela tributação, mostrando-se "essencial para a viabilização desses direitos" (Penha, 2018, p. 184).

[668] A receita tributária é indispensável para a autonomia dos entes federativos tributantes. A tributação do ICMS e do IPVA paulista coopera para a desconcentração de receitas tributárias nas mãos do Estado, na medida em que parte dessas receitas é repartida com os Municípios paulistas, outorgando-lhes uma autonomia financeira efetiva.

[669] A existência de uma essência colaborativa da tributação paulista atual, alinhada à justiça fiscal ampla, à cidadania fiscal solidária e à sustentabilidade tributária, não exclui o potencial de desenvolvimento desse mesmo papel multi-instrumental da ordem tributária local, como, por exemplo, com a contínua lapidação da técnica da progressividade e com a constante atenuação dos efeitos da regressividade, medidas que se traduzem no respeito cada vez maior ao Princípio da Capacidade Contributiva (taxação de cada contribuinte segundo sua capacidade econômica, com os mais privilegiados arcando sempre com uma carga tributária maior e os menos privilegiados respondendo por uma carga tributária menor ou sem carga tributária, inclusive no setor agrícola).

[670] A participação ativa da população nas atividades financeiras do Estado é uma forma de inclusão social para além de sua figuração como beneficiária de programas sociais, pois gera pertencimento e ressalta a dignidade.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A par da relevância que a atividade agrária tem para o Direito Agrário, diversos diplomas normativos afeitos a outros ramos do Direito utilizam-na como fundamento ou objeto na caracterização de vários institutos jurídicos e, por vezes, se valem de elenco exaustivo, sem apresentação de uma conceituação específica (abstrata e genérica). Na busca pela caracterização são observadas, em normas e estudos pátrios, influências das teorias clássicas (agrobiológica, agrariedade e acessoriedade), inclusive nas tentativas de inserção de novas práticas nesse rol (a exemplo do turismo rural), para além das mais comuns ou típicas (agricultura e pecuária).

A linha evolutiva aclama a aplicabilidade multifuncional, com realce das externalidades positivas, que permitem algumas análises valorativas, tais como o papel que desempenha no atingimento dos objetivos da CF. Aos olhos econômicos, é um dos elementos da empresa agrária enquanto empreendimento lucrativo. Mesmo nesse novo cenário, a ratificação de pesquisa anterior é cabível, que apregoava a emancipação social pela atividade rural, com incorporação de direitos econômicos ao *status* da cidadania (Scardoelli, 2004a, p. 42).

Por sua vez, o agronegócio, que na linha conciliatória governamental tenta congregar a agricultura familiar, é marcado pela confluência de etapas da cadeia produtiva até a desova dos produtos agrícolas (industrializados ou não) no consumidor final, cujo discurso prioriza a integração, com magnitude dos números (propriedades rurais, conglomerados empresariais, safras, lucros, entre outros). É bem verdade que a premissa de existência de intuito econômico-lucrativo está no próprio termo agronegócio (*agribusiness*). Assim, na divisão da sua cadeia em atividades econômicas antes, dentro e após a porteira, as atividades agrárias típicas estão concentradas na fase dentro da porteira, irradiando seus efeitos para as fases antes e após.

A propalada integração entre tais etapas se dá por conta do protagonismo das atividades agrárias dentro da porteira. Por exemplo, as indústrias de insumos e implementos (antes da porteira) existem para subsidiar a produção agropecuária e as indústrias de transformação (após a porteira) tem essa produção agropecuária como matéria-prima, ou seja, o seu principal insumo. Daí deriva a expressão cadeia agroindustrial. E mais, ao se considerar que a atividade agrária está contida no ideário de agronegócio, amalgamando a cadeia produtiva (as suas fases), por óbvio que os expressivos resultados profanados a quatro cantos pelos órgãos governamentais e por entidades associativas como frutos do agronegócio abarcam também (e principalmente) os resultados da atividade produtiva ordinária, inclusive da agricultura familiar. São todos resultados do chamado setor agrícola.

O setor agrícola paulista, que abrange, portanto, as atividades agrárias típicas e as

cadeias do agronegócio, possui reconhecimento normativo (a começar pela CE) e administrativo (com uma secretaria de Estado específica), em que o viés econômico é expressamente veiculado nas normas locais e na estrutura burocrática (diante da utilização do termo "agronegócio" nas nomenclaturas dos órgãos públicos) e com relevante performance produtiva (refletida, inclusive no que tange à participação na balança comercial).

O seu norte desenvolvimentista é corroborado com a existência de um Conselho Estadual de Desenvolvimento Rural e de um fundo para custeio dos produtores rurais paulistas, além do que todos os indicadores socioeconômicos caminham nesse sentido, diante do perfil empresarial dos *players*, com prevalência das unidades produtivas de médio porte, uso de trabalhos terceirizados, com o *status* atual avançado da mecanização e das instalações (benfeitorias) e com a existência de diversidade de tratos culturais e de criações.

Com essas conclusões do capítulo 2, tem-se que o setor agrícola paulista evidencia sinais de riqueza tributáveis (rendas, folha de salários, patrimônio, bens e serviços), que permitem uma leitura com as lentes técnico-arrecadatórias, pelo ponto de vista da competência tributária, a exemplo dos impostos estaduais exclusivos[671] (ICMS, IPVA e ITCMD). Para tal, ganha relevo o sistema normativo tributário, que congrega a CF, a CE, as leis complementares veiculadoras das normas gerais de tributação, as leis ordinárias instituidoras desses impostos, os decretos do Poder Executivo (regulamentos das leis) e as normas complementares que disciplinam assuntos mais pontuais (portarias, instruções normativas, entre outras).

O ICMS é o principal imposto de competência tributária do Estado de São Paulo, além de ser a exação de maior arrecadação em nível nacional. A capilaridade de seu relevo chega aos Municípios, pois um quarto de sua arrecadação estadual é repartido entre as prefeituras. A sua característica primordial é a não-cumulatividade, que tende a inibir a incidência em cascata e o torna um tributo indireto, com seu ônus repercutindo no consumidor final (contribuinte de fato). Pode ser seletivo em função da essencialidade dos produtos comercializados, sendo que os benefícios fiscais são os instrumentos utilizado para tal mister.

A sua hipótese de incidência comum é a operação de circulação de mercadorias (tal qual a venda da produção rural), sendo o contribuinte aquele que promove essa "saída do estabelecimento" (por exemplo, o produtor rural), expressão que indica, respectivamente, o tempo e o local da exigência (momento da saída da produção rural do estabelecimento rural).

[671] No curso da presente pesquisa foi aprovada a Reforma Tributária (EC nº 132/2023) que, dentre outros tantos aspectos, previu a extinção do ICMS em 2033 e trouxe um novo imposto de competência tributária compartilhada entre Estados, DF e Municípios, denominado IBS, a ser cobrado gradualmente a partir de 2026 (Brasil, 2023a). Assim, os impostos de competência tributária exclusiva do Estado de São Paulo são o ICMS, o IPVA e o ITCMD, ao passo que o IBS terá competência tributária compartilhada.

O valor do ICMS, em regra, é apurado pela multiplicação da base de cálculo (valor do produto) pela alíquota (percentual). A sua principal exoneração é a imunidade nas exportações.

São várias as especificidades aplicáveis ao setor agrícola paulista, a começar pelas conceituações normativas (a exemplo de produtor rural e estabelecimento rural), abrangendo o cadastro específico do produtor rural no rol de contribuintes, o modelo próprio de documento fiscal (nota fiscal de produtor), a escrituração fiscal simplificada e o sistema de gestão de créditos de ICMS (e-CredRural), que amplia o leque de utilização, como o pagamento de aquisição de máquinas agrícolas. Porém, são nos benefícios fiscais que o prestígio setorial fica bem evidente, pois é contemplado por cerca de 13% dos dispositivos isencionais, 20% das reduções de base de cálculo e 20% dos créditos outorgados. Ao total, são cerca de cinquenta artigos que beneficiam dezenas de operações ou mercadorias afeitas a esse setor, tanto relativos aos produtos agrícolas, como à cadeia produtiva do agronegócio (insumos e industrialização).

Por sua vez, o IPVA ocupa a segunda colocação no *ranking* de arrecadação estadual paulista e é importante para os Municípios, pois metade de sua arrecadação é repartido entre as prefeituras. A sua base de incidência é o patrimônio, mais precisamente o constituído por veículos automotores, considerados bens móveis, ou seja, é um imposto real (*propter rem*). Logo, incide sobre a propriedade de veículo automotor, sendo o contribuinte o proprietário (por exemplo, o produtor rural), devido anualmente ao Estado em que está vinculado. É resultante da multiplicação da base de cálculo (valor do veículo) pela alíquota (1,5% a 4% em São Paulo).

A única especificidade do IPVA que se refere diretamente ao setor agrícola diz respeito à isenção aplicável à propriedade de máquinas utilizadas essencialmente para fins agrícolas, o que estimula a mecanização no campo, com o uso de tratores, colheitadeiras, pulverizadores, plantadeiras, bombas d´água, entre outras. Tal isenção está prevista na legislação paulista há mais de 15 anos, o que denota o seu vanguardismo, confirmado com a Reforma Tributária (Brasil, 2023a), que a erigiu recentemente à condição de imunidade constitucional.

Já o ITCMD é o imposto de menor arrecadação no Estado de São Paulo, que não é repartida com os Municípios. Possui duas bases de incidência, a transmissão *causa mortis* e a transmissão por doação. No caso de bens imóveis, compete ao Estado da situação desses bens e no caso de bens móveis, ao Estado em que estiver domiciliado o doador ou era domiciliado o *de cujus*. O contribuinte é o beneficiário da transmissão (herdeiro ou donatário). A ocorrência do fato gerador é o momento da morte ou, na doação, o da transferência do bem (tradição para os bens móveis e registro da matrícula para os imóveis). O valor é apurado pela multiplicação da base de cálculo (valor venal do bem ou direito transmitido) pela alíquota (4% em São Paulo).

A principal especificidade do ITCMD que se refere ao setor agrícola diz respeito à

valoração de bens imóveis na transmissão, cuja base de cálculo é o valor de mercado (venal), em que a legislação paulista considera como piso, se urbano, o utilizado pela prefeitura para exigência do IPTU e, se rural, o adotado pela Receita Federal do Brasil para exigência do ITR. Como no ITR prevalece a sua dimensão extrafiscal (desestímulo à propriedade improdutiva) e no IPTU, ao contrário, a finalidade fiscal (arrecadatória), os valores venais oficiais tendem a ser maiores para os imóveis urbanos e menores para os rurais, culminando em menor arrecadação do ITCMD nas transmissões de bens imóveis rurais.

Todas essas relações tributárias concernentes ao ICMS, IPVA e ITCMD, recortadas no setor agrícola paulista (em regra, a circulação de produtos agrícolas para o ICMS, a propriedade de máquinas agrícolas para o IPVA e transmissão de bens imóveis rurais para o ITCMD), vinculam, em decorrência da lei, de um lado, os contribuintes como devedores (sujeitos passivos) e, de outro, o Estado de São Paulo como credor (sujeito ativo).

Tais conclusões foram extraídas do capítulo 3. Mais adiante, viu-se que essas relações jurídicas são constitucionalmente sistematizadas, componentes da engrenagem normativa, cuja arrecadação resultante é a principal receita pública que compõe o Erário (bem jurídico relevante tutelado por lei penal), verdadeira sustentação orçamentária para as despesas públicas.

A tributação é, portanto, o esforço da sociedade (encarado ora como um dever fundamental, ora como uma manifestação ética) com vistas ao bom convívio social e ao atingimento dos objetivos republicanos. Assim, o atual STN, com todas as relações jurídicas a ele inerentes e os seus problemas (sonegação, inadimplência, complexidade e ineficiência, para citar alguns), tem apresentado como resultado uma carga tributária oficial na casa dos 30% a 35% do PIB, colocando o Brasil próximo à média arrecadatória dos países da OCDE. Entretanto, essa carga tributária é fulcrada no consumo, com tributação indireta e regressiva.

O aprofundamento da análise do STN passa pela justiça fiscal, sob dois prismas. O primeiro se refere à imposição tributária propriamente dita, cuja averiguação se restringe à observância do Princípio da Capacidade Contributiva, pelo qual o tributo deve ser graduado segundo a capacidade de pagamento das pessoas. O segundo, mais amplo, diz respeito ao papel da tributação na consecução dos objetivos constitucionais e no prestígio de seus valores.

Assim, para que a justiça fiscal impositiva se manifeste, não basta sujeitar todos os contribuintes à mesma lei tributária, tal qual uma isonomia formal. A tributação tem um campo de atuação balizado lateralmente pelas limitações ao poder de tributar, os princípios tributários de um lado e as imunidades tributárias de outro, bem como verticalmente, tendo como piso o "mínimo vital", que preserva da gana arrecadatória a parcela de riqueza mínima capaz de ensejar a existência pessoal digna e livre, e como teto o Princípio do Não Confisco, que veda a

expropriação da propriedade privada e a ingerência estatal sobre a livre iniciativa econômica.

E é dentro desse campo de atuação, diante das diferenças entre os contribuintes, que cada qual deve ser tributado de acordo com o que consegue pagar, ensejando assim o tratamento desigual na medida em que se desigualam (igualdade real). Vários são os institutos jurídicos previstos no STN que podem ser utilizados para dar concretude ao Princípio da Capacidade Contributiva, tais como os benefícios fiscais (com ênfase na isenção), o Princípio da Seletividade em função da Essencialidade, a técnica da progressividade e a extrafiscalidade.

Pelos critérios balizadores, os impostos de competência estadual, notadamente o ICMS incidente sobre a circulação de mercadorias relativas ao setor agrícola paulista, o IPVA incidente sobre a propriedade de veículos automotores dos envolvidos nesse setor e o ITCMD incidente sobre transmissões *causa mortis* e por doação a ele relacionadas, em linhas gerais, estão condizentes com o Princípio da Capacidade Contributiva, uma vez que respeitam as imunidades constitucionais e os princípios tributários, em específico o Princípio do Não Confisco, com alíquotas que não configuram a extirpação da propriedade sem justa indenização.

O mínimo existencial também é preservado nos impostos paulistas, no ICMS com os benefícios fiscais aplicáveis às mercadorias associadas ao agronegócio, corroborando para que os produtos cheguem aos consumidores com a carga tributária reduzida nesse aspecto, no IPVA com as alíquotas diferenciadas em função do tipo do veículo automotor (caminhões e caminhonetes cabines simples) e com isenção específica para as máquinas utilizadas essencialmente para fins agrícolas e, por fim, no ITCMD com os pisos das bases de cálculo nas transmissões tributadas de imóveis rurais (valor venal do ITR) e com a isenção específica para transmissões *causa mortis* de pequenos imóveis rurais e as ferramentas que os guarnecem.

Em suma, os impostos paulistas incidentes sobre as manifestações de riqueza do setor agrícola (ICMS, IPVA e ITCMD) respeitam o Princípio da Capacidade Contributiva, inexistindo precedentes jurisprudenciais no TJ-SP que apontem sequer questionamentos tributários relativos a esse setor sob o argumento de afronta a tal princípio. Ao olhar para dentro da engrenagem tributária paulista, tem-se que o sistema tributário local não apresenta fissura ensejadora de injustiça fiscal atribuída ao setor agrícola bandeirante, o que se reflete no STN.

O esforço desse setor está inserido no empenho de toda a sociedade paulista, subsidiando o Poder Público com os recursos necessários à sua atuação com pujante arrecadação, repercutindo nas finanças municipais, devido às normas de repartição de receitas, bem como nas universidades públicas paulistas, devido à sua participação na arrecadação do ICMS.

