

UNIVERSIDADE ESTADUAL PAULISTA (UNESP) “JÚLIO DE MESQUITA FILHO”

FACULDADE DE CIÊNCIAS E ENGENHARIA

Programa de Pós-Graduação em Agronegócio e Desenvolvimento

UBIRAJARA GARCIA FERREIRA TAMARINDO

TRIBUTAÇÃO NO AGRONEGÓCIO:

UMA ANÁLISE GERAL DOS PRINCIPAIS TRIBUTOS INCIDENTES

Tupã-SP

2017

UBIRAJARA GARCIA FERREIRA TAMARINDO

**TRIBUTAÇÃO NO AGRONEGÓCIO:
UMA ANÁLISE GERAL DOS PRINCIPAIS TRIBUTOS INCIDENTES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Agronegócio e Desenvolvimento da Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Câmpus Tupã, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Agronegócio e Desenvolvimento.

Área de concentração: Agronegócio e Desenvolvimento

Linha de pesquisa: Competitividade de Sistemas Agroindustriais

Orientador: Prof. Dr. Gessuir Pigatto

Coorientadores: Prof. Dr. Sérgio Silva Braga Júnior e Prof. Dr. Fábio Pallaretti Calcini.

Tupã-SP

2017

Ficha catalográfica

T15t

Tamarindo, Ubirajara Garcia Ferreira.

Tributação no Agronegócio: uma análise geral dos principais tributos incidentes / Ubirajara Garcia Ferreira Tamarindo – Tupã, 2017.

260 f.

Dissertação (Mestrado em Agronegócio e Desenvolvimento) – Faculdade de Ciências e Engenharia – Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, 2017.

Orientador: Prof. Dr. Gessuir Pigatto.

Co-orientador: Prof. Dr. Sérgio Silva Braga Júnior.

Co-orientador: Prof. Dr. Fábio Pallaretti Calcini.

1. Tributação. 2. Agronegócio. 3. Produtor Rural. 5. Agroindústria.
4. Competitividade. I. Autor. II. Título.

CDD 338.10981

UBIRAJARA GARCIA FERREIRA TAMARINDO

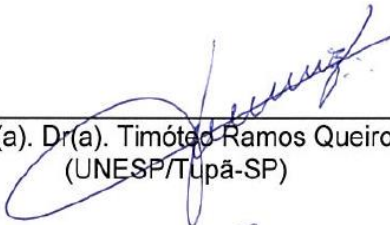
**TRIBUTAÇÃO NO AGRONEGÓCIO: UMA ANÁLISE GERAL DOS
PRINCIPAIS TRIBUTOS INCIDENTES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Agronegócio e
Desenvolvimento (UNESP/Tupã), como requisito para obtenção do título de Mestre.


COMISSÃO EXAMINADORA



Prof(a). Dr(a). Gessuir Pigatto
(Orientador)



Prof(a). Dr(a). Timóteo Ramos Queiroz
(UNESP/Tupã-SP)



Prof(a). Dr(a). Carlos José Caetano Bacha
(USP/Piracicaba-SP)

Dissertação defendida e aprovada em:
12 de setembro de 2017

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho especialmente à minha saudosa filha Maria Laura (*in memoriam*), grande perda sofrida ainda durante os preparativos para este mestrado. Você, minha filha querida e amada, permanecerá sempre em minha memória e, sobretudo, em meu coração! Te amarei por toda a vida!

Dedico também aos meus queridos e amados filhos Stella Beatriz e João Pedro. Amo vocês!

Dedico, finalmente, à minha querida esposa Juliane, pelo suporte, incentivo, força, paciência e, especialmente, pela companhia nos momentos mais difíceis da minha vida. Foi uma grande jornada até aqui, não é mesmo, meu amor? Sem você, minha linda, nada disso teria sido possível! Obrigado! Te amo!

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar e com maior veemência, agradeço a Deus e à Nossa Senhora Aparecida.

Ao professor doutor Gessuir Pigatto, meu amigo e orientador, pela confiança, enorme paciência, generosidade, ensinamentos e, sobretudo, pela orientação segura e competente. Muito obrigado!

Ao professor doutor Sérgio Silva Braga Júnior, meu amigo e coorientador, pelo incentivo, desde o primeiro momento, bem como pela colaboração, conselhos permanentes e alegria contagiante. Muito obrigado!

Ao professor doutor Fábio Pallaretti Calcini, por ter acreditado neste trabalho desde o primeiro contato, assim como, pelos ensinamentos e atenção ímpar na coorientação deste trabalho. Obrigado!

Aos professores doutores Timóteo Ramos Queiroz e Carlos José Caetano Bacha, pela atenção, correções e apontamentos, que muito contribuíram no aperfeiçoamento do presente trabalho. Muito obrigado!

A todos os professores da Faculdade de Ciências e Engenharia da Unesp – Câmpus Tupã, em especial aos (às) professores (as) Wagner Luiz Lourenzani, Guiuliana Aparecida Santini Pigatto, Ana Elisa Bressan Smith Lourenzani, Renato Dias Baptista, Pedro Fernando Cataneo, Cristiane Hengler Corrêa Bernardo, Eduardo Guilherme Satolo, Nelson Russo de Moraes, Sandra Cristina de Oliveira e João Guilherme de Camargo Ferraz Machado, pelos ensinamentos, atenção e, sobretudo, amizade. Muito obrigado!

Aos colegas do mestrado, funcionários da Faculdade de Ciências e Engenharia da Unesp – Câmpus Tupã, pela amizade, convívio, apoio e colaboração durante o programa.

Aos amigos do escritório Ferreira, Luengo e Toniello, Sociedade de Advogados, aos quais saúdo na pessoa do amigo Dr. Mateus Guilherme Rodrigues, pelo inestimável auxílio. Obrigado!

Por fim, especialmente à Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho” (Unesp), pela oportunidade ímpar de realização deste mestrado em Agronegócio e Desenvolvimento.

Muito obrigado!

BRAVA GENTE!

Há poucos dias estive a trabalho em Chapadão do Céu, em Goiás, e me emocionei com o que lá vi. Quilômetros de estradas ladeadas por áreas de soja sem fim, que emendam com as de Chapadão do Sul/MS, e descem para Aparecida do Taboado, correm para oeste e se juntam com as lavouras espetaculares de Bandeirantes e Bodoquena. Ainda no Céu estão canaviais verdejantes que se somam aos de Quirinópolis, e mais os de Costa Rica, Rio Brillhante e Dourados no Mato Grosso do Sul.

Tenho passado por essas estradas há décadas. Há 45 anos vou pescar no Rio Taquari, na boca pantaneira do Coxim, e assisti o Brasil sendo construído com duro trabalho incessante. Vi os primeiros gaúchos chegarem a São Gabriel do Oeste em cima de velhos caminhões de mudança deixando para trás tudo o que tinham, inclusive sua história familiar. Abastecia então o carro em postos precários, onde frentistas eram meninos e meninas de olhos azuis, pés descalços e malvestidos, mas trazendo no rosto a coragem e a determinação de seus pais em plantar o futuro. Eram campos de terra fraca, desprezados pelos tradicionais agricultores do Sudeste. Passo lá agora e vejo centenas de milhares de hectares com a soja bufando, já no "canivete", assim como a que cultivam os bravos sulistas de Rondonópolis, os de Sinop, Sorriso, Lucas do Rio Verde, Sapezal, Tangará da Serra e Juína no Mato Grosso.

Por essas estradas surgiram usinas de açúcar e álcool gerando eletricidade, e em menos de 10 anos criaram milhares de empregos, mudaram as cidades pequenas e médias em comunidades progressistas com IDH invejável, e tudo com a melhor tecnologia do mundo.

Nos últimos meses andei por Não-me-Toque/RS, e lá também as roças de grãos ocuparam todas as terras aptas, vi aves e suínos crescendo em Chapecó/SC, passei por Campo Mourão, por Medianeira e Cafelândia no lindo Paraná e dei graças a Deus pela brava gente que abriu Londrina, Maringá, Cascavel, Ponta Grossa, misturando europeus e asiáticos destemidos com caboclos paulistas e nordestinos num vigor híbrido de empoderamento.

Percorri o mágico Triângulo Mineiro, o sul cafeeiro de Minas e bati em Montes Claros e Janaúba, onde bananais produzem as frutas que consomem os brasilienses. Vi produção de ovos e morango surgindo do nada em Jetibá no Espírito Santo, onde o conilon sacudiu São Gabriel da Palha. Fui a Luís Eduardo Magalhães-BA, que conheci como Mimoso do Oeste há poucas décadas. E lá estão algodoais tão espetaculares quanto os de Campo Verde e Primavera do Leste/MT. Estive em Balsas no sul do Maranhão, Uruçuí no Piauí e lá tem soja e milho abundantes. E rodei pelas pastagens de Chupinguaia e Ji-

Paraná em Rondônia, pela pecuária de corte sustentável de Esperança, no Acre, e de todo Mato Grosso do Sul; bebi o leite que escorre de Goiás e de Minas Gerais para os consumidores de São Paulo e do Rio de Janeiro, vi as frutas exportadas do Ceará e do Rio Grande do Norte, visitei os canaviais produtivos de Alagoas, os cacauzeiros do sul da Bahia, o óleo de palma do Pará, o gado do Rio Grande e testemunhei as duras lutas dos produtores da Amazônia e do Nordeste.

Esta gente extraordinária, mulheres e homens que batalham todos os dias, anos a fio, arrostando dificuldades de toda ordem, estão construindo de fato o nosso Brasil. Quem conhece Ribeirão Preto, Araçatuba, Bauru, São José do Rio Preto, Presidente Prudente, Marília, Assis, sabe disso. Ou Campinas e Jaú, além de Barretos, Bebedouro, São José dos Campos, entre tantas outras grandes cidades paulistas que nasceram e cresceram empurradas pelos bandeirantes modernos que cultivaram suas terras. Passo Fundo e Santa Maria, Caxias e Gramado, Ijuí e Alegrete, no grande Rio Grande do Sul, idem. E também Lages com suas florestas plantadas, ou Joaçaba, Campos Novos e Concórdia em Santa Catarina, e ainda o Paraná inteirinho...Mas quem nunca foi a Rio Verde, Piracanjuba ou Formosa, em Goiás, não sabe do que estamos falando. Ou a Gurupi e Araguaína, no Tocantins, a Santarém e Marabá, no Pará, a Vitória da Conquista, Juazeiro ou Feira de Santana, na Bahia, a todo este imenso sertão brasileiro, não saberá jamais quem faz esse País bombar.

Toda essa brava gente brasileira quer progredir e avançar socialmente, não importando se são pequenos, médios ou grandes. Todos mourejam o dia todo torcendo ora por sol, ora por chuva, e sonham todas as noites com um futuro melhor para seus filhos e netos. E transformam seus sonhos na bela realidade do agronegócio brasileiro pujante e competitivo, sustentável e moderno.

Toda essa gente está preocupada com a brutal crise econômica, social e política em que maus gestores meteram o Brasil. Mas, apesar dessa crise sem precedentes, toda essa gente destemida continuará a plantar, tratar e colher sua soja, seu milho, seu algodão, seu arroz e feijão, seu café, sua cana-de-açúcar, suas frutas e verduras, seu cacau, suas pastagens, sua seringueira, seu tabaco, seu amendoim e seu girassol. Vai transformar grãos em carne de frango, de suínos e em leite e derivados, e pastos em carne bovina. Vai plantar eucaliptos e pinheiros, vai dar mercado para quem produz insumos e serviços, vai fornecer a matéria-prima para a indústria de alimentos e bebidas, de moda, de móveis e de livros. Vai gerar empregos, riqueza e renda. Vai abastecer todos os brasileiros e vai alimentar milhões de estrangeiros. Vai continuar com sua inquebrantável bravura a construir uma grande Nação.

Que Deus os abençoe!

Roberto Rodrigues.

Coordenador do Centro de Agronegócios da Fundação Getúlio Vargas.

16/01/2017.

“Nenhuma nação jamais se tornou próspera por tributar seus cidadãos além de sua capacidade de pagar”

Margareth Thatcher

TAMARINDO, Ubirajara Garcia Ferreira. Tributação no agronegócio: uma análise geral dos principais tributos incidentes. 2017. Número total de folhas: 260. Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Agronegócio e Desenvolvimento da Faculdade de Ciências e Engenharia, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”. Tupã, 2017.

RESUMO

Importante questão relacionada a qualquer empreendimento diz respeito à sua carga tributária, e isso não é diferente com o agronegócio brasileiro. O sistema tributário brasileiro é um dos mais caros e complexos do mundo, chegando a inviabilizar, por si só, diversos empreendimentos. Não obstante os diversos benefícios e políticas governamentais de desonerações tributárias, a realidade demonstra que o agronegócio brasileiro não está imune a tal situação. Diante desse cenário, o correto gerenciamento dos tributos é peça fundamental na administração do empreendimento, notadamente em relação ao gerenciamento do fluxo de caixa e do resultado final, razão pela qual é imperativo que se conheça, em sua amplitude, os tributos incidentes sobre a atividade exercida, especialmente a materialidade da exação; a exata base de cálculo e alíquotas; as hipóteses de diferimento; as reduções de base de cálculo; os créditos; as isenções e imunidades; as deduções permitidas e vedadas; a melhor sistemática de apuração dos tributos e, até mesmo, o entendimento jurisprudencial aplicável às discussões jurídicas que permeiam a relação entre o agro x Fisco. Com isso, o presente trabalho teve por objetivo, na primeira parte, delinear o agronegócio brasileiro e, na sequência, analisar o poder de tributar do Estado, a competência tributária outorgada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a definição e espécies de tributo, a repartição das receitas tributária e os principais tributos que norteiam o direito tributário. Na última etapa, restaram analisados os tributos incidentes sobre a renda e o lucro auferidos pelos produtores rurais e empresários agroindustriais; as contribuições previdenciárias no agronegócio; os tributos incidentes sobre a industrialização, produção, comércio, serviço e exportação decorrentes da atividade rural e da agroindústria; o tributo incidente sobre a propriedade rural; a tributação incidente sobre a cooperativa agropecuária e, por fim, as formas de apuração dos tributos na atividade rural e na agroindústria.

Palavras-Chave: Tributação. Agronegócio. Produtor rural. Agroindústria. Competitividade.

TAMARINDO, Ubirajara Garcia Ferreira. Taxation in agribusiness: a general analysis of the main taxes incidence. Total number of sheets: 260. Master's thesis submitted to the Graduate Program in Agribusiness Development of School of Sciences and Engineering, Universidade Estadual Paulista "Julio de Mesquita Filho". Tupã, 2017.

ABSTRACT

An important issue related to any enterprise relates to its tax burden, and this is no different with Brazilian agribusiness. The Brazilian tax system is one of the most expensive and complex in the world, making it unfeasible for many enterprises. Despite several benefits and government policies of tax relief, the reality shows that Brazilian agribusiness is not immune to such situation. Due to this scenario, the accurate management of taxes is a fundamental part of managing an enterprise, especially in relation to the management of the cash flow and the final result, that is why it is imperative that we have full knowledge of the taxes levied on the practiced activity, especially the materiality of the tax; the exact basis of calculation and rates; the hypotheses of deferral; the reductions in the calculation basis; the credits; exemptions and immunities; allowed and prohibited deductions; the best system of tax calculation, and even the jurisprudential understanding applicable to the legal discussions that permeate the relationship between the agro x tax. Thus, in the first part of this paper, the scope of the present study was to delineate the Brazilian agribusiness and, subsequently, to analyze the State taxation power, the tax jurisdiction granted to the Union, the States, the Federal District and the Municipalities, tax definition and species of, the tax revenue distribution and the main taxes that guide the tax law. In the last stage, we analyzed the taxes levied on income and profit received by rural producers and agroindustrial entrepreneurs; social security contributions in agribusiness; the taxes levied on industrialization, production, trade, service and exports resulting from rural activity and agroindustry; tax levied on rural property; The taxation on the agricultural cooperative and, finally, the forms of calculation of the taxes in the rural activity and in the agroindustry.

Keywords: Taxation. Agribusiness. Rural producer. Agroindustry. Competitiveness.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Principais tributos incidentes no agronegócio.....	05
Figura 2 – Estrutura do Método Analítico.....	13
Figura 3 – Estrutura da dissertação e etapas do Método Analítico.....	15
Figura 4 – Classificação do PIS/PASEP e da COFINS no contexto dos tributos.....	114

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Competência tributária outorgada pelo texto constitucional.....	25
Tabela 2 – Espécies tributárias.....	31
Tabela 3 – Repartição constitucional das receitas tributárias.....	43
Tabela 4 – Exceções ao princípio da anterioridade.....	47
Tabela 5 – Comparação entre regime de lucro real e regime de lucro presumido para o produtor rural pessoa física.....	76
Tabela 6 – Grau de utilização da área para fins de ITR.....	144
Tabela 7 – Incidência sobre o faturamento da agroindústria comum.....	154
Tabela 8 – Incidência sobre o faturamento da agroindústria rudimentar.....	155
Tabela 9 – Incidência sobre o faturamento da agroindústria comum e rudimentar.....	155
Tabela 10 – Cálculo da Contribuição Sindical Rural – ano 2017.....	203

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ADA – Ato Declaratório Ambiental
ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade
AgInt-AREsp - Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial
AI – Agravo de Instrumento
AIE – Área de Interesse Ecológico para a proteção do Ecossistema
APP - Área de Preservação Permanente
ART – Artigo
ARTS. – Artigos
ASA – Área de Servidão Ambiental
CAFIR – Cadastro Fiscal de Imóveis Rurais
CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CAT– Coordenadoria da Administração Tributária
CDA – Certificado de Depósito Agropecuário
CEPEA – Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada
CETAD – Centro de estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil
CF – Constituição Federal
CF/88 – Constituição Federal do ano de 1988
CIP – Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública
COFINS – Contribuição para o financiamento da Seguridade Social
CONFAZ – Conselho Nacional de Políticas Fazendárias
CONJUR – Consultor Jurídico
COSIP – Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública
COSIT – Coordenação-Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal do Brasil
CPC/73 – Código de Processo Civil do ano de 1973
CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN – Código Tributário Nacional
DASN – Declaração Anual do Simples Nacional
DAS – Documento de Arrecadação Simplificada
DARF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais

DIAT – Documento de Informação e Apuração do ITR
DITR – Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
DF – Distrito Federal
DL – Decreto-lei
DOU – Diário Oficial da União
EC – Emenda Constitucional
EMBRAPA – Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária
EPP – Empresa de Pequeno Porte
ESALQ – Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz”
FAP – Fator Acidentário de Prevenção
FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FNDE – Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação
FPAS – Fundo da Previdência e Assistência Social
FUNRURAL – Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural
GIIL – Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa
IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE – Imposto de Exportação
IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas
II – Imposto de Importação
IN – Instrução Normativa
IN’s – Instruções normativas
INC. – Inciso
INCRA – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
IN-RFB – Instrução Normativa Receita Federal do Brasil
INSS – Instituto Nacional do Seguro Social
IOF – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU – Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA – Imposto sobre Veículos Automotores
IR – Imposto de Renda
IRPF – Imposto de Renda da Pessoa Física
IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LC – Lei Complementar
ME – Microempresa
MEI – Microempreendedor Individual
MF – Ministério da Fazenda
MG – Estado de Minas Gerais
MP – Medida Provisória
N/I – Não incidência
NIRF – Número do Imóvel Na Receita Federal
PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PF – Pessoa Física
PIB – Produto Interno Bruto
PIS – Programa de Integração Social
PJ – Pessoa Jurídica
PR – Estado do Paraná
PRONACOOP - Programa Nacional de Fomento às Cooperativas de Trabalho
RAT – Risco Ambiental do Trabalho
RE – Recurso Extraordinário
REXT – Recurso Extraordinário
RE´s – Recursos Extraordinários
RESP – Recurso Especial
RE´s – Recursos Especiais
RFB – Receita Federal do Brasil
RG – Repercussão geral
RICMS – Regulamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
RIR – Regulamento do Imposto de Renda
RITR – Regulamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
RJ – Estado do Rio de Janeiro
RL – Reserva Legal
RPPN – Reserva Particular do Patrimônio Natural

RPS – Regulamento da Previdência Social
RS – Estado do Rio Grande do Sul
S/A – Sociedade Anônima
SC – Estado de Santa Catarina
SCP – Sociedade em Conta de Participação
SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SENAI – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SENAR – Serviço Nacional de Aprendizagem Rural
SENAT – Serviço Nacional de Aprendizado do Transporte
SESC – Serviço Social do Comércio
SESI – Serviço Social da Indústria
SEST – Serviço Social do Transporte
SF – Senado Federal
SIMEI – Simples Nacional do Microempreendedor individual
SIMPLES – Sistema Integrado de Pagamento de Imposto e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte
SIPT – Sistema de Preços de Terras
SP – Estado de São Paulo
SPS – Secretaria de Previdência Social
SRF – Secretaria da Receita Federal do Brasil
STF – Supremo Tribunal Federal
STJ – Superior Tribunal de Justiça
TIPI – Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
TRF– 1ª – Tribunal Regional da Primeira Região
TRF– 3ª – Tribunal Regional da Terceira Região
USP – Universidade de São Paulo
UNESP – Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”
VTN – Valor da Terra Nua
VTNT – Valor da Terra Nua Tributável
WA – Warrant Agropecuário
ZFM – Zona Franca de Manaus

SUMÁRIO

	Pag.
1. INTRODUÇÃO	1
1.1. Contextualização do agronegócio e justificativa do trabalho.....	1
1.2. Síntese dos objetivos e delimitações do trabalho.....	9
2. METODOLOGIA	11
2.1. Corte metodológico.....	14
2.2. Estrutura da dissertação.....	14
3. REFERENCIAL TEÓRICO	16
3.1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: PANORAMA GERAL	16
3.1.1. O Poder de tributar do Estado.....	17
3.1.2. Competência para instituição de tributo.....	21
3.1.3. Tributo.....	28
3.1.3.1. Espécies tributárias.....	30
3.1.3.2. Imposto.....	32
3.1.3.3. Taxa.....	33
3.1.3.4. Contribuição de melhoria.....	36
3.1.3.5. Empréstimo compulsório.....	37
3.1.3.6. Contribuições.....	38
3.1.4. Repartição das receitas tributárias.....	41
3.1.5. Principais princípios que norteiam o Direito Tributário.....	44
3.1.5.1. Princípio da legalidade.....	45
3.1.5.2. Princípio da anterioridade.....	46
3.1.5.3. Princípio da irretroatividade.....	48
3.1.5.4. Princípio da isonomia.....	49
3.1.5.5. Princípio da vedação ao confisco.....	50
3.1.5.6. Princípio da liberdade de tráfego.....	51
3.1.5.7. Princípio da uniformidade geográfica.....	52
3.1.5.8. Princípio da capacidade contributiva.....	53
3.1.5.9. Princípio da transparência fiscal.....	54
3.1.5.10. Princípio da não cumulatividade.....	54
3.1.5.11. Princípio da seletividade.....	55
3.1.5.12. Princípio da não diferenciação tributária.....	55
3.2. ATIVIDADE RURAL	58
3.2.1. Conceito legal de atividade rural, produtor rural e agroindústria.....	58
4. RESULTADOS	64
4.1. TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA E O LUCRO LÍQUIDO	64
4.1.1. Imposto sobre a renda da pessoa física.....	64
4.1.2. Imposto sobre a renda do produtor rural pessoa física.....	68

4.1.2.1. Receita e despesas da atividade rural.....	68
4.1.2.2. Compensação de prejuízos.....	70
4.1.2.3. Atividade rural no exterior por residente no Brasil.....	71
4.1.2.4. Atividade rural no Brasil por residente no exterior.....	72
4.1.2.5. Apuração do resultado da exploração da atividade rural.....	73
4.1.2.6. Opção pelo arbitramento da base de cálculo a razão de 20%.....	74
4.1.2.7. Opção pelo lucro real.....	77
4.1.2.8. Obrigatoriedade de apresentação da declaração anual.....	79
4.1.2.9. Carnê-leão x demonstrativo da atividade rural.....	79
4.1.2.10. Contratos agrários de arrendamento e parceria rural.....	80
4.1.2.11. Ganho de capital na venda de imóvel rural e outros ativos.....	87
4.1.2.12. Equiparação do produtor pessoa física à pessoa jurídica.....	93
4.1.3. Imposto sobre a renda do produtor pessoa jurídica.....	94
4.1.3.1. Lucro real.....	95
4.1.3.2. Lucro presumido.....	98
4.1.3.3. Lucro arbitrado.....	99
4.1.3.4. Depreciação, amortização e exaustão.....	100
4.1.3.5. Compensação de prejuízos.....	105
4.1.3.6. Ganho de capital na venda de imóvel na pessoa jurídica.....	106
4.1.3.7. Distribuição de lucros ou dividendos na pessoa jurídica.....	109
4.1.3.8. Simples e Mei.....	111
4.1.4. PIS/Pasep e COFINS.....	113
4.1.4.1. Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.....	120
4.1.4.2. Análise do PIS/Cofins no Agronegócio.....	121
4.1.5. Contribuição Sobre o Lucro Líquido (CSLL)	134
4.2. TRIBUTAÇÃO SOBRE A PROPRIEDADE RURAL.....	138
4.2.1. Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)	138
4.2.1.1. Cobrança, fiscalização e destinação do ITR.....	139
4.2.1.2. Cobrança do ITR de imóvel situado em mais de um município.....	140
4.2.1.3. Contribuinte do ITR.....	140
4.2.1.4. Base de cálculo e alíquotas do ITR.....	142
4.2.1.5. Imunidade e isenção ao ITR.....	145
4.3. TRIBUTAÇÃO PREVIDENCIÁRIA.....	150
4.3.1. Análise das contribuições previdenciárias no agronegócio.....	153
4.3.1.1. Produtor rural pessoa jurídica e agroindústrias.....	153
4.3.1.2. Produtor rural pessoa física.....	161
4.3.1.3. Funrural.....	166
4.3.1.4. Inconstitucionalidades em relação a pessoa jurídica.....	173
4.3.1.5. A Medida Provisória nº 793, o Programa de Regularização Tributária Rural e a Resolução do Senado Federal nº 15/2017.....	176

4.4. TRIBUTAÇÃO SOBRE A PRODUÇÃO, COMÉRCIO E SERVIÇO.....	180
4.4.1. IPI.....	180
4.4.2. ICMS.....	183
4.4.2.1. Alíquota interna, interestadual e definição do local de pagamento..	187
4.4.2.2. Análise do ICMS no agronegócio.....	190
4.4.3. Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza (ISSQN)	195
4.5. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL.....	202
4.5.1. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal	203
4.6. COOPERATIVA AGROPECUÁRIA: ANÁLISE DE SUA TRIBUTAÇÃO....	205
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	214
REFERÊNCIAS.....	223
ANEXOS.....	237

1. INTRODUÇÃO

1.1. Contextualização do agronegócio e justificativa do trabalho

O conceito de agronegócio ou *agribusiness* foi desenvolvido, no ano de 1957, pelos pesquisadores norte-americanos John Davis e Ray Goldberg, da Universidade de Harvard, quando da realização de um estudo com base na matriz insumo-produto, e consiste, para estes autores, na soma total de todas as operações envolvendo a produção e distribuição de suprimentos agrícolas, das operações de produção nas unidades agrícolas, do armazenamento, processamento e distribuição dos produtos e itens produzidos a partir deles (DAVIS; GOLDBERG, 1957; NEVES, 2016).

No que concerne ao Brasil, o agronegócio constitui a base econômica de muitos estados e municípios brasileiros e, atualmente, representa um dos mais importantes setores da economia nacional. E, partindo de uma abordagem sistêmica, Lourenzani e Lourenzani (2006) afirmam que o agronegócio pode ser visto como uma cadeia produtiva que envolve desde a fabricação de insumos, a produção nos estabelecimentos agropecuários, o processo de transformação nas agroindústrias, a distribuição dos produtos agroindustriais até o consumo.

Com efeito, o termo agronegócio só passou a ser adotado em meados da década de 1990 (ARAÚJO, 2009). E a sua importância, atualmente, para o desenvolvimento socioeconômico do País, é inegável, visto que se tornou um dos líderes mundiais na produção e exportação de produtos rurais e agroindustriais. Nessa direção, além de primeiro produtor e exportador em diversos produtos, assim como grande potência no desenvolvimento de tecnologias para o agronegócio, é certo afirmar ainda que o Brasil possui o maior potencial mundial para a produção de alimentos, notadamente, em razão da grande disponibilidade de terras agricultáveis, água e condições climáticas propícias à produção rural. Países como a China e a Índia, por exemplo, já não possuem áreas significativas para a expansão da produção rural (NEVES, 2016).

Nesse contexto, e segundo o Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada - CEPEA, da Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz” (ESALQ), da Universidade de São Paulo - USP, o PIB do agronegócio foi de R\$ 1,44 trilhão em 2016, fechando o ano com um crescimento de 4,48% em relação ao ano anterior (CEPEA, 2016). Com isso, o agronegócio representa, na atualidade, em torno de 22% do PIB nacional.

De se destacar, ainda, a importância do agronegócio no balanço de pagamentos do País, tendo em vista que representa parte significativa do total das exportações brasileiras.

Entre fevereiro de 2016 e janeiro de 2017, por exemplo, as exportações do agronegócio brasileiro alcançaram a cifra de US\$ 85,82 bilhões. Em relação às exportações totais do período, o agronegócio participou com 45,4% entre fevereiro de 2015 e janeiro de 2016. Por sua vez, os principais setores exportadores do agronegócio no período foram: complexo soja, com 30,0% de participação; carnes, com 16,9%; complexo sucroalcooleiro, com 13,8%; produtos florestais, com 12,1%; e café, com 6,4%. Por outro lado, as importações do agronegócio totalizaram US\$ 13,98 bilhões entre fevereiro de 2016 e janeiro de 2017 (BRASIL, 2017a; BRASIL, 2017b).

Além desses importantes aspectos econômicos, sua relevância é destacada por Pigatto e Barcelos (2015) também do ponto de vista social e de suprimento alimentar, por fomentar a produção de alimentos para a sociedade, bem como, por demandar enorme quantidade de trabalhadores, permitindo a empregabilidade de parte significativa da mão de obra nacional e, ainda, por gerar a dinâmica de atividades de inovação e tecnologia, que o tornam, por exemplo, destaque e referência no desenvolvimento e produção de biocombustível, insumos, etc.

Não padece dúvida, portanto, que o agronegócio desempenha um papel de destaque no desenvolvimento econômico e social, de modo que, em termos sistêmicos, proporciona direta e indiretamente relações e elos estratégicos entre diferentes cadeias produtivas (PIGATTO; BARCELOS, 2015).

Entretanto, não obstante os diversos problemas políticos, econômicos e, especialmente de infraestrutura, a produção, industrialização e comercialização de produtos rurais mantêm seus ritmos de crescimento, sobretudo, no mercado externo.

Nesse panorama, enquanto o Brasil ainda sofre com a excessiva burocracia, carga tributária complexa e onerosa e, sobretudo, falta de infraestrutura, não é equivocado afirmar que a competitividade do agronegócio brasileiro decorre, especialmente, das condições climáticas favoráveis do País, da quantidade e qualidade de terras agricultáveis e de água, assim como do espírito empreendedor e inovador dos produtores rurais e agroempresários, somados ao trabalho de instituições de ensino e de pesquisas (públicas e privadas), como é o caso da Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária – Embrapa, que buscam desenvolver novas tecnologias para obtenção de melhores resultados de produção, organização e comercialização.

Todas essas razões, por si só, já justificam a importância da opção pelo estudo sistematizado da tributação incidente sobre um dos mais importantes setores da economia nacional.

Aliás, impende registrar que parte significativa do sucesso do agronegócio brasileiro, que tem enorme vocação para a exportação, deve-se também à implementação de políticas governamentais de desoneração fiscal, como é o caso da concessão de imunidades, isenções, alíquota zero, diferimentos, reduções de base de cálculo, créditos, depreciação, amortização, exaustão e compensação de prejuízos fiscais, principalmente em relação aos bens que compõem a cesta básica e dos produtos destinados ao mercado internacional.

Tanto isso é verdade que, no tocante às exportações, por exemplo, não incide ICMS sobre as operações e prestações que destinem mercadorias ao exterior, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, a teor do que determina o art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988a).

Ainda em relação ao ICMS, pode-se citar, também, a regra de isenção contida no artigo 3º, parágrafo único, incisos I e II, da Lei Complementar nº 87/96¹, também conhecida como “Lei Kandir” e ou Lei Geral do ICMS, que afasta a cobrança do imposto sobre a saída de mercadoria, realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada à empresa comercial exportadora, inclusive *tradings*, ou a outro estabelecimento da mesma empresa, bem como, a armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Há imunidade ainda em relação ao IPI (art. 153, § 3º, III, da CF/88; art. 18, II, do Regulamento do Imposto sobre Produtos industrializados - RIPI; art. 39 da Lei nº 9.532/97) e às contribuições sociais² e de intervenção no domínio econômico³ (art. 149, § 2º, I, da

AGRAVO REGIMENTAL EM MANDADO DE SEGURANÇA - LIMINAR - REQUISITOS AUSENTES – TRIBUTÁRIO – ICMS – OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS – GRÃOS – ISENÇÃO – DECRETO ESTADUAL N. 11.803/2005 – OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DESTINADAS A AUXILIAR A FISCALIZAÇÃO – CONSONÂNCIA COM A LEI COMPLEMENTAR N. 87 /96 – DECISÃO MANTIDA – RECURSO NÃO PROVIDO. Conforme entendimento do STJ, "o Decreto Estadual 11.803/2005, do Estado do Mato Grosso do Sul, instituiu Regime Especial de Controle de Fiscalização relativo às operações de exportação e de saída de mercadoria, estabelecendo uma obrigação tributária acessória, destinada a auxiliar a fiscalização do ICMS, mediante o acompanhamento da movimentação das respectivas mercadorias até sua efetiva exportação. O referido Decreto Estadual não instituiu tributo, nem tampouco criou impedimento de que os agricultores e empresas do ramo pratiquem a exportação da soja com a isenção do ICMS prevista na Lei Kandir. Logo, a instituição de regime especial de fiscalização das mercadorias destinadas à exportação não afronta as disposições contidas no art. 155, II, § 2º, X, a, da Constituição Federal e no art. 3º do Lei Complementar n. 87 /96, que contemplam a isenção do ICMS em tais operações". Ausentes a fumaça do bom direito e o risco de dano irreparável, não há razões para deferir o medido liminar. TJ-MS - Agravo Regimental AGR 14106327120158120000 MS 1410632-71.2015.8.12.0000 (TJ-MS) - Data de publicação: 20/10/2015.

² Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/09/2003 a 31/12/2006 ZONA FRANCA DE MANAUS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. ART. 149, § 2º, I, DA CF. As receitas provenientes da comercialização de produtos para a Zona Franca de Manaus são equiparadas a receitas de exportações por força do art. 4º do Decreto-Lei nº. 288/67, razão pela qual são imunes à incidência da contribuição previdenciária nos termos do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. TRADING COMPANIES. EXPORTAÇÃO INDIRETA. IMUNIDADE. ART. 149. Se a empresa entrega sua produção rural por meio de *trading companies*, que providenciam sua exportação, incide a norma imunizante do inciso I, §2º do art. 149 da CF. Recurso Voluntário Provido. (CARF, Ac. 2403-002.238).

CF/88), bem como isenção em relação ao ISSQN (imposto sobre serviços de qualquer natureza) sobre a exportação de serviços ao exterior (art. 156, III, c/c § 3º, inciso II, da CF/88, e art. 2º, I, c/c parágrafo único, da LC 116, de 31 de julho de 2003), do PIS/Pasep (art. 5º, I, da Lei nº 10.637/02 [BRASIL, 2002d]); art. 14, § 1º, da MP 2.158-35/01; art. 45, II, do Decreto nº 4.524/02) e da COFINS (art. 7º, da LC 70/91; art. 6º, I, da Lei nº 10.833/03 [BRASIL, 2003b]; art. 45, II, do Decreto nº 4.524/02).

Contudo, na prática, tanto os empresários agroindustriais quanto os produtores rurais têm encontrado enormes dificuldades para se beneficiarem de algumas dessas desonerações, notadamente em razão de obstáculos que os Estados impõem, por exemplo, na recuperação de créditos de ICMS.

Ainda assim, esses incentivos fiscais, somados à *expertise* produtiva e condições climáticas favoráveis, têm destacada participação no aumento exponencial das exportações de produtos rurais e agroindustriais, e, conseqüentemente, no sucesso do agronegócio brasileiro.

Não obstante a implementação dessas importantes desonerações fiscais, não significa que os atores do agronegócio estão imunes à observância de regras complexas para a escrituração fiscal e apuração de tributos, assim como da alta carga tributária atualmente vigente, que contribui sobremaneira para o aumento dos custos financeiros, operacionais e na diminuição da eficiência e da competitividade de produtos e serviços brasileiros.

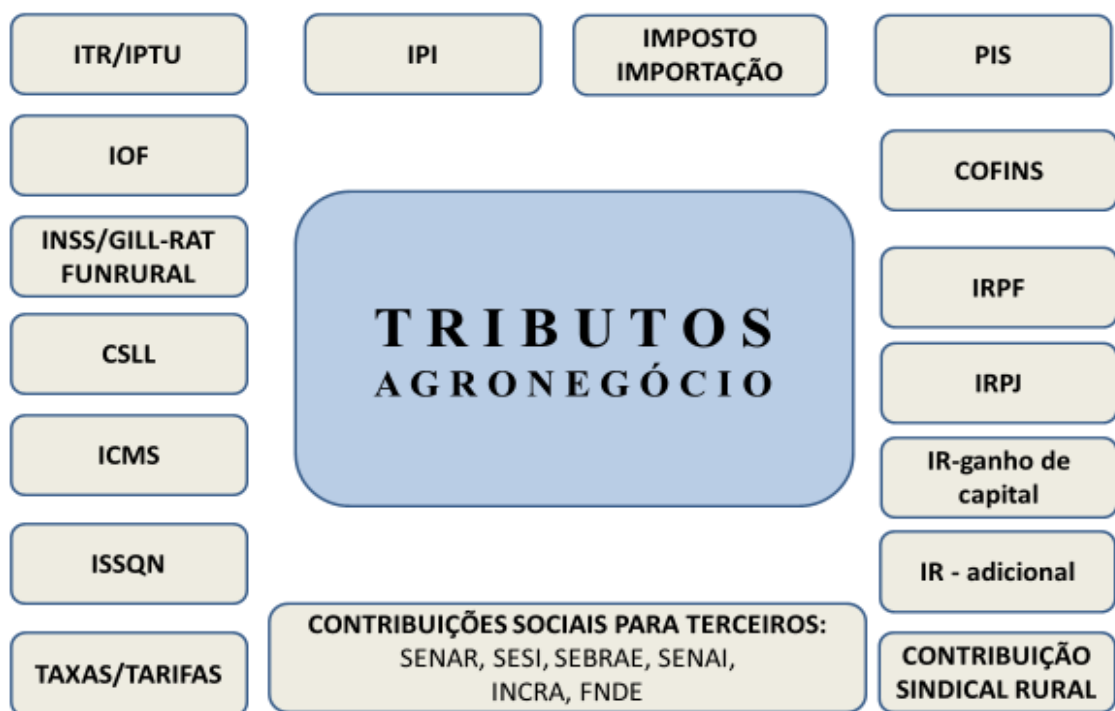
Nesse aspecto, Bacha (2014) aponta que os principais tributos incidentes sobre a agropecuária e agroindústria são: imposto sobre a propriedade territorial (ITR); contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS); contribuição ao programa de integração social do trabalhador (PIS); imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS); imposto sobre produtos industrializados (IPI); contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) e outras contribuições sociais previdenciárias (SENAR, GIIL-RAT, FNDE, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE) devidas por produtores rurais pessoa física e jurídica; imposto de renda sobre a pessoa física e pessoa jurídica (IRPF e IRPJ);

³ STF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO RE 566259 RS (STF) - Data de publicação: 12/08/2010 - Ementa: CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO DA IMUNIDADE À CPMF INCIDENTE SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS RELATIVAS A RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO ESTRITA DA NORMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I - O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é claro ao limitar a imunidade apenas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação. II - Em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador. III - A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência - movimentações financeiras - não se confunde com as receitas. IV - Recurso extraordinário desprovido.

contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) e imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

Incide, ainda, IR e CSLL sobre os resultados (lucro/lucro líquido) decorrentes de exportações, bem como, em regra, II, IPI, ICMS, PIS/PASESP, COFINS, IOF, AFRMM - Adicional de Frete para a Renovação da Marinha Mercante⁴, Taxa de Utilização do SISCOMEX e demais tarifas aduaneiras, em relação à importação de insumos e de matérias primas, conforme sintetizado na Figura 1.

Figura 1. Principais tributos incidentes no agronegócio.



Fonte: Autor

Assim, o ambiente é de incidência de diversos tributos sobre as atividades do agronegócio brasileiro, que “recaem sobre o faturamento, o lucro, a folha de pagamentos e a circulação de mercadorias, gerando tanto altos custos financeiros quanto operacionais, graças aos inúmeros deveres acessórios que são impostos ao contribuinte, no sentido de apurar e declarar os tributos de sua responsabilidade” (SOUZA; STICCA, 2011, p. 771).

⁴ O AFRMM é um instrumento de ação político-governamental que destina-se a atender aos encargos da intervenção da União no apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileiras. O Fato Gerador do AFRMM é o início efetivo da operação de descarregamento da embarcação em porto brasileiro. O AFRMM é calculado sobre a remuneração do transporte aquaviário, aplicando-se as seguintes alíquotas: 25% na navegação de longo curso; 10% na navegação de cabotagem; e 40% na navegação fluvial e lacustre, quando do transporte de granéis líquidos nas regiões Norte e Nordeste (BRASIL, 2017a).

A título de exemplo, Barros (2008, p. 01) já destacava o quanto o agronegócio é expressivo na arrecadação de tributos para o País:

A carga tributária no Brasil chega a cerca de 36% do PIB, cerca de R\$ 550 bilhões/ano, muito acima da observada em países em estágio equivalente de desenvolvimento. A agropecuária brasileira (dentro da porteira/segmento primário) contribui com 4% - ou cerca de R\$ 22 bilhões/ano - dessa carga (a tributária total do País). Isso corresponde a um ônus de cerca de 13% do PIB do segmento. Além disso, o restante do agronegócio (agroindústria e distribuição) arca com cerca de R\$ 80 bilhões ou cerca de 20% do PIB desses segmentos. Em seu todo, portanto, o agronegócio recolhe cerca de R\$ 103 bilhões ou 18% do seu PIB para o fisco.

Nesse contexto, não por caso Lazzarotto e Roessing (2008, p. 2) pontuam que “a incidência tributária no setor agroindustrial brasileiro é a mais elevada dentre os países do Mercosul e da União Europeia.

Dessa forma, as tentativas de o governo implementar desonerações fiscais, “nas etapas iniciais da cadeia produtiva, não têm sido suficientes para reerguer os seguimentos mais prejudicados com fatores climáticos e econômicos internacionais, atravancando o crescimento ainda maior da produção e das exportações, principalmente de produtos agrícolas de maior valor agregado processados no próprio país” (SOUZA; STICCA, 2011, p. 771).

Esse quadro, é inegável, acaba retirando fôlego do produto brasileiro, de modo que os produtores e empresários agroindustriais precisam lançar mão de muito trabalho e criatividade para superarem essas dificuldades e obterem eficiência e vantagem competitiva.

Corroborando essas assertivas, estudos realizados pelo Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal do Brasil (CETAD), órgão do Ministério da Fazenda (BRASIL, 2015c), indicam que a carga tributária brasileira bruta, que é o valor de todos os tributos pagos pelos contribuintes na proporção do PIB do País, atingiu 32,66% em 2015, ante um percentual de 32,42% em 2014, indicando variação positiva de 0,24 pontos percentuais. Aliás, o aumento da carga tributária é recorrente desde o fim da década de 1990.

Em complemento, o referido estudo realizado pelo CETAD indica ainda que a União respondeu por 68,26% do total arrecado de tributos no Brasil em 2015; os governos estaduais, por 25,37%; e os governos municipais, por 6,37% (BRASIL, 2015c).

Constata-se, assim, que o contribuinte brasileiro sofre com a alta carga tributária imposta, notadamente, em razão do nível dos serviços públicos ofertados em contrapartida.

Por sua vez, especificamente em relação ao agronegócio, não é diferente o cenário de alta carga tributária, assim como de regulação complexa, muitas vezes tornando obscura

para os produtores e empresários agroindustriais a melhor forma contratual a ser aplicada em seus negócios (HARET, 2015).

A respeito dessa complexidade, Torquato (2013) aponta que, segundo pesquisa desenvolvida pela empresa de auditoria e consultoria PriceWaterHouseCoopers (PWC) em conjunto com o Banco Mundial, uma empresa brasileira gasta aproximadamente 2.600 horas por ano somente para se adequar à legislação tributária.

Diante desse cenário, o correto gerenciamento dos tributos é peça deveras fundamental na administração do empreendimento rural, notadamente em relação ao fluxo de caixa e lucro, razão pela qual é imperativo que se conheça, em sua amplitude, os tributos incidentes sobre a atividade exercida, especialmente a materialidade da exação; a exata base de cálculo e alíquotas; as hipóteses de diferimento; as reduções de base de cálculo; os créditos; as isenções e imunidades; as deduções permitidas e vedadas; a melhor sistemática de apuração dos tributos e, até mesmo, o entendimento jurisprudencial aplicável às discussões administrativas e jurídicas que permeiam a relação agro x Fisco.

Assim, em razão dos impactos financeiros que os tributos provocam no negócio, não basta ao produtor rural entender apenas de gado ou de *commodities*, mas também de direito e, em especial, de tributos (HARET, 2015).

Ao lado disso tudo, faz-se necessário destacar que a correta compressão da tributação incidente pode evitar o pagamento a maior de tributo, ou, até mesmo, a menor, circunstância essa que autoriza a autuação fiscal com a exigência de multas, correções, juros e encargos, bem como a atribuição de responsabilidade de ordem criminal aos sócios e responsáveis tributários. É o que estabelece, por exemplo, os artigos 168-A (apropriação indébita previdenciária) e 337-A (sonegação de contribuição previdenciária), do Código Penal, e a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define crimes contra a ordem tributária, econômicas e contra as relações de consumo.

Portanto, o correto gerenciamento dos tributos propicia a adequada condução fiscal do negócio, bem como traz possibilidades de economia financeira, permitindo ganho de eficiência e de competitividade.

Dissertando a respeito, Von Wallis, da Universidade de Munique, e também magistrado da Suprema Corte Tributária da Alemanha, citado por Martins (1998), afirma que a legislação tributária permite ao contribuinte fazer uso na sua vida profissional das possibilidades de economizar impostos e de dirigir suas atividades conforme os preceitos tributários. Com isso, o referido magistrado afirma que ninguém é obrigado a escolher, entre várias formas legais e possíveis, aquela que seja sujeita a impostos mais altos; a

possibilidade de uma estruturação que, em face da legislação tributária, seja mais favorável corresponde ao interesse justo do contribuinte e reconhecido pela ordem jurídica.

De forma semelhante, Carvalho, Lima e Thomé (2015) afirmam que o levantamento e disposição dos tributos objetiva contribuir com a análise da complexa estrutura tributária brasileira no agronegócio e sua incidência nas atividades produtivas do setor, constituindo uma ferramenta importante no processo de gestão financeira da firma.

Todos os argumentos que foram apresentados neste introito reconduzem-nos à premissa acenada, ou seja, é essencial que os produtores rurais e empresários agroindustriais estejam atentos a cada um dos tributos que incidem sobre a atividade e o elevado número de obrigações acessórias, de forma que possam planejar suas atividades com o objetivo de minimizar os impactos financeiros dos custos tributários a que estão submetidos em todas as etapas da cadeia produtiva (SOUZA; STICCA, 2011).

Por outro lado, Bacha (2014) aponta para o fato de que poucos estudos existem mensurando a dimensão da carga tributária sobre cadeias do agronegócio, assim como, que a maior dificuldade dos estudos é identificar, com precisão, as alíquotas, base de cálculo, créditos, desonerações fiscais e a melhor sistemática de cobrança de tributos, que variam de produto para produto e podem variar também de estado para estado.

O mesmo pode-se dizer em relação ao conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito público e privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios e pelas demais leis ordinárias, complementares, medidas provisórias, etc.

Corroborando todas essas assertivas, foi realizada uma revisão bibliográfica sistematizada – RBS em bases de dados acadêmicos (Periódico Capes), não obtendo resultado a partir dos “strings”: “tributação” and “produtor rural”; “imposto” and “produtor rural”; “taxation” and “produtor rural”; “imposto de renda” and “produtor rural”; “imposto” and “agronegócio”; e “tributo” and “imposto”. Diante desse cenário, tentou-se, de maneira subsidiária, buscas no portal Google Scholar que, por seu turno, indicou, a princípio, 1.680 itens. Não obstante, após detida análise dos resumos e das introduções, apenas 28⁵ artigos apresentaram, de fato, algum referencial teórico relacionado com o objetivo específico da presente pesquisa e, sobretudo, com a tributação no agronegócio brasileiro. Contudo, nenhum desses trabalhos analisava de forma ampla a tributação incidente sobre o

⁵ A relação dos referidos artigos é apresentada no Anexo 1.

agronegócio, mas sim, apenas aspectos gerais e ou específicos em relação a determinada cadeia ou cultura.

Dessa maneira, constata-se que são regulares estudos da administração, economia, engenharia, sociologia e saúde, por exemplo, acerca das atividades do agronegócio. Contudo, o mesmo não se verifica com a tributação, a despeito de a sua incidência provocar relevantes impactos sobre o setor, assim como, especificamente, no fluxo de caixa, lucro e na eficiência e competitividade do empreendimento.

De fato, a literatura acerca da tributação no agronegócio brasileiro não é ampla. Em sua grande maioria, se concentra nas normas do regime geral de incidência tributária.

Ao pé destas considerações, e por ser a tributação uma das formas mais expressivas de interferência e impacto no empreendimento, pode-se afirmar que o tema abordado é relevante, assim como, dos menos abordados pela literatura científica, justificando, portanto, o estudo contemporâneo e sistematizado dos principais tributos incidentes sobre o agronegócio.

1.2. Síntese dos objetivos e delimitações do trabalho

Este trabalho é norteado pela seguinte temática: a tributação como umas das formas mais expressivas de interferência e impacto no empreendimento, e traz as seguintes questões de investigação: a) o que é e como funciona o Sistema Tributário Nacional, especialmente o processo de elaboração de norma jurídica tributária? b) quais os principais tributos incidentes sobre o agronegócio brasileiro? c) como incidem esses tributos sobre os principais atores e atividades do agronegócio brasileiro? d) quais as formas de apuração desses tributos? e) como a jurisprudência administrativa e judicial, especialmente do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, vêm decidindo as principais questões tributárias em relação à tributação no agronegócio?

Portanto, é no contexto da análise eminentemente legal e jurisprudencial acerca da tributação que onera o agronegócio brasileiro que este trabalho se insere.

Nesse cenário, e a partir da análise sistemática da Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988, assim como, de princípios e da teoria de direito, da legislação federal tributária, da doutrina jurídica e da jurisprudência administrativa e judicial, tem por objetivo geral analisar, do ponto de vista legal e jurisprudencial, o cenário mais amplo e preciso acerca da incidência tributária que onera os principais atores e atividades do agronegócio, notadamente desde a definição e análise de

tributo e do Sistema Tributário Nacional, até a identificação e estudo das principais espécies e regras tributárias de apuração.

No que concerne aos objetivos específicos, pretende-se, na segunda parte, analisar:

1. os tributos incidentes sobre a renda e o lucro auferidos pelos produtores rurais e empresários agroindustriais;
2. as contribuições previdenciárias no agronegócio e as principais discussões judiciais respectivas;
3. os tributos incidentes sobre a industrialização, produção, comércio, serviço e exportação decorrentes da atividade rural e agroindustrial;
4. a tributação incidente sobre a propriedade rural;
5. a contribuição sindical rural;
6. a tributação incidente sobre a cooperativa agropecuária; e
7. as formas de apuração dos tributos na atividade rural e agroindustrial.

Contudo, não se tem a pretensão de esgotar o tema, bem como realizar o cotejamento analítico e comparado das normas de incidência em face de modelos estrangeiros, assim como de outras áreas científicas. Não se pretende, ainda, realizar uma análise econômica do direito. Da mesma forma, o objeto de pesquisa não visa analisar todas as especificidades tributárias de cadeias e ou culturas, assim como regras amplas e específicas de planejamento tributário, mas, do ponto de vista legal e jurisprudencial, as principais normas constitucionais e federais acerca da exação fiscal que onera o agronegócio, possibilitando, com isso, apresentar a tributação vigente em um contexto detalhado e contemporâneo.

2. METODOLOGIA

O presente trabalho possui uma abordagem qualitativa, de objetivo descritivo, podendo ainda ser classificado como de revisão bibliográfica e documental. As informações apresentadas neste trabalho foram obtidas por meio de revisão da Constituição Federal, de princípios de direito, da teoria do direito, de leis (ordinárias, complementares e medidas provisórias), do Código Tributário Nacional, de decretos federais, de instruções normativas e resoluções federais, de soluções de consulta federais, e, finalmente, de decisões judiciais e administrativas.

Portanto, a presente pesquisa centra-se nas regras do direito e no sistema do direito positivo que versa acerca dos principais tributos que oneram o agronegócio.

Além disso, houve especial revisão das diretrizes doutrinárias da professora doutora Florence Cronemberger Haret Drago (2015 e 2016), assim como dos professores doutores Carlos José Caetano Bacha (2014), Fabio Pallaretti Calcini (2014, 2016 e 2017), André Ricardo Passos de Souza (2011), Ralph Melles Sticca (2011), Marcos Fava Neves (2016) e Pedro Einstein dos Santos Anceles (2012).

Ressalte-se, ademais, que a análise sistemática do direito positivo, que é o direito posto, consubstanciado nas leis, ou seja, compreendido como o universo das normas jurídicas vigentes no ordenamento jurídico, dar-se-á pela Dogmática Jurídica e, sobretudo, pela adoção da linguagem científica pertinente à ciência do direito, razão pela qual será adotado também o método analítico, que resulta do exame sistemático das normas jurídicas positivas, dos princípios de direito, da teoria do direito, da doutrina e da jurisprudência (administrativa e judicial) em face dos fatos que se pretende analisar: *in casu*, os tributos e as regras de incidência que oneram o agronegócio.

Nesse contexto, a função do interprete é buscar o verdadeiro sentido e aplicação da norma jurídica, e isso se dá, principalmente, por meio da teoria do direito, que fornece os instrumentos necessários à interpretação e, sobretudo, busca do sentido, alcance e efetiva aplicação da norma jurídica, seja no campo abstrato (com a prescrição de uma hipótese e consequência), seja ao caso concreto (aplicação a um determinado caso). E a Figura 2 ilustra a sistemática metodológica adotada neste trabalho, tendo como ponto de partida a análise de normas e princípios constitucionais, já que a Constituição Federal, lei maior e ou pedra fundamental do ordenamento jurídico brasileiro, reúne o conjunto de regras que rege a estrutura e o funcionamento da República Federativa do Brasil, e deve ser seguida e observada por todos, notadamente quando da elaboração de leis. Portanto, em nosso País,

existe, de fato, uma hierarquia de leis, e a Constituição Federal ocupa o topo do sistema jurídico, de modo que qualquer estudo legal deve começar, impreterivelmente, pelo texto constitucional, já que todas as leis estão subordinadas a este.

Na sequência, passar-se-á à análise da legislação federal aplicável às hipóteses que se pretende estudar, como é o caso, por exemplo, das leis complementares e ordinárias, medidas provisórias, decretos, instruções normativas, resoluções, regulamentos, etc., que, por sua vez, devem extrair seus fundamentos de validade da Constituição. Ou seja, esse arcabouço jurídico deve se adequar às normas e diretrizes traçadas pela lei maior. E caso isso não ocorra, ou seja, em caso de uma norma jurídica afrontar o texto constitucional, o Poder Judiciário brasileiro, por meio do controle de constitucionalidade, busca adequá-la ou retirá-la do ordenamento jurídico.

Realizada a análise da legislação federal, o próximo passo é verificar se essas normas estão de acordo com o texto constitucional, ou seja, se não existe inconstitucionalidade formal e material.

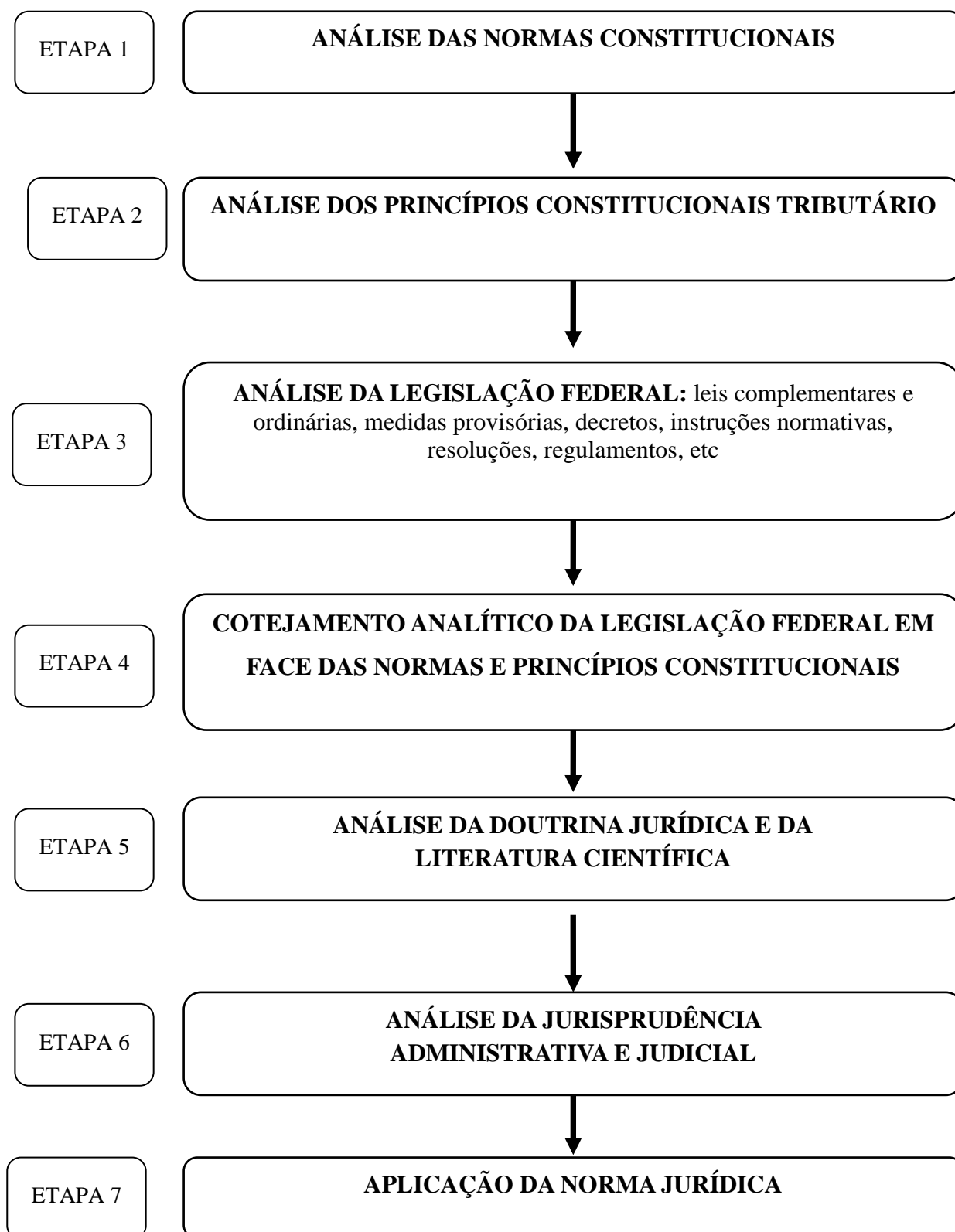
Na sequência, busca-se analisar a doutrina, que são estudos científicos que auxiliam na interpretação das relações humanas, sociais, econômicas, filosóficas e do próprio direito, assim como, na elaboração de normas jurídicas.

Na última etapa, passa-se à análise da jurisprudência, que é o conjunto de decisões e ou orientações que demonstram como o poder judiciário e ou as cortes administrativas estão interpretando e aplicando determinada norma jurídica em face de um caso concreto. E no que concerne às questões tributárias, Torres (2013, p. 1) afirma que:

[...] a jurisprudência galgou espaço de capital importância na teoria das fontes do direito e, ainda que não seja fonte primária, e equipare-se à legalidade na função de inovar regras para futuro, seus conteúdos são normas individuais e concretas com eficácia *inter partes* e, como atos jurídicos públicos, concorrem para a formação do “direito vivo”, naquilo que concerne à orientação das expectativas dos destinatários do sistema tributário e à própria reprodução normativa dos órgãos da administração ou da jurisdição. Nesse sentido, a jurisprudência constitui uma garantia contra a instabilidade, na forma de *certeza do direito* e meio de “orientação” das condutas individuais. [...]. Embora o Brasil não adote o *common law*, nosso sistema jurídico confere relevância aos precedentes jurisprudenciais e demonstra uma clara tendência a considerá-los vinculantes, a exemplo do que preconizam as Leis 11.418/2006 e 11.672/2008 que inseriram no Código de Processo Civil (CPC) a regulamentação a respeito dos recursos repetitivos e o regime de repercussão geral. As súmulas e os artigos 475, parágrafo 3º; 518, parágrafo 1º; 543-A; 543-B; 557 e 741, parágrafo único, todos do CPC, denotam a importância das decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Supremo Tribunal Federal (STF).

Após todas essas etapas – que, de forma resumida, representam grande parte da metodologia tradicional de interpretação e aplicação do direito -, é possível alcançar a norma jurídica que prevalece no ordenamento jurídico e, sobretudo, aplicá-la ao caso concreto.

Figura 2. Estrutura do Método Analítico (MA).



2.1. Corte metodológico

Em razão de o presente trabalho não ter a pretensão de analisar de maneira minudente todo o sistema tributário que onera o agronegócio, notadamente porque cada estado, o Distrito Federal e os municípios possuem legislação específica acerca do ICMS, ISSQN, IPTU e contribuições de melhoria, assim como em relação a taxas e tarifas de sua competência, para tornar este trabalho possível optou-se por analisar as principais normas de competência federal que versam acerca dos impostos e contribuições que incidem sobre a renda, lucro, lucro líquido, patrimônio, previdência, seguridade social, industrialização, comércio, serviço, sindicalização patronal rural e cooperativa agropecuária. Esse arcabouço, por si só, representa a maior parte da tributação que onera o agronegócio.

Portanto, como existe um número enorme de detalhes acerca da tributação incidente sobre o setor, não analisar-se-á as especificidades das legislações locais, mas, tão somente, os impostos e as contribuições que possuem regramento federal, assim como as regras federais (normas gerais) em relação ao ICMS e ISSQN no contexto do agronegócio.

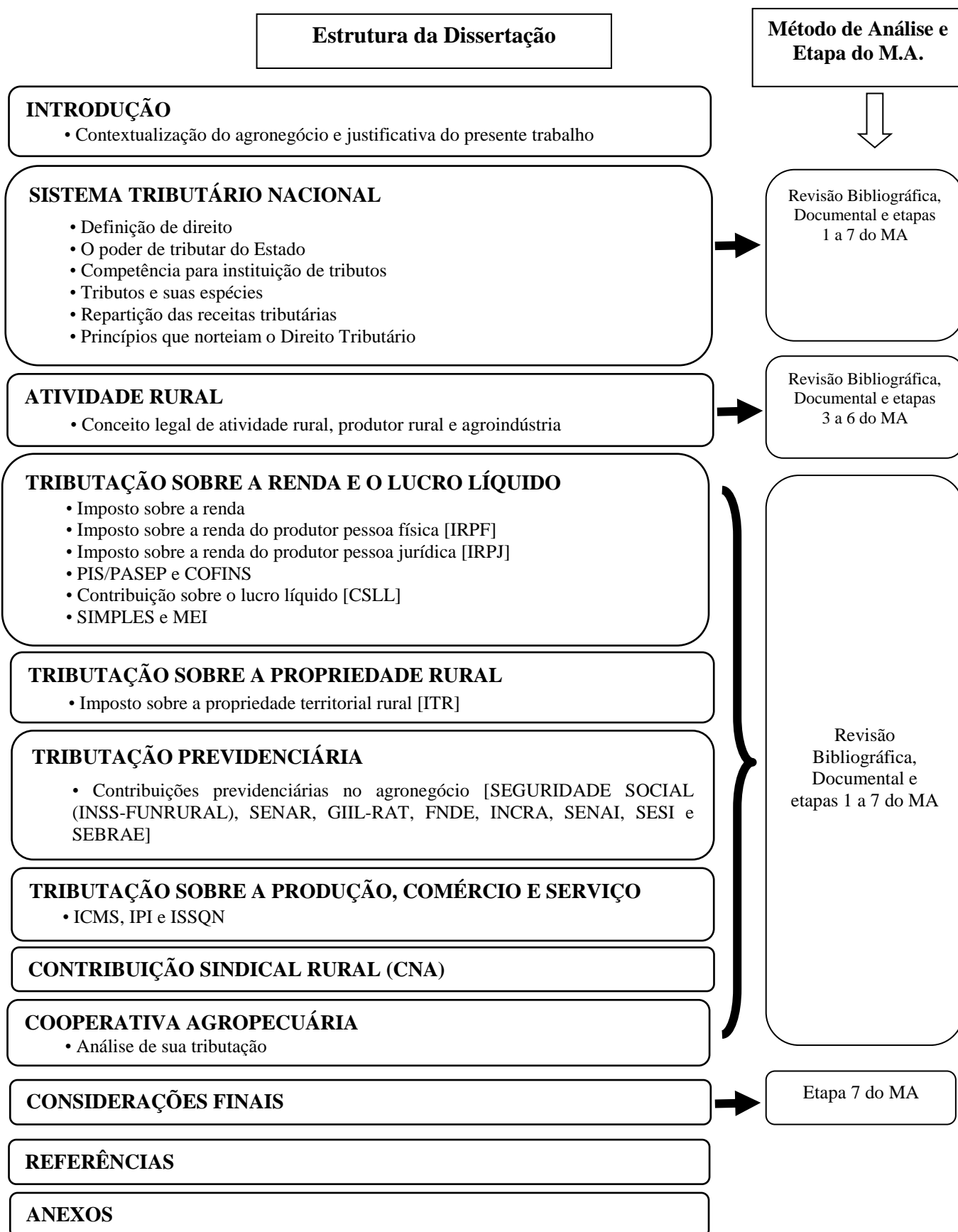
2.2. Estrutura da dissertação

A estrutura da dissertação é sintetizada na Figura 3, de modo que na introdução foi realizada a contextualização do agronegócio brasileiro e a justificativa do presente estudo. Na sequência, o trabalho apresenta o aporte teórico utilizado para delinear o direito, o poder de tributar do Estado e o Sistema Tributário Nacional, com especial enfoque para a definição de tributo e suas espécies, competência tributária, repartição das receitas tributárias e os principais princípios que norteiam o direito tributário brasileiro.

Na etapa seguinte, foram apresentados o conceito legal de atividade rural, produtor rural e agroindústria, assim como, a tributação incidente sobre a renda, lucro, lucro líquido, patrimônio, previdência, seguridade social, industrialização, comércio e serviço. Será objeto de análise também a contribuição sindical rural e a tributação incidente sobre uma cooperativa agropecuária.

Na parte final, foram apresentadas as considerações finais, referências bibliográficas e anexos.

Figura 3. Estrutura da dissertação e etapas do Método Analítico (MA).



3. REFERENCIAL TEÓRICO

3.1. Sistema Tributário Nacional: panorama geral

Antes de delinear o Sistema Tributário Nacional, bem como, o próprio direito tributário, faz-necessário conceituar o próprio direito, pois, como muito bem adverte Marquezi Júnior (2016), todo estudo científico que tem como objeto o direito positivo não pode olvidar de alguns conceitos e premissas, dentre as quais destaca-se a finalidade do ordenamento jurídico, o estudo sistemático de suas normas e o próprio conceito de direito. Aliás, o “direito existe para disciplinar relações intersubjetivas, não havendo normas jurídicas dirigidas às coisas”, de modo que não há como iniciar o estudo analítico de um de seus ramos sem a sua devida compreensão (MARQUEZI JÚNIOR, 2016, p. 19).

Não obstante o enorme debate teórico a respeito da visão do direito, notadamente entre doutrinas de orientação sociologista ou realista, positivismo jurídico e teorias jurismaturalistas, Diniz (1999a, p. 72) pontua que:

O direito deve ser visto em sua dinâmica como uma realidade que está em perpétuo movimento, acompanhando as relações humanas, modificando-se, adaptando-se às novas exigências e necessidades da vida, inserindo-se na história, brotando do contexto cultural. A evolução da vida social traz em si novos fatos e conflitos, de maneira que os legisladores, diariamente, passam a elaborar novas leis; juízes e tribunais constantemente estabelecem novos precedentes e os próprios valores sofrem mutações, devido ao grande e peculiar dinamismo da vida. Estamos envolvidos por um mundo circundante que, além de nós, contém inúmeros objetos, sendo o direito um deles. O direito é um dado que abrange diferentes experiências que se completam, sejam elas históricas, antropológicas, sociológicas, psicológicas, axiológicas etc. Grande é a sua complexidade constitutiva. A experiência jurídica contém uma imensidão de dados heterogêneos. Está, de há muito tempo, superada a concepção de que o Direito seria constituído apenas por normas. Sua constituição é muito mais complexa do que simples redução a um conjunto normativo. Abrange diversas experiências (históricas, antropológicas, sociológicas, axiológicas) que se completam.

Para Kelsen (1998, p. 4), em sua obra ‘Teoria Pura do Direito’, o direito é “uma ordem normativa da conduta humana, ou seja, um sistema de normas que regulam o comportamento humano. Com o termo “norma” se quer significar que algo deve ser ou acontecer, especialmente que um homem se deve conduzir de determinada maneira”.

Outra importante definição é apresentada por Reale (2012, p. 2), para quem pode-se dizer, "sem maiores indagações, que o Direito corresponde à exigência essencial e indeclinável de uma convivência ordenada, pois nenhuma sociedade poderia subsistir sem um mínimo de ordem, de direção, de solidariedade".

Portanto, o direito é, de fato, um conjunto de normas jurídicas que disciplina as relações humanas e, por consequência, organizam e viabilizam a vida em sociedade.

Quanto ao direito tributário, grande área objeto deste trabalho, trata-se, em síntese, do ramo do direito que reúne toda a legislação tributária, notadamente se ocupando das relações entre o Fisco e os contribuintes, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder (MACHADO, 2014).