É imperioso asseverar que a justiça fiscal impositiva sofre influência do perfil da relação jurídico-tributária. A visão clássica desse liame, tradicionalmente escorado no CTN (Brasil,

1966), tem como pressuposto a animosidade entre as partes (Fisco e contribuintes), fazendo prevalecer a qualquer custo o poder de império estatal fulcrado na busca arrecadatória crescente, baseada na inflexibilidade da exigência tributária (atividade vinculada e obrigatória), no caráter altamente punitivo das multas (com suposto caráter pedagógico), na responsabilidade tributária objetiva (que não leva em consideração a presença da intenção de sonegar), na interpretação literal na aplicação de benefícios fiscais, na inclusão da responsabilidade criminal por ofensa à ordem tributária, tudo isso num cenário de complexa legislação e consequente alto custo de conformidade, numa litigiosidade interminável diante das morosidades administrativa e judicial no que se refere às cobranças fiscais.

O vanguardismo do Estado de São Paulo[672], com suas normas e programas de governo, que tem influenciado outras UFs e mesmo a União Federal para um novo paradigma, é baseado no relacionamento entre Fisco e contribuintes pautado pela cooperação, pelo respeito mútuo com direitos e deveres de ambos os lados, pela parceria, colocando num primeiro plano a orientação, a "Educação Fiscal" e o estímulo para que haja autorregularização por parte dos contribuintes, com contrapartidas de seus interesses, a exemplo da simplificação de procedimentos, como a outorga de crédito acumulado de ICMS e de regimes especiais.

A classificação dos contribuintes paulistas segundo o grau de risco fiscal enseja diferentes condutas conforme o perfil do sujeito passivo, tendo nos extremos, ao sonegador, no topo da pirâmide, minoria, o rigor da lei, e ao bom contribuinte, na base da pirâmide, maioria, os incentivos para cumprimento das obrigações tributárias. Isso contextualizado nas iniciativas de simplificação da legislação tributária e das obrigações tributárias acessórias (com inovação tecnológica, serviços *on-line*, documentos e livros fiscais em formato eletrônico).

Tudo isso faz com que a atividade fiscalizatória fique mais atenta ao combate ao desrespeito à livre concorrência perpetrada por um determinado contribuinte realmente sonegador (cuja existência passa a ser encarada como uma exceção e não como um pressuposto). Essa nova postura exalta a boa-fé entre as partes e deixa em evidência a previsibilidade de suas condutas, fazendo renascer a segurança jurídica.

Portanto, ainda sob a ótica da justiça fiscal impositiva, a mudança de paradigma da relação tributária é atribuída às iniciativas tomadas no Estado de São Paulo, que vem gerando significativos aumentos arrecadatórios sem qualquer aumento efetivo da carga tributária (por

[672] Esse pioneirismo paulista não é um salvo-conduto à imprescindível perspectiva de aperfeiçoamento contínuo da relação tributária, inclusive enquanto política pública, o que demanda, de partida, a transparência efetiva de seus resultados, critérios e indicadores, com divulgação detalhada, setorizada e simplificada, capaz de propiciar as análises críticas por parte da própria sociedade, consubstanciadas, no mais das vezes, em "subsídios informativos para que a política pública seja mais apta a resolver ou mitigar o problema público" (Secchi, 2019, p. 10).

exemplo, sem que se aumente alíquotas ou sejam instituídos novos tributos), um nítido exemplo de deferência com razoabilidade ao Princípio da Eficiência da Administração Pública.

A partir dessas conclusões do capítulo 4, embora a tributação estadual incidente sobre o setor agrícola paulista manifeste um respeito à justiça fiscal impositiva e decorra de relações tributárias sujeitas a um novo modelo mais colaborativo entre as partes envolvidas, o seu papel não se esgota na tradicional função arrecadatória (com vistas ao custeio de gastos públicos). A partir do projeto constitucional pátrio vigente, a ordem tributária também deve caminhar no sentido dos propósitos republicanos[673], sob os rigorosos fundamentos do Estado de Direito[674], sem perder de vista os valores democráticos[675]. Entre a realidade brasileira (acanhada do ponto de vista socioeconômico) e o que a sociedade aspira enquanto nação, há um caminho a ser percorrido, sob a direção desses ditames constitucionais.

Nessa leitura, uma maior densidade normativa foi outorgada à justiça fiscal pela Reforma Tributária (Brasil, 2023a), alçando-a a um princípio explícito no texto constitucional a ser observado pelo STN, para além, portanto, de um objetivo (construção de uma sociedade justa) e de uma valia preambular (justiça como valor supremo), tornando sua vertente tributária mais ampla do que a análise individual que prevalecia para cada imposição tributária.

Essa justiça fiscal ampla contempla toda e qualquer iniciativa no âmbito tributário que colabore, mesmo que indiretamente, para o alcance dos objetivos constitucionais, seja por meio de atividades legislativa, judicante, aplicativa ou interpretativa das regras de incidência, seja via políticas públicas ou por manifestações de participação da coletividade.

Derivado do ideal de cidadania[676] na sua vertente social e econômica, o STN também se mostra um instrumento para a eclosão da cidadania fiscal, o conjunto de direitos na seara tributária e o dever fundamental de pagar tributos. Dentre os direitos, um destaque cabe ao de participação ativa do cidadão-fiscal na programação e controle dos gastos públicos, em vista da busca da eficiência administrativa, o que ressalta o seu pertencimento na sociedade.

Vale destacar que essa participação na condução de políticas públicas não está restrita

---

673 Os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil estão previstos no art. 3º da CF, quais sejam, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização, e a redução de desigualdades sociais e regionais e; a promoção do bem de todos, sem quaisquer preconceitos e discriminações (Brasil, 1988).

674 Tais fundamentos estão previstos no art. 1º da CF, quais sejam, a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político (Brasil, 1988).

675 A base axiológica brasileira está prevista no preâmbulo da CF e contempla o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça (Brasil, 1988).

676 Aqui entendida como a qualidade de quem é cidadão (um efetivo membro de um Estado), titular de direitos e deveres (cujos exercícios revelam a integralidade de seu pertencimento à sociedade), que na sua plenitude congrega os valores da liberdade (cidadania civil), da participação (cidadania política) e da igualdade (cidadania econômica e social). A cidadania é um dos fundamentos da Estado Democrático de Direito brasileiro (Brasil, 1988).

apenas aos que pagam tributos (contribuintes), mas sim a todas as pessoas (tidas como "cidadão-fiscal"), que ao menos são contribuintes de fato de impostos sobre o consumo, uma vez que, dentre outros fundamentos, deriva do dever fundamental de pagar tributos e do texto constitucional, a solidariedade tributária[677], que justifica a exoneração tributária protetiva do "mínimo vital" (como as isenções de ICMS de produtos essenciais) e a técnica da progressividade (com alíquotas maiores para aqueles que denotam maiores sinais de riqueza).

O movimento sincronizado do Estado brasileiro e da sociedade pátria para a inclusão efetiva de todos os cidadãos no cotidiano tributário e nas atividades financeiras do Estado, com essas balizas da busca pela justiça fiscal ampla e da solidariedade tributária inerente ao dever fundamental de pagar tributos, materializa a ideia de cidadania fiscal solidária.

A ordem tributária também tem o condão de auxiliar no desenvolvimento[678] nacional, já que tem como função típica arrecadar tributos para fazer face aos serviços e investimentos públicos. Essa onerosidade inerente às políticas públicas socioeconômicas paira sobre um contexto dinâmico de desenvolvimento, bem além de mero crescimento ou modernização. Por ser um processo socioeconômico, é ínsito ao desenvolvimento a questão temporal, o que torna inevitável a sua associação com o atributo da sustentabilidade, entendida como a preocupação com o futuro, com o atendimento das demandas e necessidades intergeracionais.

Com berço na dimensão ambiental (aflição quanto ao porvir do planeta e à falência de seus recursos naturais, materiais e humanos), a pluridimensionalidade da sustentabilidade tem sido a tônica da construção de seu paradigma, observável inclusive nos ODSs, em que se constatam presentes as vertentes social, econômica, territorial, cultural, política, tecnológica, ética, entre outras. Logo, entende-se por sustentabilidade tributária todas as manifestações tributárias que se alinham ao apelo global pelo atingimento dos ODSs, muito além da chamada "tributação verde" (vinculação da tributação à proteção ambiental).

Está na alçada da sustentabilidade tributária toda e qualquer atividade com repercussão tributária que busque atender interesses e, sobretudo, necessidades intergeracionais, no sentido de universalização dos direitos humanos, com consequente inclusão social, que colabore para a plenitude da cidadania fiscal solidária. Um exemplo do viés social da sustentabilidade tributária é a atenuação dos efeitos regressivos da tributação conjugada com o aumento de sua progressividade, combinação que auxilia perenemente na redução de desigualdades sociais.

---

[677] No texto constitucional é possível extrair a solidariedade como um objetivo republicano (construção de uma sociedade solidária), um valor supremo (sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos) e um princípio tributário (derivado do princípio da cooperação) (Brasil, 1988).

[678] Do texto constitucional extrai-se que o desenvolvimento é um objetivo e um valor supremo (Brasil, 1988). A ONU o trata como um direito humano inalienável (ONU, 1986, p. 3).

Portanto, o STN é multi-instrumental, pois além da sua típica função arrecadatória, comporta atividades tributárias voltadas ou que colaborem para a materialização da justiça, o afloramento da cidadania e a prática ininterrupta da sustentabilidade.

No recorte paulista foram detectadas várias ações tributárias que estão alinhadas à justiça fiscal ampla, com a busca pela consecução dos objetivos constitucionais; à cidadania fiscal, na concretização da solidariedade para correlacionar direitos e deveres na seara tributária e; à sustentabilidade tributária, no atendimento das demandas das gerações atuais e futuras.

A "Nota Fiscal Paulista", prevista no consolidado "Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado de São Paulo", há quase duas décadas possibilita ao cidadão (consumidor), por meio de sua proatividade na exigência de emissão de documento fiscal com inserção do número de seu CPF, a participação em sorteio de prêmios e créditos em reais decorrentes do ICMS pago pelo lojista, passíveis de serem depositados em conta corrente ou abatidos de IPVA.

Esse programa possibilita, ainda, a doação, pelos consumidores, dos documentos fiscais emitidos sem a inclusão do CPF a entidades beneficentes, gerando, como efeitos, também, a diminuição da concorrência desleal, o combate à pirataria, a redução da sonegação e o prestígio ao contato eletrônico entre lojista e SEFAZ-SP. A título de exemplo, essa doação para que as entidades beneméritas se beneficiem do crédito para a continuidade do desempenho de suas atividades essenciais é tanto um prestígio à justiça fiscal ampla, com o auxílio na construção de uma sociedade solidária, como à sustentabilidade tributária, na sua vertente social.

A "Educação Fiscal", prevista no "Programa Nacional de Educação Fiscal" e coordenada pelo "Grupo de Educação Fiscal Estadual", composta por diversas instituições públicas, há mais de duas décadas busca sensibilizar a população paulista quanto à importância dos tributos para a sociedade e disseminar a relevância do controle social dos gastos públicos, com ações variadas para acesso aos mais diversos perfis de público-alvo. A perpetuidade da "Educação Fiscal" na sociedade paulista é suficiente acreditar na existência da consciência fiscal na população, a porta de entrada para a sua participação efetiva nas atividades financeiras do Estado, com possíveis transformações sociais por meio da educação, um perfeito perfilamento com a cidadania fiscal solidária e a sustentabilidade tributária social.

No contorno do Estado de São Paulo e seus Municípios, o "ICMS Ambiental" é um aliado na confirmação do pacto federativo, capaz de auxiliar na proteção do meio ambiente para as gerações futuras, condizente com a sustentabilidade tributária. A disciplina constitucional faculta à legislação estadual a escolha de critérios para compor parte do índice de participação dos Municípios na repartição de 25% do que é arrecadado com o ICMS. Foi nesse espaço de discricionaridade constitucional que São Paulo instituiu, em 2021, o "ICMS Ambiental", um

conjunto de 4 índices que medem os cuidados ambientais exercidos nos e pelos Municípios em seus territórios, possibilitando a essas cidades uma fatia maior no bolo do ICMS. Essa parcela de ICMS tem feito a manutenção da proteção dessas áreas pelos Municípios ser mais vantajosa do que o movimento de estímulo ao desmatamento para aumento da produção agropecuária.

Já recentemente, após a Reforma Tributária (Brasil, 2023a), a lei paulista que disciplina o IPVA foi alterada para contemplar duas novas isenções, com a pretensão de induzir a compra de veículos automotores menos poluidores, um claro movimento que busca alterar o perfil da frota no Estado de São Paulo, para que fique condizente com a sustentabilidade tributária.

Todas as manifestações tributárias no território paulista têm o Estado de São Paulo como partícipe, já que é um dos polos na relação tributária. Uma outra particularidade é a presença de respaldo legislativo, pois ou decorrem diretamente das normas que disciplinam o ICMS, o IPVA e o ITCMD, ou são políticas públicas tributárias balizadas por legislação estadual.

Nessas iniciativas tributárias alinhadas com a justiça fiscal ampla, a cidadania fiscal solidária e a sustentabilidade tributária, não se verificou a participação direta e específica do setor agrícola paulista. Entretanto, é fato que esse setor econômico está inserido num movimento de consciência fiscal mais abrangente de toda a população do Estado de São Paulo, seus contribuintes e cidadãos-fiscais. A disseminação do conhecimento de que o custeio das políticas públicas é advindo da arrecadação tributária, que no caso estadual é composta sobretudo pelo ICMS, inserido no preço da mercadoria consumida, deve suscitar na população o sentimento de legitimidade, tanto para a fruição de oportunidades derivadas dessas políticas públicas, como para a exigência e o controle desses gastos públicos. Esse raciocínio cabe muito bem ao recorte dos integrantes do setor agrícola paulista.

Enfim, essas conclusões retiradas do capítulo 5 dão mostras de que a tributação paulista cumpre o seu primeiro papel arrecadatório, apto a custear as políticas públicas, bem como possui uma essência colaborativa passível de auxiliar na transformação da realidade socioeconômica de sua população, inclusive como um mecanismo indutor da sustentabilidade tributária e como um instrumento de efetivação da cidadania fiscal solidária.

No entanto, há, ainda, muito potencial de desenvolvimento dessa essência multi-instrumental da ordem tributária local, inclusive no que se refere ao setor agrícola (que abarca desde pequenos produtores rurais até grandes conglomerados empresariais globais), como, por exemplo, com a contínua lapidação da técnica da progressividade e com a constante atenuação dos efeitos da regressividade, medidas que se traduzem no respeito cada vez maior ao Princípio da Capacidade Contributiva (taxação de cada contribuinte segundo sua capacidade econômica, com os mais privilegiados arcando sempre com uma carga tributária maior e os menos

favorecidos respondendo por uma carga tributária menor ou sem carga tributária).

Por fim, de toda a pesquisa, a relevância econômica do Estado de São Paulo, especificamente de seu setor agrícola, não tem na ordem tributária uma adversária, com as incidências tributárias condizentes com a justiça fiscal impositiva (respeito ao Princípio da Capacidade Contributiva), cujo necessário desenvolvimento constante e, por vezes, progressista, tem caminhado no sentido dos objetivos constitucionais (mesmo que não no ritmo desejado), o que também enaltece a justiça fiscal ampla.

REFERÊNCIAS

ACSELRAD, Henri; MELLO, Cecília Campello do Amaral; BEZERRA, Gustavo das Neves. *O que é justiça ambiental.* Rio de Janeiro: Garamond, 2009.

AGOPYAN, Vahan; ARBIX, Glauco. A Universidade como fonte confiável para a formulação e aperfeiçoamento de políticas públicas. *Estudos Avançados*, São Paulo, v. 36, n. 104, p. 285-297, 2022.

AGUIAR, Leandro Katscharowski. Lições de governança e sustentabilidade sob o olhar fraterno e transdisciplinar de Maria Cláudia da Silva Antunes de Souza. *In*: SOUZA, Maria Cláudia da Silva Antunes de (org.). *O desafio ecológico, econômico e social da sustentabilidade*. Curitiba: Íthala, 2022. p. 11-40.

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário.* 9 ed. São Paulo: Método, 2015.

ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de. Tributação, justiça e eficiência: uma combinação possível para uma teoria da tributação ótima. *In:* PIRES, Adilson Rodrigues; VIEIRA, Carlos Renato; BACHA, Rafael Dualibe (org.). *Políticas públicas e tributação*. Rio de Janeiro: GZ, 2018. p. 115-144.