Por sua vez, o Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas que organizam toda a estrutura da tributação nacional, notadamente os princípios, limitações ao poder de tributar, tributos e suas espécies, competência tributária outorgada à União, Estados-membros e aos Municípios, repartição das receitas tributárias, etc.

Nesse contexto, e antes de caracterizar os principais tributos incidentes sobre a atividade rural do produtor pessoa física e jurídica, é preciso contextualizar alguns elementos do processo de produção de normas jurídicas sobre tributação. Não obstante, não se tem a pretensão de realizar uma investigação pormenorizada de todos os tópicos que permeiam o sistema tributário nacional, mas sim, de aspectos introdutórios, que, por sua vez, possibilitará uma visão geral da estrutura de tributação nacional.

3.1.1. O Poder de tributar do Estado

A palavra Estado, em um contexto ligado à sociedade política, e que surgiu pela primeira vez na obra “O Príncipe”, de Maquiavel, é definida por De Cicco e Gonzaga (2008, p. 43) como uma “instituição organizada política, social e juridicamente, que ocupa um território definido e, na maioria das vezes, sua lei maior é a Constituição. É dirigido por um governo soberano, reconhecido interna e externamente, sendo responsável pela organização e pelo controle social, pois detém o monopólio legítimo do uso da força e da coerção”.

De fato, como conhecemos atualmente, o Estado é o centro do poder e do ordenamento jurídico, de um povo situado em determinado território (DALLARI, 1998a).

Nessa trajetória, Ribeiro (2012, p. 13), com base na teoria coercitivista defendida por Hans Kelsen, relata que o ordenamento jurídico se faz sustentar por uma maior força:

[...] material: econômica, financeira e, finalmente, policial e militar. E é justamente o Estado o detentor desse *imperium*, como poder de decisão unilateral, o qual só veio a surgir na modernidade, fazendo frente às ordens de coordenação das relações contratuais, tais como as vivenciadas pela sociedade feudal. Esse poder supremo do Estado traduziria o próprio conceito de soberania sob uma ótica interna: poder exercido genericamente sobre a sociedade nacional. Tem-se que o Estado deve primar sobre qualquer outra pessoa jurídica, tanto as subordinadas – da ordem interna – como as superpostas – as autoridades internacionais – posto que, conquanto as instituições internacionais possam ser tidas como superiores na hierarquia jurídica resultam, todavia, inferiores na hierarquia da força.

Diante desse poder de *imperium*, portanto, é que o Estado exige o pagamento de tributo de seus jurisdicionados que, por sua vez, está ligado fundamentalmente à necessidade de se obter recursos para a realização de suas atividades, às quais estão ligadas à essência do conceito de Estado (CARVALHO; LIMA; THOMÉ, 2015).

Nessa mesma linha, Baleeiro (2004) afirma que o Estado, para satisfazer os compromissos assumidos ou determinados pelo ordenamento jurídico, deve exercer atividades financeiras, ou seja, obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às suas necessidades.

Portanto, tendo a cobrança de tributos como principal fonte de receitas públicas para atendimento de seus objetivos fundamentais, e exercendo sua soberania, o Estado tributa (MACHADO, 2014; SABBAG, 2015).

Não é por outra razão que Baleeiro (1999, p. 01) afirmou que o “tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida”.

De outro lado, para Machado (2014, p. 27) nos dias atuais “já não é razoável admitir-se a relação tributária como relação de poder, e por isto mesmo devem ser rechaçadas as teses autoritaristas”.

Contudo, é o próprio Estado, exercendo sua soberania e poder de coerção, que elabora a lei a ser observada pelos jurisdicionados, e com isso dita as regras de tributação. Mas isso não lhe confere, como outrora, o poder absolutista sobre o patrimônio do contribuinte.

Nesse ponto, Carrazza (2012, p. 433) leciona que:

[...] foi só a partir da Idade Média, por influência da doutrina cristã e da concepção dos “direitos naturais”, que começaram a surgir alguns documentos (como a *Magna Charta*, de 1215) declarando a existência de direitos individuais, que até o monarca devia respeitar. Tais direitos, porém, só passaram a ser considerados limitadores do poder do estado no século XVIII, com o advento do chamado constitucionalismo. Realmente, são as Constituições que tolhem a *plenitudo potestatis* do estado; são elas que, em última análise, moldam e disciplinam o exercício dos poderes públicos. Antônio de Sampaio Dória é igualmente do mesmo parecer: “Eis o objeto das Constituições: a composição do poder público, sua estruturação, o que podem e o que não podem”.

A Constituição brasileira também acolheu esta ideia central de sujeição e acomodamento do estado ao Direito. Aliás, seu Título II, principalmente o Capítulo I nele contido, que dá nome “Dos Direitos e Deveres Individuais Coletivos”, inspira-se no famosíssimo *Bill of Rights* (imposto, em 1688, à realeza da Inglaterra) e na célebre “Declaração universal dos Direitos do Homem e do Cidadão”, de 26.8.1789, que os revolucionários franceses, não sem uma ponta de orgulho, consideram “a reaqusição dos títulos perdidos pela Humanidade”.

A esse respeito, a Constituição Federal brasileira possui um número expressivo de dispositivos normativos que consagram os direitos fundamentais do Homem e suas garantias, que limitam a ação e desígnios do Estado, proibindo-o de prejudicá-lo, bem como obriga-o a conduzir as suas ações no “interesse público primário” (CARRAZZA, 2012). Portanto, os direitos nela enumerados e protegidos “formam o mínimo de exigências para que todos possam viver e desenvolver livremente suas atividades lícitas” (CARRAZZA, 2012, p. 434).

Corroborando essas premissas, o Supremo Tribunal Federal, que é o órgão de cúpula do Poder Judiciário brasileiro, incumbindo a ele, precipuamente, a guarda da Constituição⁶, nos termos do art. 102 da CF/88, já assentou reiteradas vezes que:

O Estado não pode legislar abusivamente, eis que todas as normas emanadas do Poder Público – Tratando-se, ou não, de matéria tributária – Devem ajustar-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do substantive *due process of law* (CF, art. 5º, LIV). O postulado da proporcionalidade qualifica-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais. Hipótese em que a legislação tributária reveste-se do necessário coeficiente de razoabilidade. [RE 200.844 AgR, rel. min. Celso de Mello, j. 25-6-2002, 2ª T, DJ de 16-8-2002]. g.n.

Na mesma direção:

A administração tributária, por isso mesmo, embora podendo muito, não pode tudo. É que, ao Estado, é somente lícito atuar, “respeitados os direitos individuais e nos termos da lei” (CF, art. 145, § 1º), consideradas, sobretudo, e para esse específico efeito, as limitações jurídicas decorrentes do próprio sistema instituído pela Lei Fundamental, cuja eficácia – que prepondera sobre todos os órgãos e agentes fazendários – restringe-lhes o alcance do poder de que se acham investidos, especialmente quando exercido em face do contribuinte e dos cidadãos da República, que são titulares de garantias impregnadas de estatura constitucional e que, por tal razão, não podem ser transgredidas por aqueles que exercem a autoridade em nome do Estado. STF. HC Nº 93.050-6/RJ. REL. MIN. CELSO DE MELLO. DJ 01/08/2008. g.n.

O Poder Público, especialmente em sede de tributação, não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente 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

⁶ A FORÇA NORMATIVA DA CR E O MONOPÓLIO DA ÚLTIMA PALAVRA, PELO STF, EM MATÉRIA DE INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL. O exercício da jurisdição constitucional – que tem por objetivo preservar a supremacia da Constituição – põe em evidência a dimensão essencialmente política em que se projeta a atividade institucional do STF, pois, no processo de indagação constitucional, assenta-se a magna prerrogativa de decidir, em última análise, sobre a própria substância do poder. No poder de interpretar a Lei Fundamental, reside a prerrogativa extraordinária de (re)formulá-la, eis que a interpretação judicial acha-se compreendida entre os processos informais de mutação constitucional, a significar, portanto, que “A Constituição está em elaboração permanente nos Tribunais incumbidos de aplicá-la”. Doutrina. Precedentes. A interpretação constitucional derivada das decisões proferidas pelo STF – a quem se atribuiu a função eminente de “guarda da Constituição” (CF, art. 102, *caput*) – assume papel de essencial importância na organização institucional do Estado brasileiro, a justificar o reconhecimento de que o modelo político-jurídico vigente em nosso País confere, à Suprema Corte, a singular prerrogativa de dispor do monopólio da última palavra em tema de exegese das normas inscritas no texto da Lei Fundamental. ADI 3.345, REL. MIN. CELSO DE MELLO, J. 25-8-2005, 20-8-2010.

necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico 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. ADI 2.551 MC-QO, REL. MIN. CELSO DE MELLO, J. 2-4-2003.

Em relação ao poder de tributar, a Constituição Federal brasileira, nos arts. 150 a 152, impôs várias restrições à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, constituindo-se estas nos principais limites constitucionais à imposição tributária. A propósito dessas restrições, vale a transcrição do voto proferido pelo ministro decano do Supremo Tribunal Federal Celso de Mello, nos autos da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.661-DF, cujos mandamentos deveriam ser observados de maneira estrita pelo Estado:

A controvérsia instaurada na presente causa sugere e estimula reflexões que me levam, uma vez mais, a reafirmar, na linha de decisões que proferi nesta Suprema Corte (RTJ 144/435-436, Rel. Min. CELSO DE MELLO – RE 428.354/RS, Rel. Min. CELSO DE MELLO, v.g.), que os desvios inconstitucionais do Estado, no exercício do seu poder de tributar, geram, na ilegitimidade desse comportamento do aparelho governamental, efeitos perversos, que, projetando-se nas relações jurídico-fiscais mantidas com os contribuintes, deformam os princípios que estruturam a ordem jurídica, subvertem as finalidades do sistema normativo e comprometem a integridade e a supremacia da própria Constituição da República.

Cumprido assinalar, por isso mesmo, que o caso ora em exame justifica, plenamente, que se reiterem tais asserções, pois é necessário advertir que a prática das competências impositivas por parte das entidades políticas investidas da prerrogativa de tributar não pode caracterizar-se como instrumento, que, arbitrariamente manipulado pelas pessoas estatais, venha a conduzir à destruição ou ao comprometimento da própria ordem constitucional.

A necessidade de preservação da incolumidade do sistema consagrado pela Constituição Federal não se revela compatível com pretensões fiscais contestáveis do Poder Público, que, divorciando-se dos parâmetros estabelecidos pela Lei Magna, busca impor ao contribuinte um estado de submissão tributária absolutamente inconvincente com os princípios que informam e condicionam, no âmbito do Estado Democrático de Direito, a ação das instâncias governamentais.

Bem por isso, tenho enfatizado a importância de que o exercício do poder tributário, pelo Estado, deve submeter-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que institui, em favor dos contribuintes, decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.

O fundamento do poder de tributar – tal como tem sido reiteradamente enfatizado pela jurisprudência desta Suprema Corte (RTJ 167/661, 675-676) - reside, em essência, no dever jurídico de estrita fidelidade dos entes tributantes ao que imperativamente dispõe a Constituição da República.

Cabe lembrar, neste ponto, consideradas as observações que venho de fazer, a clássica advertência de OROSIMBO NONATO, consubstanciada em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (RE 18.331/SP), em acórdão no qual aquele

eminente e saudoso Magistrado acentuou, de forma particularmente expressiva, à maneira do que já o fizera o Chief Justice JOHN MARSHALL, quando do julgamento, em 1819, do célebre caso “McCulloch v. Maryland”, que “o poder de tributar não pode chegar à desmedida do poder de destruir” (RF 145/164 - RDA 34/132), eis que - como relembra BILAC PINTO, em conhecida conferência sobre “Os Limites do Poder Fiscal do Estado” (RF 82/547-562, 552) - essa extraordinária prerrogativa estatal traduz, em essência, “um poder que somente pode ser exercido dentro dos limites que o tornem compatível com a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria e com o direito de propriedade” (grifei).

Daí a necessidade de rememorar, sempre, a função tutelar do Poder Judiciário, investido de competência institucional para neutralizar eventuais abusos das entidades governamentais, que, muitas vezes deslembadas da existência, em nosso sistema jurídico, de um verdadeiro “estatuto constitucional do contribuinte”, consubstanciador de direitos e garantias oponíveis ao poder impositivo do Estado (Pet 1.466/PB, Rel. Min. CELSO DE MELLO, “in” Informativo/STF nº 125), culminam por asfixiar, arbitrariamente, o sujeito passivo da obrigação tributária, inviabilizando-lhe, injustamente, o exercício de atividades legítimas, o que só faz conferir permanente atualidade às palavras do Justice Oliver Wendell Holmes, Jr. (“The power to tax is not the power to destroy while this Court sits”), em “dictum” segundo o qual, em livre tradução, “o poder de tributar não significa nem envolve o poder de destruir, pelo menos enquanto existir esta Corte Suprema”, proferidas, ainda que como “dissenting opinion”, no julgamento, em 1928, do caso “Panhandle Oil Co. v. State of Mississippi Ex Rel. Knox” (277 U.S. 218). É por isso que não constitui demasia reiterar a advertência de que 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, pois este dispõe, nos termos da própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos (ou ilicitudes) cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos editados pelas instâncias governamentais. STF - ADI 4661 -MC / DF - Ministro Celso de Mello - 20/10/2011.

3.1.2. Competência para instituição de tributo

Como muito bem enuncia Becho (2015), para compreendermos o direito tributário brasileiro em sua estrutura é indispensável ter o firme conhecimento da importância da Constituição Federal. E, no Brasil, de fato, a matéria tributária recebeu importante destaque na Constituição que, em síntese conclusiva, pode ser definida como o conjunto de regras que rege a estrutura e o funcionamento Estado.

Com efeito, é o que patente nos mostra Pinho (2001, p. 10-11), ao afirmar que a Constituição:

[...] é a lei fundamental de organização do Estado, ao estruturar e delimitar os seus poderes políticos. Dispõe sobre os principais aspectos da sua estrutura. Trata das formas de Estado e de governo, do sistema de governo, do modo de aquisição, exercício e perda do poder político e dos principais postulados da ordem econômica e social. Estabelece os limites de atuação do Estado, ao assegurar respeito aos direitos individuais. O Estado, assim como seus agentes, não possui poderes ilimitados. Devem exercê-los na medida em que lhes foram conferidos pelas normas jurídicas, respondendo por eventuais abusos a direitos individuais.

Dallari (2010, p. 310), com sua precisa lição, define a Constituição como:

[...] a declaração da vontade política de um povo, feita de modo solene por meio de uma lei que é superior a todas as outras e que, visando à proteção e à promoção da dignidade humana, estabelece os direitos e as responsabilidades fundamentais dos indivíduos, dos grupos sociais, do povo e do governo.

Por seu turno, Diniz (1997, p. 15) explica as razões da supremacia da Constituição:

Sê-lo-á no sentido teórico, ou seja, por ser ela norma-origem, por não existir outra acima dela. Inegável é a sua supremacia em relação às demais normas da ordenação jurídica, desde que reconhecida pelo destinatário (Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário), que cumprirá, ou não, as suas disposições e, também, no sentido sociopolítico, pelo povo, titular do poder constituinte, exercendo, ou não, o direito à desobediência civil, visto que a Constituição deve manifestar a emergência das forças políticas ou sociais dentro da sociedade, sendo, portanto, politicamente, decorrente de uma decisão política fundamental, identificando-se com o conteúdo político-social, considerado como ideal. Tal reconhecimento conduziria ao controle de constitucionalidade pelos agentes estatais. A supremacia da Constituição se justificaria para manter a estabilidade social, bem como a imutabilidade relativa de seus preceitos, daí haver uma entidade encarregada da guarda da Constituição, para preservar sua essência e os princípios jurídicos. O órgão jurisdicional tem por função primacial controlar a constitucionalidade das leis, verificando a correspondência do ato normativo diante do texto constitucional.

Nesse contexto, o ordenamento jurídico deve se compatibilizar, bem como, extrair o seu fundamento de validade, da norma fundamental constitucional (BÜTTENBENDER, 2002). Caso contrário, ter-se-á uma norma jurídica e ou ato administrativo, inconstitucional.

A respeito da compatibilização vertical, Silva (1999, p. 49) leciona que a inconstitucionalidade aqui apontada:

Ocorre com a produção de atos legislativos ou administrativos que contrariem normas ou princípios da constituição. O fundamento dessa inconstitucionalidade está no fato de que do princípio da supremacia da constituição resulta o da compatibilidade vertical das normas da ordenação jurídica de um país, no sentido de que as normas de grau inferior somente valerão se forem compatíveis com as normas de grau superior, que é a constituição. As que não forem compatíveis com ela são inválidas, pois a incompatibilidade vertical resolve-se em favor das normas de grau mais elevado, que funcionam como fundamento de validade das inferiores. Essa incompatibilidade vertical de normas inferiores (leis, decretos etc.) com a constituição é o que, tecnicamente, se chama inconstitucionalidade das leis ou dos atos do Poder Público, e que se manifesta sob dois aspectos: (a) formalmente, quando tais normas são formadas por autoridades incompetentes ou em desacordo com formalidades ou procedimentos estabelecidos pela constituição; (b) materialmente, quando o conteúdo de tais leis ou atos contraria preceito ou princípio da constituição.

Assim, todas as normas jurídicas e atos administrativos devem estrita obediência aos comandos estabelecidos no texto constitucional, notadamente, as normas em matéria tributária. Por sua vez, a atual Constituição, sétima na história do País, promulgada em 5 de outubro de 1988, e norma fundamental do ordenamento jurídico brasileiro, estabeleceu nos arts. 145 a 162 a estrutura constitucional do Sistema Tributário Nacional. É no texto

constitucional que se encontram, por exemplo, os princípios gerais em matéria tributária; a lista taxativa de tributos federais, estaduais e municipais; as normas de competência tributária; as limitações constitucionais ao poder de tributar⁷, bem como, as regras de repartição das receitas tributárias entre a União, Estados, Municípios e o Distrito Federal.

Daí poder-se-á dizer que o início de qualquer estudo acerca da produção de normas jurídicas sobre tributação no Brasil deve começar, impreterivelmente, pela análise sistemática do texto constitucional, “pois o Sistema Tributário Nacional é totalmente constitucionalizado” (PEIXOTO, 2008, p. 350).

A respeito da mencionada repartição das receitas tributárias, o art. 1º da Constituição Federal estabelece a união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal. O Estado brasileiro, portanto, é um Estado Federal (CARRAZZA, 2012).

Entretanto, como adverte Kfourir Jr (2010, p. 29), “a União não se confunde com a República Federativa do Brasil, pois enquanto a República é o todo – abrangendo além da União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios – a União compreende a esfera federal, com atribuições próprias”.

Dissertando acerca da forma federativa adotada no Brasil, Alexandrino e Paulo (2014, p. 03) registram que:

Um dos principais corolários da forma de Estado adotada no Brasil – forma federativa – é a existência de diversas esferas políticas atuando coordenadamente em um mesmo território, conforme atribuições e competências rigidamente traçadas diretamente pelo texto constitucional (da Constituição Federal). Assim, coexistem harmonicamente, no Estado federado brasileiro, a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios, como pessoas políticas isonômicas e autônomas, dotadas de competência legislativa plena, capazes, portanto, de editar atos normativos primários sobre as matérias a elas atribuídas pelas Constituição da República.

Segundo Kfourir Jr. (2010, p. 29), para que haja autonomia “de fato são imprescindíveis os recursos financeiros, de forma que cada ente possa desempenhar suas atribuições, sem estar submetido ao poder financeiro do outro, o que violaria o próprio pacto federativo”.

⁷ As limitações constitucionais ao poder de tributar são o conjunto de princípios e demais regras disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária, bem como das imunidades. O art. 146, II, da CF/1988 regula as limitações constitucionais ao poder de tributar reservadas à lei complementar, até então carente de formal edição. (...) A Suprema Corte, guardiã da CF, indicia que somente se exige lei complementar para a definição dos seus limites objetivos (materiais), e não para a fixação das normas de constituição e de funcionamento das entidades imunes (aspectos formais ou subjetivos), os quais podem ser veiculados por lei ordinária, como sois ocorrer com o art. 55 da Lei 8.212/1991, que pode estabelecer requisitos formais para o gozo da imunidade sem caracterizar ofensa ao art. 146, II, da CF, *ex vi* dos incisos I e II (...). [RE 636.941, rel. min. Luiz Fux, j. 13-2-2014, com repercussão geral.

Ainda em relação à autonomia dos entes federados, Moraes (2002, p. 287) afirma que a “autonomia das entidades federativas pressupõe repartição de competências legislativas, administrativa e tributárias, sendo, pois, um dos pontos caracterizadores e asseguradores do convívio no Estado Federal”, bem como, que a “própria Constituição Federal estabelecerá as matérias próprias de cada um dos entes federativos, União, Estados-membros, Distrito Federal e municípios, e a partir disso, poderá acentuar a centralização de poder, ora na própria Federação, ora nos Estados-membros”.

De fato, a Constituição Federal brasileira demarcou as matérias de competência de cada ente federado, impondo rígidos limites ao exercício da competência tributária, assecuratórios da justiça material no fértil campo da tributação (TAVARES; BODNAR, 2011). Nessa toada, no âmbito da competência para legislar em matéria tributária, a Constituição Federal tratou de classificar as espécies de tributo, bem como, quais destes podem ser instituídos privativamente ou em conjunto pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, conforme observado na Tabela 1.

Tabela 1. Competência tributária outorgada pelo texto constitucional.

UNIÃO		
Tributo	CF	Competência
II (imposto sobre importação)	art. 153, I	privativa da União
IE (imposto sobre exportação)	art. 153, II	privativa da União
IR (imposto de renda)	art. 153, III	privativa da União
IPI (imposto sobre industrialização)	art. 153, IV	privativa da União
IOF (imposto sobre exportação)	art. 153, V	privativa da União
ITR (propriedade territorial rural)	art. 153, VI	privativa da União
IGF (grandes fortunas)	art. 153, VII	privativa da União
Empréstimos compulsório	art. 148, I e II	privativa da União
Outros impostos/contribuições não Previstos na CF	arts. 154, I, e 195, § 4º	privativa da União
IEG (imposto extraordinário de guerra)	art. 154, II	privativa da União
Contribuições (sociais e especiais)	arts. 149 e 195	privativa da União
Taxas	art. 145, II	comum
Contribuição de melhoria	art. 145, III	comum
Tributos estaduais e municipais, em caso de Território Federal	art. 147	cumulativa: União e DF
ESTADOS		
Tributo	CF	Competência
ITCMD	art. 155, I	privativa: Estados e DF
ICMS	art. 155, II	privativa: Estados e DF
IPVA	art. 155, III	privativa: Estados e DF
Taxas	art. 145, II	comum
Contribuição de melhoria	art. 145, III	comum
Contribuição (seguridade social)	arts. 149, <i>caput</i> e § 1º, 24, XII	União, Estados, DF e Mun.
DISTRITO FEDERAL		
Tributo	CF	Competência
ITCMD	art. 155, I	privativa: Estados e DF
ICMS	art. 155, II	privativa: Estados e DF
IPVA	art. 155, III	privativa: Estados e DF
IPTU	arts. 147 c/c 156, I	privativa: Municípios e DF
ITBI	arts. 147 c/c 156, II	privativa: Municípios e DF
ISSQN	arts. 147 c/c 156, III	privativa: Municípios e DF
Taxas	art. 145, II	comum
Contribuição (seguridade social)	arts. 149, <i>caput</i> e § 1º, 24, XII	União, Estados, DF e Mun.
Contribuição de melhoria	art. 145, III	comum
COSIP (custeio da iluminação pública)	art. 149-A	privativa: Municípios e DF
MUNICÍPIOS		
Tributo	CF	Competência
IPTU	arts. 147 c/c 156, I	privativa: Municípios e DF
ITBI	arts. 147 c/c 156, II	privativa: Municípios e DF
ISSQN	arts. 147 c/c 156, III	privativa: Municípios e DF
Taxas	art. 145, II	comum
Contribuição (seguridade social)	arts. 149, <i>caput</i> e § 1º, 24, XII	União, Estados, DF e Mun.
Contribuição de melhoria	art. 145, III	comum
COSIP (custeio da iluminação pública)	art. 149-A	privativa: Municípios e DF

Fonte: Constituição Federal de 1988.

Como se vê na Tabela 1, há tributos de competência privativa, como é o caso, por exemplo, do imposto de renda (IR), que somente por ser instituído pela União, a teor do art. 153, III, da Constituição Federal. Outro exemplo, é o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), que somente por ser estabelecido pelos Estados e o Distrito Federal, nos termos do art. 155, III, da Carta Magna, enquanto o IPTU é competência exclusiva dos municípios e do Distrito Federal.

Nesse contexto, é absolutamente inconstitucional uma lei federal legislando sobre o IPVA, bem como um uma lei estadual e ou municipal concedendo espécie de isenção de imposto de renda. Contudo, há certos tributos que podem ser instituídos tanto pela União quanto pelos Estados, Distrito Federal e pelos Municípios, como é o caso das taxas e da contribuição de melhoria, tendo em vista existir competência tributária comum desses entes tributantes para a respectiva instituição.

Ainda a respeito da competência tributária, cabe destacar que ao Distrito Federal compete instituir os tributos de competência estadual e municipal, a teor do art. 147 c/c os arts. 145, II, arts. 149, § 1º, 24, XII, 149-A, 155, I, II e III e 159, I, II e III, ambos da Constituição Federal de 1988. Enquanto compete também à União, em caso de Território Federal, a instituição dos tributos estaduais e, se o Território não for dividido em Município, cumulativamente, os tributos municipais, consoante regra disposta no art. 147 da Constituição Federal de 1988.

Por outro lado, necessário deixar assentado que a Constituição Federal não cria, *per si*, tributo, mas sim, classifica as espécies tributárias que podem ser estabelecidas, por lei (arts. 150, I, da CF/88, e 97, do CTN), pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como, as regras para que cada ente federado possa fazê-lo (KFOURI JR., 2010; ALEXANDRINO; PAULO, 2014).

Não é por outra razão, aliás, que o art. 34, § 3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, que contém as regras constitucionais de transição do regime constitucional de 1969 para o regime de 1988, estabeleceu 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”.

Nesse cenário, o que se vê são normas constitucionais que outorgam aos entes da federação competência tributária, que, segundo Carvalho (2004, p. 214), é “umas das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributo”. Ou seja, em outras palavras trata-se do poder privativo estabelecido pela

Constituição Federal, ao ente tributante, para que, com base na lei (art. 150, I, da CF/88 e art. 34, § 3º, ADCT), possa instituir, modificar ou extinguir o tributo (KFOURI JR., 2010; SABBAG, 2012; CARRAZZA, 2012; ALEXANDRINO; PAULO, 2014).

Do exposto ressaí que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estão obrigados a observar estritamente a parcela de competência tributária que lhes foi conferida pelo texto constitucional (SABBAG, 2012).

Além da estrutura do sistema tributário estabelecida nos arts. 145 a 162 da Constituição Federal, o art. 34, § 5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, que contém as regras constitucionais de transição do regime constitucional de 1969 para o regime de 1988, determinou que:

Art. 34. 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.

§ 5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.

Desse dispositivo extrai-se a ordem de recepção, com *status* de Lei Complementar no aspecto material (STF: RE 214206-AL), à nova ordem constitucional, do Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966), que entrou vigência em 1º de janeiro de 1967 (BRASIL, 1966). E naquilo que foi efetivamente recepcionado pela Constituição Federal de 1988, regulamenta o sistema constitucional nacional, estabelecendo as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados, Distrito Federal e Municípios, bem como os princípios gerais para a administração tributária e, por fim, cumpre parcialmente as funções da lei complementar exigida pelo texto constitucional no art. 146.

A respeito da função e importância da lei complementar, na qual se insere o Código Tributário Nacional, na regulamentação do sistema tributário nacional, Gruppenmacher (2014, p. 09) esclarece:

[...] embora a tarefa a ser desempenhada pelo legislador complementar em matéria tributária seja bastante restrita, o seu papel é de todo relevante, pois a ele incumbe criar normas gerais com o objetivo de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, disciplinar conflitos de competência, definir os tributos e suas espécies, tratar da formalização do crédito tributário pelo lançamento, definindo prazos de prescrição e decadência, além estabelecer o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo e definir o tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

Assim, a despeito de a atividade do operador do direito estar fortemente pautada no texto constitucional, não se pode negar a relevância que a lei complementar, condição

na qual se insere o Código Tributário Nacional, assume na construção do Sistema Jurídico Tributário, pelo que o labor exegético do intérprete há de se fazer sistematicamente em consonância com a Constituição Federal, com a legislação complementar e com as leis ordinárias instituidoras dos tributos.

Feito esse preâmbulo, passa-se às considerações necessárias à compreensão de tributo e suas espécies.

3.1.3. Tributo

De acordo com Coêlho (2016, p. 126), o conceito de tributo versado pela legislação brasileira é dos mais perfeitos do mundo, e se “nos compararmos com os países do *Common law*, com a Itália, França e Alemanha, no plano dogmático, a vantagem da tributarística brasileira desponta com notável evidência”.

O mesmo entendimento a respeito do conceito já havia sido expressado por Ataliba, citado por Coêlho (2016, p. 126), para quem o “Código Tributário Nacional conceitua tributo de forma excelente e completa”.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional define tributo em seu art. 3º:

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.

O tributo, portanto, é prestação pecuniária, representando a obrigação de dar dinheiro, em moeda corrente do País, ao Estado, nos termos do art. 162, I, do Código Tributário Nacional (SABBAG, 2015). Não há tributo *in natura* (produto, mercadoria) tampouco *in labore* (trabalho, prestação de serviço), contudo, admite-se o pagamento por meio da oferta de bens imóveis, a teor do art. 156, XI, do Código Tributário Nacional.

Trata-se, ainda, de prestação compulsória, isto é, não prevalece a voluntariedade por parte do contribuinte. Portanto, ocorrendo o fato jurídico tributário previsto na norma jurídica de incidência tributária, deve o sujeito passivo pagar o tributo independentemente de sua vontade, assim como, de sua capacidade civil, sexo, idade, etc (TOMÉ, 2008).

Tributo não é penalidade, ou seja, não constitui sanção de ato ilícito, de modo que não se pode incluir na hipótese de incidência tributária um fato ilícito, como é o caso do furto. Dessa maneira, a hipótese de incidência deve ser lícita, como por exemplo: auferir renda; industrializar; circular mercadoria; prestar serviço, etc.

Entretanto, não significa que a renda obtida com a atividade ilícita do tráfico de entorpecentes, por exemplo, não possa ser tributada (MACHADO, 2014). Aqui, portanto, o critério material a ser considerado é o fato ‘auferir renda’, e não o ato ilícito tráfico de

entorpecentes. E tal teoria está consubstanciada no princípio ‘*pecunia non olet*’, que tem relação direta com o art. 118 do Código Tributário Nacional, e segundo o qual ‘o dinheiro não tem cheiro’.

Corroborando esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal, quando da análise da hipótese de constituir ou não crime contra a ordem tributária deixar de pagar imposto de renda em razão da renda auferida com a contravenção penal do jogo do bicho, assim decidiu:

É possível a incidência de tributação sobre valores arrecadados em virtude de atividade ilícita, consoante o art. 118 do CTN (“Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos”). Com base nessa orientação, a 1ª Turma conheceu parcialmente de habeas corpus e, na parte conhecida, por maioria, denegou a ordem. Na espécie, o paciente fora condenado pelo crime previsto no art. 1º, I, da Lei 8.137/1990 (“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”) e sustentava a atipicidade de sua conduta, porque inexistiria obrigação tributária derivada da contravenção penal do jogo do bicho (Decreto-Lei 6.259/44, art. 58). O Min. Dias Toffoli, relator, assinalou que a definição legal do fato gerador deveria ser interpretada com abstração da validade jurídica da atividade efetivamente praticada, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. Ressaltou que a possibilidade de tributação da renda obtida em razão de conduta ilícita consubstanciar-se-ia no princípio do *non olet*. Assim, concluiu que o réu praticara sonegação fiscal, porquanto não declarara suas receitas, mesmo que resultantes de ato contravençional. O Min. Luiz Fux aludiu ao caráter *sui generis* da teoria geral do direito tributário. Acrescentou que seria contraditório o não-pagamento do imposto proveniente de ato ilegal, pois haveria locupletamento da própria torpeza em detrimento do interesse público da satisfação das necessidades coletivas, a qual se daria por meio da exação tributária. Vencido o Min. Marco Aurélio, que concedia a ordem por entender que recolhimento de tributo pressuporia atividade legítima. Precedente citado: HC 77530/RS (DJU de 18.9.98). HC 94240/SP, rel. Min. Dias Toffoli, 23.8.2011. (HC-94240).

Tributo só pode ser exigido mediante lei, consoante asseguram os arts. 5º, II, e 150, I, ambos da Constituição Federal, e 97, I e II, do Código Tributário Nacional, que emanam os princípios da legalidade e da estrita legalidade tributária (TOMÉ, 2008).

A esse respeito, leciona Machado (2014, p. 61):

A lei instituidora do tributo é, em princípio, a lei ordinária. Só nos casos expressamente previstos pela Constituição é que há de se exigir lei complementar para esse fim.

[...]

Instituir um tributo não é apenas dizer que ele fica criado, ou instituído. Sua criação depende da definição da hipótese ou hipóteses em que o mesmo será devido, vale dizer, da definição da hipótese de incidência, dos sujeitos da obrigação correspondente, e ainda da indicação precisa dos elementos necessários ao conhecimento do valor a ser pago, vale dizer, da base de cálculo e da alíquota, bem como do prazo respectivo.

Sabbag (2015, p. 412), por sua vez, assenta que:

O tributo é prestação instituída por meio de lei, sendo, portanto, obrigação *ex lege*. Seu nascimento se dá pela simples realização do fato descrito na hipótese de incidência prevista em lei, sendo a vontade das partes de todo irrelevante (ver art. 123 do CTN). A legalidade avoca (I) o *caráter pecuniário* do tributo e (II) sua *compulsoriedade*, sendo, portanto, atributos dela decorrentes. Vale dizer que a legalidade e estes atributos se inter-relacionam, reflexamente.

De fato, “dizer que a prestação tributária é instituída em lei, já expressa que o nascimento da obrigação tributária não tem por base a vontade dos sujeitos da relação jurídica, mas sim o comando legal”.

Em breve revisão na temática do *princípio da legalidade*, depreende-se que o tributo depende de lei (ordinária ou complementar), consoante o art. 150, I, CF c/c 97, I e II, CTN. Trata-se de postulado com ressalvas adstritas a tributos, cujas alíquotas poderão ser alteradas por ato do Poder Executivo – II, IE, IPI, IOF, CIDE-Combustível e ICMS-Combustível. Recomenda-se, neste ponto, a leitura do art. 153, § 1º; do art. 155, § 4º, IV, “c”; e do art. 177, § 4º, I, “b”, todos da CF.

Ademais, é mister enaltecer que a EC nº 32/2001 derogou (modificação parcial) o art. 3º do CTN, pois previu a possibilidade de instituição e majoração de imposto por medida provisória, ressalvados os tributos instituídos por lei complementar (art. 62, § 1º, III, CF).

Portanto, a lei instituidora do tributo será a ordinária ou a complementar (arts. 153, VII e 154, I/CF). E quanto à utilização de medida provisória, instrumento com força de lei, não há dúvida acerca de seu cabimento em relação à instituição e majoração de imposto, a teor do art. 62, § 1º, III, e § 2º, da Constituição Federal. Contudo, embora grande parte da doutrina se posicione contrariamente, é fato que o Supremo Tribunal Federal vem defendendo o entendimento de que a medida provisória é instrumento idôneo para estabelecer ou modificar qualquer espécie tributária (AI-AgR 236.976-MG; RE 146.733-SP; RE 138.248-CE; RE 197.790-MG; RE 181.664-RS e ADI-MC 1.1417-DF).