AMARAL, Paulo Henrique do. *Direito tributário ambiental.* São Paulo: RT, 2007.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro.* 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANCELES, Pedro Einstein dos Santos. *Manual de tributos da atividade rural.* São Paulo: Atlas, 2001.

ANJOS FILHO, Robério Nunes dos. *Direito ao desenvolvimento.* São Paulo: Saraiva, 2013.

APPY, Bernard. Prefácio. *In:* AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e desigualdade.* Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017. p. 11-16.

ARAUJO, Joana Franklin de. *Tributação sustentável:* a experiência estrangeira e a política fiscal brasileira. Orientador: Heleno Taveira Tôrres. 2014. 251 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

ARAÚJO, Massilon J. *Fundamentos de agronegócios.* 2 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ARAÚJO, Sysley Sampaio de. Tributação, desenvolvimento e sustentabilidade: o papel da extrafiscalidade na proteção do meio ambiente. *In:* ROSA, Cyntia Melo; GARGAGLIONE, Lorena Dias; NETTO, Manoel Tavares de Menezes (org.). *Segurança jurídica, desenvolvimento e tributação:* homenagem ao Ministro Gurgel de Faria. Londrina: Thoth, 2024. p. 445-454.

ARAÚZ FILHO, Carlos; PARRA, Rafaela Aiex. Direito do Agronegócio: os elementos para o surgimento de um ramo jurídico independente. *In:* PARRA, Rafaela Aiex (org.). *Direito aplicado ao agronegócio*. 3 ed. Londrina: Thoth, 2022. p. 179-218.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro.* 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALTAR NETO, Fernando Ferreira; TORRES, Ronny Charles Lopes de. *Direito administrativo.* 3 ed. Salvador: Juspodivm, 2013.

BARBOSA, Alice Mouzinho. *Cidadania fiscal.* Curitiba: Juruá, 2005.

BARRAL, Welber; PIMENTEL, Luiz Otávio; CORREA, Carlos M. (org.). *Direito, desenvolvimento e sistema multilateral de comércio.* Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008.

BARROS, Geraldo Sant`Ana de Camargo. Agronegócio. *In:* GIOVANNI, Geraldo Di; NOGUEIRA, Marco Aurelio (org.). *Dicionário de Políticas Públicas.* 2 ed. São Paulo: Unesp, 2015. p. 66-69.

BARROSO, Luís Roberto. O constitucionalismo democrático no Brasil: crônica de um sucesso imprevisto. *Migalhas de peso,* São Paulo, 06 dez. 2012. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/168919/o-constitucionalismo-democratico-no-brasil--cronica-de-um-sucesso-imprevisto. Acesso em: 03 mar. 2025.

BARROSO, Luís Roberto. *A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo:* a construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial. Belo Horizonte: Fórum, 2014.

BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição:* fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BATALHA, Mário Otávio; SCARPELLI, Moacir. Gestão do agronegócio: aspectos conceituais. *In:* BATALHA, Mário Otávio (org.). *Gestão do agronegócio:* textos selecionados. São Carlos: Edufiscar, 2014. p. 9-25.

BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade líquida.* Tradução de Plínio Dentzien. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

BECHARA, Erika. Princípio do poluidor pagador. *In:* CAPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (coord.). *Enciclopédia jurídica da PUC-SP*. Tomo: Direitos Difusos e Coletivos. NERY JUNIOR, Nelson; ABBOUD, Georges; FREIRE, André Luiz (coord. de tomo). São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/334/edicao-1/principio-do-poluidor-pagador. Acesso em: 11 maio 2023.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário.* 3 ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário.* 2 ed. São Paulo: Lejus, 1999.

BELLO, Enzo; BERCOVICI, Gilberto; LIMA, Martonio Mont´Alverne Barreto. O fim das ilusões constitucionais de 1988? *Revista Direito e Práxis*, Rio de Janeiro, v. 10, n. 03, p. 1769-1811, 2019.

BENFATTI, Fabio Fernandes Neves. *Direito ao desenvolvimento.* São Paulo: Saraiva, 2014.

BENTES, Natália Mascarenhas Simões; BRÍGIDA, Yasmim Salgado Santa. Vinculação dos direitos econômicos, sociais e culturais: uma discussão do desenvolvimento humano com base no conceito de Amartya Sen sobre o mínimo existencial. *Revista de direito internacional*, Brasília, v. 15, n. 3, p. 98-120, 2018.

BERAS, Cesar. *Democracia, cidadania e sociedade civil.* Curitiba: Intersaberes, 2013.

BERCOVICI, Gilberto. *Constituição econômica e desenvolvimento.* 2 ed. São Paulo: Almedina, 2022.

BERCOVICI, Gilberto. O Estado desenvolvimentista e seus impasses: uma análise do caso brasileiro. *Boletim de Ciências Económicas*, Coimbra, v. XLVII, p. 149-180, 2004.

BERCOVICI, Gilberto; MASSONETTO, Luís Fernando. A constituição dirigente invertida: a blindagem da Constituição Financeira e a agonia da Constituição Econômica. *Boletim de Ciências Económicas*, Coimbra, v. XLIX, p. 57-77, 2006.

BOFF, Leonardo. *Sustentabilidade:* o que é – o que não é. 4 ed. Petrópolis: Vozes, 2015.

BONOMO, Carla. A eficácia da capacidade contributiva e a justiça social. *Revista de direito público,* Londrina, v. 4, a. 2, p. 29-42, maio/ago. 2009.

BORGES, Bráulio. Impactos macroeconômicos de reformas tributárias. *In:* PIRES, Manuel (org.). *Progressividade tributária e crescimento econômico.* Rio de Janeiro: FGV IBRE, 2022. p. 219-242.

BORGES, Paulo Torminn. *Institutos básicos do direito agrário.* 11 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BOSSELMANN, Klaus. *O princípio da sustentabilidade:* transformando direito e governança. Tradução: Phillip Gil França. São Paulo: RT, 2015.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. *Ajuste SINIEF nº 10, de 7 de abril de 2022*. Brasília, DF: CONFAZ, 2022d. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2022/AJ010_22. Acesso em: 23 jun. 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. *Ajuste SINIEF nº 07, de 30 de setembro de 2005*. Brasília, DF: CONFAZ, 2005a. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2005/AJ007_05. Acesso em: 14 set. 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. *Convênio ICMS nº 190, de 15 de dezembro de 2017*. Brasília, DF: CONFAZ, 2017a. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV190_17. Acesso em: 21 jun. 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. *Convênio ICMS nº 133, de 12 de dezembro de 1997*. Brasília, DF: CONFAZ, 1997a. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1997/CV133_97. Acesso em: 23 jun.

2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. *Convênio ICM nº 38, de 11 de outubro de 1988*. Brasília, DF: CONFAZ, 1988b. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1988/CV038_88. Acesso em: 18 out. 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. *Convênio ICM nº 24, de 13 de novembro de 1975*. Brasília, DF: CONFAZ, 1975a. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/1975/CV024_75. Acesso em: 21 jun. 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. *Convênio s/nº, de 15 de dezembro de 1970*. Brasília, DF: CONFAZ, 1970. Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/sinief/cvsn_70. Acesso em: 23 jun. 2023.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 31 maio 2023.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*. Brasília, DF: Presidência da República, [1969a]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm. Acesso em: 14 ago. 2023.

BRASIL. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 18 de setembro de 1946.* Brasília, DF: Presidência da República, [1946]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 03 jun. 2025.

BRASIL. *Constituição Política do Império do Brasil de 1824*. Brasília, DF: Presidência da República, [1824]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm. Acesso em: 14 ago. 2023.

BRASIL. *Decreto nº 11.961, de 22 de março de 2024*. Institui o Comitê Interinstitucional da Taxonomia Sustentável Brasileira. Brasília, DF: Presidência da República, 2024b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/decreto/D11961.htm. Acesso em: 21 abr. 2025.

BRASIL. *Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007*. Institui o Sistema Público de Escrituração Digital – Sped. Brasília, DF: Presidência da República, 2007b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6022.htm. Acesso em: 14 set. 2023.

BRASIL. *Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do [...] ITR. Brasília, DF: Presidência da República,

2002b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4382.htm. Acesso em: 01 nov. 2023.

BRASIL. *Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943.* Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Brasília, DF: Presidência da República, 1943. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em: 03 jun. 2025.

BRASIL. *Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940*. Institui o Código Penal. Brasília, DF: Presidência da República, 1940. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 09 ago. 2023.

BRASIL. *Emenda constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023*. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc132.htm. Acesso em: 09 jan. 2024.

BRASIL. *Emenda constitucional nº 126, de 21 de dezembro de 2022*. Altera a Constituição Federal [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2022a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc126.htm. Acesso em: 29 jun. 2023.

BRASIL. *Emenda constitucional nº 95, de 15 de dezembro de 2016*. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para instituir o Novo Regime Fiscal [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2016a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc95.htm. Acesso em: 11 out. 2023.

BRASIL. *Emenda constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015*. Altera o §2º do art. 155 da Constituição Federal [...], para tratar da sistemática de cobrança do ICMS incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Brasília, DF: Presidência da República, 2015b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm. Acesso em: 21 jun. 2023.

BRASIL. *Emenda constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 21 set. 2023.

BRASIL. *Emenda constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000*. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2000a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm. Acesso em: 04 out. 2023.

BRASIL. *Emenda constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965*. Reforma do sistema tributário. Brasília, DF: Presidência da República, 1965a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 15 jun. 2023.

BRASIL. *Lei nº 15.042, de 11 de dezembro de 2024*. Institui o Sistema Brasileiro de Comércio de Emissões de Gases de Efeito Estufa (SBCE) [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2024a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2024/lei/L15042.htm. Acesso em: 21 abr. 2025.

BRASIL. *Lei nº 14.599, de 19 de junho de 2023*. Posterga a exigência do exame toxicológico periódico para obtenção e renovação da Carteira Nacional de Habilitação; e altera o [...] Código de Trânsito Brasileiro, [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2023d. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2023-2026/2023/Lei/L14599.htm. Acesso em: 27 jun. 2023.

BRASIL. *Lei nº 14.382, de 27 de junho de 2022*. Dispõe sobre o Sistema Eletrônico dos Registros Públicos (Serp) [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2022b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2022/lei/L14382.htm. Acesso em: 06 jun. 2023.

BRASIL. *Lei nº 13.986, de 7 de abril de 2020*. Institui o Fundo Garantidor Solidário [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2020d. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13986.htm. Acesso em: 10 set. 2025.

BRASIL. *Lei nº 13.288, de 16 de maio de 2016*. Dispõe sobre os contratos de integração, obrigações e responsabilidades nas relações contratuais entre produtores integrados e integradores, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2016b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/lei/l13288.htm. Acesso em: 03 jan. 2024.

BRASIL. *Lei nº 13.171, de 21 de outubro de 2015*. Dispõe sobre o empregador rural [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2015a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13171.htm. Acesso em: 05 jun. 2023.

BRASIL. *Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015c. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. *Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012*. [...] altera as Leis [...] 9.492, de 10 de setembro de 1997 [...] e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2012a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/L12767.htm. Acesso em: 11 set. 2023.

BRASIL. *Lei nº 12.741, de 08 de dezembro de 2012*. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o §5º do artigo 150 da Constituição Federal [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2012b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12741.htm. Acesso em: 18 set. 2023.

BRASIL. *Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012*. Dispõe sobre a proteção da vegetação nativa

[...] e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2012b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12651.htm. Acesso em: 21 abr. 2025.

BRASIL. *Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011*. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º [...] da Constituição Federal [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2011f. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 14 mar. 2025.

BRASIL. *Lei nº 12.188, de 11 de janeiro de 2010*. Institui a Política Nacional de Assistência Técnica e Extensão Rural para a Agricultura Familiar e Reforma Agrária - PNATER [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2010b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12188.htm. Acesso em: 05 fev. 2025.

BRASIL. *Lei nº 11.326, de 24 de julho de 2006*. Estabelece as diretrizes para a formulação da Política Nacional da Agricultura Familiar e Empreendimentos Familiares Rurais. Brasília, DF: Presidência da República, 2006b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/l11326.htm. Acesso em: 08 nov. 2023.

BRASIL. *Lei nº 10.831, de 23 de dezembro de 2003*. Dispõe sobre a agricultura orgânica e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003c. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.831.htm. Acesso em: 21 abr. 2025.

BRASIL. *Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003*. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2003g. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm. Acesso em: 07 set. 2023.

BRASIL. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002c. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 05 jun. 2023.

BRASIL. *Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000*. Altera o [...] Código Penal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9983.htm#art1. Acesso em: 09 ago. 2023.

BRASIL. *Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997*. Institui o Código de Trânsito Brasileiro. Brasília, DF: Presidência da República, 1997b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9503compilado.htm. Acesso em: 27 jun. 2023.

BRASIL. *Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997*. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1997c. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9492.htm. Acesso em: 11 set. 2023.

BRASIL. *Lei nº 9.456, de 24 de abril de 1997*. Institui a Lei de Proteção de Cultivares e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1997d. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9456.htm. Acesso em: 05 jun. 2023.

BRASIL. *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 1996a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 05 jun. 2023.

BRASIL. *Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 1996b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9393.htm. Acesso em: 05 jun. 2023.

BRASIL. *Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 1995a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9250.htm#art17. Acesso em: 05 jun. 2023.

BRASIL. *Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 1995b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 29 jun. 2023.

BRASIL. *Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993*. Dispõe sobre a regulamentação dos dispositivos constitucionais relativos à reforma agrária [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 1993. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8629.htm. Acesso em: 31 de out. 2023.

BRASIL. *Lei nº 8.397, de 06 de janeiro de 1992*. Institui medida cautelar fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1992b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8397.htm. Acesso em: 11 set. 2023.

BRASIL. *Lei nº 8.171, de 17 de janeiro de 1991*. Dispõe sobre a política agrícola. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8171.htm. Acesso em: 31 maio 2023.

BRASIL. *Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990*. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 1990a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 09 ago. 2023.

BRASIL. *Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990*. Altera a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 1990b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8023.htm. Acesso em: 31 maio 2023.

BRASIL. *Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1980. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. *Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973*. Estatui normas reguladoras do trabalho rural. Brasília, DF: Presidência da República, 1973. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5889.htm. Acesso em: 05 jun. 2023.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Institui o Código Tributário Nacional.

Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 13 jun. 2023.

BRASIL. *Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965*. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1965b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm. Acesso em: 07 set. 2023.

BRASIL. *Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964*. Dispõe sobre o Estatuto da Terra e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4504.htm. Acesso em: 05 jun. 2023.

BRASIL. *Lei complementar nº 214, de 16 de janeiro de 2025*. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto Seletivo (IS); cria o Comitê Gestor do IBS e altera a legislação tributária. Brasília, DF: Presidência da República, 2025a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp214.htm. Acesso em: 01 fev. 2025.

BRASIL. *Lei complementar nº 200, de 30 de agosto de 2023*. Institui regime fiscal sustentável para garantir a estabilidade macroeconômica do País e criar as condições adequadas ao crescimento socioeconômico [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2023b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp200.htm. Acesso em: 11 out. 2023.

BRASIL. *Lei complementar nº 199, de 1º de agosto de 2023*. Institui o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2023c. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp199.htm. Acesso em: 25 set. 2023.

BRASIL. *Lei complementar nº 194, de 23 de junho de 2022*. Altera [...] o Código Tributário Nacional), e a [...] Lei Kandir, para considerar bens e serviços essenciais os relativos aos combustíveis, à energia elétrica, às comunicações e ao transporte coletivo [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2022c. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp194.htm. Acesso em: 21 jun. 2023.

BRASIL. *Lei complementar nº 192, de 11 de março de 2022*. Define os combustíveis sobre os quais incidirá uma única vez o ICMS, ainda que as operações se iniciem no exterior [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2022e. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp192.htm. Acesso em: 21 jun. 2023.

BRASIL. *Lei complementar nº 176, de 29 de dezembro de 2020*. Institui transferências obrigatórias da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2020a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp176.htm. Acesso em: 01 abr. 2024.

BRASIL. *Lei complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017*. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea "g" do inciso XII do §2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2017b.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp160.htm. Acesso em: 21 jun. 2023.

BRASIL. *Lei complementar nº 131, de 27 de maio de 2009*. Acrescenta dispositivos à LC nº 101 [...] a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 2009b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm. Acesso em: 14 mar. 2025.

BRASIL. *Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006*. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2006a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 10 out. 2023.

BRASIL. *Lei complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005*. Altera e acrescenta dispositivos ao [...] Código Tributário Nacional [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2005b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp118.htm. Acesso em: 11 set. 2023.

BRASIL. *Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003*. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 2003b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp116.htm. Acesso em: 21 jun. 2023.

BRASIL. *Lei complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001*. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2001a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. *Lei complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001*. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2001b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em: 14 set. 2023.

BRASIL. *Lei complementar nº 101, de 4 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2000c. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 14 mar. 2025.

BRASIL. *Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996*. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação [...] (LEI KANDIR). Brasília, DF: Presidência da República, 1996d. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp87.htm. Acesso em: 21 jun. 2023.

BRASIL. *Lei complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990*. Dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 1990c. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp63.htm. Acesso em: 21 jun. 2023.

BRASIL. *Lei complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975*. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias [...]. Brasília, DF: Presidência da República, 1975b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp24.htm. Acesso em: 21 jun. 2023.

BRASIL. Ministério da Agricultura e Pecuária. *O que é agroindústria?* Brasília, DF: Ministério da Agricultura e Pecuária, 2021a. Disponível em: https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/sustentabilidade/agroindustria. Acesso em: 31 out. 2023.

BRASIL. Ministério da Agricultura e Pecuária. *Projeções do agronegócio*: Brasil 2022/2023 a 2032/2033. Brasília, DF: Ministério da Agricultura e Pecuária, 2023e. Disponível em: https://www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/politica-agricola/todas-publicacoes-de-politica-agricola/projecoes-do-agronegocio/projecoes-do-agronegocio-2022-2023-a-2032-2033.pdf/. Acesso em: 06 nov. 2023.

BRASIL. Ministério da Agricultura e Pecuária. *Projeções do agronegócio*: Brasil 2020/2021 a 2030/2031. Brasília, DF: Ministério da Agricultura e Pecuária, 2021b. Disponível em: www.gov.br/agricultura/pt-br/assuntos/politica-agricola/todas-publicacoes-de-politica-agricola/projecoes-do-agronegocio/projecoes-do-agronegocio-2020-2021-a-2030-2031.pdf/view. Acesso em: 12 out. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. *Taxonomia sustentável brasileira:* metodologia, objetivos climáticos e ambientais. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2025b. Disponível em: https://www.gov.br/participamaisbrasil/blob/baixar/64369. Acesso em: 21 abr. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Ministério da Educação. *Portaria Interministerial MF/MEC nº 413, de 31 de dezembro de 2002*. Brasília, DF: Ministério da Fazenda e Ministério da Educação, 2002f. Disponível em: https://www.educacaofiscal.sp.gov.br/Documents/Legisla%C3%A7%C3%A3o/Portaria%20413_2002%20-%20PNEF.pdf. Acesso em: 11 mar. 2025.

BRASIL. Ministério Público Federal. *Conheça alguns exemplos de mau uso de dinheiro público*. Brasília, DF: 2023f. Disponível em: https://turminha.mpf.mp.br/explore/honestidade/corrupcao/conheca-alguns-exemplos-de-mau-uso-do-dinheiro-publico. Acesso em: 07 ago. 2023.

BRASIL. *Projeto de lei do Senado nº 646, de 1999 (complementar)*. Dispõe sobre os direitos e as garantias do contribuinte e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 1999. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/42572. Acesso em: 11 out. 2023.

BRASIL. *Proposta de emenda à constituição (PEC) nº 45-A, de 03 de abril de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833. Acesso em: 04 out. 2023.

BRASIL. Receita Federal. *Carga tributária no Brasil 2021:* análise por tributos e bases de

incidência. Brasília, DF: 2022f. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2021/view. Acesso em: 20 jun. 2023.

BRASIL. Receita Federal. *Carga tributária no Brasil 2002*. Brasília, DF: 2002a. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2003/maio/carga-tributaria-brasileira-atingiu-35-86-em-2002-1. Acesso em: 08 ago. 2023.

BRASIL. Receita Federal. *Portal da nota fiscal eletrônica*. Brasília, DF: 2005c. Disponível em: http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/principal.aspx. Acesso em: 14 set. 2023.

BRASIL. Receita Federal. *Programa Confia*. Brasília, DF: 2022j. Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2022/abril/receita-federal-apresenta-o-programa-confia. Acesso em: 02 ago. 2023.

BRASIL. Receita Federal. *Sistema público de escrituração digital*. Brasília, DF: 2007a. Disponível em: http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/964. Acesso em: 14 set. 2023.

BRASIL. Senado Federal. *Resolução 13, de 25 de abril de 2012*. Brasília, DF: Senado Federal, 2012c. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm. Acesso em: 21 jun. 2023.

BRASIL. Senado Federal. *Resolução 95, de 13 de dezembro de 1996*. Brasília, DF: Senado Federal, 1996c. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/norma/564024/publicacao/15758402. Acesso em: 21 jun. 2023.

BRASIL. Senado Federal. *Resolução 9, de 05 de maio de 1992*. Brasília, DF: Senado Federal, 1992a. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/norma/590017/publicacao/15785996. Acesso em: 29 jun. 2023.

BRASIL. Senado Federal. *Resolução 22, de 19 de maio de 1989*. Brasília, DF: Senado Federal, 1989. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/congresso/rsf/rsf%2022-89.htm. Acesso em: 21 jun. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Embargos de divergência em recurso especial 760290/PR*. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2008b. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200600581026&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea. Acesso em: 09 out. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso especial 1125510/RS*. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2011b. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200901315880&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea. Acesso em: 29 jun. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso especial 1089952/RJ*. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, 2011d. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200802080162&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea. Acesso em: 04

out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade 1075*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2020b. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1590554. Acesso em: 04 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade 5135*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2018. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4588636. Acesso em: 11 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade 2859*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2017c. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2106858. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade 2397*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2017d. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1899968. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade 2386*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2017e. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1896537. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade 2390*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2016c. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1896787. Acesso em: 13 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade 1247*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2011a. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1610132. Acesso em: 23 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade 2551*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2003d. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1978816. Acesso em: 20 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação direta de inconstitucionalidade por omissão 67*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2022g. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6167952. Acesso em: 29 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo regimental no agravo de instrumento 851038/SC*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2015d. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4124489. Acesso em: 06 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas corpus 81929*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2004. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2013294. Acesso em: 07 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário 647885/RS*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2023g. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4105161. Acesso em: 04 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário 851108/SP*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2022h. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4667945. Acesso em: 29 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário 602686/PE*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2014a. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2698239. Acesso em: 15 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário 562045/RS*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2013. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2554479. Acesso em: 15 ago. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário 582461/SP*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2011e. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2606882. Acesso em: 06 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário 448432/CE*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2010. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2283564. Acesso em: 04 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário 414259/MG*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2008a. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2194035. Acesso em: 27 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário 255111/SP*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2002d. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1779154. Acesso em: 28 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso extraordinário 134509/AM*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2002e. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1513110. Acesso em: 28 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula 668*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2003e. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula668/false. Acesso em: 04 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula 656*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2003f. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula656/false. Acesso em: 04 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula 547*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 1969b. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula547/false. Acesso em: 07 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula 70*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 1963a. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula70/false. Acesso em: 07 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula 323*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 1963b. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula323/false.

Acesso em: 07 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula vinculante 32*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2011c. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1289. Acesso em: 19 out. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula vinculante 24*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2009a. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1265. Acesso em: 11 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema 732 de repercussão geral*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2023h. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4105161&numeroProcesso=647885&classeProcesso=RE&numeroTema=732. Acesso em: 07 set. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema 825 de repercussão geral*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2022i. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=825. Acesso em: 29 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema 708 de repercussão geral*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2021c. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=708. Acesso em: 28 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema 796 de repercussão geral*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2020c. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/tema.asp?num=796. Acesso em: 07 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Tema 31 de repercussão geral*. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2014b. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2561427&numeroProcesso=565048&classeProcesso=RE&numeroTema=31. Acesso em: 07 set. 2023.

BREBBIA, Fernando P.; MALANOS, Nancy L. *Derecho agrário*. Buenos Aires: Astrea, 1997.

BRITO, Rosane de Oliveira; MARQUES, Cícero Fernandes. Pagamento por serviços ambientais: uma análise do ICMS Ecológico nos Estados brasileiros. *Revista Planejamento e Políticas Públicas*, Brasília, IPEA, n. 49, p. 357-383, jul.-dez. 2017.

BUCCI, Maria Paula Dallari. *Direito administrativo e políticas públicas*. São Paulo: Saraiva, 2006.

BURANELLO, Renato. *Manual do direito do agronegócio*. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600120/. Acesso em: 18 abr. 2023.

CALCINI, Fabio Pallaretti; PRATA, Gabriel Magalhães Borges. Violações à imunidade do ICMS sobre exportações de produtos agropecuários: alguns aspectos práticos. *In:* CUNHA, Gabriel Hercus da; CISOTTO, Liliane Bertelli Imura; MOUMDJIAN, Rafael Garabed; VIEIRA, Renato Teixeira Mendes; FALEK, Thales Saldanha (org.). *ICMS e o agronegócio.* Belo Horizonte: Casa do direito, 2024. p. 101-120.

CALCINI, Fábio Pallaretti. *Tributação no agronegócio:* algumas reflexões. Londrina: Thoth, 2023.

CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. *In:* TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Tratado de direito constitucional tributário:* estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 371-405.

CALISTO, Cláudio. Análise regional da transparência fiscal brasileira. *In:* PIRES, Adilson Rodrigues; VIEIRA, Carlos Renato; BACHA, Rafael Dualibe (org.). *Políticas públicas e tributação*. Rio de Janeiro: GZ, 2018. p. 37-64.

CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. *O imposto territorial rural e a função social da propriedade.* Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário.* 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARRERA, Rodolfo Ricardo. *Derecho agrario para el desarollo.* Buenos Aires: Depalma, 1978.

CARVALHO, José Murilo de. *Cidadania no Brasil:* o longo caminho. 19 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015.

CARVALHO, Osvaldo Santos de. *Não cumulatividade do ICMS e princípio da neutralidade tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. *Confisco tributário.* São Paulo: RT, 2002.

CAVALCANTI, Clovis. Sustentabilidade: mantra ou escolha moral? Uma abordagem ecológico-econômica. *Revista de Estudos Avançados*, São Paulo, v. 26, n. 74, p. 35-50, 2012.

CAVEDON, Ricardo. O princípio do não confisco e sua interpretação constitucional. *REDES* revista eletrônica direito e sociedade, Canoas, v. 2, n. 1, p. 85-113, maio 2014.

CENTRO DE ESTUDOS AVANÇADOS EM ECONOMIA APLICADA – CEPEA-ESALQ/USP; CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA AGRICULTURA E PECUÁRIA – CNA. *PIB do agronegócio brasileiro de 1996 a 2023*. Piracicaba, 2023. Disponível em: https://www.cepea.esalq.usp.br/br/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx. Acesso em: 07 nov. 2023.

CENTRO DE ESTUDOS AVANÇADOS EM ECONOMIA APLICADA – CEPEA-ESALQ/USP; CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA AGRIGULTURA E PECUÁRIA – CNA. *PIB do agronegócio brasileiro.* Piracicaba, 2021. Disponível em: www.cepea.esalq.usp.br/br/pib-do-agronegocio-brasileiro.aspx. Acesso em: 12 out. 2021.

CERETTA, Clóvis José. *Princípio da capacidade contributiva:* sua aplicação nas diversas espécies tributárias. Orientador: Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira. 2017. 305 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017.

COELHO, Fábio Ulhoa. Prefácio. *In:* BURANELLO, Renato. *Manual do direito do agronegócio*. São Paulo: Saraiva, 2018. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600120/. Acesso em: 18 abr. 2023.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

COIMBRA, Marcelo de Aguiar. Fundamentos constitucionais da justiça fiscal no campo: em defesa da tríade liberdade econômica, capacidade contributiva e preservação do meio ambiente. *In:* BORGES, Eduardo de Carvalho (org.). *Tributação no agronegócio.* São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 155-182.

COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO. *Nosso futuro comum.* 2 ed. Rio de Janeiro: FGV, 1991.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *NBC TI 01:* Auditoria interna. Brasília, DF: CFC, 2003.

CÔNSOLI, Matheus Alberto; NEVES, Marcos Fava; ROSSI, Ricardo Messias. Revendas e fornecedores cooperando por resultados. *In:* MARINO, Matheus Kfouri; NEVES, Marcos Fava (org.). *A revenda competitiva no agronegócio:* como melhorar sua rentabilidade. São Paulo: Atlas, 2008. p. 27-31.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

CONTIPELLI, Ernani de Paula. *Solidariedade social tributária.* São Paulo: Almedina, 2010.

CORDEIRO, Karine da Silva. *Direitos fundamentais sociais e mínimo existencial:* uma pauta emancipatória para o desenvolvimento da cidadania. Orientador: Thadeu Weber. 2016. 329 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2016.

CORRÊA, Vanessa Benelli. As reformas do ICMS e o impacto nas políticas públicas estaduais. *In:* PIRES, Adilson Rodrigues; VIEIRA, Carlos Renato; BACHA, Rafael Dualibe

(org.). *Políticas públicas e tributação*. Rio de Janeiro: GZ, 2018. p. 269-292.

COSTA, Alcides Jorge. IPTU: inexigência de proprietário injustamente desapossado. *Revista Dialética de Direito Tributário,* São Paulo, a. 1, n. 3, p. 93-97, dez. 1995.

COSTA, Hélio Roberto Novoa. Agroturismo ou turismo rural: atividade agrária acessória. *Revista de Direito Agrário,* Brasília, a. 17, n. 17, p. 37-42, jan./jun. 2001.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário:* Constituição e Código Tributário Nacional. 12. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária:* exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva.* 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias:* teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001.

COSTA-CORRÊA, André Luiz. Tributação ambiental enquanto política para o desenvolvimento econômico e para o direcionamento da sustentabilidade social e econômica do Brasil no século XXI. *In:* CASTRO, Renaut de Freitas (org.). *Transição para uma nova ética tributária:* a sustentabilidade como objetivo econômico – v. II. Porto Alegre: Paixão, 2017. p. 13-19.

COSTA-CORRÊA, André Luiz. Por uma nova ética tributária sustentável. *In:* CASTRO, Renaut de Freitas (org.). *Transição para uma nova ética tributária:* a sustentabilidade como objetivo econômico. Porto Alegre: Paixão, 2016. p. 69-104.

COSTA-CORRÊA, André Luiz; CASTRO, Renaut de Freitas. Apresentação. *In:* CASTRO, Renaut de Freitas (org.). *Transição para uma nova ética tributária:* a sustentabilidade como objetivo econômico – v. I. Porto Alegre: Paixão, 2016. p. 13-19.

CRUZ, Paulo Márcio; FERRER, Gabriel Real. Direito, sustentabilidade e a premissa tecnológica como ampliação de seus fundamentos. *Sequência*, Florianópolis, n. 71, p. 239-278, dez. 2015.

DALLA, Ricardo Corrêa. *Multas tributárias:* natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

DE-MATTIA, Fabio Maria. Atividade agrária. *Revista da Faculdade de Direito de São Paulo*, São Paulo, v. 96, p. 121-141, 2001.

DELGADO, Ana Paula Teixeira. *O direito ao desenvolvimento na perspectiva da globalização:* paradoxos e desafios. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

DELGADO, José Augusto. O fenômeno evolutivo da interpretação no direito tributário. *In:* BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (org.). *Dimensão jurídica do tributo:* homenagem ao professor Dejalma de Campos. São Paulo: Meio jurídico, 2003. p. 393-427.