Por fim, tributo é cobrança mediante atividade administrativa vinculada, ou seja, não cabe à autoridade administrativa competente para realizar o lançamento tributário (art. 142/CTN) adotar qualquer critério de oportunidade e conveniência a respeito do fato (TOMÉ, 2008; SABBAG, 2015). Compete-lhe, tão somente, o dever legal de exigir o tributo caso ocorra o fato descrito na norma de incidência tributária.

3.1.3.1. Espécies tributárias

Assim como o art. 5º, do Código Tributário Nacional, o art. 145, da Constituição Federal, estabelece três espécies tributárias: impostos, taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição, e contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Entretanto, o art. 148, da Constituição Federal, dispõe que “a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios”, derogando, assim, o art. 15 do Código Tributário Nacional (SABBAG, 2015).

Além dessas quatro espécies tributárias (impostos, taxas, contribuição de melhoria e empréstimo compulsório), o art. 149, da Constituição Federal, estabeleceu competir exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

O art. 195 da Constituição Federal, por sua vez, determina que a “seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais” [...].

Portanto, não obstante a divergência existente na doutrina a respeito da quantidade de espécies tributárias (PONTES DE MIRANDA, 1967; BECKER, 1972; DE SOUZA, 1975; LACOMBE, 1989; CARVALHO, 2004; AMARO, 2008; CARRAZZA, 2012), da análise desses dispositivos, bem como, pelo fato gerador da respectiva obrigação (art. 4º), pode-se dizer que há cinco espécies do gênero tributo, conforme Tabela 2.

Tabela 2. Espécies tributárias.

ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS					
TRIBUTO	IMPOSTOS	TAXAS	CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA	EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO	CONTRIBUIÇÕES
FUNDAMENTO LEGAL	CF: arts. 145, I, 153, 154, 156 e 167 IV; CTN: art. 16	CF: art.145, II e 147 CTN: art. 77, 78 e 79	CF: art.145, III; CTN: arts. 81, 82, 163, 177; DL nº 195,67	CF: art 148	CF: arts. 149,149-A, 195, I, I, SEI e § 4º, 212, § 5º

Fonte: Constituição Federal de 1988

Essa é a corrente que prevalece em grande parte da doutrina e, sobretudo, no Supremo Tribunal Federal (RE 138.284-8/CE; RE 146.733-9/SP; ADI 447-6/DF), que adotou a teoria *pentapartida* (ALEXANDRINO; PAULO, 2014; SABBAG, 2015):

Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus arts. 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no art. 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras decorrem da vontade das partes, assim, do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações *ex lege* e podem ser encontradas tanto no

direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação *ex lege*, a mais importante do direito público, "nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento." (Geraldo Ataliba, "*Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário*", in "*Diritto e pratica tributaria*", volume L, Padova, Cedam, 1979). As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são a) os impostos (CF, art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que são c.1) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2) sociais (CF, art. 149), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195, CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário educação (CF, art. 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1.) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148). ADI 447, rel. min. Octavio Gallotti, voto do min. Carlos Velloso, j. 5-6-1991, P, DJ de 5-3-1993.

No tocante à contribuição para o serviço de custeio de iluminação pública (CIP ou COSIP), estabelecida no art. 149-A da Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 39/2002, há entendimento de que se trata de espécie de contribuição *sui generis*, que não se confunde com as contribuições sociais, corporativas ou interventivas. Assim também já se posicionou o Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do RE 573.675-0/RG/SC (SABBAG, 2015). Entretanto, para Carrazza (2012) trata-se em verdade de imposto, e não de espécie de contribuição.

Passa-se, agora, à análise das principais características dessas espécies tributárias, começando pelo imposto.

3.1.3.2. Imposto

O art. 145, I, da CF/88 estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir 'imposto'. Entretanto, a Constituição não define a exação.

Por sua vez, o art. 16 do Código Tributário Nacional, cumprindo sua função de definir os tributos e suas espécies nos termos do art. 146, III, "a", da CF/88, estabelece que "imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte".

Com isso, na materialidade do imposto não haverá descrição de nenhuma atividade estatal (BECHO, 2015), mas apenas o verbo e o complemento do critério material, como por exemplo: incidirá imposto sobre a propriedade de imóvel ou automóvel. Aqui, portanto, o verbo do critério material é 'ter', 'possuir', enquanto o complemento é o imóvel ou automóvel.

Portanto, trata-se de espécie tributária não vinculada à atividade e ou despesa por parte do ente tributante, podendo ser exigida do contribuinte sem subordinação a qualquer contraprestação estatal (BECKER, 1972; CARVALHO, 2004; AMARO, 2008; PACHECO,

2008; KFOURI JR., 2010; SABBAG, 2012). Ou seja, estar-se-á diante de situação na qual “não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado” (AMARO, 2008, p. 30).

Aliás, ressalvadas as exceções estabelecidas, é exatamente isso que a atual redação do inciso IV do art. 167⁸ da Constituição Federal determina ao vedar a vinculação de receita de impostos:

São vedados (...).

VI - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo.

3.1.3.3. Taxa

Taxas são tributos que se “caracterizam por apresentarem, na hipótese da norma, a descrição de um fato revelador de uma atividade, direta e especificamente dirigida ao contribuinte” (CARVALHO, 2004, p. 38-39). Ao contrário do imposto, as taxas são espécies tributárias expressamente vinculadas a uma determinada prestação estatal, consoante os termos do art. 145, II, da Constituição Federal, que estabelece que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Nesse contexto, as “taxas são, assim, de competência comum de todos os entes e o seu exercício dependerá da competência atribuída para a prestação do serviço ou exercício do poder de polícia” (LUKIC, 2014, p. 21).

Por sua vez, o art. 77⁹ do Código Tributário Nacional possui redação praticamente idêntica ao disposto no inciso II do art. 145 do texto constitucional (LACOMBE, 2008), enquanto os arts. 78 a 80 cumprem a função estabelecida pelo art. 146, III, “a”, da CF/88.

⁸ Ademais, o inciso IV do art. 167 da CF, hoje com a redação dada pela EC 29, de 14-9-2000, veda "a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e para manutenção e desenvolvimento do ensino, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, e 212, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo". A vedação é afastada, portanto, apenas nas hipóteses expressamente ressalvadas, que não abrangem os programas de assistência integral à criança e ao adolescente. É que, quanto a isso, o inciso IV do art. 167 da CF encerra norma específica, fazendo ressalva expressa apenas das hipóteses tratadas nos arts. 198, § 2º (Sistema Único de Saúde), e 212 (para manutenção e desenvolvimento do ensino). STF: ADI 1.689, rel. min. Sydney Sanches, j. 12-3-2003, P, DJ de 2-5-2003.

Portanto, nos termos do texto constitucional há se falar em duas espécies de taxas no sistema tributário brasileiro: taxa de polícia ou de fiscalização e taxa de serviço ou de utilização de serviço público (SABBAG, 2012).

A primeira espécie (taxa de polícia ou de fiscalização) está disciplinada no art. 78 do CTN, que considera poder de polícia:

[...] atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Já o parágrafo único do referido artigo considera regular exercício de polícia:

[...] quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Entretanto, o poder de polícia aqui mencionado não se confunde com as atividades e poderes inerentes à polícia civil (polícia judiciária) e à polícia militar, mas sim, com o poder de “*polícia administrativa*” e fiscalizador que pode exercer a Administração Pública (SABBAG, 2012).

Exemplos clássicos de taxa em razão do exercício regular do poder de polícia são os valores cobrados a título de fiscalização do estabelecimento, vigilância sanitária, bombeiros, expedição de passaporte, concessão de porte de arma, autorização para construção de imóvel, controle ambiental, etc.

Por fim, em relação à efetiva fiscalização, LUKIC (2014, p. 21) aponta que ao contrário das taxas em razão da prestação de serviço público

[...] as taxas pelo exercício do poder de polícia só podem ser cobradas mediante o efetivo exercício deste poder, ou seja, somente quando há a efetiva fiscalização, verificação e controle por parte do poder público. O STJ, no entanto, que havia editado a súmula 157 com o teor “*é ilegítima a cobrança de taxa, pelo município, na renovação de licença para localização de estabelecimento comercial ou industrial*”, modificou seu entendimento no sentido que “*é prescindível a comprovação efetiva do exercício de fiscalização por parte da municipalidade em face da notoriedade de sua atuação*” (REsp 261.571/SP, 1ª Seção, Min. Eliana Calmon, DJ 6.10.2003). O STF atualmente entende que “*a incidência de taxa pelo exercício de poder de polícia pressupõe ao menos (1) competência para fiscalizar a atividade e (2) a existência de órgão ou aparato aptos a exercer a fiscalização*” (RE 361009) [...].

9 As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

A segunda espécie, taxa de serviço ou de utilização de serviço público, será exigida pela Administração Pública por conta de determinada prestação estatal. E sobre tal rubrica é necessário dizer que os serviços públicos poderão ser efetivo ou potencialmente prestados ao contribuinte, ou postos à disposição, conforme enuncia o art. 77 do CTN (CARVALHO, 2004).

Consoante dispõe o art. 79 do CTN, os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

- a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
- b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Dissertando a respeito, LUKIC (2014, p. 24-25) esclarece as particularidades da taxa de serviço de serviço público:

Para a instituição de taxa de serviço público, não basta, porém, a simples prestação do serviço público por parte da administração pública. O serviço há que ser específico e divisível.

O CTN define, no art. 79, II, que os serviços serão específicos “quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas”. O mesmo artigo, no inciso III, estabelece que os serviços serão considerados divisíveis “quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários”. Serviço específico é

aquele em que é possível individualizar o “fazer” do Estado, individualizar a ação do Estado em relação ao particular. Serviço divisível é aquele suscetível de ser utilizado separadamente por cada usuário. O destinatário do serviço é, portanto, perfeitamente identificável. Além disso, sua utilização é individual e mensurável. Exemplos de serviços públicos com estas características são: a prestação jurisdicional, remunerada pelas custas processuais; a coleta de lixo e esgoto, etc. Em todos estes casos, é possível a identificação do beneficiário, a utilização separada por cada um e a mensuração, ao menos em tese, do grau de utilização.

Assim, serviços gerais ou indivisíveis não podem ser remunerados por meio de taxa. Exemplo clássico é a “taxa de iluminação pública” que foi declarada inconstitucional pelo STF justamente por faltar-lhe os requisitos de especificidade e divisibilidade. Outros exemplos de serviços gerais e indivisíveis seriam a segurança pública, defesa do território nacional, limpeza pública.

Ora, em todos estes serviços, não é possível identificar e isolar perfeitamente os destinatários, não é possível separá-los em partes específicas relativas a cada beneficiário, nem mensurar o grau de utilização por cada indivíduo. Qualquer pessoa que passar por uma rua, seja ela moradora da localidade ou não, estará se beneficiando da limpeza, iluminação e segurança pública.

O último requisito, segundo o art. 145, II da CF/88 e o art. 77 do CTN é que o serviço público seja prestado ou posto à disposição do contribuinte.

O art. 79 do CTN dispõe que:

Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I — utilizados pelo contribuinte:

- a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
- b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

Assim, o serviço será considerado prestado, quando utilizado efetivamente pelo contribuinte. Por outro lado, será considerado posto à disposição do contribuinte quando este poderá utilizá-lo potencialmente. Assim, a taxa em razão da prestação de serviço público poderá ser cobrada não somente quando o contribuinte usufruir do serviço público, mas também quando a ele é disponibilizado pela administração pública. Ou seja, o simples fato da administração manter um determinado serviço público específico e divisível em funcionamento, já enseja a possibilidade de cobrança de taxa, independentemente se o contribuinte irá utilizá-lo ou não. Exemplo é o caso de uma casa que não é habitada e, portanto, ninguém usufrui do sistema de coleta de lixo e esgoto posto em funcionamento pela administração pública. Mesmo assim, pelo simples fato do serviço estar à disposição, enseja a cobrança da taxa de coleta de lixo e esgoto.

Cabe ressaltar, porém, que em qualquer caso é indispensável a existência da prestação de serviço pelo Estado, ou seja, o serviço público deve estar efetivamente em funcionamento, pouco importando se é efetivamente utilizado ou não pelo contribuinte.

Cumprido registrar, ademais, que o serviço público geral, portanto, não específico e divisível, como é o caso da iluminação pública¹⁰, atuação das polícias e ou de limpeza dos logradouros públicos, “provoca a percepção de receitas públicas, de modo difuso, pela via arrecadável dos impostos” (SABBAG, 2012, p. 426). A taxa de limpeza pública, entretanto, não se confunde com a taxa municipal de coleta domiciliar de lixo, esta inclusive já declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, a teor da Súmula Vinculante nº 19 (SABBAG, 2012).

Encerrando este tópico, cumpre registrar ainda que, nos termos do parágrafo único do art. 77 do CTN, as taxas não podem ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

3.1.3.4. Contribuição de melhoria

Além dos demais tributos que lhes foram outorgados pela Constituição Federal de 1988, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir, com fundamento no inciso III do art. 145 do texto constitucional, contribuição de melhoria, cuja definição está no art. 81 do Código Tributário Nacional:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Trata-se, portanto, de espécie tributária vinculada, de competência comum de todos os entes, e que tem como fato gerador valorização imobiliária decorrente da realização de obra pública.

¹⁰ STF - Súmula Vinculante 41: O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa.

Esse tributo, segundo Amaro (2001, p. 46), “a exemplos das taxas, conecta-se com determinada atuação estatal, qual seja, a realização de uma obra pública”. Entretanto, a sua exigência dependerá da valorização do imóvel do contribuinte.

A Suprema Corte, por sua vez, já referendou esse entendimento:

Esta Corte consolidou o entendimento no sentido de que a contribuição de melhoria incide sobre o *quantum* da valorização imobiliária. AI 694.836 AgR, rel. min. Ellen Gracie, j. 24-11-2009, 2ª T, DJE de 18-12-2009.

Sem valorização imobiliária, decorrente de obra pública, não há contribuição de melhoria, porque a hipótese de incidência desta é a valorização e a sua base é a diferença entre dois momentos: o anterior e o posterior à obra pública, vale dizer, o *quantum* da valorização imobiliária. RE 114.069, rel. min. Carlos Velloso, j. 15-4-1994, 2ª T, DJ de 30-9-1994.

No mais, o tributo está disciplinado no art. 81 do CTN e no Decreto-lei nº 195, de 25 de fevereiro de 1967, que estabelece as normas gerais à contribuição de melhoria, notadamente as obras¹¹ que podem ser objeto dessa exação fiscal.

3.1.3.5. Empréstimo compulsório

A Constituição Federal outorga somente à União, por meio de lei complementar (art. 148, *caput*), a competência tributária para instituir empréstimos compulsórios em duas situações: i) art. 148, I: para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública e de guerra externa efetiva ou iminente; ii) art. 148, II: no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Trata-se, portanto, de espécie tributária vinculada à despesa que fundamentou sua instituição (parágrafo único do art. 148), bem como, de “ingresso de recursos temporário nos cofres do Estado, pois a arrecadação acarreta para o Estado a obrigação de restituir a

¹¹ Art 2º Será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

I - abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas.

II - construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;

III - construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive tôdas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;

IV - serviços E obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;

V - proteção contra sêcas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;

VI - construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;

VII - construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;

VIII - aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

importância que foi emprestada” (AMARO, 2001, p. 50). Essas, portanto, são as principais características que a diferenciam dos demais tributos¹².

Essa espécie tributária também tem previsão no art. 15 do CTN. Contudo, a hipótese estabelecida no inciso III do referido artigo não fora recepcionada pela nova ordem constitucional.

3.1.3.6. Contribuições

A última espécie tributária a ser destacada são as contribuições (especiais e sociais), que são tributos vinculados ao financiamento de gastos específicos no âmbito social. Ou seja, destinam-se, expressamente, a fazer frente a atividades públicas específicas no âmbito social, sendo arrecadadas pelas pessoas jurídicas encarregadas de executá-los. Tais atividades públicas geram despesas que serão suportadas com o produto da arrecadação das contribuições (BECHO, 2015). Aqui, portanto, já se diferem do imposto.

A sua previsão constitucional está contida especialmente nos arts. 149, *caput* e § 1º, 149-A, 177, § 4º, 195, *caput* e § 4º e 212, § 5º.

A respeito de suas espécies, Becho (2015) afirma depreender-se dos arts. 149 e 149-A da CF/88 que, atualmente, são quatro os tipos distintos de contribuições, com finalidades diversas: as contribuições sociais, as contribuições interventivas, as contribuições de interesse de categoriais econômicas e profissionais e as contribuições para custeio dos serviços de iluminação pública.

Lecionando a respeito, LUKIC (2014, p. 32-33) aponta que a contribuição social:

[...] ao lado dos empréstimos compulsórios, é um tributo marcado por sua destinação, visto que seu respectivo ingresso é obrigatoriamente direcionado para o financiamento da atuação do Estado em determinado setor (social ou econômico), como, por exemplo, a seguridade social; a educação; a intervenção do estado no domínio econômico, os interesses das categorias profissionais etc. E é justamente a finalidade para a qual será destinada a arrecadação que determinará a espécie de contribuição especial. Assim, pela leitura do art. 149 da CF/88, as contribuições podem ser divididas em: a) contribuições sociais, b) contribuições de intervenção no domínio econômico, mais conhecidas como CIDE e

¹² Empréstimo compulsório. (DL 2.288/1986, art. 10): incidência na aquisição de automóveis de passeio, com resgate em quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento: inconstitucionalidade. "Empréstimo compulsório, ainda que compulsório, continua empréstimo" (Victor Nunes Leal): utilizando-se, para definir o instituto de Direito Público, do termo empréstimo, posto que compulsório – obrigação *ex lege* e não contratual –, a Constituição vinculou o legislador à essencialidade da restituição na mesma espécie, seja por força do princípio explícito do art. 110 Código Tributário Nacional, seja porque a identidade do objeto das prestações recíprocas e indissociável da significação jurídica e vulgar do vocábulo empregado. Portanto, não é empréstimo compulsório, mas tributo, a imposição de prestação pecuniária para receber, no futuro, quotas do Fundo Nacional de Desenvolvimento: conclusão unânime a respeito. RE 121.336, rel. min. Sepúlveda Pertence, DJ de 26-6-1992.

c) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Ressalta-se que a competência para a instituição destas contribuições é exclusiva da União.

O § 1º do art. 149, com a redação dada pela EC nº 41/03, porém, trouxe uma exceção à competência exclusiva da União para a instituição das contribuições sociais. Tal dispositivo dispõe que os Estados, Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição para o custeio do regime previdenciário de seus servidores, *in verbis*:

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

Além destas três espécies de contribuições especiais, a EC nº 39/02 acrescentou uma quarta ao texto constitucional. Trata-se da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP), de competência dos Municípios e do Distrito Federal:

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

Ainda segundo essa autora, as contribuições sociais são:

[...] tributos de competência da União destinados a financiar a atividade estatal na área social. Segundo Barreto (2006, p. 105), tais contribuições podem ser subdivididas em i) contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social e ii) outras contribuições sociais.

As primeiras — destinadas ao financiamento da seguridade social — estão previstas no art. 195, da CF e “são destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social”.

O art. 195 da CF/88 assim dispõe:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I — do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

II — do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III — sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV — do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Pela leitura do artigo 195 da CF/88, percebe-se que as contribuições sociais da seguridade social são as mais numerosas, dividindo-se nas seguintes subespécies:

(i) O inciso I do artigo 195 da Constituição da República (com redação dada pela Emenda Constitucional nº. 20, de 15/12/1998) prevê as contribuições do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre:

- (a) folha de salário e demais rendimentos do trabalho, mesmo sem vínculo empregatício, incluindo-se a contribuição previdenciária dos empregadores e autônomos, reguladas pela Lei nº. 8.212/91;
- (b) a receita ou faturamento, incluindo-se a COFINS, instituída pela LC nº. 70/1991 e alterada pela Lei nº. 9.718/1998 e Lei nº. 10.833, de 29/12/2003, bem como o PIS, hoje regulado pela Lei nº. 9.715/1998, com as alterações da Lei nº. 10.637, de 30/12/2002;

- (c) lucro, representada pela chamada CSLL — Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, criada pela Lei nº. 7.689/1988, administrada pela União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal.
- (ii) Contribuições dos trabalhadores e demais segurados da previdência social, disciplinada pelo inciso II, do artigo 195 da CF/88 e pela Lei nº. 8.212/91;
- (iii) Contribuições incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos, tratada pelo inciso III, do artigo 195 da CRFB/88 e regulada pela Lei nº. 8.212/91;
- (iv) Contribuição do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar, novidade trazida pela Emenda Constitucional nº. 42 de 19 de dezembro de 2003, que acrescentou o inciso IV ao artigo 195 da CRFB/88;
- (v) Contribuição do produtor, do parceiro, do meeiro e do arrendatário rurais e do pescador artesanal, bem como dos respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção, e fazendo jus aos benefícios nos termos da lei.

O rol previsto na Constituição não é exaustivo, visto que, de acordo com o parágrafo 4º do artigo 195, “a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no artigo 154, I”. Ou seja, o parágrafo 4º do art. 195 da Constituição da República atribui competência residual à União Federal para, mediante lei complementar, instituir novas contribuições destinadas à seguridade social, que não digam respeito às referidas no caput do seu art. 195.

Já as contribuições sociais gerais destinam-se “ao financiamento das demais áreas de atuação da União no campo social”, tal como saúde, educação, cultura, habitação, etc., e não tem seus fatos geradores previstos pela Constituição. Exemplos de contribuição social geral são: o salário educação, previsto no art. 212, § 5º, da CRFB/88, as contribuições destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical (SESC, SENAI, SENAC), conforme dispõe o artigo 240 da Constituição da República e a extinta CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras) que teve como fundamento para sua criação o financiamento da saúde pública no país (LUKIC, 2014, p. 34-36).

Nesse contexto, a espécie tributária contribuição pode ser social ou especial, e a competência para a sua instituição é da União. Entretanto, como já se alertou anteriormente, há duas exceções estabelecidas pelo texto constitucional: a) nos termos do art. 149, § 1º, da CF/88, Estados, Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário; e b) além dessa contribuição de natureza previdenciária, os Municípios e o Distrito Federal poderão, nos termos do art. 149-A, da CF/88, instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública.

Por fim, Toselli (2014, p. 136) pontua que existem “divergências quanto à denominação das contribuições prescritas nos artigos 149 e 149-A, ambos da CF/88, contribuições estas que, além de serem rotuladas como “contribuições especiais”, também costumam serem referidas como “contribuições parafiscais”, “contribuições gerais”, “outras contribuições”, “contribuições sociais” ou simplesmente “contribuições”.

3.1.4. Repartição das receitas tributárias

A Constituição Federal estabelece os tributos que podem ser instituídos, bem como, quem pode fazê-lo e as regras para sua cobrança. Além disso, conforme demonstrado na Tabela 3, o texto constitucional estabelece especialmente nos arts. 157 a 162, como as receitas tributárias serão repartidas entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Dessa forma, nos termos do art. 157, II e II, da CF/88, pertencem aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem, assim como vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

Já o art. 158 estabelece pertencerem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III;

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Além disso, o art. 159 determina que a União entregará aos Municípios, Estados e ao Distrito Federal:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano;

e) 1% (um por cento) ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de julho de cada ano;

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo.

§ 1º Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157, I, e 158, I.

§ 2º A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

Ainda a respeito da repartição estabelecida o art. 159 e os seus §§ 3º e 4º estabelecem que os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem do IPI (nos termos do inciso II, do art. 159), observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II, assim como que do montante de recursos arrecadados com a CIDE, de que trata o inciso III (art. 159) que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso.

Ademais, com exceção do quanto estabelecido no art. 159, III, as contribuições (sociais e especiais) não são compartilhadas com os Estados, Distrito Federal e os Municípios.

Por fim, nos termos do art. 160 é vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Tabela 3. Repartição constitucional das receitas tributárias.

Incidência	Espécie tributária	Competência tributária	Arrecadação e repartição
Comércio exterior	Imposto de importação	União	Não há
	Imposto de exportação	União	Não há
Renda e Industrialização	Imposto de renda e IPI	União	Fundos: 49% são destinados da seguinte forma: <ul style="list-style-type: none"> • 21,5% ao Fundo de Participação dos Estados e do DF – FPE; • 22,5% ao Fundo de Participação dos Municípios – FPM; • 3% a programas de financiamento do setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste (art. 159, I) [metade: Semiárido do Nordeste]. • 1%: Fundo P. Municípios – EC55/07 – decêndio dezembro de cada ano • 1%: Fundo P. Municípios – EC84/14 – decêndio julho de cada ano • IPI-EX: 10% adicionais são destinados aos Estados, conforme exportações de produtos industrializados (art. 159, II), dos quais serão repassados 25% aos Municípios (art. 159, § 3º)
Operações financeiras	IOF	União	Não há, salvo quando incidente sobre o ouro, definido como ativo financeiro ou instrumento cambial (IOF – Ouro, art. 153, § 5º, I e II): <ul style="list-style-type: none"> • 30% aos Estados/DF • 70% aos Municípios
Propriedade	ITR	União	50% aos Municípios, cabendo 100% se fiscalizarem e cobrarem (art. 158, II)
Propriedade	IPVA	Estados/DF	50% aos Municípios (art. 158, III)
Propriedade	IPTU	Municípios DF	Não há
Transmissão da propriedade	ITCMD	Estados/DF	Não há
Transmissão da propriedade	ITBI	Municípios	Não há
Circulação de bens e serviços	ICMS	Estados/DF	25% aos Municípios (art. 158, IV)
Serviços	ISSQN	Municípios	Não há
Residual	Novos impostos	União	20% aos Estados e ao DF (art. 157, II)
Combustível	CIDE	União	Fundos: são destinados da seguinte forma: <ul style="list-style-type: none"> • 29% aos Estados e ao DF, dos quais serão repassados 25% aos Municípios (art. 159, § 3º)

3.1.5. Principais princípios que norteiam o Direito Tributário

O Direito Tributário pode ser definido como o ramo do direito público que reúne o conjunto de normas e princípios que regem as relações jurídico-financeira entre o Fisco, contribuintes e responsáveis tributários, notadamente no tocante às limitações ao poder estatal de tributar, competência para instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

Por sua vez, os princípios jurídicos são diretrizes fundamentais que direcionam o direito. Ou seja, são normas expressas ou implícitas que representam o alicerce, a estrutura central do sistema jurídico ou de determinada área do direito, estabelecendo os vetores, ideais que serão a base fundamental para a interpretação e aplicação sistemática das normas positivas.

A respeito de sua definição e importância, Carrazza (1998, p. 38), como enorme didática, anota que:

Usando por comodidade didática, de uma analogia que é sempre feita por Geraldo Ataliba e Celso Antônio Bandeira de Mello, podemos dizer que o sistema jurídico ergue-se como um vasto edifício, onde tudo está disposto em sábia arquitetura. Contemplando-o, o jurista não só encontra a ordem, na aparente complicação, como identifica, imediatamente, alicerces e vigas mestras. Ora, num edifício tudo tem importância: as portas, as janelas, as luminárias, as paredes os alicerces, etc. No entanto, não é preciso termos conhecimentos aprofundados de Engenharia para sabermos que muito mais importantes que as portas e as janelas (facilmente substituíveis) são os alicerces e as vigas mestras. Tanto que, se de um edifício retiramos ou destruímos uma porta, uma janela ou até mesmo uma parede, ele não sofrerá um abalo mais sério na sua estrutura, podendo ser reparado (ou até embelezado). Já, se deles subtraímos os alicerces, fatalmente cairá por terra. De nada valerá que as portas, janelas, luminárias, paredes etc estejam intactas e em seus devidos lugares. Com o inevitável desabamento, não ficará pedra sobre pedra. Pois bem, tomadas as cautelas que as comparações impõe, estes “alicerces” e estas “vigas mestras” são os princípios jurídicos, ora objeto de nossa atenção.

Não é por outra razão, portanto, que Mello (2002, p. 808) afirma que “violiar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma qualquer”, bem como que:

A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se toda a estrutura nelas esforçada.

No tocante ao Direito Tributário, os princípios jurídicos são de grande importância, notadamente para o contribuinte, visto que, em nosso sistema jurídico, representam verdadeiro mecanismo de controle da atuação fiscal estatal.

Nesse contexto, a Constituição Federal de 1988 positivou vários princípios tributários, os quais serão indicados a seguir, tendo em vista que, como representam verdadeira limitação ao poder de tributar, não podem ser ignorados quando da interpretação e aplicação das normas tributárias.

3.1.5.1. Princípio da legalidade

Inicia-se destacando aquele que talvez seja o mais importante princípio tributário: o princípio da legalidade tributária.

Com efeito, o art. 5º, II, da CF/88, considerado *cláusula pétrea*¹³ em nosso ordenamento jurídico (art. 60, § 4º, IV, CF/88), dispõe que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Não obstante essas disposições, o poder constituinte reiterou esse princípio em matéria tributária, ao estabelecer, no art. 150, I, da CF/88, que é vedado à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Trata-se, portanto, de prescrição fundamental do sistema tributário que garante que todo e qualquer tributo somente será instituído e cobrado mediante a edição de lei.

A respeito desse princípio, Kfoury Jr. (2010, p. 122) registra que:

Para termos uma noção da importância do princípio da legalidade, basta observar que, não obstante o Constituinte inseri-lo no art. 5º da Constituição Federal, mediante o famoso brocardo “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, optou por inseri-lo também no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional, reafirmando a aplicação de tal princípio, que é popularmente conhecido, como registra Bernardo Ribeiro, pela expressão latina “*mullun tributum sine lege*” ou pela expressão inglesa “*no taxation without representation*”.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, também consagra essas diretrizes nos incisos I e II de seu art. 97, ao estabelecer que somente a lei pode instituir, majorar e extinguir o tributo.

Além disso, o art. 108, § 1º, veda a instituição de tributo por analogia, enquanto o art. 110 estabelece que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela

¹³ Dispositivo constitucional que forma o núcleo intangível da Constituição Federal. Possui eficácia absoluta e constitui limitação ao poder reformador, uma vez que não será admitida proposta de emenda constitucional tendente a aboli-la. A intenção do legislador foi impedir inovações temerárias em matérias cruciais para a sociedade ou para o próprio Estado, como: a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; os direitos e garantias individuais. Fundamentação Legal: Artigos 60, § 4º, da CF/1988 (STF, 2017).

Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Entretanto, em algumas situações o Poder Executivo recebeu autorização expressa para alterar as alíquotas do II, IE, IPI, IOF, CIDE-combustíveis e ICMS-combustíveis (arts. 153, § 1º; 155, § 2º, XII, “h” c/c § 4º, IV, “c”; 177, § 4º, I, “b”, da CF/88), assim como, atualizar o valor monetário da base de cálculo (art. 97, § 2º, do CTN¹⁴), consistindo estas hipóteses em verdadeiras exceções ao princípio da legalidade tributária.

Portanto, como regra geral, não é possível instituir ou aumentar tributo que onere a soja ou a cana de açúcar, por exemplo, sem o amparo de lei, ou seja, de lei ordinária, lei complementar, emenda constitucional e medida provisória.

3.1.5.2. Princípio da anterioridade

O art. 150, III, “b”, da Constituição Federal estabelece que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Com isso, o princípio da anterioridade (anual) assegura expressamente aos contribuintes a não surpresa na cobrança de tributos, de modo que, em regra, a exação não poderá ser exigida no mesmo exercício fiscal da lei que o instituiu, ou seja, de 1º de janeiro a 31 de dezembro¹⁵.

Há, ainda, outra importante regra estabelecida na alínea “c” do inciso III do art. 150, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos antes de decorridos noventa dias (anterioridade nonagesimal ou princípio da noventa) da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou¹⁶.

A respeito desse importante princípio, Sabbag (2012, p. 99) anota que:

¹⁴ É inconstitucional a majoração do IPTU sem edição de lei em sentido formal, vedada a atualização, por ato do Executivo, em percentual superior aos índices oficiais. [STF: RE 648.245, rel. min. Gilmar Mendes, j. 1º-8-2013, P, *DJE* de 24-2-2014, com repercussão geral]

¹⁵ Somente por via de lei, no sentido formal, publicada no exercício financeiro anterior, é permitido aumentar tributo, como tal havendo de ser considerada a iniciativa de modificar a base de cálculo do IPTU, por meio de aplicação de tabelas genéricas de valorização de imóveis, relativamente a cada logradouro, que torna o tributo mais oneroso. Caso em que as novas regras determinantes da majoração da base de cálculo não poderiam ser aplicadas no mesmo exercício em que foram publicadas, sem ofensa ao princípio da anterioridade [STF: RE 234.605, rel. min. Ilmar Galvão, j. 8-8-2000, 1ª T].

¹⁶ A Lei paulista 11.813/2004 apenas prorrogou a cobrança do ICMS com a alíquota majorada de 17% para 18%, criada pela Lei paulista 11.601/2003. O prazo nonagesimal previsto no art. 150, III, c, da CF somente deve ser utilizado nos casos de criação ou majoração de tributos, não na hipótese de simples prorrogação de alíquota já aplicada anteriormente. (STF: RE 584.100, rel. min. Ellen Gracie, *DJE* de 5-2-2010, com repercussão geral)

Evidencia-se que o princípio da anterioridade, nas duas alíneas, dispõe sobre um átimo de tempo que deve intermediar a data da lei instituidora ou majoradora do gravame e a data de cobrança do tributo. Tal espaço se abre para duas exigências temporais, com dupla “espera” a ser cumprida no tempo: a anual e a nonagesimal.

Note que “(...) pelo princípio da anterioridade não se impede a criação nem a majoração de tributo. Apenas se preocupa em regular os efeitos de tal ato no tempo”. Trata-se de uma distância temporal mínima entre a publicação e a força vinculante da lei, que perpetra, pela via da incidência tributária, uma instituição ou uma majoração de tributo. A tais situações, dessarte, aplicar-se-á o intitulado *Princípio da Anterioridade Tributária*.

Contudo, conforme ilustrado pela Tabela 4, há exceções ao princípio da anterioridade anual, consoante disposições expressas nos arts. 150, § 1º, 155, § 4º, IV, “c”, 177, § 4º, I, “b”, 195, § 6º, todos da CF/88, bem como, à anterioridade nonagesimal, nos termos dos arts. 150, § 1º, *segunda parte*, e 195¹⁷, § 6º, ambos da CF/88.

Tabela 4. Exceções ao princípio da anterioridade.

EXCEÇÕES	
À REGRA ANUAL	À REGRA NONAGESIMAL
Imposto de importação (II)	Imposto de importação (II)
Imposto de exportação (IE)	Imposto de exportação (IE)
IPI	IOF
IOF	Imposto extraordinário de guerra
Imposto extraordinário de guerra	Empréstimo compulsório: guerra e calamidade
Empréstimo compulsório: guerra e calamidade	Imposto de renda
Contribuições para Seguridade Social (INSS, PIS, COFINS, CSLL)	IPVA - Base de cálculo
Contribuições Sociais (FGTS, salário-educação, SAT, Sesi, Senac, Senai, Sesc, Sebrae, etc)	IPTU - Base de cálculo
ICMS unifásico – combustíveis	
CIDE - combustíveis	

Fonte: Constituição Federal de 1988

Portanto, podem ser cobrados imediatamente os seguintes tributos: importação (II), imposto de exportação (IE), IOF, imposto extraordinário de guerra (IEG) e empréstimo compulsório decorrente de guerra e calamidade (ECGC). Além disso, podem ser cobrados após 90 dias, de sua instituição, os seguintes tributos: IPI, CIDE-combustíveis, ICMS-

¹⁷ As contribuições sociais da seguridade social previstas no art. 195 da CF que foram incluídas no capítulo do Sistema Tributário Nacional, poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b, do Sistema Tributário, posto que excluídas do regime dos tributos [STF: AI 174.540 AgR, rel. min. Maurício Corrêa, DJ de 26-4-1996].

combustível, empréstimo compulsório (investimento público de caráter urgente), contribuição social e contribuição residual. Por fim, não observam a anterioridade nonagesimal o imposto de renda e a alteração das bases de cálculo do IPVA e do IPTU.