DERANI, Cristiane. *Direito ambiental econômico.* 2 ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

DIAS, Jefferson Aparecido; FRAGA, Fellipe Vilas Bôas; OLIVEIRA, Bruno Bastos de. Consumo colaborativo através de políticas de microcrédito ao agronegócio familiar sob a perspectiva do desenvolvimento sustentável e da livre concorrência. *Revista Humus*, São Luís, v. 10, n. 29, p. 128-149, 2020. Disponível em: https://periodicoseletronicos.ufma.br/index.php/revistahumus/article/view/13984. Acesso em: 15 de abr. 2024.

DIDIER JUNIOR, Fredie; FERNANDEZ, Leandro. Processo estrutural e justiça multiportas. *Suprema* Revista de Estudos Constitucionais, Distrito Federal, Brasil, v. 4, n. 2, p. 419–452, 2024. DOI: 10.53798/suprema.2024.v4.n2.a365. Disponível em: https://suprema.stf.jus.br/index.php/suprema/article/view/365. Acesso em: 20 jan. 2025.

DIMOULIS, Dimitri; LUNARDI, Soraya. Teorias explicativas da Constituição brasileira. *In:* DIMOULIS, Dimitri; VIEIRA, Oscar Vilhena; LUNARDI, Soraya; RAMOS, Luciana de Oliveira; NASSAR, Paulo André; GLEZER, Rubens Eduardo (org). *Resiliência constitucional*: compromisso maximizador, consensualismo político e desenvolvimento gradual. São Paulo: Direito GV, 2013. p. 11-17.

DINIZ, Maria Helena. *Compêndio de introdução à ciência do direito.* 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ELIAS, Denise. Agronegócio e novas regionalizações no Brasil. *Revista Brasileira de Estudos Urbanos e Regionais*, Rio de Janeiro, v. 13, n. 2, p. 153-167, nov. 2011.

ESPINOZA, Danielle Sales Echaiz. A doutrina do mínimo existencial. *Interfaces científicas humanas e sociais,* Aracaju, v. 6, n. 1, p. 101-112, jun. 2017.

FACHIN, Melina Girardi. *Direitos humanos e desenvolvimento.* Rio de Janeiro: Renovar, 2015.

FARIA, José Eduardo. Direitos humanos e globalização econômica: notas para uma discussão. *Estudos Avançados*, São Paulo, v. 11, n. 30, p. 43-53, 1997.

FARIAS, Valéria Cristina. *Política tributária e climática do Estado de São Paulo:* o viés extrafiscal do IPVA, do ICMS incidente sobre operações internas relativas à circulação de energia elétrica e o programa de estímulo à cidadania fiscal. São Paulo: Centro de Estudos da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, 2016.

FAZENDA. *In:* PRIBERAM dicionário. [*S. l.*]: Priberam Informática, 2023. Disponível em: https://dicionario.priberam.org/fazenda. Acesso em: 08 ago. 2018.

FELICIO, Raphael Maleque; MARTINEZ, Antônio Lopo. Sistema tributário brasileiro: análise da percepção dos operadores do direito tributário à luz dos conceitos de eficiência e justiça fiscal. *Revista ambiente contábil*, Natal, v. 11, n. 1, p. 156-181, jan./jun. 2019.

FERNANDES, André Luiz Fonseca. *Desenvolvimento sustentável e tributação*: o papel do tributo ambiental no Brasil. Orientador: Alcides Jorge Costa. 2007. 106 f. Dissertação

(Mestrado em Direito) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2007.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Impostos sobre transmissão* causa mortis *e doação:* ITCMD. 2 ed. São Paulo: RT, 2005.

FERRAZ, Roberto. Da hipótese ao pressuposto de incidência: em busca do tributo justo. *In:* SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito Tributário*: volume 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 175-238.

FERREIRA, Pinto. *Curso de direito agrário.* 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

FIGUEIREDO, Leonardo Vizeu. *Direito Econômico*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

FORNASIER, Mateus de Oliveira; SOARES, Fabricio Zambra. Globalização e meios adequados de solução de conflitos: da importância da arbitragem para as empresas transnacionais. *Revista Eletrônica de Direito Processual*, Rio de Janeiro, v. 21, n. 1, p. 335-367, jan./abr. 2020.

FRANCISCO NETO, João. O fisco e a possível aprovação do código do contribuinte. *Informativo CAT*, São Paulo, n. 20, nov. 2002, p. 06.

FREIRIA, Rafael Costa. Judicialização das políticas públicas ambientais: aspectos teóricos e estudo de casos paradigmáticos. *Revista Direitos Sociais e Políticas Públicas (Unifafibe)*. Bebedouro, vol. 8, n. 2, p. 272-305, 2020.

FREIRIA, Rafael Costa. *Direito, gestão e políticas públicas ambientais*. São Paulo: Senac, 2011.

FREITAS, Juarez. O tributo e o desenvolvimento sustentável. *Revista Novos Estudos Jurídicos*, Itajaí, v. 21, n. 3, p. 825-845, set.-dez. 2016.

FREITAS, Juarez. *Sustentabilidade: direito ao futuro*. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. *Cadernos FGV projetos:* agronegócio. São Paulo, a. 14, v. 36, mar. 2019. Disponível em: fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/caderno_agronegocio_low.pdf. Acesso em: 12 out. 2021.

GASPARINI, Diógenes. *Direito administrativo.* 17 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GHOBRIL, Carlos Nabil; ANGELO, José Alberto; OLIVEIRA, Marli Dias Mascarenhas. Balança Comercial dos Agronegócios Paulista e Brasileiro, Ano de 2022, Resultado Recorde de Exportação e Saldo Comercial. *Análises e Indicadores do Agronegócio*, São Paulo, v. 18, n. 1, p. 1-19, jan. 2023. Disponível em: http://www.iea.agricultura.sp.gov.br/out/LerTexto.php?codTexto=16102. Acesso em: 26 maio 2023.

GIL, Antonio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social.* 6 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

GONÇALVES, Everton das Neves; AZEVEDO, Lyza Anzanello de. Extrafiscalidade e

capacidade contributiva: a ampliação da noção de justiça fiscal para além da capacidade contributiva. *Revista de Direito Tributário e Financeiro*, Belo Horizonte, v. 6, n. 1, p. 119-134, jan.-jun. 2020.

GORON, Henrique Sampaio. Alternativa tributária para uma vida sustentável. *Direito em Debate*, Ijuí, a. XXIII, n. 41, p. 3-32, jan.-jun. 2014.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. *In:* GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (org.). *Solidariedade social e tributação.* São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189.

GRIGOLETO, Marcos Rogério. Os créditos de ICMS na aquisição de bens do ativo imobilizado no agronegócio. *In:* CUNHA, Gabriel Hercus da; CISOTTO, Liliane Bertelli Imura; MOUMDJIAN, Rafael Garabed; VIEIRA, Renato Teixeira Mendes; FALEK, Thales Saldanha (org.). *ICMS e o agronegócio.* Belo Horizonte: Casa do direito, 2024. p. 316-325.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Sistema tributário e reforma: eficiência x direitos e garantias fundamentais. *In:* SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento:* homenagem ao professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 81-96.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. *O tributo* – análise ontológica à luz do direito natural e do direito positivo. São Paulo: Max Limonad, 1983.

HACK, Érico. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. *Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET,* Curitiba, a. 3, n. 07, p. 135-153, jan./jun. 2012.

HACK, Érico. A proteção da capacidade contributiva tributária pelos direitos humanos internacionais. *Scientia iuris,* Londrina, v. 11, p. 19-37, 2007.

HALAH, Lucas Issa. *Tributação da renda no agronegócio.* São Paulo: Quartier Latin, 2018.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 30 ed. São Paulo: Atlas, 2021.

HENRIQUES, Antonio; MEDEIROS, João Bosco. *Metodologia científica na pesquisa jurídica.* 9 ed. São Paulo: Atlas, 2017.

HIRONAKA, Giselda Maria Fernandes. *Atividade agrária e proteção ambiental:* uma simbiose possível. São Paulo: Cultural Paulista, 1997.

HOFER, Elza; BORILLI, Salete Polonia; PHILIPPSEN, Rejane Bertinatto. Contabilidade como ferramenta gerencial para a atividade rural: um estudo de caso. *Enfoque reflexão contábil,* Maringá, v. 25, n. 3, p. 5-16, set./dez. 2006.

HORVATH, Estevão. Ética, tributação e gasto público: que fazer para resgatar os laços da cidadania fiscal? *In:* SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento:* homenagem ao professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 179-192.

HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. *Área territorial.* Brasília, DF: 2023. Disponível em: https://www.ibge.gov.br/geociencias/organizacao-do-territorio/estrutura-territorial/15761-areas-dos-municipios.html?t=acesso-ao-produto&c=1. Acesso em: 12 jun. 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA – IBGE. *São Paulo.* Brasília, DF: 2022. Disponível em: https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados/sp.html. Acesso em: 31 maio 2023.

INSUMOS agrícolas. *Estadão Agro.* São Paulo, 03 fev. 2022. Disponível em: https://agro.estadao.com.br/summit-agro/insumos-agricolas-saiba-o-que-sao-e-conheca-os-diferentes-tipos. Acesso em: 12 abr. 2024.

JACOB, Amanda Sinfronio; REIS, Iaci Katshéra Souza; POURRE, Ildeci Vieira Tavares; PONTES, Marina Soares de; MONTEIRO, Richelle de Macêdo. Função social da propriedade, direito e desenvolvimento agrário. *In:* CUNHA, Belinda Pereira; MAIA, Fernando Joaquim Ferreira; MELLO, Breno Marques de; MUNIZ, Iranice; COSTA, Nálbia Roberta Araújo da (org.). *Direito agrário ambiental.* Recife: Edufrpe, 2016. p. 385-400.

KRETER, Ana Cecília; PASTRE, Rafael. Comércio exterior do agronegócio: balanço de 2021 e perspectivas para 2022. *Carta de Conjuntura IPEA:* nota de conjuntura 2*,* Brasília, n. 54, p. 1-17, jan. 2022.

LIMA, Edson Sampaio de; GALEGALE, Napoleão Verardi; ARIMA, Carlos Hideo; CÔRTES, Pedro Luiz. Contribuição à análise da redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no sistema público de escrituração digital – SPED no Brasil. *Revista de gestão da tecnologia e sistemas de informação*, São Paulo, v. 13, n. 1, p. 101-130, jan./abr. 2016.

LUGLI, Letícia de Souza Lopes; OLIVEIRA, Bruno Bastos de. *Educação ambiental e sustentabilidade:* reflexões sobre o dever de solidariedade no desenvolvimento sustentável. João Pessoa: Norat, 2023.

LUNARDI, Soraya; DIMOULIS, Dimitri. Transformações do Estado e da Constituição brasileira na conjuntura da "crise econômica". *In:* BOLONHA, Carlos; OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de; ALMEIDA, Maíra; LUZ SEGUNDO, Elpídio Paiva (org.). *30 anos da Constituição de 1988*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 207-222.

LUNARDI, Soraya; DIMOULIS, Dimitri. Dimensões da constitucionalização das políticas públicas. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 273, p. 237-267, set.-dez. 2016a.

LUNARDI, Soraya; DIMOULIS, Dimitri. Desigualdade social brasileira e patologias jurídicas: eficácia limitada e voluntarismo no campo dos direitos sociais. *In:* BERCOVICI, Gilberto (org.). *Desafios dos direitos humanos*. São Paulo: Quartier Latin, 2016b, v. 1. p. 141-161.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário.* 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2004a.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988.* 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004b.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao código tributário nacional:* volume I. São Paulo: Atlas, 2003.

MAIA, Glavany Lima; PESSOA, Maria Naiula Monteiro; SANTOS, Sandra Maria dos; CABRAL, Augusto César. Custos de conformidade à tributação: uma análise da percepção de gestores e colaboradores em uma empresa estadual de saneamento. *Associação brasileira de custos*, São Leopoldo, v. 3, n. 3, p. 53-77, set./dez. 2008.

MALAQUIAS, Marcelo Mazon; BALANIN, Rafael. Código do contribuinte do Estado de São Paulo. *Migalhas de peso,* São Paulo, 11 abr. 2003. Disponível em: https://www.migalhas.com.br/depeso/1584/codigo-do-contribuinte-do-estado-de-sao-paulo. Acesso em: 14 set. 2016.

MALINSK, Alan. *Cadeias produtivas do agronegócio I:* propriedade agrícola e produção. Porto Alegre: Sagah, 2018.

MALVEZZI, Mariana. *Sustentabilidade e emancipação:* a gestão de pessoas na atualidade. São Paulo: Senac, 2013.

MANIGLIA, Elisabete; SCARDOELLI, Dimas Yamada. A sustentabilidade tributária para além da "tributação verde". *In:* CARVALHO NETO, Gil Ramos de; MANIGLIA, Elisabete; OLIVEIRA, Celso Lucas Fernandes; SCARDOELLI, Dimas Yamada (org.). *Direito, cidadania e sustentabilidade.* Franca: Unesp, 2024. p. 309-337.

MANIGLIA, Elisabete. Variações sobre o conceito, os princípios e a importância do direito agrário no século XXI. *In:* CUNHA, Belinda Pereira; MAIA, Fernando Joaquim Ferreira; MELLO, Breno Marques de; MUNIZ, Iranice; COSTA, Nálbia Roberta Araújo da (org.). *Direito agrário ambiental.* Recife: Edufrpe, 2016. p. 161-186.

MANIGLIA, Elisabete. *As interfaces do Direito Agrário, dos direitos humanos e a segurança alimentar*. São Paulo: Cultura Acadêmica, 2009.

MANIGLIA, Elisabete. *O trabalho rural sob a ótica do direito agrário:* uma opção ao desemprego no Brasil. Orientador: Hélio Borghi. 2000. 223 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de História, Direito e Serviço Social, Universidade Estadual Paulista, Franca, 2000.

MANIGLIA, Elisabete. Da possibilidade do turismo rural ser integrado como atividade agrária. *Revista de Estudos Jurídicos Unesp,* Franca, a. 4, n. 8, p. 219-228, jul./dez. 1999.

MANO FILHO, Ben-hur Carvalho Cabrera. *Tributação da atividade rural*. São Paulo: Almedina, 2019.

MARQUES NETO, Agostinho Ramalho. *A ciência do direito:* conceito, objeto e método. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

MARSHALL, Thomas Humphrey. *Cidadania, classe social e* status. Tradução de Meton Porto Gadelha. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1967.

MARTINS, Alan; SCARDOELLI, Dimas Yamada. *Direito tributário.* 3 ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2019.

MARTINS, Alan; SCARDOELLI, Dimas Yamada. O sistema tributário nacional e a regulamentação da relação fisco-contribuinte. *Juris Síntese,* São Paulo, v. 43, set./out. 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Princípio da eficiência em matéria tributária*. São Paulo: RT, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O princípio da moralidade no direito tributário.* 2. ed. São Paulo: RT, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária.* São Paulo: Saraiva, 1983.

MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. A política tributária como instrumento de defesa do contribuinte. *In:* MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (org.). *A defesa do contribuinte no direito brasileiro.* São Paulo: IOB, 2002. p. 21-58.

MASSARA, Luiz Henrique Nery; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira; CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de (Org). *A tributação no agronegócio.* Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020.

MASTRODI, Josué; AVELAR, Ana Emília Cunha. O conceito de cidadania a partir da obra de T. H. Marshall: conquista e concessão. *Cadernos de Direito*, Piracicaba, v. 17, n. 33, p. 3-27, jul.-dez. 2017.

MATTOS, Enlinson; ROCHA, Fabiana; TOPORCOV, Patrícia. Programas de incentivos fiscais são eficazes? Evidência a partir da avaliação do impacto do Programa Nota Fiscal Paulista sobre a arrecadação de ICMS. *Revista Brasileira de Economia*, Rio de Janeiro, v. 67, n. 1, p. 97-120, jan.-mar. 2013.

MEIRELLES, Alexandre; PETITINGA, Daniel. *Manual de legislação tributária estadual.* Salvador: Editora Juspodivm, 2019.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 37 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo.* 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2002a.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade.* 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2002b.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *Extrafiscalidade:* análise semiótica. Orientador: Paulo de Barros Carvalho. 2009. 319f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MIGUEL NETO, Sulaiman. *Questão agrária.* Campinas: Bookseller, 1997.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 39 ed. Barueri: Atlas, 2023.

MORAIS, Sabrina. *O direito humano fundamental ao desenvolvimento social:* uma abordagem interdisciplinar e pluralista ao direito constitucional comparado entre Brasil e Espanha. Florianópolis: OAB/SC, 2007.

MOREIRA, Danielle de Andrade. *Responsabilidade ambiental pós-consumo*. São Paulo: Letras Jurídicas, 2015.

MOSCON, Cledi de Fátima Manica. Coordenadas sobre o direito de igualdade em matéria tributária e princípios constitucionais como instrumentos a dar efetividade à justiça fiscal. *Revista jurídica luso-brasileira*, Lisboa, a. 2, n. 3, p. 375-414, 2016.

MOTA FILHO, Humberto Eustáquio César; MOTA, Eduardo Almeida; LANZ, Luciano Quinto. Agenda e coalizões na aprovação de uma política pública inovadora: o caso da lei de conformidade tributária de São Paulo. *Revista brasileira de políticas públicas e internacionais*, João Pessoa, v. 4, n. 1, p. 195-219, jul. 2019.

MOTA FILHO, Humberto Eustáquio César. *Introdução ao princípio da capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

MUCHON, Beatriz Vieira; BERGO, Thaís Rosenbaum. A correlação do desenvolvimento da economia em crise e do consumo em paralelo com a capacidade contributiva e os impostos indiretos. *Colloquium Humanarum*, Presidente Prudente, v. 12, n. especial, p. 561-566, 2015.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade:* os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. Sobre a educação e cidadania fiscal. *Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional,* Brasília, a. 13, n. 10, p. 8-33, 2019.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos:* contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2015.

NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. *In:* GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (org.). *Solidariedade social e tributação.* São Paulo: Dialética, 2005. p. 110-140.

NADER, Paulo. *Introdução ao estudo do direito.* 45 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

NADIR JÚNIOR, Amery Moisés; MACHADO, Denise Del Prá Netto; NUNCIO, Eduardo Guilherme; FERNANDES NETO, Manuel. A efetividade dos programas de educação fiscal e da nota fiscal paulista na construção da cidadania e no crescimento da arrecadação tributária. *Revista Gestão e Desenvolvimento*, Novo Hamburgo, v. 16, n. 3, p. 106-133, set.-dez. 2019.

NAGIB, Luiza. Capacidade contributiva, extrafiscalidade e alíquotas regressivas do imposto sobre a renda nas aplicações financeiras. *In:* FERROS, Marília Carvalho Neves; MIRANDA

NETO, Samuel Rodrigues de; BIVAR NETO, Fernando Caldas; SILVA, Lázaro Reis Pinheiro (org.). *Ensaios em direito público*. Londrina: Thoth Editora, 2023. p. 283-294.

NASCIMENTO, Elimar Pinheiro do. Trajetória da sustentabilidade: do ambiental ao social, do social ao econômico. *Estudos Avançados*, São Paulo, v. 26, n. 74, p. 51-64, 2012.

NEVES, Marcos Fava. Em ano ruim, agronegócio pode salvar contas externas do país. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 25 set. 2010. Mercados 2, p. 4.

NEVES, Marcos Fava; NEVES, Evaristo Marzabal. O agronegócio, desenvolvimento brasileiro e a importância da pesquisa. *In:* NEVES, Marcos Fava (org.). *Agronegócios e desenvolvimento sustentável:* uma agenda para a liderança mundial na produção de alimentos e bioenergia. São Paulo: Atlas, 2007. p. 43-48.

NOGUEIRA, Carolina. Reforma tributária: o que está em discussão. *Agência Câmara de Notícias*, Brasília, 29 jun. 2023. Disponível em: https://www.camara.leg.br/internet/agencia/infograficos-html5/reforma-tributaria-o-que-esta-em-discussao/index.html. Acesso em: 09 ago. 2023.

NOGUEIRA, Roberto Wagner de Lima. Valores jurídico-tributários implícitos na linguagem do texto constitucional. *Revista tributária e de finanças públicas*, São Paulo, a. 12, n. 56, p. 253-263, maio/jun. 2004.

NOVE PROPOSTAS PARA UMA REFORMA TRIBUTÁRIA SUSTENTÁVEL. *Instituto Democracia e Sustentabilidade – IDS*, 2020. Disponível em: <https://www.idsbrasil.org/noticias/nove-propostas-para-uma-reforma-tributaria-sustentavel/>. Acesso em: 01.07.2022.

NUNES, Gustavo Henrique Schneider; SCARDOELLI, Dimas Yamada. Agronegócio transnacional e arbitragem internacional: reflexões sobre a homologação da sentença arbitral estrangeira no Brasil. *Revista dos Tribunais,* São Paulo, v. 1049, a. 112, p. 63-86, mar. 2023.

NUNES, Gustavo Henrique Schneider; SCARDOELLI, Dimas Yamada. Agronegócio e arbitragem. *Revista dos Tribunais,* São Paulo, v. 1039, a. 111, p. 37-58, maio 2022.

OLIVEIRA, Bruno Bastos de; ARAÚJO, Edjane Barbosa de Freitas. Justiça fiscal como mecanismo de promoção do desenvolvimento nacional. *Revista de Direito Tributário e Financeiro*, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, p. 625-643, jul./dez. 2015.

OLIVEIRA, Celso Lucas Fernandes; MANIGLIA, Elisabete. Políticas públicas para agricultura familiar no brasil: uma análise histórico-normativa do programa de aquisição de alimentos e seus reflexos, a partir de uma perspectiva alternativa de desenvolvimento. *In:* MANIGLIA, Elisabete; CARVALHO NETO, Gil Ramos de; SCARDOELLI, Dimas Yamada; OLIVEIRA, Celso Lucas Fernandes (org.). *Direito, cidadania e sustentabilidade*. Franca: Unesp, 2024. p. 67-107.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário:* capacidade contributiva – conteúdo e eficácia do princípio. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Júlio M. de. A relação entre educação, transparência, democracia e qualidade da

tributação. *In:* SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento:* homenagem ao professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 389-405.

OLIVEIRA, Maria das Graças Patrocínio. *Sanções tributárias e os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.* São Paulo: Almedina, 2020.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). *Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável no Brasil*. Brasília, DF: 2015. Disponível em < https://brasil.un.org/pt-br/sdgs>. Acesso em: 04.07.2022.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). *Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento*. Resolução 41/128 da Assembleia Geral das Nações Unidas, de 4 de dezembro de 1986. Disponível em: < https://gddc.ministeriopublico.pt/sites/default/files/decl-dtodesenvolvimento.pdf >. Acesso em: 03.08.2022.

PACTO GLOBAL REDE BRASIL. Entenda o significado da sigla ESG (Ambiental, Social e Governança) e saiba como inserir esses princípios no dia a dia de sua empresa. *Pacto Global Rede Brasil*, São Paulo, 06 abr. 2025. Disponível em: https://www.pactoglobal.org.br/pg/esg. Acesso em: 06 abr. 2025.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos:* federais, estaduais e municipais. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PENHA, Marcos Bueno Brandão da. Tributação, solidariedade e o dever fundamental de pagar tributos: a função dos tributos no Estado Democrático e Social de Direito. *In:* PIRES, Adilson Rodrigues; VIEIRA, Carlos Renato; BACHA, Rafael Dualibe (org.). *Políticas públicas e tributação*. Rio de Janeiro: GZ, 2018. p. 175-197.

PEREIRA, Ademar Fogaça. *A participação dos municípios paulistas na arrecadação do IPVA e do ICMS.* São Paulo: Edicon, 2006.

PEREIRA, Antonio Nunes; ANDRADE, Viviane Vieira de; FARIA, Ana Cristina de. Nota Fiscal Paulista: um estudo exploratório sobre o comportamento do cidadão da geração Y na grande São Paulo. *Revista Gestão & Políticas Públicas*, São Paulo, v. 4, n. 2, p. 357-378, 2014.

PEREIRA, Denys. *O ICMS Ecológico como estratégia para o desenvolvimento sustentável nos municípios paraenses*. Belém: IPAM, 2016.

PEREIRA, Sandra Rosa; BULOS, Dâmia. Desafios da não cumulatividade do ICMS e do novo IBS na cadeia produtiva do agronegócio. *In:* CUNHA, Gabriel Hercus da; CISOTTO, Liliane Bertelli Imura; MOUMDJIAN, Rafael Garabed; VIEIRA, Renato Teixeira Mendes; FALEK, Thales Saldanha (org.). *ICMS e o agronegócio.* Belo Horizonte: Casa do direito, 2024. p. 417-439.

PERES, Eduardo Moreira; VALENTIN, Jefferson. *Manual do ITCMD-SP.* São Paulo: Letras Jurídicas, 2017.

PESSÔA, Leonel Cesarino. O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Direito GV,* São Paulo, a. 5, n. 1, p. 95-106, jan./jun.

2009.

PETTER, Lafayete Josué. *Princípios constitucionais da ordem econômica:* o significado e o alcance do art. 170 da Constituição Federal. São Paulo: RT, 2005.

PHILIPPI JÚNIOR, Arlindo; BRUNA, Gilda Collet. Política e gestão ambiental. *In:* PHILIPPI JÚNIOR, Arlindo; BRUNA, Gilda Collet; ROMERO, Marcelo de Andrade (org.). *Política e gestão ambiental.* Barueri: Manole, 2004. p. 657-714.

PIKETTY, Thomas. Tributação sobre capital e riqueza no século XXI. *In:* AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e desigualdade.* Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017. p. 745-759.

PIRES, Manuel (org.). *Progressividade tributária e crescimento econômico.* Rio de Janeiro; FGV IBRE, 2022.

POMPEIA, Caio. *Formação política do agronegócio.* São Paulo: Elefante, 2021.

PORTAL DO AGRONEGÓCIO. *O que é?* [*S. l.*]*,* 2021. Disponível em: www.portaldoagronegocio.com.br/agronegocio/o-que-e. Acesso em: 12 out. 2021.

QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquiria Batista dos (org.). *Direito do agronegócio.* 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

QUEIROZ, João Eduardo Lopes. Direito do agronegócio: é possível sua existência autônoma? *In:* QUEIROZ, João Eduardo Lopes; SANTOS, Márcia Walquiria Batista dos (org.). *Direito do agronegócio.* 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 27-38.

RAMOS, Nicole Stefani Campos; FERREIRA, Luiz Felipe; PETRI, Sérgio Murilo; ROSA, Priscila Alano da. Uma análise dos programas de incentivo a cidadania fiscal em Estados brasileiros e Distrito Federal no período de 2004 a 2012. *Revista de Informação Contábil*, Recife, v. 9, n. 2, p. 57-76, abr.-jun. 2015.

RIBEIRO, Aldo Aranha de; CASTRO, Maria de Fátima. Políticas públicas tributárias, desenvolvimento e crise econômica. *Revista científica sensus,* Londrina, v. 2, p. 40-62, 2013.

RIBEIRO, Maria de Fátima; GESTEIRO, Natália Paludetto. A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo. *Argumentum*, Marília, n. 5, p. 59-73, 2005.

RIBEIRO, Ricardo Leite. *Direito econômico na tributação:* uma análise da extrafiscalidade no sistema tributário brasileiro. Orientador: Gilberto Bercovici. 2013. 150 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de direito constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2009.

ROCHA, Ibraim; TRECCANI, Girolamo Domenico; BENATTI, José Heder; HABER, Lilian Mendes; CHAVES, Rogério Arthur Friza. *Manual de direito agrário constitucional*. 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2015.

ROCHA, Olavo Acyr de Lima. Atividade agrária, conceito clássico, conceito moderno de Antonio Carrozza. *Revista da Faculdade de Direito USP,* São Paulo, v. 94, p. 35-43, 1999.

RODRIGUES, Luciene da Costa; KOSOP, Roberto José Covaia; SOUZA-LIMA, José Edmilson; SCHAFFRATH, Valter Roberto. Campesinato e sementes crioulas: indícios de decolonialidade. *Guaju*, Matinhos, v.5, n.1, p. 33-57, jan./jun. 2019.

RODRIGUES JÚNIOR, Edson Beas. *O princípio do desenvolvimento sustentável como princípio geral do direito:* origem histórica e conteúdo normativo. São Paulo: RT, 2014.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. *O princípio da capacidade contributiva no estado democrático de direito.* São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ROSA, José Roberto. *Curso básico de ICMS*. 5 ed. Sorocaba: Gráfica Editora Cidade, 2020.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro & direito tributário.* 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário.* 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SACHS, Ignacy. *Desenvolvimento includente, sustentável e sustentado*. Rio de Janeiro: Garamond, 2008.

SACHS, Ignacy. *Caminhos para o desenvolvimento sustentável*. 4. ed. Rio de Janeiro: Garamond, 2002.

SANDRI, Guilherme Sagalli. *Justiça distributiva fiscal.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

SANTIAGO, Julio Cesar. *Solidariedade:* como legitimar a tributação? Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

SANTOS, Marcos André Couto. A efetividade das normas constitucionais (as normas programáticas e a crise constitucional). *Revista de Informação Legislativa,* Brasília, a. 37, n. 147, p. 5-14, jul./set. 2000.

SANTOS, Nélida Cristina dos. *A capacidade contributiva e os símbolos de riqueza.* São Paulo: Lex Editora, 2007.

SANTOS NETO, Arthur Pio dos. A atividade agrária e o conteúdo do Direito Agrário. *Revista de Direito Agrário,* Brasília, a. 11, n. 11, p. 51-55, jul./dez. 1996.

SÃO PAULO (Estado). Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. *Nomenclatura dos municípios paulistas*. São Paulo, 2023u. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/documentacao/municipios-paulistas/. Acesso em: 21 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Constituição do Estado de São Paulo de 1989*. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 1989a. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/constituicao/1989/compilacao-constituicao-0-05.10.1989.html. Acesso em: 07 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Decreto nº 68.178, de 09 de dezembro de 2023*. Introduz alterações no [...] RICMS. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2023a. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Decreto-68178-de-2023.aspx. Acesso em: 24 jan. 2024.

SÃO PAULO (Estado). *Decreto nº 67.853, de 28 de julho de 2023*. Regulamenta as contrapartidas de que trata o artigo 16 da Lei Complementar nº 1.320/2018 [...]. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2023c. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Decreto-67853-de-2023.aspx. Acesso em: 22 set. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Decreto nº 67.049, de 16 de agosto de 2022*. Altera o Decreto [...] que regulamentou a classificação de contribuintes do [ICMS], prevista na Lei Complementar nº 1.320/2018 [...]. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2022a. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Decreto-67049-de-2022.aspx. Acesso em: 22 set. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Decreto nº 66.921, de 30 de junho de 2022*. Introduz alterações nas disposições do [...] RICMS [...]. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2022d. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Decreto-66921-de-2022.aspx. Acesso em: 22 set. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Decreto nº 64.467, de 12 de setembro de 2019*. Reformula o Sistema Estadual Integrado de Agricultura e Abastecimento [...]. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 2019a. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2019/decreto-64467-12.09.2019.html. Acesso em: 07 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Decreto nº 64.453, de 06 de setembro de 2019*. Regulamenta a classificação de contribuintes do [...] ICMS [no] Programa [...] “Nos Conformes”. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2019b. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Decreto-64453-de-2019.aspx. Acesso em: 22 set. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Decreto nº 64.320, de 05 de julho de 2019*. Institui, junto à Secretaria de Agricultura e Abastecimento, diretrizes de política pública denominadas "Cidadania no Campo 2030" [...]. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 2019c. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2019/decreto-64320-05.07.2019.html. Acesso em: 09 nov. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Decreto nº 62.761, de 04 de agosto de 2017*. Introduz alterações no Regulamento do [...] ICMS. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2017a. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/dec62761.aspx. Acesso em: 19 set. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Decreto nº 59.953, de 13 de dezembro de 2013*. Regulamenta a imunidade, isenção, dispensa de pagamento, restituição e redução de alíquota do IPVA [...]. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 2013a. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2013/decreto-59953-13.12.2013.html.