No mais, se submetem tanto à anterioridade anual e nonagesimal: CIDE (exceto a combustível), contribuições especiais corporativas; contribuição de iluminação pública; contribuição de melhoria; contribuições sociais ao FGTS, salário-educação, SAT, Sesi, Senac, Senai, Sesc, Sebrae, etc; empréstimo compulsório para investimento público; ICMS (exceto monofásico); impostos residuais da União; imposto sobre grandes fortunas; IPTU (exceto base de cálculo); IPVA (exceto base de cálculo); imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza (ISSQN); imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI); imposto sobre a transmissão causa mortis e doações de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) e Taxas.

Nesse contexto, não é possível, por exemplo, aumentar o PIS/COFINS que incide sobre o faturamento de um frigorífico e ou de uma usina de açúcar, álcool e energia antes de decorridos noventa dias da data em que houver sido publicada a lei. Contudo, nesta hipótese, por se tratar de tributo que é uma exceção à anterioridade anual, não existe a necessidade de se aguardar o exercício fiscal seguinte. Da mesma forma, as regras em relação ao imposto de renda do produtor rural alterada em 2016 só terão validade em 2017, pois nesta hipótese prevalece a regra da anterioridade anual.

3.1.5.3. Princípio da irretroatividade

Tendo como vetor a segurança jurídica, o art. 150, III, “a”, da Constituição Federal, estabeleceu que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

De fato, a lei tributária não pode retroagir, ou seja, atingir fatos anteriores à sua publicação, uma vez que o contribuinte não conhecia as regras quando do fato gerador da cobrança do tributo (AMARO, 2001; KFOURI JR, 2010).

O Supremo Tribunal Federal corrobora esse entendimento:

O princípio da irretroatividade "somente" condiciona a atividade jurídica do estado nas hipóteses expressamente previstas pela Constituição, em ordem a inibir a ação do poder público eventualmente configuradora de restrição gravosa (a) ao *status libertatis* da pessoa (CF, art. 5º, XL), (b) ao *status subjectionis* do contribuinte em matéria tributária (CF, art. 150, III, a) e (c) a *segurança* jurídica no domínio das relações sociais (CF, art. 5º, XXXVI). Na medida em que a retroprojeção normativa

da lei "não" gere e "nem" produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo. As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem, "ordinariamente", dispor para o futuro. O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, "não" assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade. A questão da retroatividade das leis interpretativas. [ADI 605 MC, rel. min. Celso de Mello, j. 23-10-1991, P, DJ de 5-3-1993]

Também, no mesmo sentido, o Código Tributário Nacional acolhe esse princípio em seu art. 105¹⁸, assim como, excepciona-o em seu art. 106, ao estabelecer que:

[...] A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:
 I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;
 II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:
 a) quando deixe de defini-lo como infração;
 b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
 c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Portanto, em situação similar ao quanto fora estabelecido no art. 5º, inciso XXXIV, da Constituição Federal de 1988, que determina que “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”, é vedado aos Estados e ao Distrito Federal cobrarem ICMS do produtor rural em relação à comercialização de sua plantação de laranja ocorrida antes do início da vigência da lei que houver instituído ou aumentado o referido tributo.

3.1.5.4. Princípio da isonomia

O art. 5º, *caput*, da Constituição Federal, determina que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”.

Na seara tributária, entretanto, há prescrição específica no art. 150, II, da Constituição Federal, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituírem 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.

¹⁸ A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

Trata-se, portanto, do princípio da igualdade ou isonomia com aplicação específica em matéria tributária, determinando que a lei deve tratar igualmente todos os contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Dissertando a respeito, Alexandrino e Paulo (2014, p. 133-134) afirmam que:

O princípio da isonomia tributária, enunciado no inciso II do art. 150 da Constituição de 1988, caracteriza-se por ser um comando voltado tanto para o legislador ordinário (igualdade na lei) como para o intérprete, ao aplicar a norma ao caso concreto (igualdade perante a lei).

A lei não poderá estabelecer diferenças entre contribuintes com base em critérios arbitrários, ou relativos a condições inerentes às pessoas ou a seu *status*. A própria Constituição cuidou de, já no mesmo inciso, explicitar parâmetros que não podem ser utilizados para que se considere desigual a situação de contribuintes: ocupação profissional ou função exercida e denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

A propósito, o Supremo Tribunal Federal já teve a oportunidade de aplicar o princípio da isonomia tributária em matéria relacionada à atividade rural:

Forçoso é concluir que, no caso de produtor rural, embora pessoa natural, que tenha empregados, incide a previsão relativa ao recolhimento sobre o valor da folha de salários. É de ressaltar que a Lei 8.212/1991 define empresa como a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos, ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional – inciso I do art. 15. Então, o produtor rural, pessoa natural, fica compelido a satisfazer, de um lado, a contribuição sobre a folha de salários e, de outro, a COFINS, não havendo lugar para ter-se novo ônus, relativamente ao financiamento da seguridade social, isso a partir de valor alusivo à venda de bovinos. Cumpre ter presente, até mesmo, a regra do inciso II do art. 150 da CF, no que veda instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. [RE 363.852, voto do rel. min. Marco Aurélio, j. 3-2-2010]

Na mesma direção: RE 596.177, com repercussão geral, e RE 486.828.

3.1.5.5. Princípio da vedação ao confisco

Nos termos do art. 150, IV, da Constituição Federal, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizarem tributo com efeito de confisco.

A respeito da matéria, Carrazza (2012, p. 112-113) muito bem anota que:

I – O *princípio da não confiscatoriedade* (ou do não confisco), insculpido no art. 150, IV, da CF (pelo qual é vedado “utilizar tributo com efeito de confisco”), proíbe usurpar, simulando tributar, o patrimônio do contribuinte. Assim, as leis tributárias não podem compelir os contribuintes a colaborar além da monta com os gastos públicos. Entremeia-se com os princípios *da igualdade e da capacidade contributiva*, e, nessa medida, define, tanto quanto estes, *garantia fundamental*, que, além de ter eficácia plena e aplicabilidade imediata (cf. art. 5º, § 1º, da CF), pertence ao núcleo imodificável da Carta Magna (cf. art. 60, § 4º, IV, da CF).

A vedação se aplica também às multas, conforme entendimento já pacificado pelo Supremo Tribunal Federal:

Conforme orientação fixada pelo STF, o princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas. Esta Corte já teve a oportunidade de considerar multas de 20% a 30% do valor do débito como adequadas à luz do princípio da vedação do confisco. Caso em que o Tribunal de origem reduziu a multa de 60% para 30%. A mera alusão à mora, pontual e isoladamente considerada, é insuficiente para estabelecer a relação de calibração e ponderação necessárias entre a gravidade da conduta e o peso da punição. É ônus da parte interessada apontar peculiaridades e idiosincrasias do quadro que permitiriam sustentar a proporcionalidade da pena almejada. [RE 523.471 AgR, rel. min. Joaquim Barbosa, j. 6-4-2010, 2ª T].

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 aos cofres públicos. Assim, 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 que lhe confira característica confiscatória, inviabilizando inclusive o recolhimento de futuros tributos. [RE 582.461, rel. min. Gilmar Mendes, j. 18-5-2011, P, *DJE* de 18-8-2011, com repercussão geral].

Diante disso, não é possível estabelecer alíquota anual do ITR que possa, por exemplo, corresponder a 50% do valor do imóvel, ou impor-se sanção correspondente ao valor do imóvel rural em razão da não utilização em exíguo período de tempo para fins rurais.

3.1.5.6. Princípio da liberdade de tráfego

O art. 5º, inciso XV, da Constituição Federal, assegura ser livre a locomoção no território nacional em tempo de paz, podendo qualquer pessoa, nos termos da lei, nele entrar, permanecer ou dele sair com seus bens.

No tocante especificamente ao Direito Tributário, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecerem limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público (art. 150, V, da Constituição Federal).

Entretanto, conforme leciona Chimenti (2010), o princípio não impede a exigência de impostos sobre a circulação de mercadorias em operações interestaduais e intermunicipais, expressamente previstas na Constituição Federal, tampouco afasta a exação sobre o pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público ou seus concessionários. Ou seja, o que se pretende vedar com o princípio da liberdade de tráfego é o tributo que tenha como hipótese de incidência o tráfego intermunicipal ou interestadual de pessoas ou bens, o ir e vir dentro do território nacional.

No mesmo sentido, Alexandrino e Paulo (2014, p. 167) afirmam que a “norma veda que o fato gerador de qualquer tributo seja especificamente a circulação intermunicipal e interestadual de pessoas ou mercadorias, vale dizer, a hipótese de incidência de um tributo não pode ser a transposição da divisa entre municípios ou entre estados”.

Quanto ao pedágio, o STF já teve a oportunidade de afirmar:

O pedágio cobrado pela efetiva utilização de rodovias conservadas pelo poder público, cuja cobrança está autorizada pelo inciso V, parte final, do art. 150 da Constituição de 1988, não tem natureza jurídica de taxa, mas sim de preço público, não estando a sua instituição, conseqüentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita. [ADI 800, rel. min. Teori Zavascki, j. 11-6-2014, P, DJE de 1º-7-2014]

Portanto, com a ressalva da cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público, assim como dos tributos que incidem sobre a comercialização de bens e produtos, em regra, é vedado à União estabelecer, por exemplo, a cobrança de espécie tributária como condição *sine qua non* para que um frigorífico e ou pecuarista possam realizar a locomoção do rebanho entre municípios ou estados.

3.1.5.7. Princípio da uniformidade geográfica

Consoante o disposto no art. 151, I, da Constituição Federal, é vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais visando estabelecer o equilíbrio no que concerne o desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

A respeito, Alexandrino e Paulo (2014, p. 217-218) lecionam que:

Este princípio determina que a tributação federal deve ser uniforme em todo o território nacional, decorrendo do princípio federativo e do princípio da isonomia. Em razão da expressa ressalva constante de dispositivo, pode-se afirmar que não fere esse princípio, nem os mencionados no parágrafo anterior, a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País, mormente incentivos voltados ao desenvolvimento industrial das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Dessa forma, o referido princípio estabelece a regra da uniformidade, permitindo-se, entretanto, a concessão de incentivos fiscais em algumas áreas e regiões, a exemplo do que ocorre com a Zona Franca de Manaus (KFOURI, 2010).

Nessa mesma linha, o inciso III do art. 151 proíbe a concessão de isenções heterônomas, ao vedar, por parte da União, a instituição de isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Entretanto, há algumas exceções, consoante se verifica nos arts. 155, § 2º, XII, “e” e 156, § 3º, II, da CF/88.

Além dessas exceções, o Supremo Tribunal Federal entende que o disposto no art. 151, III, não é aplicado ao Estado Federal brasileiro quando da celebração de tratados

internacionais que versem acerca de cláusulas de exoneração tributária em matéria de tributos locais (RE 229.096). Nesse mesmo sentido:

A cláusula de vedação inscrita no art. 151, inciso III, da Constituição – que proíbe a concessão de isenções tributárias heterônomas – é inoponível ao Estado Federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno (...). Nada impede, portanto, que o Estado Federal brasileiro celebre tratados internacionais que veiculem cláusulas de exoneração tributária em matéria de tributos locais (como o ISS, p. ex.), pois a República Federativa do Brasil, ao exercer o seu *treaty-making power*, estará praticando ato legítimo que se inclui na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica de direito internacional público, que detém – em face das unidades meramente federadas – o monopólio da soberania e da personalidade internacional. [RE 543.943 AgR, rel. min. Celso de Mello, j. 30-11-2010, 2ª T, DJE de 15-2-2011]

A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários, quando o similar nacional tiver o mesmo benefício, foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. O art. 98 do Código Tributário Nacional "possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios" (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da CF), dela não dispondo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como chefe de Governo, mas como chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, III, da Constituição. [RE 229.096, rel. p/ o ac. min. Cármen Lúcia, j. 16-8-2007, P, DJE de 11-4-2008.]

Portanto, com exceção dos estados e municípios que recebem incentivos com a finalidade exclusiva de promoção do equilíbrio e desenvolvimento socioeconômico, é vedado à União, por exemplo, estabelecer a cobrança distinta de contribuição sobre o lucro líquido – CSLL entre agroindústrias dos estados do Paraná, São Paulo e Bahia. Assim como é vedado ao Estado de São Paulo cobrar mais ICMS na comercialização da laranja produzida na cidade de Bebedouro em face daquela produzida e comercializada pelo município de Sorocaba ou Araraquara.

3.1.5.8. Princípio da capacidade contributiva

Segundo o art. 145, § 1º, da Constituição Federal, 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.

Estar-se-á-, portanto, diante do princípio da capacidade contributiva, que tem como objetivo central a busca por uma sociedade mais justa e igualitária, por meio de uma tributação mais significativa àqueles que possuem uma maior concentração de riqueza.

Nesse aspecto, Amaro (2001, p. 136) afirma que o “princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água”.

Ademais, a orientação assentada na jurisprudência do STF é firme no sentido de que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva:

[...] todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCD. Ao contrário, 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. Daí por que dou provimento ao recurso, para declarar constitucional o disposto no art. 18 da Lei 8.821/1989 do Estado do Rio Grande do Sul. [RE 562.045, rel. p/ o ac. min. Cármen Lúcia, voto do min. Eros Grau, j. 6-2-2013, P, *DJE* de 27-11-2013, com repercussão geral]

3.1.5.9. Princípio da transparência fiscal

O princípio da transparência dos impostos ou da transparência fiscal determina que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos tributos que incidam sobre mercadorias e serviços. Esse princípio está disposto no art. 150, § 5º, da Constituição Federal, que dispõe que a “lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.

Amaro (2001, p. 145), tecendo comentários a respeito desse princípio, afirma que o “art. 150, § 5º, quer justamente que o consumidor de bens e de serviços seja esclarecido acerca dos impostos que incidam sobre essas utilidades, fixando o *princípio da transparência dos impostos*, correlato ao princípio básico do direito das relações de consumo, que é o da informação – clara, correta, precisa e completa – do consumidor”.

Para Kfoury Jr. (2010), trata-se de um dos princípios diretamente relacionado ao conceito de cidadania, ou seja, o direito constitucional de o cidadão saber quanto recolhe de tributos ao governo, tendo consciência, portanto, de seus direitos de acesso a serviços públicos eficientes e de qualidade. Contudo, não como espécie de benefício, mas, isto sim, como contraprestação dos tributos entregues à Administração Pública.

3.1.5.10. Princípio da não-cumulatividade

O princípio da não-cumulatividade tem por objetivo impedir o chamado efeito cascata da tributação, compensando-se o valor referente ao tributo recolhido nas operações anteriores com o valor a ser recolhido em cada operação. Esse princípio foi expressamente

adotado pela Constituição Federal nos arts. 153, § 3º, II (IPI¹⁹); 154, I; 155, § 2º, I (ICMS), e 195, IV, § 12.

Segundo Kfourir Jr. (2010), o princípio da não cumulatividade é aplicável ao ICMS e ao IPI, sendo mais recentemente adotado em relação às contribuições sociais PIS e COFINS, e tem por objetivo desonerar a incidência tributária na cadeia produtiva, permitindo-se que o contribuinte adquirente do produto ou serviço, na etapa seguinte, possa se creditar do tributo pago nas etapas anteriores, compensando tal valor com a exação devida no momento da venda ou posterior saída.

3.1.5.11. Princípio da seletividade

A Constituição Federal determina em seus arts. 153, § 3º, I (IPI) e 155, § 2º III (ICMS), que tanto o IPI quanto o ICMS serão seletivos, em função da essencialidade do produto, mercadorias e dos serviços. Em relação ao IPI, o texto constitucional afirma expressamente que este será seletivo, enquanto para o ICMS utiliza o termo “poderá”, o que tem fomentado acalorados debates na doutrina acerca da sua obrigatoriedade.

Dissertando a respeito, Sabbag (2012, p. 185) enuncia que:

[...] a seletividade, prestigiando a utilidade social do bem e informando, basicamente, dois impostos – o ICMS (o art. 155, § 2º, III, CF) e o IPI (o art. 153, § 3º, I, CF) –, mostra-se como técnica de incidência de alíquotas que variam na razão direta da superfluidade do bem (maior alíquota – bem mais desimportante) ou, em outras palavras, na razão inversa da essencialidade (ou imprescindibilidade) do bem (maior alíquota – bem menos essencial). Portanto, ICMS e IPI detêm seletividade.

Nesse mesmo diapasão, Carvalho (2003), citado por Kfourir Jr. (2010, p. 142), faz uma divisão da essencialidade dos produtos em três categorias: “a) necessários à subsistência (alíquotas); úteis, mas não necessários (alíquotas moderadas); e c) os produtos de luxo (alíquotas significativas).

No entanto, Kfourir Jr. (2010, p. 141) alerta para o fato de que, na prática, “há uma grande distorção, uma vez que bens e serviços essenciais, como a telefonia, por exemplo, são tributados com maiores alíquotas, independentemente do volume de serviços utilizados”.

¹⁹ O regime constitucional do Imposto sobre Produtos Industrializados determina a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, esta a substância jurídica do princípio da não cumulatividade, não aperfeiçoada quando não houver produto onerado na saída, pois o ciclo não se completa. Com o advento do art. 11 da Lei 9.779/1999 é que o regime jurídico do Imposto sobre Produtos Industrializados se completou, apenas a partir do início de sua vigência se tendo o direito ao crédito tributário decorrente da aquisição de insumos ou matérias-primas tributadas e utilizadas na industrialização de produtos isentos ou submetidos à alíquota zero. [RE 475.551, rel. p/ o ac. min. Cármen Lúcia, DJE de 13-11-2009].

3.1.5.12. Princípio da não diferenciação tributária

O art. 152, da Constituição Federal, veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

O princípio da não diferenciação tributária tem por objetivo, portanto, vedar aos entes federados estabelecerem qualquer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

De acordo com Sabbag (2012, p. 281-282), o postulado ora estudado decorre do princípio federativo, inibindo:

[...] a existência de todo e qualquer tipo de barreira tributária no relacionamento entre Estados e Municípios.

[...]

Tal regra vedatória tem função dupla: ao mesmo tempo que organiza os interesses fiscais das entidades políticas, evitando que se interpenetrem, ou seja, atuando “de fora pra dentro”, impede os famosos “leilões” de favores fiscais, feitos por estados ou municípios, egoisticamente despreocupados com a guerra fiscal, e, nessa medida, atua, “de dentro pra fora”.

O art. 11, do Código Tributário Nacional, também consagra essas diretrizes, ao estabelecer ser vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino.

Em relação à União, aplicam-se as regras estabelecidas nos arts. 151,²⁰ 155, § 2º, inciso XII, alínea “e” e 156, § 3º, inciso II, todos da CF/88.

Portanto, com exceção das regras específicas em relação ao ICMS no comércio interestadual e da possibilidade de a União celebrar tratados internacionais que versem acerca de cláusulas de exoneração tributária em matéria de tributos locais, é vedado aos estados de Goiás e ou do Mato Grosso do Sul, por exemplo, estabelecerem diferenças tributárias, notadamente por meio de benefícios fiscais, entre os seus produtos agropecuários e os de origem dos estados de São Paulo, Rio de Janeiro, Tocantins e Rio Grande do Sul.

²⁰ Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Assim sendo, sublinhada a importância dos princípios em matéria tributária, passa-se, agora, a delinear o conceito de atividade rural, de produtor rural e de agroindústria, assim como, os resultados alcançados no presente trabalho.

3.2. ATIVIDADE RURAL

3.2.1. Conceito legal de atividade rural, produtor rural e agroindústria

De forma geral, as atividades rurais no Brasil são exploradas economicamente pelos produtores rurais e agroindustriais, geralmente em pequenas propriedades rurais, com vocação para a produção para os mercados interno e externo, assim como pelo agricultor familiar, que predominantemente utiliza a mão de obra do próprio núcleo familiar no empreendimento (PIGATTO; TAMARINDO; BRAGA JÚNIOR, 2017). E todos esses, sem exceção, estão inseridos no contexto do agronegócio.

Nesse contexto, a Instrução Normativa (IN) SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, da Receita Federal do Brasil, que dispõe sobre a tributação dos resultados da atividade rural das pessoas físicas, estabelece em seu art. 2º considerar atividade rural:

- i. agricultura;
- ii. pecuária;
- iii. extração e a exploração vegetal e animal;
- iv. apicultura;
- v. avicultura;
- vi. cunicultura;
- vii. suinocultura;
- viii. sericicultura;
- ix. piscicultura e outras culturas de pequenos animais;
- x. captura de pescado com características artesanais;
- xi. transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como:
 - xi.i) beneficiamento e transformação de produtos agrícolas, zootécnicos e florestais; e
 - xi.ii) produção de embriões de rebanho em geral, alevinos e girinos, em propriedade rural, independentemente de sua destinação (reprodução ou comercialização).

A mesma orientação é constatada no art. 249 da IN-RFB nº 1.700/2017 (BRASIL, 2017c), que dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Também considera atividade rural, nos termos do art. 59 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização (BRASIL, 1996d).

Por outro lado, não se considera atividade rural, segundo o art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 83/2011:

- i. industrialização de produtos;
- ii. comercialização de produtos rurais de terceiros e a compra e venda de rebanho com permanência em poder do contribuinte em prazo inferior a 52 dias, quando em regime de confinamento, ou 138 dias, nos demais casos;
- iii. beneficiamento ou a industrialização de pescado *in natura*;
- iv. ganho auferido por proprietário de rebanho, entregue, mediante contrato por escrito, a outra parte contratante para o fim específico de procriação, ainda que o rendimento seja predeterminado em número de animais; as receitas provenientes do aluguel ou arrendamento de máquinas, equipamentos agrícolas e pastagens, e da prestação de serviços de transportes de produtos de terceiros;
- v. receitas decorrentes da venda de recursos minerais extraídos de propriedade rural;
- vi. receitas de vendas de produtos agropecuários recebidos em herança ou doação, quando o herdeiro ou donatário não explore atividade rural;
- vii. receitas financeiras de aplicações de recursos no período compreendido entre dois ciclos de produção;
- viii. valores dos prêmios ganhos a qualquer título pelos animais que participarem em concursos, competições, feiras e exposições;
- ix. prêmios recebidos de entidades promotoras de competições hípcas pelos proprietários, criadores e profissionais do turfe; e,
- x. as receitas oriundas da exploração do turismo rural e de hotel fazenda.

Com relação ao conceito de produtor rural, o inciso I do art. 165 da IN-RFB nº 971/2009 define-o como a pessoa física ou jurídica, proprietária ou não, que desenvolve, em área urbana ou rural, a atividade agropecuária, pesqueira ou silvicultural, bem como a extração de produtos primários, vegetais ou animais, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos.

No que diz respeito à configuração de produtor rural pessoa física, os itens 1 e 2 da alínea “a” do inciso *supra* estabelecem que este, na condição de proprietário, parceiro, meeiro, comodatário ou arrendatário, pescador artesanal ou a ele assemelhado, exerce a atividade individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com o auxílio eventual de terceiros, bem como seus respectivos cônjuges ou companheiros e filhos maiores de 16 (dezesesseis) anos ou a eles equiparados, desde que trabalhem comprovadamente com o grupo familiar. Na mesma direção, aquele que explora atividade

agropecuária ou pesqueira na condição de pessoa física, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua.

Ainda em relação ao pequeno produtor rural pessoa física e ou agricultor familiar, importante registrar que a legislação e a jurisprudência lhes têm conferido especial proteção nas relações jurídicas de direito agrário, notadamente nos termos dos princípios da função social da propriedade e da justiça social. A esse respeito, vale a transcrição da ementa de recente acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça:

DIREITO CIVIL. EMPRESA RURAL DE GRANDE PORTE NÃO TEM DIREITO DE PREFERÊNCIA PREVISTO NO ESTATUTO DA TERRA. O direito de preferência para a aquisição do imóvel arrendado, previsto no art. 92, § 3º, do Estatuto da Terra, não é aplicável à empresa rural de grande porte (arrendatária rural). O Estatuto da Terra não impôs nenhuma restrição quanto à pessoa do arrendatário, para o exercício do direito de preferência, de modo que, ao menos numa interpretação literal, nada obstará a que uma grande empresa rural viesse a exercer o direito de preferência. Porém, o Decreto n. 59.566/1966, que regulamenta o Estatuto da Terra, estabeleceu que os benefícios nele previstos seriam restritos àqueles que explorem atividade rural direta e pessoalmente, como o típico homem do campo (art. 38), fazendo uso eficiente e correto da terra, contando essencialmente com a força de trabalho de sua família (art. 8º). Analisando-se o Estatuto da Terra como um microsistema normativo, percebe-se que seus princípios orientadores são, essencialmente, a função social da propriedade e a justiça social (arts. 1º e 2º da Lei n. 4.504/1964). Portanto, cabe interpretar o direito de preferência à luz desses dois princípios. Sob o prisma da função social da propriedade, a terra é vista como um meio de produção que deve ser mantido em grau satisfatório de produtividade, observadas as normas ambientais e trabalhistas. No caso do arrendamento, o arrendatário tem total interesse em manter a terra produtiva, pois seria antieconômico pagar aluguel e deixar a terra ociosa. Desse modo, o exercício do direito de preferência pelo arrendatário possibilitaria a continuidade da atividade produtiva, atendendo-se, assim, ao princípio da função social da propriedade.

Observe-se que essa conclusão independe do porte econômico do arrendatário, pois o foco é produtividade da terra, respeitadas as normas ambientais e trabalhistas. Entretanto, os princípios da função social da propriedade e da justiça social nem sempre andam juntos. O princípio da justiça social preconiza a desconcentração da propriedade das mãos dos grandes grupos econômicos e dos grandes proprietários, para que seja dado acesso à terra ao homem do campo e à sua família. Preconiza, também, a proteção do homem do campo nas relações jurídicas de direito agrário. A falta ou a ineficiência de uma política agrária faz com que rurícolas migrem para as grandes cidades, onde, não raras vezes, são submetidos a condições de vida degradantes, como temos testemunhado em nosso país, ao longo de décadas de êxodo rural contínuo. Assim, não é por outra razão que o Estatuto da Terra assegura a todo agricultor o direito de "permanecer na terra que cultive", bem como estabelece que é dever do Poder Público "promover e criar condições de acesso do trabalhador rural à propriedade da terra" (art. 2º, §§ 2º e 3º). Nessa ordem de ideias, o direito de preferência previsto no Estatuto da Terra atende ao princípio da justiça social quando o arrendatário é um homem do campo, pois possibilita que esse permaneça na terra, passando à condição de proprietário. Por outro lado, quando o arrendatário é uma grande empresa, desenvolvendo o chamado agronegócio, o princípio da justiça social deixa de ter aplicabilidade, pois ausente a vulnerabilidade social que lhe é pressuposto. Tem-se na hipótese em análise, portanto, uma situação em que, embora o princípio da função social seja aplicável, não o é o princípio da justiça social, restando saber se o direito de preferência, assim como os demais direitos previstos no Estatuto da Terra, pode ser extraído apenas do princípio da função social da propriedade.

Deveras, o cumprimento da função social da propriedade não parece ser fundamento suficiente para que as normas do direito privado, fundadas na autonomia da vontade, sejam substituídas pelas regras do Estatuto da Terra, marcadas por um acentuado dirigismo contratual.

Ademais, a função social da propriedade é princípio do qual emanam, principalmente, deveres, não direitos, de modo que esse princípio não é fonte do direito de preferência. Assim, andou bem o regulamento do Estatuto da Terra ao limitar os benefícios nele previstos a quem explore a terra direta e pessoalmente, como verdadeiro homem do campo, contando essencialmente com a força de trabalho de sua família (art. 8º c/c art. 38 do Decreto n. 59.566/1966). Nesse sentido, há precedentes do STJ que admitem o direito de preferência para a compra do imóvel rural ao agricultor familiar (REsp 1.103.241-RS, Terceira Turma, DJe 16/10/2009; REsp 36.227-MG, Quarta Turma, DJ 13/12/1993). Logo, quando a arrendatária é uma empresa rural de grande porte, não lhe é aplicável o Estatuto da Terra, incidindo o Código Civil, que não prevê direito de preferência no contrato de locação de coisas, cabendo às partes pactuarem uma cláusula com esse teor. Observe-se que o entendimento contrário, pelo reconhecimento do direito de preferência, permitiria que grandes empresas rurais exercessem seu direito contra terceiros adquirentes, ainda que estes sejam homens do campo, invertendo-se, assim, a lógica do microssistema normativo do Estatuto da Terra. Sob outro ângulo, ao se afastar a aplicabilidade do Estatuto da Terra, prestigia-se o princípio da autonomia privada, que, embora mitigado pela expansão do dirigismo contratual, ainda é o princípio basilar do direito privado, não podendo ser desconsiderado pelo intérprete.

Ademais, a autonomia privada, como bem delineado no Código Civil de 2002 (arts. 421 e 422) e já reconhecido na vigência do Código Civil de 1916, não constitui um princípio absoluto em nosso ordenamento jurídico, sendo relativizada, entre outros, pelos princípios da função social, da boa-fé objetiva e da prevalência do interesse público. A doutrina chega a reconhecer a vigência, neste campo do direito, do princípio da "plena vinculação dos contratantes ao contrato", ou seja, uma especial força obrigatória dos efeitos do contrato (*pacta sunt servanda*), em grau superior ao do Direito Civil, cujo afastamento somente poderia ocorrer em hipóteses excepcionais.

Efetivamente, no Direito Empresarial, regido por princípios peculiares, como a livre iniciativa, a liberdade de concorrência e a função social da empresa, a presença do princípio da autonomia privada é mais saliente do que em outros setores do Direito Privado. Com efeito, o controle judicial sobre eventuais cláusulas abusivas em contratos empresariais é mais restrito do que em outros setores do Direito Privado, pois as negociações são entabuladas entre profissionais da área empresarial, observando regras costumeiramente seguidas pelos integrantes desse setor da economia. Neste contexto, embora não se esteja propriamente diante de um contrato empresarial, quando se tem uma grande empresa pretendendo se valer de um microssistema protetivo para furtar-se à força obrigatória do contrato ao qual se obrigou, é perfeitamente cabível a aplicação do princípio da autonomia privada ao caso na perspectiva do seu consectário lógico que é a força obrigatória dos contratos (*pacta sunt servanda*). REsp 1.447.082-TO, Rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, julgado em 10/5/2016, DJe 13/5/2016. g.n.

No que se refere ao conceito de produtor rural pessoa jurídica, os itens 1 e 2 da alínea "b" do art. 165 da IN-RFB nº 971/2009 estabelecem tratar-se daquele que fora constituído sob a forma de firma individual ou de empresário individual, assim considerado pelo art. 931 da Lei 10.406, de 2002, Código Civil, (BRASIL, 2002a), ou sociedade empresária, que tem como fim apenas a atividade de produção rural.

Nesse ponto, a legislação também considera produtor rural pessoa jurídica a agroindústria que desenvolve as atividades de produção rural e de industrialização da produção rural própria e da adquirida de terceiros, assim como que mantenha abatedouro de

animais da produção própria e da adquirida de terceiros [art. 22-A da Lei 8.212/91; art. 165, § 3º, da IN 971/2009] (BRASIL, 1991a). Portanto, trata-se de equiparação conferida pelo texto legal.

Nesse contexto, cabe ainda o registro de que o produtor rural (pessoa física ou jurídica), assim como a própria agroindústria, são de fato e de direito espécie de empresário, que, por sua vez, é definido pelo art. 966 do Código Civil como aquele que exerce, profissionalmente, atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Com relação ao conceito de sociedade empresária, o art. 982 do referido código considera como tal a sociedade que tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito ao registro. Além disso, o art. 967 do Código Civil impõe ser obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade.

A respeito disso, Alvarenga (2005) leciona que quem exerce atividade *rural* tem duas opções, ou seja, exercer a atividade econômica sem se constituir em sociedade empresária ou exercê-la como empresária, que pode tomar a forma de anônima, limitada, em comandita simples, em comandita por ações, em conta de participação, em nome coletivo, empresa individual, etc.

No que se refere às razões estratégicas para a constituição de uma sociedade empresarial, Pereira e Schwingel (2015) asseveram que o Código Civil confere tratamento deveras favorecido, diferenciado e simplificado ao empresário rural, quanto à inscrição empresarial e aos efeitos daí decorrentes, que, por sua vez, apresenta certos benefícios em relação ao produtor rural não empresário, como é o caso da proteção patrimonial e da redução dos ônus tributários com rendimentos de aluguéis e ganho de capital, por exemplo.

Nessa direção, pontuam ainda os referidos autores que, o produtor rural, seja ele pessoa física ou pessoa jurídica individual, em regra, está sujeito de forma ilimitada às obrigações patrimoniais contraídas junto a terceiros, especialmente perante credores. Por outro lado, quando há constituição de pessoa jurídica, cada sócio ou o empresário individual respondem, respectivamente, pelo valor de suas quotas e todos, solidariamente, pela integralização do capital da sociedade, conforme determina o Código Civil. Com isso, na prática, a sociedade empresarial oferece espécie de proteção patrimonial, limitando a responsabilidade das pessoas físicas, situação que, por si só, representa um enorme diferencial (PEREIRA; SCHWINGEL, 2015).

Diante desse cenário, produtores rurais não empresários passaram a constituir “*holdings*” – que é uma empresa gestora de participações sociais que administra outras empresas e patrimônios, especialmente imóveis, de um determinado grupo –, com característica predominantemente familiar e de exploração rural, para integralizar as cotas da empresa com a transferência de bens, especialmente das terras rurais. Com efeito, essa situação facilitou, sobretudo, a transferência patrimonial em vida, além de apresentar considerável redução da carga tributária na sucessão decorrente de morte, assim como, possibilita a redução do ônus tributário com rendimentos de aluguéis e de ganho de capital, e, principalmente, preserva o patrimônio familiar e não demanda a abertura de inventário (PEREIRA; SCHWINGEL, 2015; TEIXEIRA, 2017).

Na prática, conforme leciona Teixeira (2017), após a integralização dos bens, o patriarca e ou a matriarca da família realiza, se for o caso, uma doação das quotas, com reserva de usufruto, proporcionalmente entre os herdeiros, bem como, preserva o comando, inserindo cláusulas de incomunicabilidade, impenhorabilidade, inalienabilidade e reversão. E, por meio do contrato social da empresa, são estabelecidos acordos de quotista e, sobretudo, protocolos de família, de modo a evitar disputas internas e o comprometimento do patrimônio.

Na sequência, com a proteção dos bens, a atividade rural pode continuar sendo desenvolvida na própria pessoa física, tendo em vista os melhores benefícios tributários que possui, enquanto a compra e venda de imóveis, assim como a locação, poderá ser realizada diretamente pela pessoa jurídica, e com isso não haverá sujeição à tabela progressiva do imposto de renda (TEIXEIRA, 2017).

Por fim, vale destacar ainda o disposto no art. 60, §§ 2º e 3º, do Decreto-lei nº 167/67, que dispõe sobre títulos de crédito rural, e considera como nula qualquer garantia pessoal (aval) ou real (hipoteca), por exemplo, que tenha sido formalizada por pessoas físicas não participantes da empresa emitente ou por esta ou por outras pessoas jurídicas (PEREIRA; SCHWINGEL, 2015).

4. RESULTADOS

4.1. TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA E O LUCRO LÍQUIDO

4.1.1. Imposto sobre a renda da pessoa física

A maioria dos historiadores afirma que o imposto sobre a renda surgiu de fato na Inglaterra, em meados do século XIX, e tributava ganhos de propriedade. No Brasil, o imposto sobre a renda foi criado oficialmente em 31 de dezembro de 1922, por meio do art. 31 da Lei nº 4.625, e implementado pelo art. 3º da Lei nº 4.783, de 31 de dezembro de 1923, que estabeleceu sua cobrança a partir de 1924 (NÓBREGA, 2014; FALCÃO; GUERRA; ALMEIDA, 2016).

Após décadas de alterações, hodiernamente o imposto sobre a renda tem previsão constitucional no art. 153, III e § 2º, da Constituição Federal (CF/88). Quanto à regulamentação do imposto de renda, o Decreto nº 3.000/99 (RIR - Regulamento do imposto de renda) reuniu as normas de estrutura estabelecidas pela legislação e, com isso, organizou em seu contexto as formas de apuração, as deduções permitidas, as vedadas e as receitas tributáveis. Além disso, os arts. 43 a 45 do CTN, as Instruções Normativas 83/2001 (SRF) e 1.700/2017 (RFB), assim como as leis federais 9.250/95, 9.430/96 e 8.023/90, também estabelecem normas que regulamentam o imposto sobre a renda.

Em relação à competência para instituí-lo, Falcão, Guerra e Almeida (2016) lecionam que, diferentemente do que ocorre em outros ordenamentos – em que consta a previsão da cobrança de tributo sobre a renda por parte de estados ou municípios –, permaneceu no ordenamento constitucional brasileiro a atribuição exclusiva à União para tributar a renda enquanto conceito de matéria tributável. Não obstante, parte importante de sua arrecadação se destina aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos dos arts. 157, I, 158, I, e 159, I, ambos da CF/88.

Por determinação constitucional, o imposto sobre a renda é norteado especialmente pelos princípios da generalidade²¹, da universalidade e da progressividade (art. 153, § 3º, da CF/88), ambos decorrentes do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CF/88).

²¹ A generalidade é critério a ser observado na instituição do Imposto de Renda. Conforme DIFINI, “Generalidade significa que o tributo deve abranger todos os contribuintes que pratiquem o ato ou estejam em igual relação com o fato descrito na hipótese de incidência”. Outro critério a ser observado é a universalidade, segundo o qual o imposto de renda deve abranger quaisquer rendas e proventos auferidos pelo contribuinte. É este, também, o entendimento de DIFINI: “(...) universalidade significa incidir o tributo sobre todos os fatos descritos na hipótese de incidência (no caso do imposto de renda, incidir indistintamente sobre diversas espécies de rendimentos). Tais princípios não impedem, todavia, a concessão de isenções objetivas ou subjetivas. Impedem é a exclusão

A noção legal de renda, por sua vez, é compreendida como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, bem como, de proventos de qualquer natureza (art. 43/CTN). Já o fato gerador do imposto de renda é o acréscimo patrimonial, com a aquisição efetiva de disponibilidade econômica ou jurídica, e não a mera ficção jurídica²² (art. 248/RIR 99; art. 43/CTN). Ou seja, somente se tributa o acréscimo patrimonial a partir da existência da disponibilidade jurídica e/ou econômica, não se podendo exigir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza pela mera expectativa de ingresso de valores no patrimônio do contribuinte (CALCINI, 2016; CALCINI, 2017).

Ainda nesse ponto, Sepucrí (2014) acrescenta que, segundo entendimento predominante na doutrina jurídica e na jurisprudência judicial, renda, para fins de tributação, significa variação patrimonial positiva, ou seja, riqueza nova. Com isso, não se pode considerar como renda ou provento tributável o mero ingresso de valores ou receitas, pois a hipótese de incidência desse tributo exige a consideração de todos os valores que entram e saem do patrimônio em dado período de tempo, afetando a sua mutação positiva (acréscimo patrimonial).

A respeito, o Superior Tribunal de Justiça traz exemplo do que pode ou não acarretar acréscimo patrimonial, como é o caso da indenização:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PAGAMENTO DE INDENIZAÇÃO POR ROMPIMENTO DO CONTRATO DE TRABALHO NO PERÍODO DE ESTABILIDADE PROVISÓRIA. HIPÓTESE ALBERGADA POR ISENÇÃO. TRIBUTO INDEVIDO.

1. O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador, nos termos do art. 43 e seus parágrafos do CTN, os "acréscimos patrimoniais", assim entendidos os acréscimos ao patrimônio material do contribuinte.

apriorística de determinada categoria de pessoas ou rendimentos do rol dos sujeitos passivos ou dos fatos tributáveis". Em face do critério constitucional da universalidade, ter-se-ia de considerar a totalidade das rendas do contribuinte como uma unidade, sem estabelecer distinções entre tipos de rendas para efeito de tributação diferenciada. Contudo, a legislação estabelece, por exemplo, tributação exclusiva na fonte dos rendimentos de aplicação financeira e tributação isolada dos ganhos de capital. A progressividade, por sua vez, é critério que exige variação positiva da alíquota à medida que há aumento da base de cálculo. De fato, ocorre progressividade quando há diversas alíquotas graduadas progressivamente em função do aumento da base de cálculo: quanto maior a base, maior a alíquota. Como imposto de natureza pessoal, o IR deve, necessariamente, ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte também por força de determinação expressa constante do art. 145, § 1º, da CRFB. A progressividade, aliás, serve de instrumento para a tributação da renda conforme a capacidade contributiva (PAULSEN, 2012, p. 140).

²² CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, CF/46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. - Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. CF, 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos (STF, RE 117.887).

2. O pagamento de indenização pode ou não acarretar acréscimo patrimonial, dependendo da natureza do bem jurídico a que se refere.

Quando se indeniza dano efetivamente verificado no patrimônio material (= dano emergente), o pagamento em dinheiro simplesmente reconstitui a perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão, e, portanto, não acarreta qualquer aumento no patrimônio. Todavia, ocorre acréscimo patrimonial quando a indenização (a) ultrapassar o valor do dano material verificado (= dano emergente), ou (b) se destinar a compensar o ganho que deixou de ser auferido (= lucro cessante), ou (c) se referir a dano causado a bem do patrimônio imaterial (= dano que não importou redução do patrimônio material).

3. O direito a estabilidade temporária no emprego é bem do patrimônio imaterial do empregado. Assim, a indenização paga em decorrência do rompimento imotivado do contrato de trabalho, em valor correspondente ao dos salários do período de estabilidade, acarreta acréscimo ao patrimônio material, constituindo, por isso mesmo, fato gerador do imposto de renda. Todavia, tal pagamento não se dá por liberalidade do empregador, mas por imposição da ordem jurídica. Trata-se, assim, de indenização abrangida pela norma de isenção do inciso XX do art. 39 do RIR/99 (Decreto 3.000, de 31.03.99), cujo valor, por isso, não está sujeito à tributação do imposto de renda. 4. Agravo regimental provido, para o efeito de negar provimento ao recurso especial. EDcl no Agravo de Instrumento Nº 861.889 - SP (2007/0026300-9). Rel. Min. Teori Albino Zavascki. 18/10/2007.

Desse julgado se extrai que, não obstante o imposto não incida sobre indenização (Súmula 498/STJ), o STJ pacificou o entendimento de que há incidência sobre os valores pagos em razão de indenização por lucros cessantes (REsp 1.138.695/SC, submetido à sistemática do art. 543-C/CPC73).

Ademais, com arrimo no § 1º do art. 43 do CTN, a incidência do imposto de renda independe da denominação do rendimento, da localização²³, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. Portanto, as pessoas físicas domiciliadas ou residentes no País, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza no Brasil ou exterior, inclusive rendimentos e ganhos de capital, devem pagar imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão (art. 2º, do Decreto nº 3.000/99).

A base de cálculo²⁴ do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis, a teor do art. 44 do CTN. A respeito da base de cálculo, Sepucrí (2014, p. 171) acrescenta que:

Para as pessoas físicas, a base de cálculo deve corresponder à renda líquida do indivíduo, ou seja, a soma dos rendimentos percebidos menos custos necessários à produção dos rendimentos e a manutenção de sua vida e a de sua família. Para as pessoas jurídicas, a base de cálculo deve ser, então, o resultado positivo da atividade econômica, obtido mediante o confronto entre receitas e despesas necessárias à

²³ São tributados no Brasil os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior por contribuintes residente ou domiciliado no Brasil (Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).

²⁴ Para Carvalho (2004, p. 327), [...] “a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserido no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária”.

manutenção da fonte produtora. Por outro lado, o legislador ordinário tem competência para definir o que é despesa ou custo dedutível para fins de apuração da base de cálculo do imposto (tanto do IRPF como do IRPJ). Essa limitação não pode, entretanto, contrariar a própria noção de renda como acréscimo patrimonial, tampouco implicar infringência ao princípio do mínimo existencial, infringência que, se verificada, pode motivar provocação do Poder Judiciário.

Na legislação ordinária, a base de cálculo do IR corresponde à soma de todos os rendimentos brutos auferidos durante um ano-calendário, deduzidas algumas despesas definidas e limitadas (art. 80 e ss. do RIR – Regulamento do Imposto de Renda – Decreto 3000/99).

Nesta soma não devem ser computados os rendimentos isentos ou não tributáveis (muitos deles relacionados expressamente no art. 39 do RIR), assim como os rendimentos sujeitos à tributação exclusiva ou definitiva na fonte. Além das despesas dedutíveis, a legislação prevê, como forma de proteção do mínimo existencial, um piso de isenção, e, acima dele, faixas de tributação progressiva com parcelas de imposto a deduzir.

A base de cálculo do IR, para as pessoas jurídicas em geral, é o lucro, que se traduz na ideia de resultado positivo da atividade. A regra geral para apuração da base de cálculo é a do *lucro real*, obtido pela soma das receitas e subtração das despesas (cuja dedução é autorizada por lei), seguida dos ajustes (adições e exclusões) previstos na legislação.

É facultada, porém, a opção pela tributação com base no *lucro presumido* (quando a lei não exigir lucro real), obtido a partir da aplicação da alíquota prevista em lei (para a sua atividade) sobre a sua receita bruta auferida em um trimestre. Há, por fim, o *lucro arbitrado*, que pode ser aplicado de ofício pela autoridade lançadora, quando a pessoa jurídica não mantiver escrita regular ou esta for imprestável para apuração do lucro real.

As alíquotas²⁵ do imposto sobre a renda da pessoa física são progressivas (7,5%, 15,0%, 22,5% e 27,5%) e estão estabelecidas atualmente na Lei nº 11.482/2007.

Por sua vez, nos termos do art. 45 do CTN, contribuinte do imposto de renda é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Além disso, consoante parágrafo único do referido artigo, a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Ademais, a sua apuração é anual, isto é, tem início em 1º de janeiro e finaliza em 31 de dezembro de cada ano. Assim, em geral, havendo acréscimo patrimonial ou nova riqueza no patrimônio nesse período, bem como a disponibilidade econômica ou jurídica dessa nova riqueza, surge o dever de pagar imposto de renda (HARET, 2016a).

Cumpra consignar, ademais, que a legislação sobre o imposto de renda possui inúmeras peculiaridades, de modo que, seguindo as diretrizes traçadas para este trabalho, serão tratadas a seguir as principais hipóteses aplicáveis ao produtor rural.

²⁵ Segundo Carvalho (2004, p. 337), [...] “congregada à base de cálculo dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascerá pelo acontecimento do fato típico”.

4.1.2. Imposto sobre a renda do produtor rural pessoa física

4.1.2.1. Receita e despesas da atividade rural

Segundo o art. 2º, do Decreto nº 3.000/99 (RIR), que reuniu as normas de estrutura estabelecidas pela legislação do imposto de renda, as pessoas físicas domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto de renda, sem distinção da nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão.

No tocante especificamente a renda auferida no setor rural, para fins de apuração de base de cálculo são tributáveis pelo imposto de renda os resultados positivos provenientes dessa atividade exercida pelas pessoas físicas (arts. 57, do Decreto 3.000/99, e 9º, da Lei nº 9.250/95).

O resultado da atividade rural exercida pelas pessoas físicas, segundo Anceles (2012, p. 27), “é proveniente do rendimento produzido pelo capital aplicado, combinado com o trabalho, e da combinação de ambos. E na linguagem comercial, resultado é o lucro, o provento ou o ganho obtido em um negócio. Alude à apuração, tanto pode ser favorável, quando há lucro, como desfavorável, quando se verifica prejuízo”.

Entretanto, nos termos dos arts. 63, do Decreto 3.000/99, 4º, da Lei nº 8.023/90, e 11, da IN-SRF nº 83/2001, que dispõe sobre a tributação dos resultados da atividade rural das pessoas físicas (BRASIL, 2001b), considera-se resultado da atividade rural a diferença entre o valor da receita bruta recebida e os das despesas de custeio e investimentos pagas no ano-calendário, correspondente a todos os imóveis rurais da pessoa física.

A receita bruta, por sua vez, é constituída pelo montante das vendas dos produtos das atividades rurais, exploradas pelo próprio produtor (art. 61/Decreto 3.000/99). Integram também a receita bruta, nos termos do parágrafo primeiro do referido artigo:

- I - os valores recebidos de órgãos públicos, tais como auxílios, subvenções, subsídios, aquisições do Governo Federal - AGF e as indenizações recebidas do Programa de Garantia da Atividade Agropecuária - PROAGRO;
- II - o montante ressarcido ao produtor agrícola, pela implantação e manutenção da cultura fumageira;
- III - o valor da alienação de bens utilizados, exclusivamente, na exploração da atividade rural, exceto o valor da terra nua, ainda que adquiridos pelas modalidades de arrendamento mercantil e consórcio;
- IV - o valor dos produtos agrícolas entregues em permuta com outros bens ou pela dação em pagamento;
- V - o valor pelo qual o subscritor transfere os bens utilizados na atividade rural, os produtos e os animais dela decorrentes, a título da integralização do capital.

Já as despesas de custeio e os investimentos são aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida (art. 62/Decreto 3.000/99; art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 83/2001). Quanto ao investimento, segundo os artigos 8º, da IN SRF nº 83/2001, 6º, da Lei nº 8.023/90 e 62, § 2º, do Decreto 3.000/99, considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade e seja realizada com:

- I - benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos;
- II - culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais;
- III - aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural;
- IV - animais de trabalho, de produção e de engorda;
- V - serviços técnicos especializados, devidamente contratados, visando elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou exploração rural;
- VI - insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como reprodutores e matrizes, girinos e alevinos, sementes e mudas selecionadas, corretivos do solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais;
- VII - atividades que visem especificamente a elevação sócio-econômica do trabalhador rural, tais como casas de trabalhadores, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde;
- VIII - estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade;
- IX - instalação de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica;
- X - bolsas para formação de técnicos em atividades rurais, inclusive gerentes de estabelecimentos e contabilistas.

Ademais, as despesas relativas às aquisições a prazo somente serão consideradas no mês do pagamento de cada parcela (§ 3º do art. 62 Decreto 3.000/99 e parágrafo único do art. 8º da IN SRF nº 83/2001), bem como o custo de aquisição de terra nua não constitui investimento, devendo o resultado positivo apurado ser tributado como ganho de capital (art. 9º *caput* e § 2º, da IN SRF nº 83/2001).

Nesse ponto, segundo o parágrafo primeiro do art. 9º, considera-se terra nua o imóvel rural despojado das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas.

Ainda em relação às despesas de custeio e investimentos, a sua efetiva comprovação dar-se-á mediante documentos idôneos, tais como nota fiscal, fatura, recibo, contrato de prestação de serviços, laudo de vistoria de órgão financiador e folha de pagamento de empregados, identificando adequadamente a destinação dos recursos (art. 10 da IN-SRF nº 83/2001). Da mesma maneira, a nota fiscal simplificada e o cupom de

máquina registradora, quando identificarem o destinatário das mercadorias ou produtos, são documentos hábeis para comprovar despesas efetuadas pelas pessoas físicas na apuração do resultado da atividade rural (art. 10, parágrafo único, da IN-SRF nº 83/2001).

Outrossim, os encargos financeiros, exceto a atualização monetária, pagos em decorrência de empréstimos contraídos para financiamento da atividade rural, poderão ser deduzidos no mês do pagamento (art. 4º, § 1º, da Lei nº 8.023/90, e art. 16 da IN-SRF nº 83/2001).

No mais, nos termos dos arts. 14 e 15 da IN-SRF nº 83/2001, os arrendatários, os condôminos, os conviventes, no caso de união estável, e os parceiros, na exploração da atividade rural, devem apurar o resultado, separadamente, na proporção dos rendimentos e despesas que couberem a cada um, devendo essa condição ser comprovada documentalmente. De igual maneira, o resultado da atividade rural produzido em unidade rural comum ao casal, em decorrência do regime de casamento, deve ser apurado e tributado pelos cônjuges proporcionalmente à sua parte.

4.1.2.2. Compensação de prejuízos

Nos termos do art. 65 do Decreto 3.000/99, assim como dos arts. 19 da Lei nº 9.250/95 e 11, §§ 1º e 2º, da IN-SRF nº 83/2001, se o resultado da atividade rural for negativo (prejuízo), poderá ser compensado nos anos-calendário posteriores. Da mesma forma, do resultado da atividade rural poderá ser excluído o montante de prejuízos compensáveis de exercícios anteriores.

Para tanto, é necessário manter a escrituração do Livro Caixa, bem como apresentar o demonstrativo de atividade rural juntamente com a declaração de ajuste anual do imposto de renda (art. 13, da IN-SRF nº 83/2001; art. 65, § 1º, do Decreto 3.000/99).

Além disso, o meeiro e os sucessores legítimos poderão utilizar o saldo do prejuízo apurado, não deduzido pelo *de cujus*, após o encerramento do inventário, proporcionalmente à parcela da unidade rural a que corresponder o prejuízo que couber a cada beneficiário (art. 12, da IN-SRF nº 83/2001).

Por outro lado, é expressamente vedada a compensação de resultado positivo no exterior com resultado negativo obtido no Brasil, bem assim de resultado negativo no exterior com resultado positivo obtido no Brasil (art. 21, da Lei nº 9.250/1995; art. 69, do Decreto 3.000/99; art. 28, parágrafo único, da IN-SRF nº 83/2001).

De igual maneira, não se permite a compensação de prejuízos apurados em atividade rural no Brasil efetivamente explorada por residente ou domiciliado no exterior (art. 20, *caput*, e § 1º, da Lei nº 9.250/1995; art. 26, § 4º, II, da IN-SRF nº 83/2001; art. 65, § 4º, do Decreto 3.000/99).

Importante observar, ademais, que o produtor rural pessoa física que optar pelo resultado tributável da atividade rural, quando positivo, ao limite de 20% da receita bruta do ano calendário, ou seja, com a presunção legal de que houve 80% de despesas e investimentos, não terá direito a compensar prejuízos de ano anteriores (art. 66 c/c arts. 71, do Decreto 3.000/99, 5º e 16, parágrafo único, da Lei nº 8.023, e 11, § 5º, da IN-SRF nº 83/2001; art. 9º, da Lei nº 9.250/95).

No mais, observados os acordos, tratados e convenções internacionais firmados entre o Brasil e o país de origem dos rendimentos ou a existência de reciprocidade de tratamento²⁶, o imposto pago no exterior pode ser compensado na Declaração de Ajuste Anual até o valor correspondente à diferença entre o imposto calculado com a inclusão do resultado da atividade rural exercida no exterior e o imposto calculado sem a inclusão desses rendimentos e desde que não seja restituído ou compensado no país de origem (BRASIL, 1999; BRASIL, 2016b).

Atualmente, o Brasil tem acordos para evitar a dupla tributação com os seguintes países: África do Sul; Alemanha; Argentina; Áustria; Bélgica; Canadá; Chile; China; Coreia do Sul; Dinamarca; Equador; Eslováquia; Espanha; Filipinas; Finlândia; França; Hungria; Índia; Israel; Itália; Japão; Luxemburgo; México; Noruega; Países Baixos; Peru; Portugal; República Tcheca; Rússia²⁷; Suécia; Trinidad e Tobago; Turquia; Ucrânia e Venezuela (BRASIL, 2015d).

4.1.2.3. Atividade rural no exterior por residente ou domiciliado no Brasil

O resultado da atividade rural exercida no exterior por residentes no Brasil, quando positivo, integra a base de cálculo do imposto devido no ano-calendário, e deverá ser lançado na declaração de ajuste anual (art. 27, da IN-SRF 83/2001; art. 69, do Decreto 3.000/99; art. 21, da Lei nº 9.250/95).

²⁶ Lei nº 4.862, de 29 de novembro de 1965, art. 5º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999, art. 103; IN SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002, art. 15.

²⁷ Decreto Federal nº 9.115, de 31 de julho de 2017.

Com isso, o resultado apurado em moeda estrangeira é convertido em dólares dos Estados Unidos da América pelo seu valor fixado, para o último dia do ano-calendário a que se refere o resultado, pela autoridade monetária do país no qual a atividade foi exercida, e, em seguida, convertido em reais mediante a utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América fixado para compra pelo Banco Central do Brasil, para o último dia do ano-calendário a que se refere (art. 27, parágrafo único, da IN-SRF 83/2001).

Além disso, na apuração do resultado são aplicadas as mesmas normas previstas para os contribuintes que exploram atividade rural no Brasil e deve ser apurado em separado (art. 28, da IN-SRF nº 83/2001). Entretanto, como já se apontou anteriormente, é vedada a compensação de resultado positivo no exterior com resultado negativo obtido no Brasil, bem assim de resultado negativo no exterior com resultado positivo obtido no Brasil (art. 28, parágrafo único, da IN-SRF nº 83/2001).

Quanto às regras de compensação, se aplicam ao caso as vedações dispostas nos arts. 21, da Lei nº 9.250/1995; 69, do Decreto 3.000/99; 28, parágrafo único, da IN-SRF nº 83/2001 c/c arts. 66 e 71, do Decreto 3.000/99, 5º e 16, parágrafo único, da Lei nº 8.023, 11, § 5º, da IN-SRF nº 83/2001 e 9º, da Lei nº 9.250/95.

4.1.2.4. Atividade rural no Brasil por residente ou domiciliado no exterior

O resultado da atividade rural exercida no Brasil, por residentes ou domiciliados no exterior, apurado por ocasião do encerramento do ano-calendário, constituirá a base de cálculo do imposto e será tributado à alíquota de quinze por cento (art. 26, da IN-SRF nº 83/2001; art. 70, do Decreto 3.000/99; art. 20, da Lei nº 9.250/95).

Por sua vez, a apuração do resultado deverá ser feita por procurador, a quem compete reter e recolher o imposto, observado o disposto nos arts. 65 e 71 do Decreto 3.000/99 (art. 26, § 1º, da IN-SRF nº 83/2001; art. 70, § 1º, do Decreto 3.000/99; art. 20, § 1º, da Lei nº 9.250/95).

Além disso, o imposto apurado deverá ser pago na data da ocorrência do fato gerador (art. 26, § 2º, da IN-SRF nº 83/2001; art. 70, § 2º, do Decreto 3.000/99; art. 20, § 2º, da Lei nº 9.250/95). E caso ocorra remessa de lucros antes do encerramento do ano-calendário, o imposto deverá ser recolhido no ato sobre o valor remetido por ocasião do evento, exceto no caso de devolução de capital (art. 26, § 3º, da IN-SRF nº 83/2001; art. 70, § 3º, do Decreto 3.000/99; art. 20, § 3º, da Lei nº 9.250/95).

Ademais, o residente ou domiciliado no exterior, que exerça atividade rural no Brasil, também não pode se beneficiar da opção de limitar o resultado a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário para fins de tributação (arts. 71, § 2º, do Decreto 3.000/99; 20, *caput*, e § 1º, da Lei nº 9.250/95; 26, § 4º, I, da IN-SRF nº 83/2001).

Por fim, em relação às regras de compensação, se aplicam também as vedações dispostas no art. 20, *caput*, e § 1º, da Lei nº 9.250/95; art. 26, § 4º, II, da IN-SRF nº 83/2001; art. 65, § 4º, do Decreto 3.000/99 c/c arts. 66 e 71, do Decreto 3.000/99, 5º e 16, parágrafo único, da Lei nº 8.023, 11, § 5º, da IN-SRF nº 83/2001 e 9º, da Lei nº 9.250/95.

4.1.2.5. Apuração do resultado da exploração da atividade rural

Nos termos dos arts. 67, do Decreto 3.000/99, e 7º, da Lei nº 8.023/90, constitui resultado tributável da atividade rural o apurado na forma do art. 63, observado o disposto nos arts. 61, 62 e 65. Já o art. 68 e o art. 9º, da Lei nº 9.250/95, estabelecem que o resultado da atividade rural, quando positivo, integrará a base de cálculo do imposto, na declaração de rendimentos e, quando negativo, constituirá prejuízo compensável.

Com isso, o resultado da exploração da atividade rural exercida pelas pessoas físicas será apurado mediante escrituração do livro Caixa, abrangendo as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integram a atividade (art. 22, da IN-SRF nº 83/2001; 18, da Lei nº 9.250/95).

Por meio do livro Caixa, “toda movimentação financeira e patrimonial atinente à atividade produtiva ficará separada das demais rendas e despesas não vinculadas à atividade rural, sendo escrituradas à parte, em livro próprio” (HARET, 2016a, p. 13).

Além disso, segundo os termos do art. 22, § 1º, da IN-SRF nº 83/2001, a comprovação da veracidade das receitas e das despesas escrituradas no livro Caixa dar-se-á mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou o beneficiário, o valor e a data da operação, a qual é mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição. O parágrafo quarto do referido artigo considera prova documental aquela que se estrutura por documentos nos quais fiquem comprovados e demonstrados os valores das receitas recebidas, das despesas de custeio e os investimentos pagos no ano-calendário.

Contudo, a ausência da escrituração prevista no *caput* do artigo 22 implica a sanção de arbitramento do resultado à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário (art. 22, § 2º, da IN-SRF nº 83/2001).

Por outro lado, quando a receita bruta total auferida pelo produtor rural pessoa física não exceder a R\$ 56.000,00, é facultada a apuração mediante prova documental, dispensada a escrituração do livro Caixa, a teor do art. 22, § 3º, da IN-SRF nº 83/2001. Entretanto, essa opção impede a compensação de resultado negativo apurado (art. 22, § 4º, da IN-SRF nº 83/2001).

No mais, o produtor pessoa física, ao escriturar as receitas e despesas da atividade rural, pode deparar-se, no fim do(s) mês(a) do ano-calendário, com insuficiência de caixa, também conhecido como estouro de caixa. Nesse caso, é desnecessário suprir o caixa, como ocorre na pessoa jurídica, porque as insuficiências deverão estar justificadas pelos rendimentos das demais atividades, rendimentos tributados exclusivamente na fonte, isentos ou empréstimos obtidos (ANCELES, 2012).

Não obstante, o produtor rural poder realizar a apuração dos resultados pela maneira contábil, situação em que será necessário escriturar os livros estabelecidos pela legislação (HARET, 2016a).

De consignar, ainda, que o produtor rural pessoa física está inserido no regime de caixa, que é o regime contábil no qual se apuram mensalmente as receitas e as despesas, bem como os tributos, de acordo com o efetivo recebimento das vendas de bens e serviços ou da prestação de serviços (REIS; GALLO; PEREIRA, 2010). Por essa razão, aliás, é que Haret (2016a) afirma que a adoção do regime de caixa para o produtor rural pessoa física é mais vantajosa, tendo em vista que propicia a tributação tão somente no momento em que o sujeito passivo possui disponibilidades financeiras para efetuar o pagamento do imposto.

Ademais disso, o produtor rural pessoa física tem a opção legal, dentro do regime de caixa, de apurar os resultados da exploração da atividade rural pelo lucro real ou pelo lucro presumido (HARET, 2016a). Contudo, enquanto a opção pela apuração pelo lucro real é a regra, para o produtor rural pessoa física, a sistemática pelo lucro presumido é opcional.

4.1.2.6. Opção pelo arbitramento da base de cálculo a razão de 20% da receita

O produtor rural pessoa física pode optar por limitar o resultado tributável a vinte por cento da receita bruta do ano-calendário (art. 71 do Decreto 3.000/99; art. 5º, da Lei nº 9.250/95; art. 11, § 5º, da IN-SRF nº 83/2001).

Segundo Calcini (2014), trata-se de verdadeira espécie de arbitramento presumido, na qual se aplica sobre esse percentual tributável a alíquota progressiva cabível.

Essa opção, entretanto, não dispensa o contribuinte da comprovação das receitas e despesas, qualquer que seja a forma de apuração do resultado (at. 71, § 1º, do Decreto nº

3.000/99). Além disso, a pessoa física que, na apuração do resultado da atividade rural, optar pelo lucro presumido, perderá o direito à compensação do total dos prejuízos correspondentes a anos-calendário anteriores ao da opção (art. 16, parágrafo único, da Lei nº 8.023/90; art. 9º, da Lei nº 9.250/95; art. 66, do Decreto 3000/99).

Dissertando a respeito, Haret (2016a, p. 20-21) esclarece que:

Se o produtor rural fizer a opção pelo regime do lucro presumido²⁸, seguirá as regras do regime de caixa também, conforme a mesma sistemática acima, exceto quanto a fixação da base de cálculo que, agora, será de 20% da receita bruta, sem qualquer dedução ou compensação. Não se fala, portanto, no regime do lucro presumido do IRPF em dedutibilidade de despesas de custeio e investimento da atividade rural ou em compensações dos prejuízos fiscais. E, na opção pelo lucro presumido, o produtor rural, que antes era tributado pelo lucro real, perderá o direito à compensação do total dos prejuízos correspondentes a anos-calendário anteriores ao da opção.²⁹

O momento da opção se dá com o pagamento da primeira parcela do IRPJ, de acordo com o código de recolhimento apostado no DARF (Guia de recolhimento). Essa escolha, uma vez feita, valerá para todo o ano calendário, não podendo ser alterada.

É importante identificar o melhor sistema, de acordo com a realidade da produção de cada rurícola, de modo que é preciso projetar receitas e custos do ano que ainda não começou, planejar a carga tributária incidente em cada um dos regimes, para fazer a melhor opção para a sua atividade. Normalmente, atividade que possuem muitas despesas tendem a ser mais vantajosas no regime real. As despesas, contudo, precisam ser suficientes para reduzir a base de cálculo real abaixo do índice (teto) de 20% do lucro presumido e de eventual saldo residual a compensar.

A regra de ouro, nesse caso, é saber se a receita ou o lucro da atividade rural no próximo ano será superior aos 20% da base de cálculo do regime lucro presumido pois, se a resposta for positiva, numa análise simplista e sem considerar os demais custos e ônus (perda do direito de compensação, por exemplo), é bem provável que seja mais interessante ao produtor optar pelo regime de lucro presumidor (PF).

Importante notar que deverá integrar o cálculo do planejamento tributário a eventual existência de prejuízos a compensar, uma vez que a opção pelo regime presumido zera esse valor redutor perante a receita para os anos seguintes à opção.

O limite de 20% se põe como um teto ao tributo sobre essa receita. \desse modo, todo saldo positivo que supere os 20% não será tributado pelo IRPF e refletirá em não incidência sobre o excedente e economia tributária.

Nesse contexto, a Tabela 5 apresenta comparação entre o lucro real e presumido.

²⁸ RIR, Art. 71; Lei n 8.023/90, art. 5º.

²⁹ Lei nº 8.023, de 1990, art. 16, parágrafo único, e Lei nº 9.250, de 1995, art. 9º

Tabela 5. Comparação entre regime de lucro real e regime de lucro presumido para o produtor rural pessoa física.

REGIME DO LUCRO REAL	REGIME DO LUCRO PRESUMIDO
Receita Tributável (RB – Despesas de custeio e Investimentos) art. 7º e 10 da IN SRF 83/2001	Base de cálculo: 20% da Receita Bruta
Alíquotas: Tabela Progressiva	Alíquotas: Tabela Progressiva (art. 5º, da Lei 8.023/90, art. 70, do RIR, art. 11, IN 83/2001)
Com compensações de prejuízos fiscais dos anos anteriores	Sem compensação de prejuízos fiscais dos anos anteriores; Perda de compensações anteriores se feita a opção;
Necessidade de Livro Caixa	Regra: necessidade de Livro Caixa. Exceção: art. 22, § 3º, da IN-SRF nº 83/2001
Regime geral para as Pessoas Físicas	Regime opcional

Fonte: Haret (2016a).

Assim, qualquer produtor rural pessoa física, residente no Brasil, pode optar por essa modalidade simplificada, com exceção daquele que deseje compensar prejuízos ou imposto pago no exterior, situação em que deverá ocorrer a opção pelo regime do lucro real.

Ademais, residentes ou domiciliados no exterior, que explorem atividade rural no País, não podem optar por essa modalidade presumida (art. 71, § 2º, do Decreto 3.000/99; art. 20, caput, e § 1º, da Lei nº 9.250/95; art. 26, § 4º, I, da IN-SRF nº 83/2001).

Por fim, Calcini (2016) adverte ainda que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no tocante à omissão de receita por depósitos bancários não justificados, reviu seu entendimento anterior (Acórdão nº 9202003.554³⁰), que aplicava à hipótese o disposto no art. 5º da Lei nº 8.023/90 (limitação de base de cálculo a 20% da omissão apurada), e com isso passou a desconsiderar esse método, passando a contemplar a sistemática do art. 42 da Lei nº 9.430/96³¹, que, na prática, amplia a base de cálculo.

³⁰ IRPF. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. PRODUTOR RURAL. EXCLUSIVA ATIVIDADE RURAL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO ESPECIAL/ESPECÍFICO. Os contribuintes que, comprovadamente, exercem exclusivamente atividades rurais, estão submetidos à regime de tributação especial/específico, contemplado pela Lei nº 8.023/1990, impondo a compatibilização desta norma com o disposto no artigo 42 da Lei nº 9.430, a propósito da apuração de omissão rendimentos caracterizada por depósitos bancários de origem não comprovada, limitando-se, assim, a base de cálculo a 20% da omissão apurada, nos precisos termos do artigo 5º da lei específica retromencionada. (CARF, CSRF, Ac. 9202003.554).

³¹ DEPÓSITOS BANCÁRIOS. OMISSÃO DE RENDIMENTOS. Caracterizam omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito mantida junto à instituição financeira, quando o contribuinte, regularmente intimado, não comprova, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações. Recurso especial provido. CARF, CSRF, Ac. 9202-003.736, j. 28/01/2016.

4.1.2.7. Opção pelo lucro real

A incidência do imposto sobre a renda será devida na medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos (art. 4º, da IN-RFB nº 1.700/2017). E, quando permitida pela legislação, a opção pelo regime contábil de apuração do imposto de renda (real ou presumido) depende da análise de vários fatores, notadamente, a quantidade e espécie de despesas dedutíveis, benefícios fiscais e a margem de lucro, por exemplo.