Acesso em: 15 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Decreto nº 59.146, de 30 de abril de 2013*. Reorganiza o Conselho Estadual de Segurança Alimentar e Nutricional Sustentável - CONSEA-SP e dá providências correlatas. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 2013b. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2013/decreto-59146-30.04.2013.html. Acesso em: 07 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Decreto nº 56.104, de 18 de agosto de 2010*. Dispõe sobre o credenciamento de sujeito passivo dos tributos estaduais na Secretaria da Fazenda para fins de recebimento de comunicação eletrônica por meio do Domicílio Eletrônico do Contribuinte - DEC. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2010. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/dec56104.aspx. Acesso em: 25 set. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Decreto nº 47.804, de 30 de abril de 2003*. Dispõe sobre a aplicação da Lei nº 7.964, de 1992, que trata do Fundo de Expansão do Agronegócio Paulista - O Banco do Agronegócio Familiar. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 2003a. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2003/decreto-47804-30.04.2003.html. Acesso em: 07 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Decreto nº 47.763, de 11 de abril de 2003*. Institui o Conselho Estadual de Segurança Alimentar e Nutricional - CONSEA. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 2003b. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2003/decreto-47763-11.04.2003.html. Acesso em: 07 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Decreto nº 46.655, de 1º de abril de 2002*. Aprova o Regulamento do ITCMD. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 2002b. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2002/decreto-46655-01.04.2002.html. Acesso em: 15 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000*. Aprova o Regulamento do ICMS – RICMS. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 2000b. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/2000/decreto-45490-30.11.2000.html. Acesso em: 15 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Decreto nº 32.553, de 09 de novembro de 1990*. Institui o Sistema Estadual Integrado de Agricultura e dá outras providências. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 1990. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/1990/decreto-32553-09.11.1990.html. Acesso em: 07 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Decreto nº 29.598, de 02 de fevereiro de 1989*. Dispõe sobre providências visando a autonomia universitária. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 1989c. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/decreto/1989/decreto-29598-02.02.1989.html. Acesso em: 12 de out. 2023.

SÃO PAULO (Estado). Deliberação CO-5, de 07 de fevereiro de 2022. *Diário Oficial do Estado de São Paulo:* Seção 1: Poder Executivo, São Paulo, v. 132, n. 30, p. 26, 11 fev. 2022f.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *Agência paulista de tecnologia dos agronegócios*. São Paulo, 2023d. Disponível em: http://www.apta.sp.gov.br/quem-somos. Acesso em: 26 maio 2023.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *Agricultura e abastecimento*. São Paulo, 2023e. Disponível em: https://www.agricultura.sp.gov.br/. Acesso em: 23 maio 2023.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *Classificação de contribuintes*. São Paulo, 2023y. Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Classifica%C3%A7%C3%A3o-de-Contribuinte.aspx. Acesso em: 11 de out. 2023.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *Conselho Estadual de Segurança Alimentar e Nutricional Sustentável*. São Paulo, 2023j. Disponível em: https://consea.agricultura.sp.gov.br/o-consea. Acesso em: 07 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *Coordenação das câmaras setoriais e temáticas da agricultura*. São Paulo, 2023f. Disponível em: https://www.agricultura.sp.gov.br/c%C3%A2maras-setoriais. Acesso em: 29 maio 2023.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *Coordenadoria de assistência técnica integral*. São Paulo, 2023g. Disponível em: https://www.cati.sp.gov.br/portal/institucional/quem-somos. Acesso em: 23 maio 2023.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *Coordenadoria de desenvolvimento dos agronegócios*. São Paulo, 2023h. Disponível em: https://codeagro.agricultura.sp.gov.br/institucional. Acesso em: 25 maio 2023.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *Coordenadoria de segurança alimentar*. São Paulo, 2023i. Disponível em: https://www.agricultura.sp.gov.br/cosali-coordenadoria-de-segurança-alimentar. Acesso em: 25 maio 2023.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *Defesa agropecuária*. São Paulo, 2023k. Disponível em: https://www.defesa.agricultura.sp.gov.br/. Acesso em: 23 maio 2023.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *Demonstrativo de gasto tributário PLDO 2024*. São Paulo, 2024a. Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/_layouts/download.aspx?SourceUrl=/acessoinformacao/Downloads/Beneficios-Fiscais-Concedidos/Demonstrativo%20de%20gasto%20tribut%C3%A1rio%20PLDO%202024.docx. Acesso em: 02 abr. 2024.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *Equipamentos de SAN*. São Paulo, 2023l. Disponível em: https://www.agricultura.sp.gov.br/pt/web/cosali/equipamentos-de-san. Acesso em: 10 nov. 2023.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *FEAP/BANAGRO – Crédito, Subvenção Econômica, Seguro Rural e Renegociação e Prorrogação de Dívidas*. São Paulo, 2023m. Disponível em: https://www.agricultura.sp.gov.br/feap-credito-subvencao-economica-seguro-rural-e-renegociacao-de-dividas. Acesso em: 23 maio 2023.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *Fundação instituto de terras do Estado de São Paulo – "José Gomes da Silva"*. São Paulo, 2023n. Disponível em: https://www.itesp.sp.gov.br/?page_id=786. Acesso em: 26 maio 2023.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *Instituto de economia agrícola*. São Paulo, 2023o. Disponível em: http://www.iea.agricultura.sp.gov.br/out/instituto.php. Acesso em: 26 maio 2023.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *Portarias CAT/SRE*. São Paulo, 2022g. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Home.aspx. Acesso em: 21 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *Programa de aquisição de alimentos*. São Paulo, 2023p. Disponível em: https://www.cati.sp.gov.br/portal/produtos-e-servicos/servicos/paa-programa-de-aquisicao-de-alimentos-. Acesso em: 10 nov. 2023.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *Relatórios da Receita Tributária*. São Paulo, 2023v. Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Paginas/Relat%C3%B3rios-da-Receita-Tribut%C3%A1ria.aspx. Acesso em: 20 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *Resultados do Programa "Nos Conformes"*. São Paulo, 2023z. Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nosconformes/Paginas/Resultados-Programa.aspx. Acesso em: 25 de set. 2023.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *São Paulo:* potência em história, economia, cultura e turismo. São Paulo, 2023q. Disponível em: https://www.saopaulo.sp.gov.br/conhecasp/. Acesso em: 23 maio 2023.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *Secretarias*. São Paulo, 2023r. Disponível em: https://www.saopaulo.sp.gov.br/orgaos-e-entidades/secretarias/. Acesso em: 23 maio 2023.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *Sefaz-SP transfere R$ 692 milhões às prefeituras no terceiro repasse de ICMS em junho*. São Paulo, 2023w. Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/Sefaz-SP-transfere-R$-692-milh%C3%B5es-%C3%A0s-prefeituras-no-terceiro-repasse-de-ICMS-em-junho.aspx. Acesso em: 20 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *Sistema estadual de desenvolvimento rural sustentável cidadania no campo - município agro*. São Paulo, 2023s. Disponível em: https://www.agricultura.sp.gov.br/pt/b/municipio-agro-ciclo-2022-2023. Acesso em: 31 maio 2023.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *Sobre a secretaria da fazenda e planejamento*. São Paulo, 2023t. Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/Institucional. Acesso em: 23 maio 2023.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *Sobre o Programa "Nos Conformes"*. São Paulo, 2023za. Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/Institucional. Acesso em: 01 ago. 2023.

SÃO PAULO (Estado). Governo do Estado. *UFESP*. São Paulo, 2023x. Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Indices.aspx. Acesso em: 29 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Lei nº 18.065, de 18 de dezembro de 2024*. Altera a Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008, que estabelece o tratamento tributário [IPVA]. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 2024c. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2024/lei-18065-18.12.2024.html. Acesso em: 21 mar. 2025.

SÃO PAULO (Estado). *Lei nº 17.348, de 12 de março de 2021*. Altera a Lei nº 3.201, de 23 de dezembro de 1981, que dispõe sobre a parcela, pertencente aos municípios, do produto da arrecadação do [ICMS]. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 2021b. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2021/lei-17348-12.03.2021.html. Acesso em: 18 mar. 2025.

SÃO PAULO (Estado). *Lei nº 17.293, de 15 de outubro de 2020*. Estabelece medidas voltadas ao ajuste fiscal e ao equilíbrio das contas públicas [...]. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2020b. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Lei-17293-de-2020.aspx. Acesso em: 13 nov. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Lei nº 16.497, de 18 de julho de 2017*. Altera a Lei nº 6.374, de 1° de março de 1989, que dispõe sobre a instituição do [...] ICMS. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2017b. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei16497.aspx. Acesso em: 19 set. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Lei nº 13.918, de 22 de dezembro de 2009*. [...] altera a Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, que instituiu o [...] ICMS, e dá outras providências correlatas. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2009a. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei13918.aspx. Acesso em: 21 set. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Lei nº 13.457, de 18 de março de 2009*. Dispõe sobre o processo administrativo tributário decorrente de lançamento de ofício, e dá outras providências. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2009b. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei13457.aspx. Acesso em: 10 out. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Lei nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008*. Estabelece o tratamento tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 2008b. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2008/lei-13296-23.12.2008.html. Acesso em: 15 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Lei nº 12.685, de 28 de agosto de 2007*. Dispõe sobre a criação do

Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado de São Paulo, e dá outras providências. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2007. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei12685.aspx. Acesso em: 09 mar. 2025.

SÃO PAULO (Estado). *Lei nº 11.331, de 26 de dezembro de 2002*. Dispõe sobre os emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro [...]. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 2002a. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2002/lei-11331-26.12.2002.html. Acesso em: 11 set. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000*. Dispõe sobre a instituição do ITCMD. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 2000a. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2000/lei-10705-28.12.2000.html. Acesso em: 15 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Lei nº 10.481, de 29 de dezembro de 1999*. Institui o Sistema de Qualidade de Produtos Agrícolas, Pecuários e Agroindustriais do Estado de São Paulo [...]. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 1999. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1999/lei-10481-29.12.1999.html. Acesso em: 06 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Lei nº 8.510, de 29 de dezembro de 1993*. Altera a Lei nº 3.201, de 23 de dezembro de 1981, que dispõe sobre a parcela, pertencente aos municípios, do produto da arrecadação do ICMS. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 1993. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1993/lei-8510-29.12.1993.html. Acesso em: 18 mar. 2025.

SÃO PAULO (Estado). *Lei nº 7.964, de 16 de julho de 1992*. Dá nova denominação ao Fundo de Expansão Agropecuária, define seus objetivos, dispõe sobre a aplicação dos seus recursos [...]. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 1992a. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1992/lei-7964-16.07.1992.html. Acesso em: 07 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Lei nº 7.774, de 06 de abril de 1992*. Institui o Conselho de Desenvolvimento Rural do Estado de São Paulo e dá outras providências. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 1992b. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1992/lei-7774-06.04.1992.html. Acesso em: 07 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989*. Dispõe sobre a instituição do ICMS. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 1989. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html. Acesso em: 15 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Lei nº 3.201, de 23 de dezembro de 1981*. Dispõe sobre a parcela, pertencente aos municípios, do produto da arrecadação do Imposto de Circulação de Mercadorias. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 1981. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1981/lei-3201-23.12.1981.html. Acesso em: 18 mar. 2025.

SÃO PAULO (Estado). *Lei complementar nº 1.320, de 06 de abril de 2018*. Institui o Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes" [...]. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 2018b. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html. Acesso em: 22 set. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Lei complementar nº 939, de 03 de abril de 2003*. Institui o código de direitos, garantias e obrigações do contribuinte no Estado de São Paulo. São Paulo: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, 2003c. Disponível em: https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2003/lei.complementar-939-03.04.2003.html. Acesso em: 14 set. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Portaria CAT nº 146, de 29 de outubro de 2012*. Disciplina a transferência de crédito de ICMS de estabelecimento fabricante de açúcar ou etanol para cooperativa centralizadora de vendas de que faça parte. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, 2012. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/pcat1462012.aspx. Acesso em: 27 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Portaria CAT nº 153, de 9 de novembro de 2011*. Institui o Sistema Gerenciador de Crédito de Produtor Rural e de Cooperativa de Produtores Rurais - Sistema e-CredRural, dispõe sobre as obrigações relativas ao uso do crédito de ICMS [...]. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, 2011. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/pcat1532011.aspx. Acesso em: 27 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Portaria CAT nº 162, de 29 de dezembro de 2008*. Dispõe sobre a emissão da Nota Fiscal Eletrônica – NF-e e do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica – DANFE, o credenciamento de contribuintes [...]. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, 2008a. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/pcat1622008.aspx. Acesso em: 23 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Portaria CAT nº 15, de 06 de fevereiro de 2003*. Disciplina o cumprimento das obrigações acessórias e os procedimentos administrativos relacionados com o [...] ITCMD. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, 2003d. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/pcat152003.aspx. Acesso em: 29 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Portaria CAT nº 92, de 23 de dezembro de 1998*. Implanta e uniformiza procedimentos relativos ao sistema eletrônico de serviços dos postos fiscais administrativos do Estado. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo, 1998. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/pcat921998.aspx. Acesso em: 23 out. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Portaria SRE nº 51, de 31 de julho de 2023*. Dispõe sobre a hipótese de não lavratura do Auto de Infração e Imposição de Multa - AIIM. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2023b. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Portaria-SRE-51-de-2023.aspx. Acesso em: 21 set. 2023.

SÃO PAULO (Estado). *Portaria SRE nº 54, de 05 de agosto de 2022*. Altera a Portaria CAT [...] que dispõe sobre a apropriação e utilização de crédito acumulado do ICMS [...]. São

Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2022b. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Portaria-SRE-54-de-2022.aspx. Acesso em: 25 set. 2023.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria de Agricultura e Abastecimento. Instituto de Economia Agrícola. Coordenadoria de Desenvolvimento Rural Sustentável. *Projeto LUPA 2016/2017:* censo agropecuário do Estado de São Paulo. São Paulo: SAA: IEA: CDRS, 2019d.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. *Auditores fiscais da Sefaz-SP participam de operação do Detran-SP*. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2023zb. Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/Noticias/Paginas/-Auditores-fiscais-da-Sefaz-SP-participam-de-opera%C3%A7%C3%A3o-do-Detran-SP.aspx. Acesso em: 11 set. 2023.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. *Decisão normativa CAT nº 4, de 03 de novembro de 2004*. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2004. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/denorm042004.aspx. Acesso em: 21 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. *Educação fiscal*. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2023zc. Disponível em: https://www.educacaofiscal.sp.gov.br/Paginas/default.aspx. Acesso em: 18 set. 2023.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. *Entidades Sociais*. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2025c. Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nfp/Paginas/Entidades-sem-fins-lucrativos.aspx. Acesso em: 09 mar. 2025.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. *Informações Básicas sobre a Nota Fiscal Paulista*. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2025b. Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nfp/Paginas/Introducao.aspx. Acesso em: 09 mar. 2025.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. Informativo SPF. *Diário Oficial do Estado de São Paulo*: Poder Executivo 1, São Paulo, SP, v. 132, n. 124, p. 1, 27 jun. 2022e.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. *Legislação tributária 2023*. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2023zd. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Home.aspx. Acesso em: 12 set. 2023.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. *Parceiros*. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2025g. Disponível em: https://www.educacaofiscal.sp.gov.br/Paginas/Parceiros.aspx. Acesso em: 11 mar. 2025.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. *Placar - Créditos*. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2025d. Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nfp/Paginas/Placar-Creditos.aspx. Acesso em: 09 mar. 2025.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. *Placar - IPVA*. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2025f. Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nfp/Paginas/Placar-IPVA.aspx. Acesso em: 09 mar. 2025.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. *Placar - Sorteio - Prêmios Distribuídos*. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2025e. Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/nfp/Paginas/Placar-Sorteio.aspx. Acesso em: 09 mar. 2025.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. *Programa de Estímulo à Cidadania Fiscal do Estado de São Paulo*. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2025a. Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/_layouts/download.aspx?SourceUrl=/servicos/nfp/Downloads/pec_nfp.pdf. Acesso em: 09 mar. 2025.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. *Resolução SF nº 105, de 27 de setembro de 2018*. Dispõe sobre a implantação gradual do sistema de Classificação dos Contribuintes do ICMS [...] para execução do Programa [...] "Nos Conformes". São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2018a. Disponível em: https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/resf1052018.aspx. Acesso em: 25 set. 2023.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. *Resolução SFP nº 49, de 29 de julho de 2022*. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2022c. Disponível em: http://legislacaoadm.intra.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Resolu%C3%A7%C3%A3o-SFP-49-de-2022.aspx. Acesso em: 28 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. *Resolução SFP nº 63, de 21 de dezembro de 2021*. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2021a. Disponível em: http://legislacaoadm.intra.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Resolu%C3%A7%C3%A3o-SFP-63-de-2021.aspx. Acesso em: 28 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. *Resolução SFP nº 93, de 16 de dezembro de 2020*. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2020a. Disponível em: http://legislacaoadm.intra.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Resolu%C3%A7%C3%A3o-SFP-93-de-2020.aspx. Acesso em: 28 jun. 2023.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda e Planejamento. *Sobre a Educação Fiscal*. São Paulo: Secretaria da Fazenda e Planejamento, 2025h. Disponível em: https://www.educacaofiscal.sp.gov.br/Paginas/default.aspx. Acesso em: 14 mar. 2025.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria de Meio Ambiente, Infraestrutura e Logística. *ICMS ambiental*. São Paulo: Secretaria de Meio Ambiente, Infraestrutura e Logística, 2025i. Disponível em: https://semil.sp.gov.br/icms-ambiental/. Acesso em: 18 mar. 2025.