O regime de tributação pela sistemática do lucro real está disciplinado especialmente pelos arts. 246 a 515 do Decreto nº 3.000/99. E, segundo seu art. 247, que regulamenta o disposto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, o Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizado.

No tocante à atividade rural, desenvolvida por produtor pessoa física, a apuração do resultado tributável pelo regime contábil lucro real é a regra (art. 67, do Decreto nº 3.000/99; art. 22, da IN-SRF nº 83/2001; art. 7º, da Lei nº 8.023/90). A opção pelo lucro presumido é opcional (art. 71 do Decreto 3.000/99; art. 5º, da Lei nº 9.250/95; art. 11, § 5º, da IN-SRF nº 83/2001).

Entretanto, conforme já anotado anteriormente, a regra para definir a melhor opção “é saber se a receita ou o lucro da atividade rural no próximo ano será superior aos 20% da base de cálculo do regime lucro presumido, pois, se a resposta for positiva, numa análise simplista e sem considerar os demais custos e ônus (perda do direito de compensação, por exemplo), é bem provável que seja mais interessante ao produtor optar pelo regime de lucro presumidor (PF)” (HARET, 2016a, p. 21).

Entretanto, sendo feita a opção pelo lucro real, será necessário, a partir da receita bruta³², deduzir as despesas e os investimentos³³, e assim atingir-se-á o resultado da atividade³⁴. Após, aplicam-se a esse resultado, se for o caso, os prejuízos de anos anteriores, efetuando-se a compensação legal³⁵. Com isso, obtém-se o resultado tributável, o qual se for positivo, incidirá as alíquotas da tabela progressiva.

Ainda em relação às deduções, este talvez seja o ponto de maior controvérsia no regime de apuração pelo lucro real, uma vez que só podem ser lançadas as despesas de

³² Art. 61, do Decreto nº 3.000/99

³³ Arts. 62, 73 e seguintes, do Decreto nº 3.000/99

³⁴ Art. 63, do Decreto nº 3.000/99

³⁵ Art. 65, do Decreto nº 3.000/99

custeio de fato necessárias à percepção dos rendimentos da atividade rural e à manutenção da fonte pagadora, relacionada com a natureza das atividades rurais exercidas (art. 7º, da IN-SRF nº 83/2001).

De igual maneira, nos termos dos artigos 8º, I, da IN-SRF nº 83/2001, 6º, da Lei nº 8.023/90 e 62, § 2º, do Decreto 3.000/99, só se considera investimento a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, que visem efetivamente ao desenvolvimento da atividade rural, à expansão da produção e da melhoria produtiva, realizados com:

- I - benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos;
- II - culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais;
- III - aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural;
- IV - animais de trabalho, de produção e de engorda;
- V - serviços técnicos especializados, devidamente contratados, visando elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou exploração rural;
- VI - insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como reprodutores e matrizes, girinos e alevinos, sementes e mudas selecionadas, corretivos do solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais;
- VII - atividades que visem especificamente a elevação sócio-econômica do trabalhador rural, tais como casas de trabalhadores, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde;
- VIII - estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade;
- IX - instalação de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica;
- X - bolsas para formação de técnicos em atividades rurais, inclusive gerentes de estabelecimentos e contabilistas.

Por sua vez, não são dedutíveis os investimentos em terra nua, nos termos do art. 6º, da Lei nº 8.023/90 e 62, § 2º, do Decreto 3.000/99. Contudo, as benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos, podem ser deduzidas, na composição do custo, quando da aquisição de propriedade rural.

Destacando esses aspectos, Haret (2016a, p. 23-24) afirma que não se pode deduzir também os gastos com aluguel ou arrendamento de avião, para deslocamento do contribuinte visando a compra de animais, insumos, etc:

Nesses casos, tais despesas não atendem aos princípios da dedutibilidade – autorização, consumação, correlação, efetividade e necessidade-, pois não estão relacionadas diretamente com a atividade rural, não sendo necessárias à manutenção da fonte produtora dos rendimentos (imóvel rural) e nem à percepção do rendimento tributável. Logo, para o Fisco, não podem ser computadas para apurar o resultado da atividade rural.

Entretanto, admite-se que serão dedutíveis as despesas com aquisição de aeronaves próprias para uso agrícola, desde que a utilização seja exclusiva para a atividade rural. Dessa forma, serão admitidas como despesas de custeio inclusive as peças de reposição, os gastos com a manutenção e uso da aeronave, combustível, óleo, serviços de mecânico, salário de

piloto, etc (HARET, 2016a). Nesse contexto, as deduções de despesas e investimentos devem ter estrita relação com a atividade rural.

4.1.2.8. Obrigatoriedade de apresentação da declaração de ajuste anual

Existem dois modelos de declaração de ajuste anual do imposto renda: a completa, na qual podem ser realizadas todas as deduções e compensações permitidas pela lei, e a simplificada, que utiliza o desconto simplificado de 20% dos rendimentos tributáveis em substituição a todas as deduções legais da declaração completa, sem a necessidade de comprovação (ANCELES, 2012).

Assim, o produtor rural, pessoa física, que obteve no ano-base 2016 receita bruta em valor superior a R\$ 140.619,55, deve apresentar em 2017 a declaração de ajuste anual³⁶. Portanto, o produtor rural está isento do pagamento de IRPF para a renda proveniente da atividade rural até o valor de R\$ 140.619,55.

Deve apresentar, também, o produtor que tiver a posse ou a propriedade, em 31 de dezembro de 2016, de bens ou direitos, inclusive terra nua, de valor total superior a R\$ 300.000,00³⁷, bem como aquele que pretenda compensar prejuízos de anos anteriores ou do próprio ano-calendário³⁸.

Finalmente, deve apresentar a declaração de ajuste anual aquele que efetuou a venda de imóveis sujeitos à apuração de imposto sobre o ganho de capital, ainda que acobertadas por eventual isenção, isso nos termos art. 39 da Lei nº 11.196/2005 (BRASIL, 2005a)³⁹.

4.1.2.9. Carnê-leão x Demonstrativo da Atividade Rural

O produtor rural pessoa física que obteve receita bruta acima do teto de isenção estabelecido para a atividade rural no ano-base 2016 (R\$ 140.619,55), deverá apresentar a declaração de ajuste anual. Entretanto, não há obrigatoriedade, durante o ano, de se realizar adiantamentos mensais, por meio de carnê-leão, como se exige do contribuinte comum.

Com isso, para fins de apuração do imposto de renda, deverá o produtor rural pessoa física, durante o exercício, realizar os lançamentos das receitas, despesas e investimentos no Livro-Caixa (podendo ser eletrônico, conforme modelo disponibilizado

³⁶ Art. 2º, IV, “a”, da IN RFB nº 1.613/2016

³⁷ Art. 2º, V, da IN RFB nº 1.613/2016

³⁸ Art. 2º, IV, “b”, da IN RFB nº 1.613/2016

³⁹ Art. 2º, VII, da IN RFB nº 1.613/2016

pela Receita Federal do Brasil), de modo que possa efetivar o encontro de contas na declaração de ajuste anual, inclusive com a utilização dos benefícios fiscais, ocasião em que se dará o lançamento definitivo (art. 18, da Lei nº 9.250/95).

Dessa maneira, ao final do exercício será feita a apuração anual, com o encontro de contas, por meio do preenchimento do Anexo ou Demonstrativo da Atividade Rural.

Ademais, nos termos do art. 18, § 2º, da Lei nº 9.250/95, a falta de escrituração acarretará no arbitramento da base de cálculo à razão de 20% da receita bruta do ano calendário (CARF: Acórdão nº 2202-001.995).

4.1.2.10. Contratos agrários de arrendamento e parceria rural

Segundo os arts. 1º a 3º e seguintes do Decreto nº 59.566/99 (BRASIL, 1996b), e 95, da Lei 4.504/64, com as alterações dadas pela Lei nº 11.443/07, o arrendamento rural é o contrato agrário pelo qual o cedente se compromete a ceder ao cessionário, por tempo determinado ou não, o uso ou gozo de imóvel, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não outros bens, benfeitorias e ou facilidades, com o objetivo de exercer atividades de exploração agrícola, pecuária, extrativa ou mista mediante certa retribuição ou aluguel.

Parceria rural, por sua vez, nos termos dos arts. 4º e seguintes do Decreto nº 59.566/99, e 96, § 1º, da Lei 4.504/64, é o contrato agrário pelo qual o parceiro-outorgante se obriga a ceder ao parceiro-outorgado, por tempo determinado ou não, o uso efetivo e específico de imóvel rural, de parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa vegetal ou mista; e ou lhe entrega animais para cria, recria, invernagem, engorda ou extração de matérias primas de origem animal, mediante partilha de riscos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural, e dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais da lei (art. 96, VI⁴⁰, do Estatuto da Terra).

⁴⁰ VI - na participação dos frutos da parceria, a quota do proprietário não poderá ser superior a:

- a) 20% (vinte por cento), quando concorrer apenas com a terra nua;
- b) 25% (vinte e cinco por cento), quando concorrer com a terra preparada;
- c) 30% (trinta por cento), quando concorrer com a terra preparada e moradia;
- d) 40% (quarenta por cento), caso concorra com o conjunto básico de benfeitorias, constituído especialmente de casa de moradia, galpões, banheiro para gado, cercas, valas ou currais, conforme o caso;
- e) 50% (cinquenta por cento), caso concorra com a terra preparada e o conjunto básico de benfeitorias enumeradas na alínea d deste inciso e mais o fornecimento de máquinas e implementos agrícolas, para atender aos tratos culturais, bem como as sementes e animais de tração, e, no caso de parceria pecuária, com animais de cria em proporção superior a 50% (cinquenta por cento) do número total de cabeças objeto de parceria;

Portanto, embora semelhantes, os referidos contratos possuem tratamento tributário distintos quanto ao pagamento do imposto sobre a renda.

Assim, nos termos dos arts. 49, I, do Decreto nº 3.000/99, 2º e 14 da IN-SRF nº 83/2001, 22, VI, e 53, I, da IN-RFB nº 1.500/2014 (BRASIL, 2014d), os rendimentos decorrentes de arrendamento de imóvel rural estão sujeitos ao imposto sobre a renda, e são equiparados a aluguéis, e por isso devem observar o recolhimento mensal (carnê-leão) de imposto, se recebidos de pessoa física ou, na fonte, se pagos por pessoa jurídica e na declaração de ajuste (BRASIL, 2016b; BRASIL, 2016d; BRASIL, 2016e).

Nesse ponto, importante destacar que a Receita Federal do Brasil já sedimentou o entendimento, em relação a parcerias inadmitidas, de que ainda que o contrato pactuado de arrendamento de imóvel rural refira-se a parceria rural, se o cedente do imóvel rural receber quantia fixa sem partilhar os riscos do negócio, a tributação dar-se-á como aluguel, sujeitando-se o beneficiário ao recolhimento de carnê-leão, se os valores forem pagos por pessoa física, ou à retenção na fonte, se pagos por pessoa jurídica.

A respeito disso, Haret (2015, p. 51) pontua que:

Haja vista as inúmeras vantagens da parceria em detrimento do arrendamento, muitos agricultores buscavam rotular seus contratos como parceria agrícola, ainda que na prática atuassem desprovidos das características materiais desse tipo contratual. A jurisprudência administrativa e judicial, de há muito, já assentou o entendimento de que o regime de tributação aplicado independe do nome do contrato mas, sim e principalmente, da essência da relação jurídica estabelecida entre as partes. Inexistindo risco e remuneração variável, não há parceria rural e, logo, é inaplicável o regime tributário mais benéfico. Enquadramentos forçados de relações outras no âmbito da normativa da parceria têm sido objeto de descon sideração do negócio jurídico pela Autoridade Administrativa com base no parágrafo único do art. 116 do CTN.

Na mesma linha, cumpre apontar que o Conselho de Contribuintes tem negado o uso de contratos de parceria para dissimular relação de emprego. No entendimento da Receita, a simulação consiste na falsa compensação de prejuízos, mediante dedução pela pessoa jurídica parceira sobre seus resultados de rendimentos atribuídos a falsos parceiros pessoas físicas. A glosa recai sobre essa redução, sendo reclassificados tais rendimentos de despesas para receitas da pessoa jurídica, somando-se correções monetárias, juros e multa.

Ao contrário dessa hipótese, ou seja, quando o contrato celebrado se referir a parceria rural e o cedente do imóvel efetivamente participar dos riscos do negócio, a

f) 75% (setenta e cinco por cento), nas zonas de pecuária ultra-extensiva em que forem os animais de cria em proporção superior a 25% (vinte e cinco por cento) do rebanho e onde se adotarem a meação do leite e a comissão mínima de 5% (cinco por cento) por animal vendido;

g) nos casos não previstos nas alíneas anteriores, a quota adicional do proprietário será fixada com base em percentagem máxima de dez por cento do valor das benfeitorias ou dos bens postos à disposição do parceiro.

tributação desses rendimentos dar-se-á como atividade rural, e a sua apuração sujeitar-se-á à sistemática estabelecida nos arts. 67 do Decreto nº 3.000/99, e 22, da IN SRF nº 83/2001.

Seguindo essa linha de entendimento, Calcini (2014, p. 108-109) registra que:

[...] as diferenças básicas entre contratos de arrendamento e parceria estão nos riscos, forma de remuneração e tributação.

Neste sentido decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ao afirmar que: “O que distingue o contrato de arrendamento do contrato de parceria rural é a partilha de riscos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural, e dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções estipuladas em contrato, observados os limites percentuais legais. Não havendo nos autos a comprovação de o cedente ter assumido esse risco fica afastada a hipótese de um contrato de parceria; configura-se caso de contrato de arrendamento e os recursos auferidos com essa operação são tributados pela regra ordinária do imposto de renda da pessoa física e não pela modalidade de tributação da atividade rural”.⁴¹

Entretanto, Calcini (2014, p. 108-109) adverte e sublinha que:

Apesar de tais constatações, é preciso enfatizar que, muitas vezes, há uma linha tênue entre o arrendamento e a parceria, de maneira que, somente no caso concreto, segundo as provas realizadas, será possível a confirmação da natureza jurídica do negócio e, assim, respectiva tributação como atividade rural.

Exemplo efetivo do que se advertiu acima, é o resultado do julgamento realizado pelo Tribunal Regional Federal da Quinta Região nos autos da apelação nº 0001502-66.2003.4.05.9999, que albergou o entendimento de que não é suficiente para descaracterizar a parceria rural a mera estipulação de meta de produtividade quanto à área a ser plantada pelo parceiro-outorgado e de remuneração do parceiro-outorgante (proprietário) em percentual da produção, com adiantamentos mensais para futuro encontro de contas, sem estabelecimento de cláusula de desoneração do risco da atividade agrícola em relação ao parceiro-outorgante (proprietário):

TRIBUTÁRIO E CIVIL. IMPOSTO DE RENDA. PARCERIA AGRÍCOLA. RISCO DA ATIVIDADE. META DE PRODUTIVIDADE. REMUNERAÇÃO EM PERCENTUAL DA PRODUÇÃO. ADIANTAMENTOS SUJEITOS A POSTERIOR ENCONTRO DE CONTAS. NÃO DESCARACTERIZAÇÃO. FRUTOS. RECEITA DECORRENTE DA ATIVIDADE RURAL. DESCONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO EXECUTADO. 1. A estipulação de meta de produtividade quanto à área a ser plantada pelo parceiro-outorgado e de remuneração do parceiro-outorgante (proprietário) em percentual da produção, com adiantamentos mensais para futuro encontro de contas, sem estabelecimento de cláusula de desoneração do risco da atividade agrícola em relação ao parceiro-outorgante (proprietário), não é suficiente para retirar do contrato celebrado a característica de divisão da área da atividade agrícola essencial ao contrato de parceria rural, não o sendo, também, o simples fato de que, como regra, o risco de caso fortuito ou força-maior ser pequeno no plantio da cana-de-açúcar. 2. Restou, portanto, caracterizada a ilegalidade da atuação da fiscalização tributária federal que desconsiderou o contrato de parceria rural firmado pela Apelante, afastando a classificação de seus frutos como receita decorrente de

⁴¹ CARF, 2ª Seção, Av. 280200.804, j. 23/08/2011.

atividade rural. 3. Provimento da apelação para julgar procedentes os embargos à execução, desconstituindo o crédito tributário executado e extinguindo a execução fiscal, bem como condenando a Fazenda Nacional em honorários advocatícios sucumbenciais de 5% do valor da causa, devidamente atualizado, e a ressarcir à Apelante as custas processuais por ela adiantadas. (TRF-5 - 0001502-66.2003.4.05.9999, Rel. Des. Fed. Emiliano Zapata Leitão. 13/08/2009.

Também, no mesmo sentido, vale mencionar que o aluguel de pastos, máquinas e outros instrumentos agrícolas, quando efetivamente ausente o fato risco, não serão considerados atividade rural, havendo inclusive nesse sentido jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS RECEBIDOS DE PESSOA FÍSICA, DECORRENTES DE ALUGUÉIS DE PASTOS, MÁQUINAS E INSTRUMENTOS AGRÍCOLAS. IMPOSSIBILIDADE DE AUFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO DIFERENCIADA DA ATIVIDADE RURAL. RENDIMENTOS TRIBUTADOS COMO ALUGUÉIS EM GERAL. O aluguel de pastos, máquinas e instrumentos agrícolas, quando ausente o fator "Risco", não é alcançado pela legislação pertinente à Atividade Rural, eis que desnaturado o conceito de parceria, devendo ser oferecido à tributação como rendimento normal na declaração de ajuste anual. Processo 10680.013336/2007-69 – Acórdão nº 2102-01.043 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Relator: Giovani Christian Nunes Campos. 09/02/2011.

Destaque-se, ainda, que, nos termos do art. 1º, § 3º, da Lei nº 11.443/2007, eventual adiantamento do montante prefixado não descaracteriza, por si só, o contrato agrário de parceria.

Com efeito, no contrato de parceria há, efetivamente, vantagem tributária ao parceiro-outorgante em relação ao contrato de arrendamento, cujos ganhos do cedente se submetem, integralmente, à tributação ordinária prevista às pessoas físicas⁴².

Além disso, se o valor do arrendamento (aluguel) do imóvel rural for recebido em produtos, estes deverão ser convertidos em moeda pelo preço corrente de mercado, no mês do recebimento, ou pelo preço mínimo oficial, o maior dos dois, sujeitando-se ao carnê-leão, se recebido de pessoa física, ou à retenção na fonte, se pago por pessoa jurídica, e, também, ao ajuste na declaração anual. E, nos termos do quanto restou anotado acima, quando

⁴² IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF EXERCÍCIO: 2006 PARCERIA RURAL X ARRENDAMENTO RURAL. DISTINÇÃO. FORMA DE TRIBUTAÇÃO. A diferença intrínseca entre os contratos de parceria rural e de arrendamento rural é que os primeiros caracterizam-se pelo fato de o proprietário da terra assumir os riscos inerentes à exploração da atividade e partilhar os frutos ou os lucros na proporção que houver sido previamente estipulada, enquanto que nos segundos não há assunção dos riscos por parte do arrendador que recebe uma retribuição fixa pelo arrendamento das terras. O pagamento em quantidade fixa de produto, por si só, não descaracteriza o arrendamento e, muito menos, permite enquadrar o contrato como parceria rural, visto que a essência da parceria rural está no compartilhamento do risco, que deve ser comprovado documental. No caso de contrato de arrendamento, o rendimento recebido pelo proprietário dos bens rurais cedidos é tributado como se fosse um aluguel comum, enquanto que no contrato de parceria, as duas partes são tributadas como atividade rural na proporção que couber a cada uma delas. [...]. Recurso provido em parte. CARF, Acórdão nº 2202-002.706, 2ª Seção de Julgamento. 16/07/2014. g.n.

aqueles bens forem vendidos o produtor deverá apurar o ganho de capital considerando como custo o valor anteriormente a eles atribuídos como rendimento⁴³ (BRASIL, 2016b; BRASIL, 2016d; BRASIL, 2016e)

Ademais, para ter validade perante a Receita Federal do Brasil, tanto o contrato de arrendamento quanto o de parceria devem ser celebrados por instrumento escrito hábil, idôneo e registrado em cartório (art. 127, V, da Lei 6.015/73)⁴⁴.

Quanto à base de cálculo e alíquotas do contrato agrícola de arrendamento, Haret (2015, p. 46-48) esclarece, com detalhes, que:

Considerando arrendador pessoa física, o imposto de renda dele incide sob o regime de lucro real, em regime de caixa (renda percebida/disponibilidade financeira) segundo os valores estipulados na tabela progressiva, podendo alcançar a alíquota de 25%⁴⁵ sobre os rendimentos efetivamente recebidos em cada mês quando o arrendatário for pessoa jurídica (retenção na fonte) ou de 25% mensal sobre essa receita, cabendo ao arrendador recolher mês a mês, por meio do carnê-leão, quando o arrendatário for pessoa física. Em ambos os casos, a base de cálculo é a receita bruta mensal recebida do arrendatário. Nas duas hipóteses, o arrendador pessoa física terá de fazer os ajustes anuais entre o imposto pago antecipadamente e o imposto a pagar, conforme tabela progressiva, cuja alíquota máxima é de 27,5% sobre a receita bruta. Isso resulta em um aumento da carga tributária aos 27,5% sobre a receita bruta auferida no ano pelo arrendador pessoa física.

Este sistema de tributação em nada se altera se o arrendamento for pago com o valor dos produtos. O *quantum* dos bens deverá ser convertido em moeda pelo preço corrente de mercado, no mês do recebimento, devendo se manter igual ou superior ao preço mínimo oficial e ser incluído como rendimento mensal sujeito ao carnê-leão ou fonte, conforme se tratar de arrendamento pago por pessoa física ou jurídica.⁴⁶

Em ambos os casos, pagamento em dinheiro ou por produtos, as receitas não são tomadas como atividade rural pelo ponto de vista do arrendador, mas as despesas, sim, pelo lado do arrendatário-produtor rural. Para quem recebe o crédito a título de arrendamento, esse valor não é considerado pela legislação tributária como atividade rural, mas como rendimento de aluguel. Cumpre afirmar, nessa linha, que, para o arrendador pessoa física, não será possível a opção pelo lucro presumido na base de cálculo reduzida de 20% da receita bruta, já que este não se sujeita à tributação específica da atividade rural.

Os valores retidos pelo arrendatário pessoa jurídica configuram impostos pagos antecipadamente e, nessa linha, dedutíveis na apuração do imposto a pagar pelo lucro real do arrendador pessoa física, na forma dos arts. 717 e 229 RIR/1999, respectivamente. Por outro lado, para o arrendatário, cujo tratamento tributário é de produtor rural, os valores gastos com o arrendamento rural configuram despesas

⁴³ Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 198; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999, art. 994; Decreto nº 59.566, de 14 de novembro de 1966, arts. 16, 18 e 19.

⁴⁴ IRPF. ATIVIDADE RURAL. PARCERIA. O resultado da atividade rural somente pode ser apurado separadamente na proporção dos rendimentos e despesas que couber a cada parceiro, quando essa condição for comprovada mediante contrato escrito registrado em cartório de títulos e documentos (Lei nº 8.023/90, arts. 13 e 21 c/c IN SRF 138/90, item 18) – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF nos autos do processo nº 11051.000500/94-80. Recurso Voluntário. Acórdão nº 102-42604 – Rel.: José Clóvis Alves. 07/01/1998.

⁴⁵ RIR/1999, art. 631: “Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, calculado na forma do art. 620, os rendimentos decorrentes de aluguéis ou royalties pagos por pessoas jurídicas a pessoas físicas (Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, inciso II).

⁴⁶ RIR/1994, art. 1.025; e Decreto nº 59.566/1966, arts. 16, 18 e 19.

dedutíveis da receita bruta da atividade rural, o que significa dizer, em outras palavras, são quantias que diminuem a base de cálculo do imposto sobre a renda a pagar pelo arrendatário-produtor.

Já na pessoa jurídica arrendadora, a carga tributária do imposto sobre a renda variará conforme seja esta tributada pelo lucro real ou presumido, mas será, como regra, menor que a incidente no caso da pessoa física arrendadora. Aliás, cumpre estabelecer que, em havendo recebimentos anuais superiores a R\$ 25.800,00 anuais, a formação de pessoa jurídica como arrendadora é a opção mais vantajosa para o contribuinte.

No primeiro caso, regime de lucro real, incidirá 15% sobre a apuração contábil dos resultados, com os ajustes determinados pela legislação fiscal. A parcela do lucro real que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10%. Ademais, há inúmeras deduções na apuração da base de cálculo, como também pelo fato de que o regime de lucro real dá direito ao crédito do PIS e COFINS embutidos no preço de matérias-primas e alguns outros insumos, como energia e aluguel pago a pessoas jurídicas.⁴⁷

No regime de lucro presumido, os valores pagos a título de arrendamento sofrem incidência de 15% sobre 32% da receita bruta, o que se traduz, sob o ponto de vista econômico e para fins comparativos, em uma alíquota efetiva de 4,8%. A base de cálculo reduzida a 32% e não a 8%, como é regra geral dos agronegócios, deixa clara a opção legal em não assumir os valores pagos a título de arrendamento como atividade rural, quando se trata de pessoa jurídica arrendadora inclusive.

Também aqui, o que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração (3, 6 ou 12), sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10%. Dito em outras palavras, sobre a diferença que supera os 20.000 reais, a carga tributária sobe para 25% (15% + 10%).

[...]

Finalmente, no contrato de arrendamento, não há incidência de CSLL e INSS para o arrendador, pois nem o arrendamento é tido por atividade rural, nem tampouco ele, arrendador, é considerado produtor rural (na atividade exclusiva de arrendamento de terras), na forma como ensina o art. 631 do RIR/1999.

Também, no mesmo sentido, vale transcrever as lições de Haret (2015, p. 50-51) em relação à base de cálculo e alíquotas do contrato de parceria:

Em havendo verdadeiro contrato de parceria, a tributação a título de IRPF incidente sobre os parceiros pessoas físicas, nesse caso, será de até 25% de alíquota, conforme última tabela progressiva, sobre o resultado da parceria, isto é, sobre a diferença resultante de receitas menos despesas. Só há dedutibilidade para os custos relacionados com a atividade rural. Se o produtor rural pessoa física, for optante de lucro presumido e, em sendo considerada a parceria como atividade rural pela legislação tributária, caberá incidência de 25% sobre uma base de cálculo reduzida a 20% da receita bruta, sem dedutibilidades. Nesse caso, a alíquota efetiva será de 4,4% sobre a receita bruta.

No caso de o parceiro ser pessoa jurídica e adotar regime de lucro presumido, a base tributável é reduzida para 8% dos valores recebidos, porque há atividade rural. Sobre esta base reduzida, incidirá a alíquota de 15%, o que constitui uma carga tributária efetiva de 1,2%. Não haverá quaisquer dedutibilidades nesse caso. A pessoa jurídica sob o regime de lucro real terá alíquota de 15% sobre o resultado da parceria, admitida a dedutibilidade das despesas relacionadas com a atividade rural.

⁴⁷ “Aliás, de acordo com o Acórdão nº 3402002.396, de 12 de agosto de 2014, o Carf admitiu o creditamento de PIS e Cofins sobre transporte, aquisições de camisas, peças, máquinas e serviços, incluindo as despesas com o arrendamento das terras utilizadas no processo produtivo da sociedade a uma usina de açúcar e álcool”.

Os parceiros apuram, separadamente, as receitas, as despesas, os lucros ou os prejuízos vinculados a cada uma das situações ocorridas no período, preenchendo o demonstrativo da Atividade Rural, quando a isso estiverem obrigados. Na declaração, cada parceiro adiciona o resultado correspondente à parcela que lhe couber na parceria⁴⁸, assim como cada parceiro apropriará as despesas de custeio e investimentos correspondentes à sua parte. Recebendo sua parte em produtos, as receitas respectivas serão consideradas nos meses em que alienar a produção que couber a cada um⁴⁹.

Diferentemente do arrendamento, na parceria, incidirá INSS tanto na pessoa física quanto na pessoa jurídica, uma vez que, conforme elucida o art. 172 da IN RFB nº 971/2009, integra o conceito de receita bruta os valores provenientes da comercialização da produção obtida em razão de contrato de parceria do imóvel rural. Sendo pessoa física, o produtor rural pagará 2,3% sobre o valor da produção comercializada. Sendo pessoa jurídica, a alíquota sobe para 2,85% sobre a mesma base.

Inexiste incidência de CSLL, contribuição para o PIS/Pasep e Cofins para os produtores rurais pessoas físicas. Para a pessoa jurídica, incide no regime não cumulativo, nas alíquotas de 1,65% (PIS/Pasep) e 7,6% (Cofins) sobre o faturamento mensal, exceto quando optante pelo lucro presumido quando repercutirá o regime cumulativo, nas alíquotas de 0,65% (PIS/Pasep) e 3% (Cofins) sobre o faturamento mensal. A apuração da CSLL deve acompanhar a forma de tributação do lucro adotada para o IRPJ. Será de 9% sobre a receita tributável, no lucro real, ou 9% sobre a base presumida de 12% sobre a receita bruta apurada, o que traduz uma alíquota efetiva de 1,08% no lucro presumido.

Além da redução da carga tributária, outra vantagem da parceria é que o recolhimento é diferido, só ocorrendo ao fim do exercício do IR, sendo anual para os produtores que exercem o negócio no CPF (cédula rural da DIRPF). O diferimento é uma forma de tributação extremamente vantajosa para o produtor rural, uma vez que o recolhimento do tributo é transferido para instante posterior preservando seu capital de giro. Assim, acaba por desonerar, de forma reflexa, a cadeia do produtor primário.

Por fim, o RIR/1999, em seu art. 65, admite a compensação de prejuízos obtidos na exploração da atividade rural tanto pela pessoa física quanto pela pessoa jurídica parceira, em anos-calendário anteriores, sendo vedada, apenas, a compensação de resultado positivo obtido no exterior, com resultado negativo obtido no País, na forma da Lei nº 9.250, de 1995, art. 21, e RIR/1999, art. 65, parágrafo 3º. Esse benefício, contudo, não se estende àqueles produtores rurais optantes pelo lucro presumido e que dispensam o uso do livro-caixa em suas atividades.

Ademais, quando no decorrer do ano-calendário for formalizado mais de um contrato de parceria para a mesma unidade rural, entende a Receita Federal do Brasil que os parceiros ou subparceiros devem apurar, separadamente, os lucros ou prejuízos vinculados a cada uma das situações ocorridas no período, na proporção dos rendimentos e despesas que couberem a cada um, preenchendo o Demonstrativo da Atividade Rural, quando a isso estiverem obrigados (art. 13 da Lei nº 8.023/90; art. 59 do Decreto nº 3.000/99; art. 14 da IN-SRF nº 83/2001).

Necessário mencionar, ainda, que o art. 95, da Lei 4.504/64, alterado pela Medida Provisória nº 2.183-56, de 2001, instituiu o Programa de Arrendamento Rural, destinado ao

⁴⁸ RIR/1994, art. 64; e IN SRF nº 17/1996, art. 14.

atendimento complementar de acesso à terra por parte dos trabalhadores rurais qualificados para participar do Programa Nacional de Reforma Agrária, mediante a sistematização da oferta de negócios agropecuários para a realização de parcerias e arrendamentos rurais. Com isso, nos termos do parágrafo único do referido artigo, os imóveis que integrem o Programa de Arrendamento Rural não serão objeto de desapropriação para fins de reforma agrária enquanto se mantiverem arrendados, desde que atendam aos requisitos estabelecidos no Decreto nº 3.993/2001⁵⁰.

Por fim, nos contratos de condomínio e de integração, assim como ocorre na parceria, as despesas, os ganhos e perdas são considerados pela legislação como atividade rural.

4.1.2.11. Ganho de capital na venda de imóvel rural e outros ativos

Nos termos do art. 3º da IN-SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001 (BRASIL, 2001c), que disciplina a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens de direitos por pessoa física, pode ocorrer ganho de capital quando da alienação:

- I – [...] a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins;
- II - transferência a herdeiros e legatários na sucessão causa mortis, a donatários na doação, inclusive em adiantamento da legítima, ou atribuição a ex-cônjuge ou ex-convivente, na dissolução da sociedade conjugal ou união estável, de direito de propriedade de bens e direitos adquiridos por valor superior àquele pelo qual constavam na Declaração de Ajuste Anual do de cujus, do doador, do ex-cônjuge ou ex-convivente que os tenha transferido.

Portanto, além da propriedade, incide imposto de renda sobre o ganho de capital na alienação de ativos do produtor rural, notadamente quando não existe habitualidade na exploração de atividade rural. É o caso, por exemplo, da venda de rebanho para confinamento, com prazo inferior ao estabelecido pela legislação; exploração de animais em propriedade de terceiros e ou venda de árvores, sem habitualidade na exploração da atividade rural (HARET, 2016a).

O ganho de capital na venda de imóvel rural (terra nua) e ou de outros bens e direitos do produtor rural não é considerado atividade rural, devendo ser apurado de forma segregadas dos demais rendimentos, se submetendo, dessa maneira, à tributação definitiva.

⁵⁰ Regulamenta o art. 95-A da Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964, que institui o Programa de Arrendamento Rural para a Agricultura Familiar, e dá outras providências.

Especificamente em relação ao imóvel rural, na apuração do ganho de capital considera custo de aquisição o valor relativo à terra (art. 8º da IN-SRF nº 84/2001).

Por sua vez, considera-se valor da terra nua (VTN) o valor do imóvel rural, nele incluído o da respectiva mata nativa, não computados os custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas (art. 9º, § 1º, da IN-SRF nº 84/2001).

Entretanto, segundo o art. 10 da referida instrução normativa, tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se custo de aquisição o valor da terra nua declarado pelo alienante, no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) do ano da aquisição, observado o disposto nos arts. 8º e 14 da Lei nº 9.393, de 1996 (BRASIL, 1996c).

Com isso, o valor da terra nua será o preço de mercado do dia 1º de janeiro do ano da apresentação do DIAT (Documento de Informação e Apuração do ITR), que deve ser apresentado até o dia 30 de setembro de cada ano pelo proprietário do imóvel. Ademais, nos termos do art. 8º da Lei 9.393/1996, caberá ao produtor rural declarar o VTN correspondente ao imóvel, que será o preço de mercado de terras apurado em 1º de janeiro de cada ano, e será considerado autoavaliação da terra nua a preço de mercado (art. 32, § 2º, da IN SRF nº 256/2002). E, por sua vez, tais informações serão encaminhadas ao Sistema de Preços de Terras (SIPT), que fora instituído pela Portaria SRF nº 447/2002, e administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Contudo, a principal questão, no tocante ao imóvel rural, diz respeito ao cálculo correspondente à diferença entre o custo de aquisição (que é o valor relativo à terra nua, art. 9º da IN-SRF nº 84/2001) e o do valor da alienação considerados pela legislação (art. 19, da IN-SRF nº 84/2001), bem como, o tratamento legal dado às benfeitorias, pois, como ver-se-á a seguir, essas são tributadas como atividade rural⁵¹.