SÃO PAULO (Estado). Secretaria de Meio Ambiente, Infraestrutura e Logística. *Mata Atlântica e Cerrado registram menor desmatamento em cinco anos em São Paulo*. São Paulo: Secretaria de Meio Ambiente, Infraestrutura e Logística, 2024b. Disponível em: https://semil.sp.gov.br/2024/03/mata-atlantica-e-cerrado-registram-menor-desmatamento-em-cinco-anos-em-sao-paulo/. Acesso em: 20 mar. 2024.

SARLET, Ingo Wolfgang; ROSA, Taís Hemann. Breves notas sobre a dogmática do mínimo existencial no direito brasileiro. *Revista de Direitos e Garantias Fundamentais,* Vitória, v. 16, n. 1, p. 217-248, jan./jun. 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. *In:* SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). *Direitos Fundamentais:* orçamento e "reserva do possível". 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013. p. 11-53.

SARSO, Fábio José Herrero. *Desafios ao crescimento do agronegócio diante da tributação na agropecuária e na agroindústria brasileira*. Orientador: Ângelo Costa Gurgel. 2017. 102 f. Dissertação (Mestrado em Agronegócio) – Escola de Economia de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2017.

SASSE, Cintia. Recordista em desigualdade, país estuda alternativas para ajudar os mais pobres. *Agência Senado*, Brasília, 12 mar. 2021. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/03/recordista-em-desigualdade-pais-estuda-alternativas-para-ajudar-os-mais-pobres. Acesso em: 09/08/2022.

SCAFF, Fernando Campos. *Direito agrário:* origens, evolução e biotecnologia. São Paulo: Atlas, 2012.

SCAFF, Fernando Campos. *Teoria geral do estabelecimento agrário.* São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

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

SCARDOELLI, Dimas Yamada. Comentários à Lei nº 8.397, de 06 de janeiro de 1992. *In:* MACHADO, Antônio Cláudio da Costa; QUEIROS, Mary Elbe (org.). *Código tributário nacional:* interpretado artigo por artigo, parágrafo por parágrafo. Barueri: Manole, 2010. p. 517-548.

SCARDOELLI, Dimas Yamada. A atividade rural brasileira: análise das bases de uma teoria contemporânea de classificação. *In:* BARROSO, Lucas Abreu; MANIGLIA, Elisabete; MIRANDA, Alcir Gursen de (coord.). *A lei agrária nova.* Curitiba: Juruá, 2006. v. 1, p. 25-50.

SCARDOELLI, Dimas Yamada. As polêmicas em torno dos procedimentos fiscais prévios à lavratura do AIIM: uma releitura da fiscalização de tributos. *In:* SALOMÃO, Marcelo Viana; PAULA JÚNIOR, Aldo de Paula (org.). *Processo administrativo tributário:* federal e estadual. São Paulo: MP, 2005. p. 105-127.

SCARDOELLI, Dimas Yamada. *A atividade rural brasileira face ao princípio constitucional tributário da capacidade contributiva*. Orientadora: Elisabete Maniglia. 2004. 168 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de História, Direito e Serviço Social, Universidade Estadual Paulista, Franca, 2004a.

SCARDOELLI, Dimas Yamada. A ética nas obrigações tributárias – algumas reflexões.

Revista jurídica Unicoc, Ribeirão Preto, SP, a. 1, v. 1, n. 1, p. 147-156, jul. 2004b.

SECHI, Leonardo; COELHO, Fernando de Souza; PIRES, Valdemir. *Políticas públicas:* conceitos, casos práticos, questões de concursos. São Paulo: Cengage, 2014.

SECCHI, Leonardo. *Análise de políticas públicas:* diagnóstico de problemas, recomendações de soluções. São Paulo: Cengage, 2019.

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SETORES DA ECONOMIA. *In:* Dicionário financeiro. [*S.l.*], 2023. Disponível em: https://www.dicionariofinanceiro.com/setores-da-economia/. Acesso em: 31 maio 2023.

SILVA, Fábio Pereira da. *Observância tributária:* integrando paradigmas em busca de mais conformidade fiscal. Orientador: Reinaldo Guerreiro. 2015. 203 f. Dissertação (Mestrado em Ciências) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

SILVA, Filipe Piazzi Mariano da. *Tributação e federalismo:* rumo à superação do subdesenvolvimento nacional. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

SILVA, Gildo Rodrigues da; SILVA, Arlindo Carlos Rocha da. Capacidade contributiva: uma análise bibliométrica nos periódicos Capes nos anos de 1988 a 2016. *Revista de Direito Brasileira*, São Paulo, v. 15, n. 6, p. 255-269, set.-dez. 2016.

SILVA, Josué Pereira. *Trabalho, cidadania e reconhecimento*. São Paulo: Annablume, 2008.

SILVA, Pedro Eduardo Pinheiro. *O sistema tributário:* constituição econômica e justiça fiscal. Orientador: Gerd Willi Rothmann. 2010, 245 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. *O direito financeiro e a redução das desigualdades.* Orientador: Fernando Facury Scaff. 2018. 530 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018.

SIQUEIRA, Dirceu Pereira; MOTTA, Ivan Dias da; MENDONÇA, Sandra Maria de Menezes. Desigualdade econômica: uma abordagem sobre distribuição de renda *versus* o mínimo existencial e a renda básica como proposta. *Economic analysis of law review,* Brasília, v. 11, n. 3, p. 28-48, set./dez. 2020.

SOARES, Josemar Sidinei; SOUZA, Maria Cláudia da Silva Antunes de. Sociedade de consumo e o consumismo: implicações existenciais na dimensão da sustentabilidade. *Direito e Desenvolvimento*, João Pessoa, v. 9, n. 2, p. 303-318, ago.-dez. 2018.

SOARES, Marcos Antônio Striquer; FARIA, André Salles de. O mínimo existencial: um instituto liberal ou republicano? *Revista de teorias e filosofias do Estado,* Brasília, v. 2, n. 1, p. 167-182, jan./jun. 2016.

SOUZA, Adriano Boni de. Panorama do agronegócio brasileiro. *In:* GOYOS JÚNIOR, Durval de Noronha; SOUZA, Adriano Boni de; BRATZ, Eduardo (org.). *Direito agrário brasileiro e o agronegócio internacional.* São Paulo: Observador Legal, 2007. p. 27-132.

SOUZA, Celina. Políticas Públicas: uma revisão da literatura. *Sociologias*, Porto Alegre, a. 8, n. 16, p. 20-45, jul.-dez. 2006.

STEIN, Ronei Tiago; MALINSK, Alan; SILVA-REIS, Cristiane Mendes; SOARES, Bruna Lana Campanenute; MOURA, Alesandra dos Santos. *Cadeias produtivas do agronegócio II.* Porto Alegre: Sagah, 2019.

TARTUCE, Flávio. *Responsabilidade civil*. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORMA, Francisco. Afinal de contas, o que é o agronegócio? *DireitoAgrário.com*, [*S.l.*], 2020. Disponível em: direitoagrario.com/afinal-de-contas-o-que-e-o-agronegocio. Acesso em: 12 out. 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. A legitimação da capacidade contributiva e dos direitos fundamentais do contribuinte. *In:* SCHOUERI, Luís Eduardo (org.). *Direito Tributário*: volume 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 429-456.

TORRES, Ricardo Lobo. A Cidadania Multidimensional na Era dos Direitos. *In:* TORRES, Ricardo Lobo (org.). *Teoria dos direitos fundamentais*. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 243-342.

TRENTINI, André Luiz Anrain; TRENTINI, Luciana Pelisser Gottardi. Novos caminhos para a superação da crise ambiental global: uma visão mais ecológica da economia e o repensar das relações socioambientais pela fraternidade. *In*: SOUZA, Maria Cláudia da Silva Antunes de (org.). *O desafio ecológico, econômico e social da sustentabilidade*. Curitiba: Íthala, 2022. p. 79-98.

TRENTINI, Flavia; AGUIAR, Carolina Costa de. O papel da certificação na proteção ambiental realizada pela atividade agrária. *Revista da Faculdade de Direito UFG*, Goiás, v. 38, n. 2, p. 57-79, jul./dez. 2014.

TRENTINI, Flavia. *Teoria geral do direito agrário contemporâneo.* São Paulo: Atlas, 2012.

TRENTINI, Flavia; SAES, Maria Sylvia Macchione. Avaliação da sustentabilidade do Programa Nacional de Produção e Uso do Biodiesel: análise comparativa Polo de Quixadá (CE) x Polo Central (RS). *In:* SCAFF, Fernando Campos; TRENTINI, Flavia; SAES, Maria Sylvia Macchione (org.). *Ensaios sobre os biocombustíveis.* São Paulo: Annablume, 2010a, v. 2, p. 25-49.

TRENTINI, Flavia; SAES, Maria Sylvia Macchione. Conclusões. *In:* TRENTINI, Flavia;

SAES, Maria Sylvia Macchione (org.). *Ensaios sobre os biocombustíveis.* São Paulo: Annablume, 2010b, v. 1, p. 177-178.

TRENTO, Pedro Henrique Belo Lisboa. *Política tributária no século XXI:* entre o consumo, a renda e a justiça. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020.

UNIÃO EUROPEIA. *Desenvolvimento rural:* períodos de programação do desenvolvimento rural anteriores. [*S.l.*], [2012]. Disponível em: https://agriculture.ec.europa.eu/common-agricultural-policy/rural-development/previous-rdp-periods_pt. Acesso em: 10 out. 2023.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO – USP (Ribeirão Preto). Faculdade de Direito de Ribeirão Preto – FDRP. *Projeto 4 Interdisciplinaridade e métodos de pesquisa em direito.* Ribeirão Preto, 2023a. Disponível em: https://www.direitorp.usp.br/pos-graduacao/pesquisa/projetos-de-pesquisa/interdisciplinaridade-e-metodos-de-pesquisa-em-direito/. Acesso em: 21 nov. 2023.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO – USP (São Paulo). Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade – FEA. *O que é economia?* São Paulo, 2023b. Disponível em: https://www.fea.usp.br/economia/graduacao/o-que-e-economia. Acesso em: 31 maio 2023.

UNIVERSIDADE ESTADUAL PAULISTA – UNESP (Franca). Faculdade de Ciências Humanas e Sociais. *Cidadania social e econômica e sistemas normativos.* Franca, 2024. Disponível em: https://www.franca.unesp.br/#!/ensino/pos-graduacao/stricto-sensu/direito/o-programa/institucional/linhas-de-pesquisa/. Acesso em: 10 jan. 2025.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. Capacidade contributiva e taxa. *Revista da Faculdade de Direito da UFPR,* Curitiba, a. 30, n. 30, p. 295-320, 1998.

VALENTIN, Jefferson. *Holding:* estudo sobre a evasão fiscal do ITCMD no planejamento sucessório. São Paulo: Letras Jurídicas, 2021.

VAZ, Paulo Cesar Ruzisca; FERREIRA, Davi Finotti. Tributação da atividade rural – aspectos controvertidos. *In:* OIOLI, Erik Frederico (org.). *Aspectos atuais do direito empresarial:* estudos sobre direito do agronegócio, bancário, infraestrutura, mercado de capitais, societário e tributário. Londrina: Thoth, 2019. p. 189-207.

VEIGA, José Eli da; ZATZ, Lia. *Desenvolvimento sustentável*: que bicho é esse? São Paulo: Autores Associados, 2008.

VIEIRA, Oscar Vilhena; DIMOULIS, Dimitri. *Transformative Constitutions as a tool for social development*. *FGV Direito SP Research Paper Series,* São Paulo, n. 154, p. 01-26, 2018. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/SSRN_ID3197957_code2108569.pdf?abstractid=3197957&mirid=1. Acesso em: 03 mar. 2025.

VITALIS, Aline. Em busca da justiça fiscal: uma leitura atual do princípio da neutralidade. *Revista de finanças públicas, tributação e desenvolvimento,* Rio de Janeiro, v. 6, n. 6, p. 01-36, jan./jun. 2018.

VIVANCO, Antonino Carlos. *Teoria del derecho agrario.* La Plata: Libreria Juridica, 1967.

WASILEWSKI, Dione Jesabel; GABARDO, Emerson. A insuficiência de tributação como fundamento para o afastamento da reserva do possível na garantia do mínimo existencial e da dignidade humana. *Revista brasileira de políticas públicas,* Brasília, v. 11, n. 1, p. 711-731, abr. 2021.

WATANABE, Kassia; SCHMIDT, Carla Maria. A multifuncionalidade da agricultura e suas externalidades positivas para o desenvolvimento local. *In:* CONGRESSO DA SOCIEDADE BRASILEIRA DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E SOCIOLOGIA RURAL, 46, 2008, Rio Branco. Anais [...]. Rio Branco: Sober, 2008. Disponível em: https://ideas.repec.org/p/ags/sbrfsr/113380.html. Acesso em: 11 maio 2023.

WEBER, Thadeu. A ideia de um "mínimo existencial" de J. Rawls. *Kriterion*, Belo Horizonte, n. 127, p. 197-210, jun. 2013.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. *In:* GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (org.). *Solidariedade social e tributação.* São Paulo: Dialética, 2005. p. 53-67.

ZIBETTI, Darcy Walmor; QUERUBINI, Albenir. O direito agrário brasileiro e sua relação com o agronegócio. *Direito e democracia:* revista de divulgação científica e cultural do ISULPAR, Paranaguá, v. 1, n. 1, p. 1-27, jun. 2016. Disponível em: www.isulpar.edu.br/revista/file/130-o-direito-agrario-brasileiro-e-a-sua-relacao-com-o-agronegocio. Acesso em: 12 out. 2021.

ZILVETI, Fernando Aurélio. Capacidade contributiva e mínimo existencial. *In:* SHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (org.). *Direito tributário:* estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 36-47.

ZOCKUN, Maria Helena. Equidade na tributação. *In:* AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e desigualdade.* Belo Horizonte: Casa do Direito, 2017. p. 17-42.

ZYLBERSZTAJN, Decio. À fogueira com os livros de agronegócios. *In:* NEVES, Marcos Fava; ZYLBERSZTAJN, Decio; NEVES, Evaristo Marzabal (org.). *Agronegócio no Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 61-64.