Nesse contexto, impede destacar o disposto no art. 19 da Lei nº 9.393/96, reiterado pelo art. 10 da IN-SRF nº 84/2001, que estabelece que, a partir do dia 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, nos termos da legislação do imposto de renda, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o VTN⁵² declarado, na

⁵¹ Art. 17, da IN-SRF nº 84/2001; art. 8º, I, c/c art. 9º, §§ 1º e 2º e art. 11, todos da IN-SRF 83/2001; art. 6º, da Lei nº 8.023/90; art. 62, § 2º, do Decreto 3.000/99; art. 10, § 1º, I, da Lei nº 9.392/96

⁵² Valor da terra nua

forma do art. 8º⁵³, observado o disposto no art. 14⁵⁴, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Ademais, o parágrafo único do referido artigo determina que, na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente à data a que se refere este artigo, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no art. 17 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Quanto ao art. 17 da Lei nº 9.249/95, este determina que, para os fins de apuração do ganho de capital, as pessoas físicas e as pessoas jurídicas não tributadas com base no lucro real observarão os seguintes procedimentos:

- I - tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser corrigido monetariamente até 31 de dezembro desse ano, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996, não se lhe aplicando qualquer correção monetária a partir dessa data;
- II - tratando-se de bens e direitos adquiridos após 31 de dezembro de 1995, ao custo de aquisição dos bens e direitos não será atribuída qualquer correção monetária.

Diante dessas disposições legais, Souza e Sticca (2011, p. 753) afirmaram que:

[...] a partir de 1997, o cálculo do ganho de capital na venda de imóveis rurais não é mais realizado com base nos valores reais da transação, devendo as benfeitorias ser tratadas em separado da terra nua: se tiverem sido deduzidas como despesa de custeio na apuração da determinação da base de cálculo do imposto da atividade rural, o valor de alienação referente a elas será tributado como receita da atividade rural; caso contrário, podem ser computados para efeito de apuração de ganho de capital (IN SRF nº 84, de 11 de outubro de 2011).

No caso de o contribuinte adquirir e vender o imóvel rural antes da entrega do DIAT, o ganho de capital é igual à diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição; entretanto, caso o contribuinte venha a adquirir o imóvel rural antes da entrega do DIAT e aliená-lo no mesmo ano, após sua entrega, não ocorre ganho de capital, por se tratar de VTN de aquisição e de alienação de mesmo valor.

⁵³ Art. 8º O contribuinte do ITR entregará, obrigatoriamente, em cada ano, o Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, correspondente a cada imóvel, observadas data e condições fixadas pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O contribuinte declarará, no DIAT, o Valor da Terra Nua - VTN correspondente ao imóvel.

§ 2º O VTN refletirá o preço de mercado de terras, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referir o DIAT, e será considerado auto-avaliação da terra nua a preço de mercado.

§ 3º O contribuinte cujo imóvel se enquadre nas hipóteses estabelecidas nos arts. 2º e 3º fica dispensado da apresentação do DIAT.

⁵⁴ Art. 14. No caso de falta de entrega do DIAT ou do DIAT, bem como de subavaliação ou prestação de informações inexatas, incorretas ou fraudulentas, a Secretaria da Receita Federal procederá à determinação e ao lançamento de ofício do imposto, considerando informações sobre preços de terras, constantes de sistema a ser por ela instituído, e os dados de área total, área tributável e grau de utilização do imóvel, apurados em procedimentos de fiscalização.

§ 1º As informações sobre preços de terra observarão os critérios estabelecidos no art. 12, § 1º, inciso II da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, e considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios.

Ainda em relação ao que disseram Souza e Sticca (2011), caso o custo dessas benfeitorias não tenha sido deduzido como custo ou despesas da atividade rural, o seu valor integra o custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital (art. 9º, § 2º, da IN-SRF nº 84/2001).

Nessa mesma direção, Haret (2016a, p. 142) alerta que:

Inicialmente deve-se destacar que na alienação de propriedade rural pode ocorrer a venda apenas da terra nua (sobre a qual se apura o ganho de capital), ou da terra nua mais benfeitorias. Caso o instrumento de transmissão identifique separadamente o valor de alienação da terra nua e das benfeitorias e o custo dessas benfeitorias (tanto as adquiridas pelo alienante quanto as por este realizadas) tenha sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural, o valor de sua alienação deve ser oferecido a tributação como receita da atividade rural.

Quando o instrumento de transmissão não identificar separadamente o valor de alienação da terra nua e das benfeitorias, o valor dessas deve ser apurado por meio de cálculo específico, conforme regras que constam nas perguntas a ser indicadas.

Caso o custo das benfeitorias (tanto as adquiridas pelo alienante quanto as por este realizadas) não tenha sido deduzido como custo ou despesa da atividade rural, o seu valor integra o custo de aquisição para fins de apuração do ganho de capital, sobre o valor total da alienação, na forma dos arts. 3º e 5º, § 2º, da Instrução Normativa SRF nº 83/2001. g.n.

A base de cálculo do imposto está prevista, portanto, nos arts. 9º, da IN-SRF nº 84/2001 e 19, da Lei nº 9.393/96, que determinam a apuração em razão da diferença positiva entre o valor da alienação e o custo de aquisição.

Ainda a respeito da metodologia para apuração da base de cálculo, Calcini (2014, p. 111) esclarece que:

[...] nos termos do artigo 40, da Lei 11.196/2005, para a apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital por ocasião da alienação, a qualquer título, de bens imóveis realizada por pessoa física residente no País, serão aplicados fatores de redução (FR1 e FR2) do ganho de capital apurado.

A base de cálculo do imposto corresponderá à multiplicação do ganho de capital pelos fatores de redução, que serão determinados pelas seguintes fórmulas: $FR1 = 1/1,0060^m$, onde “m1” corresponde ao número de meses-calendário ou fração decorridos entre a data de aquisição do imóvel e o mês da publicação dessa Lei, inclusive na hipótese de a alienação ocorrer no referido mês; $FR2 = 1/1,0035^{m2}$, onde “m2” corresponde ao número de meses-calendário ou fração decorridos entre o mês seguinte ao da publicação dessa Lei ou mês da aquisição do imóvel, se posterior, e o de sua alienação.

Quanto às alíquotas, até 31/12/2016 prevalecia o disposto no art. 27 da IN-SRF nº 84/2001, que estabelecia a aplicação do percentual de 15% sobre a base de cálculo do ganho de capital. Entretanto, com o advento da Lei nº 13.259, publicada no Diário Oficial da União em 29/04/2016 (BRASIL, 2016a), que alterou a redação do art. 21, da Lei nº 8.981/95, bem como do art. 27, da IN-SRF nº 84/2001, a partir de 1º de janeiro de 2017 (Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 3/2016) houve aumento expressivo desse tributo, passando a vigorar as seguintes alíquotas:

Art. 1º O art. 21 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, com as seguintes alíquotas:

I - 15% (quinze por cento) sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais);

II - 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais);

III - 20% (vinte por cento) sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) e não ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais); e

IV - 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre a parcela dos ganhos que ultrapassar R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais).

No tocante ao pagamento, nos termos do art. 30, § 3º, da IN-SRF nº 84/2001, o imposto deve ser recolhido:

I - até o último dia útil do mês subsequente àquele em que o ganho houver sido percebido, na hipótese do inciso I do caput;

II - na data da alienação, na hipótese do inciso II do caput;

III - até a data prevista para a entrega da Declaração Final de Espólio, na hipótese do inciso III do caput;

IV - até o último dia útil do mês subsequente ao da doação, na hipótese do inciso IV do caput;

V - até o último dia útil do mês subsequente ao do trânsito em julgado da decisão judicial da partilha ou sobrepartilha decorrente da dissolução da sociedade conjugal ou união estável, na hipótese do inciso V do caput;

VI - nas datas dos incisos I e II, na hipótese do inciso VI do caput, conforme o caso.

Por outro lado, não incide o imposto sobre o ganho de capital decorrente de: a) indenização do valor do imóvel rural na desapropriação para fins de reforma agrária (art. 184, § 5º, da CF/88); b) indenização por liquidação de sinistro, furto ou roubo, relativo ao objeto segurado (art. 28, da IN-SRF 84/2001); e c) a indenização correspondente aos custos com benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, árvores e florestas plantas e pastagens cultivadas e melhoradas (art. 17, da IN-SRF nº 84/2001; art. 8º, I, c/c art. 9º, §§ 1º e 2º e art. 11, todos da IN-SRF 83/2001; art. 6º, da Lei nº 8.023/90; art. 62, § 2º, do Decreto 3.000/99; art. 10, § 1º, I, da Lei nº 9.392/96).

Fica isento, ainda, do imposto de renda o ganho de capital auferido por pessoa física na alienação de bens e direitos de pequeno valor, cujo preço unitário de alienação, no mês em que esta se realizar, seja igual ou inferior a R\$ 35.000,00, a teor do art. 1º, II, da IN-SRF nº 599/2005 (BRASIL, 2005b).

Destaque-se, ademais, a regra de isenção estabelecida nos arts. 2º, da IN-SRF nº 599/2005, e 39, da Lei nº 11.196/2005, a qual estabelece ficar isento do imposto de renda

o ganho auferido por pessoa física residente no País na venda de imóveis residenciais, desde que o alienante, no prazo de 180 dias contado da celebração do contrato, aplique o produto da venda na aquisição, em seu nome, de imóveis residenciais localizados no País.

Não obstante, o artigo 2º, § 11, I, da Instrução Normativa 599/2005, determina que não se aplica essa isenção à hipótese de venda de imóvel residencial com o objetivo de quitar, total ou parcialmente, débito remanescente de aquisição a prazo ou à prestação de imóvel residencial já possuído pelo alienante. Entretanto, em recente decisão proferida pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça nos autos do REsp 1.469.478, prevaleceu o entendimento de que não há se falar em ganho de capital e, conseqüentemente, não incide imposto sobre a renda referente a montantes recebidos por venda de imóvel e que serão usados na quitação de financiamentos habitacionais assumidos anteriormente a esta.

Ademais, segundo o art. 29, da IN-SRF nº 84/2001, são excluídos da incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital decorrentes de:

I - alienação, por valor igual ou inferior a R\$ 440.000,00 (quatrocentos e quarenta mil reais), do único imóvel que o titular possua, individualmente, em condomínio ou em comunhão, desde que, nos últimos cinco anos, não tenha efetuado alienação de imóvel, a qualquer título, tributada ou não;

III - restituição de participação no capital social mediante a entrega à pessoa física, pela pessoa jurídica, de bens e direitos de seu ativo, avaliados pelo valor contábil ou de mercado;

IV - permuta, sem torna, de unidades imobiliárias;

V - permuta, caracterizada com a entrega, pelo licitante vencedor, de títulos da dívida pública federal, estadual, do Distrito Federal e municipal, ou de outros créditos contra a União, como contrapartida à aquisição das ações ou quotas leiloadas no âmbito dos respectivos programas de desestatização.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput:

I - a exclusão aplica-se ao ganho de capital decorrente da alienação de qualquer bem imóvel, independentemente de se tratar de terreno, terra nua, casa ou apartamento, ser residencial, comercial ou de lazer, e estar localizado em zona urbana ou rural;

II - o limite de R\$ 440.000,00 (quatrocentos e quarenta mil reais) é considerado em relação:

a) à parte de cada condômino ou coproprietário, no caso de bens ou direitos possuídos em condomínio;

b) ao imóvel possuído em comunhão, no caso de sociedade conjugal.

§ 4º Na hipótese do inciso IV do caput, a exclusão aplica-se:

I - exclusivamente, às permutas de unidade imobiliária por unidade imobiliária;

II - às operações de permuta realizadas por contrato particular, desde que a escritura pública correspondente, quando lavrada, seja de permuta.

§ 5º Na permuta de unidades imobiliárias com torna, o ganho de capital é apurado exclusivamente em relação a esta, observado o disposto no art. 23.

4.1.2.12. Equiparação do produtor rural pessoa física à pessoa jurídica

Finalizando este tópico, vale destacar a advertência de Haret (2016a, p. 33), para quem alguns produtores rurais pessoa física são equiparados à pessoa jurídica, para fins de imposto de renda, quais sejam:

1. O proprietário de terras que exerça atividades de extração de minérios para fornecimento a terceiros;
2. O proprietário de veículo que exerça o transporte de cargas ou de passageiros, quando contrata profissional para dirigi-lo, ou utilize mais de um veículo em suas atividades profissionais;
3. O agricultor, pessoa física, que transforme produtos de sua produção, para fabricação de óleos essenciais, aguardente e outras bebidas alcoólicas, inclusive vinho;
4. A pessoa física que, habitual e profissionalmente, exerça atividade econômica de natureza comercial, através da venda de refeições e hospedagens e terceiros, comumente denominada como pensão familiar;
5. O representante comercial que exerce atividades por conta própria (distribuição), adquirindo a condição de comerciante, independentemente de qualquer requisito formal;
6. Os garimpeiros que contratam outros garimpeiros matriculados para a exploração de substâncias minerais.

Assim sendo, em tese, esses produtores podem optar pelo regime SIMPLES ou pelo MEI – microempreendedor individual.

Ademais, cumpre registrar que a Lei Complementar nº 147/2014 (BRASIL, 2014c), que incluiu o art. 3º-A na Lei Complementar nº 123/06, equiparou o produtor rural pessoa física e o agricultor familiar à microempresa ou empresa de pequeno porte. Com isso, na prática, possibilitou-se ao produtor rural pessoa física e ao agricultor familiar os benefícios estabelecidos nos Capítulos V a X, XI (Seção IV) e XII, todos da LC 123/03, que estabelecem acesso aos mercados, simplificação das relações de trabalho, fiscalização orientadora, associativismo, estímulo ao crédito e à capitalização, estímulo à inovação, facilidade no protesto de títulos e acesso ao Juizado Especial.

Além disso, para os fins da Lei Complementar nº 147/2014, tanto o produtor rural pessoa física quanto o agricultor familiar poderão auferir receita bruta anual até o limite de R\$ 4.800.000,00 (art. 3º, II, da LC 123/06).

Contudo, a única ressalva é que não houve autorização para a inclusão no regime simplificado de recolhimento de tributos do SIMPLES (parágrafo único do art. 3º-A, da LC 123/06), razão pela qual obistou-se importante benefício fiscal ao produtor rural pessoa física e ao agricultor familiar

Não obstante isso, com essa alteração doravante haverá mais segurança jurídica na contratação, sobretudo, de serviços prestados pelo produtor rural pessoa física e pelo

agricultor familiar, que, em muitos casos, acabam sendo considerados empregados pela Justiça do Trabalho.

4.1.3. Imposto sobre a renda do produtor rural pessoa jurídica

Com relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), sua regulamentação encontra amparo, sobretudo, no Decreto nº 3.000/99 (RIR) e na IN-RFB nº 1.700/2017, que reuniu as normas de estrutura estabelecidas pela legislação do imposto de renda e, com isso, organizou em seu contexto, por exemplo, as formas de apuração (lucro real, presumido ou arbitrado), as deduções permitidas e as vedadas, bem como as receitas tributáveis.

De se registrar, desde já, que a tributação incidente sobre a pessoa jurídica rural, em regra, segue o mesmo aplicável para todas as pessoas jurídicas, sem qualquer tipo de distinção. A consequência disso, por sua vez, é que regime de tributação, base de cálculo, alíquotas, deduções, adições, exclusões, são os mesmos de regra base, salvo nos casos em que a legislação de regência tenha outorgado benefícios fiscais específicos (SOUZA; STICCA, 2011; HARET, 2016a).

Dessa forma, a incidência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ) será devida na medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos (art. 4º, da IN-RFB nº 1.700/2017). Além disso, nos termos do art. 1º, da Lei nº 9.430/96, a partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente.

Ainda em relação a isso, Haret (2016a, p. 35) registra que o imposto de renda pode ser pago mensalmente, “conforme balancete, ou por apuração anual em dezembro de cada ano e, da mesma forma, pagando-se, por antecipação, mensalmente, o imposto estimado. Na apuração anual por estimativa, o pagamento do imposto e adicional, em cada mês, será determinado e pago sobre base de cálculo estimada, com opção feita no mês de janeiro ou de início de atividade”⁵⁵.

Ademais disso, em regra, integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma

⁵⁵ “observado o disposto no art. 232 do RIR/99 e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º e 3º, parágrafo único”

específica de incidência do imposto (arts. 219, parágrafo único, e 727, todos do Decreto nº 3.000/99).

Por sua vez, são contribuintes do IRPJ, nos termos do art. 2º, Decreto nº 3.000/99, as pessoas jurídicas titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital.

Quanto à definição pelo regime contábil (lucro real ou presumido) da pessoa jurídica, esta dar-se-á se com o pagamento da primeira parcela do IRPJ, de acordo com o código de recolhimento inserido no DARF. Essa opção valerá para todo o ano calendário, não podendo ser alterada durante o exercício. Portanto, o planejamento tributário deverá ocorrer antes desse pagamento, devendo a pessoa jurídica rural projetar suas receitas, despesas, compensações e créditos, dentre outros aspectos correlatos ao IR e que repercutem na carga tributária total (HARET, 2016a).

4.1.3.1. Lucro real

No tocante ao regime de tributação pela sistemática do lucro real, sua normatização está estabelecida, especialmente, nos arts. 246 a 515 do Decreto nº 3.000/99. E, segundo o seu art. 247, que regulamenta o disposto no art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, o Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizado.

Por sua vez, o lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais, e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (art. 248, do Decreto nº 3.000/99).

Quanto à sua obrigatoriedade, segundo os arts. 14, da Lei nº 9.718/98 e 59, da IN-RFB nº 1.700/2017, estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

- I - cuja receita total no ano-calendário anterior tenha excedido o limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou de R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade no período, quando inferior a 12 (doze) meses;
- II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruem de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma prevista nos arts. 33 e 34;

- VI - que exploram as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring); ou
- VII - que exploram as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

Entretanto, se a pessoa jurídica não estiver elencada em nenhuma das hipóteses listadas no referido artigo, poderá optar pelo sistema do lucro presumido.

No caso da atividade rural, a base de cálculo do imposto de renda no lucro real é o resultado positivo da atividade, ou seja, é a diferença entre o valor da receita bruta recebida e o das despesas pagas no ano-calendário, correspondente a todos os imóveis rurais da pessoa jurídica (art. 63 do Decreto nº 3.000/99). Consideram-se também nesse cômputo as despesas de custeio e os investimentos mencionados no art. 62 do Decreto nº 3.000/99⁵⁶.

Contudo, não obstante alguns dos investimentos rurais indicados possam ser dedutíveis na apuração do resultado da atividade rural, a grande maioria deverá ser lançada no Ativo Permanente – Imobilizado, sujeito, portanto, à depreciação, exaustão ou amortização, como por exemplo, as construções, benfeitorias e cultura permanente (ANCELES, 2012).

Ademais disso, na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do período (art. 249⁵⁷ do Decreto nº 3.000/99) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões,

⁵⁶ § 1º As despesas de custeio e os investimentos são aqueles necessários à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora, relacionados com a natureza da atividade exercida.

§ 2º Considera-se investimento na atividade rural a aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, exceto a parcela que corresponder ao valor da terra nua, com vistas ao desenvolvimento da atividade para expansão da produção ou melhoria da produtividade e seja realizada com:

I - benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos;

II - culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais.

III - aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural;

IV - animais de trabalho, de produção e de engorda;

V - serviços técnicos especializados, devidamente contratados, visando elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou exploração rural;

VI - insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como reprodutores e matrizes, girinos e alevinos, sementes e mudas selecionadas, corretivos do solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais;

VII - atividades que visem especificamente a elevação sócio-econômica do trabalhador rural, tais como casas de trabalhadores, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde;

VIII - estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade;

IX - instalação de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica;

X - bolsas para formação de técnicos em atividades rurais, inclusive gerentes de estabelecimentos e contabilistas.

⁵⁷ Art. 249. Na determinação do lucro real, serão adicionados ao lucro líquido do período de apuração:

I - os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, devam ser computados na determinação do lucro real.

participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração, assim como, os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o Decreto 3.000/99, devam ser computados na determinação do lucro real.

Por outro lado, importante destacar que o art. 250⁵⁸ do Decreto 3.000/99 consagra várias situações em que se permite exclusões na apuração do lucro líquido do período.

Parágrafo único. Incluem-se nas adições de que trata este artigo:

I - ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados;

II - os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3º do art. 146 quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas;

III - os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos neste Decreto;

IV - as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercado de renda fixa ou variável;

V - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea "a" do inciso II do art. 622;

VI - as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica;

VII - as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, caput;

VIII - as despesas com brindes;

IX - o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional;

X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações;

XI - o valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998.

⁵⁸ Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração:

I - os valores cuja dedução seja autorizada por este Decreto e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;

III - o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitada a compensação a trinta por cento do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação, observado o disposto nos arts. 509 a 515.

Parágrafo único. Também poderão ser excluídos:

a) os rendimentos e ganhos de capital nas transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, quando auferidos pelo desapropriado (CF, art. 184, § 5º);

b) os dividendos anuais mínimos distribuídos pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento;

c) os juros produzidos pelos Bônus do Tesouro Nacional - BTN e pelas Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidos para troca voluntária por Bônus da Dívida Externa Brasileira, objeto de permuta por dívida externa do setor público, registrada no Banco Central do Brasil, bem assim os referentes aos Bônus emitidos pelo Banco Central do Brasil, para os fins previstos no art. 8º do Decreto-Lei nº 1.312, de 15 de fevereiro de 1974, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.105, de 24 de janeiro de 1984;

d) os juros reais produzidos por Notas do Tesouro Nacional - NTN, emitidas para troca compulsória no âmbito do Programa Nacional de Privatização - PND, controlados na parte "B" do LALUR, os quais deverão ser computados na determinação do lucro real no período do seu recebimento;

e) a parcela das perdas adicionadas conforme o disposto no inciso X do parágrafo único do art. 249, a qual poderá, nos períodos de apuração subsequentes, ser excluída do lucro real até o limite correspondente à diferença positiva

Após o cômputo das receitas e adições *versus* despesas e exclusões permitidas pela legislação, ter-se-á a base de cálculo tributável, sobre a qual aplica-se a alíquota de 15% (quinze por cento), com o adicional de 10% (dez por cento) sobre a base de cálculo que exceder os R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) mensais (art. 3º e § 1º, da Lei nº 9.249/95; arts. 8º, parágrafo único, e 29, § 1º, da IN-RFB nº 1.700/2017).

Por fim, nos termos do art. 51, § 2º, da IN 1.700/2017, a pessoa jurídica submetida à tributação com base no lucro real, que não mantenha escrituração nos termos da legislação comercial e fiscal, pagará o imposto sobre a renda devido trimestralmente mediante a utilização das regras de tributação com base no lucro arbitrado.

4.1.3.2. Lucro presumido

Segundo os arts. 13, da Lei 9.718/98, e 214, da IN-RFB nº 1.700/2017, a pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 ou a R\$ 6.500.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. Não obstante, não poderão optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas resultantes de evento de incorporação ou fusão enquadradas no lucro real, ainda que qualquer incorporada ou fusionada fizesse *jus* ao referido regime antes da ocorrência do evento (art. 214, § 4º, da IN-RFB nº 1.700/2014).

Compreende-se no conceito de receita bruta, para fins do lucro presumido, o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (art. 26, da IN-RFB nº 1.700/2017).

Por sua vez, na receita bruta deverão ser excluídas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador, dos quais o vendedor ou prestador é mero depositário, como é o caso do IPI e do ICMS (substituição tributária) (art. 26, § 2º, da IN-RFB nº 1.700/2017).

Feita a opção pelo lucro presumido, está será definitiva em relação a todo o ano-calendário (art. 13, § 1º, da Lei 9.718/98). Entretanto, abre-se exceção quando ocorrer qualquer das hipóteses de arbitramento previstas na legislação tributária, situação em que a pessoa jurídica poderá, desde que conhecida a receita bruta, determinar o lucro tributável

segundo as regras relativas ao regime de tributação com base no lucro arbitrado (BRASIL, 2016b; BRASIL, 2016d).

No tocante à atividade rural, a base de cálculo é presumida a 8% sobre a receita bruta do mês (art. 515, do Decreto nº 3.000/99; art. 15, da Lei nº 9.249/95), conforme apuração segregada, sem deduções ou compensações fiscais (HARET, 2016a). Portanto, na hipótese, não se considera para fins de formação da base de cálculo o equivalente a 92% da receita bruta do mês, contudo, não se permite deduções de benefícios fiscais.

Assim como no lucro real, a alíquota aplicável no lucro presumido é de 15%, com o adicional de 10% (dez por cento) sobre a base de cálculo que exceder os R\$ 20.000,00 mensais (art. 29, § 1º, da IN-RFB nº 1.700/2017).

Ademais, o imposto sobre a renda devido, no lucro presumido, poderá ser apurado ao final de cada trimestre, bem como pago em cota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração (art. 55, da IN-RFB nº 1.700/2017).

Por fim, nos termos do art. 527 do Decreto nº 3.000/99, a pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter: escrituração contábil nos termos da legislação comercial; Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário, assim como, em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, assim como, os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

4.1.3.3. Lucro arbitrado

O arbitramento do lucro é exceção, tendo em vista que se trata de uma sistemática de apuração de base de cálculo do imposto de renda que pode ser colocada em prática tanto pelo contribuinte quanto pelo Fisco. Ou seja, será aplicado pelo Fisco quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias fiscais, e com isso se desclassificar a escrituração contábil. Poderá ser utilizado ainda pela pessoa jurídica, quando ocorrer algum acidente que inutilize os livros e documentos fiscais, e ou em caso de perda, de maneira a inviabilizar a apuração do imposto de renda (art. 226, da IN-RFB nº 1.700/2017).

Nesse contexto, os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta, quando conhecida, são os mesmos aplicáveis para o cálculo da estimativa mensal e do lucro presumido (art. 227, da IN-RFB nº 1.700/2017), ou seja, 15%, com a possibilidade de aplicação do percentual adicional de mais 10% sobre a parcela do lucro que exceder ao valor

de R\$ 60.000,00 em cada trimestre, acrescidos de 20%, exceto quanto ao fixado para as instituições financeiras, cujo percentual é de 45%. Entretanto, caso desconhecida a renda bruta, aplica-se a sistemática de cálculo disposta no art. 232, da IN-RFB nº 1.700/2017.

No mais, a título de punição, não se permite a dedução de qualquer incentivo fiscal, com exceção: *a)* do imposto de renda pago ou retido na fonte sobre receitas que integraram a base de cálculo do imposto devido, desde que pago ou retido até o encerramento do correspondente período de apuração; e *b)* do imposto de renda pago indevidamente em períodos anteriores.

4.1.3.4. Depreciação, amortização e exaustão

De maneira geral, a atividade rural, especialmente a cadeia produtiva, é bastante incentivada por desonerações fiscais, como é o caso, por exemplo, da concessão de imunidades, isenções, alíquota zero, diferimentos, reduções de base de cálculo, créditos, depreciação, amortização, exaustão e compensação de prejuízos fiscais sem limitação de valor e de tempo.

Relativamente à depreciação, amortização e exaustão, espécies de incentivos fiscais, é possível inferir os seus conceitos e aplicação no art. 183, § 2º, da Lei 6.404/76, lei as sociedades anônimas, que estabelece que a diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de:

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

Notadamente em relação à depreciação, o art. 314 do Decreto nº 3.000/99 determina que os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural (art. 58), para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição. São bens do ativo imobilizado, na atividade rural, por exemplo, as culturas permanentes; os maquinários e implementos agrícolas; caminhões, tratores, caminhonetes e demais veículos utilitários rurais; reprodutores e matrizes; árvores frutíferas. Portanto, tratam-se dos bens vinculados à

atividade produtiva rural, compondo o patrimônio físico e durável da empresa (HARET, 2016a).

Quanto à amortização, o art. 324 (Decreto nº 3.000/99) determina que poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração. Portanto, a amortização se dá nos casos de aquisição de direitos sobre bens de terceiros, como por exemplo, a aquisição de direitos de extração de madeira em florestas de terceiros, por prazo determinado.

No tocante à exaustão, o art. 330 (Decreto nº 3.000/99) autoriza o computo, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor de recursos minerais, resultante da sua exploração. Da mesma forma, o art. 334 computa, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor de recursos florestais, resultante de sua exploração.

Ainda a respeito das principais características dessas três modalidades de incentivo fiscal, Haret (2016a, p. 50-51) leciona que:

A depreciação é o nome que se dá ao registro contábil da redução do valor dos bens do ativo pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência. A perda da vida útil do bem é registrada como custo ou despesa operacional. Como isso não pode se dar de forma aleatória, o registro é determinado mediante aplicação da taxa de depreciação, que varia caso a caso, sobre o valor do bem em reais. O limite de depreciação é o próprio valor contábil do bem.

Exemplificando, os custos pagos ou incorridos na formação de culturas de café serão contabilizados em conta do ativo, sendo permitida a depreciação compatível com o tempo de vida útil da árvore de café.

É preciso distinguir a depreciação com a amortização e as quotas de exaustão que são situações contábeis diferentes e recebem, cada uma delas, tratamento tributário diverso. Na amortização, também se registra a perda do valor do bem, mas a diferença está que este bem, agora, compõe o ativo intangível da empresa, tais como concessão ou permissão do Poder Público, marcas e patentes, softwares e o fundo de comércio adquirido, entre outros. Da mesma forma que depreciação, a amortização se faz levando-se em conta a vida útil definida ao longo do tempo. A despesa de amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado em conta redutora específica.

Traduzindo em caso concreto o que acabamos de afirmar, temos que, em termos contábeis, o valor dos direitos contratuais de exploração de florestas por prazo determinado, na forma como dispõe o art. 328 do RIR/1999, é objeto de amortização, e não de depreciação ou de exaustão.

As quotas de exaustão estão definidas nos arts. 330 e 334 do RIR/1999. Trata-se de forma contábil tradutora da vida útil da vegetação à medidas que seus recursos forem exauridos (esgotados). Assim, o custo de formação de plantações de espécies vegetais que não se extinguem com o primeiro corte, mas que permitem cortes adicionais, deve ser objeto de quotas de exaustão. Quando se trata de vegetação própria (excluído o solo) será submetido à sistemática de quotas de exaustão, levando-se em conta a medida de esgotamento de recursos daquela específica vegetação (vida útil). Neste caso, não se tem a extração de frutos (laranja/fruta), mas a própria cultura (laranjeira/árvore) que é ceifada, cortada ou extraída do solo).

No balanço, os direitos serão classificados no ativo imobilizado e deverão ser avaliados pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de exaustão acumulada.

Nesse contexto, os custos ativáveis incorridos na aquisição de bens empregados na atividade rural podem ser integralmente deduzidos como despesa daquela atividade no próprio ano em que foram adquiridos. Contudo, não fazem *jus* ao benefício os custos ativáveis incorridos na aquisição de bens não empregados na atividade rural.

Ademais disso, cumpre registrar que o art. 6º da Medida Provisória 2.159-70/01 prevê que a pessoa jurídica que explore a atividade rural tem direito ao benefício fiscal de depreciação acelerada dos bens do ativo permanente imobilizado (exceto a terra nua) utilizados nessa atividade.

Não obstante, existe divergência se a empresa que explora atividade agroindustrial pode também ser beneficiada com a sistemática da depreciação acelerada. Essa celeuma se verifica, sobretudo, no setor sucroalcooleiro⁵⁹, notadamente com a discussão se se caracteriza atividade rural a transformação da cana-de-açúcar produzida na propriedade rural em produtos como o açúcar e o álcool, por exemplo, e, conseqüentemente, se os gastos com a formação do canavial podem ser objeto de depreciação acelerada.

Embora a Receita Federal do Brasil tenha entendimento contrário aos contribuintes, é possível identificar na jurisprudência do CARF decisões favoráveis à empresa que explora atividade agroindustrial⁶⁰, assim como, em relação aos gastos com a formação do canavial⁶¹, autorizando a concessão do benefício da depreciação acelerada incentivada.

⁵⁹ TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. BENEFÍCIO DA DEPRECIAÇÃO ACELERADA. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.159-70/01, ART. 6º. USINA SUCROALCOOLEIRA. INOCORRÊNCIA DA PRÁTICA DE ATIVIDADE RURAL. 1. Mandado de Segurança impetrado com o fito de garantir a utilização do benefício da depreciação acelerada, previsto para pessoa jurídica que explora atividade rural, nos termos do art. 6º, da Medida Provisória nº 2.159-70/01. 2. A agroindústria canavieira possui atividade econômica híbrida, podendo exercer tanto a industrialização de produtos, quanto a produção da cana-de-açúcar. 3. Hipótese em que a Impetrante não se desincumbiu do ônus de comprovar a prática efetiva de atividade rural, não sendo suficiente a previsão, em seu contrato social, de atividades que envolvam a agricultura, a pecuária, o cultivo, a colheita e a produção de produtos derivados da cana-de-açúcar. 4. Nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais prestadas à Receita Federal, pela Impetrante, consta a resposta negativa ao quesito "Atividade Rural", o que corrobora o entendimento de que inexistiu a prática da atividade rural ensejadora do benefício fiscal requestado. Apelação improvida. TRF-5 - AC Apelação Cível AC 77412720124058300 (TRF-5) - 27/05/2014.

⁶⁰ O artigo 22 A da Lei nº 8.212/91 é claro ao definir que Agroindústrias são produtores rurais que industrializam e comercializam bens de sua propriedade ou de produção própria e adquirida de terceiros, podendo beneficiar-se integralmente dos incentivos circunscritos à atividade rural. O benefício destina-se a qualquer um que explore atividade rural, e a única limitação é que o bem a ser depreciado seja adquirido para o uso nessa atividade. APLICAÇÃO DO ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL À CSLL. CONCOMITÂNCIA. ARGUMENTOS DE DEFESA. Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial (súmula CARF nº 1). Vistos, relatados e discutidos os presentes

Há, ainda, por parte do CARF, entendimento reconhecendo a depreciação acelerada dos custos com a lavoura de cana-de-açúcar apenas proporcionalmente às receitas da atividade rural com o comércio da cana-de-açúcar produzida, assim como, em relação à venda de bagaço de cana-de-açúcar e melaço produzido. E a razão que fundamenta esse julgado está, sobretudo, no fato de que apenas caracterizaria atividade rural nesse caso a transformação da cana-de-açúcar produzida na propriedade rural em bagaço de cana e em melaço, por exemplo, já que aqui não haveria significativa alteração na composição e nas características do produto *in natura*, ao passo que, no caso do açúcar e do álcool, há substancial modificação.

Essa, inclusive, foi a posição firmada pelo CARF quando do julgamento do processo nº 15956.720140/201228. Entretanto, ainda não existe uma definição a respeito da matéria por parte da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Além disso, nos termos do art. 20, Lei nº 11.196/05, os valores relativos aos dispêndios incorridos em instalações fixas e na aquisição de aparelhos, máquinas e equipamentos, destinados à utilização em projetos de pesquisa e desenvolvimentos tecnológicos, metrologia, normalização técnica e avaliação da conformidade, aplicáveis a produtos, processos, sistemas e pessoal, procedimentos de autorização de registros, licenças, homologações e suas formas correlatas, e relativos a procedimentos de proteção de propriedade intelectual, poderão ser depreciados na forma da legislação vigente, podendo o saldo não depreciado ser excluído na determinação do lucro real, no período de apuração em que concluída sua utilização.

Ademais, nos termos do art. 17⁶² da Lei nº 11.196/05 (conhecida como “Lei do Bem”), as pessoas jurídicas poderão usufruir de incentivos fiscais destinados à pesquisa e ao

autos. Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos do voto vencedor. Vencidos os Conselheiros Paulo Jakson da Silva Lucas (relator) e Wilson Fernandes Guimarães. Designado para redigir o voto vencedor, o Cons. Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior. CARF. Processo nº 13855.000998/200718. 3ª Câmara, 11 de junho de 2013.

⁶¹ LAVOURA CANAVIEIRA. BENEFÍCIO FISCAL. DEPRECIACÃO ACELERADA. Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação e, não, à exaustão, portanto podem integrar o benefício da depreciação acelerada incentivada. ESTIMATIVAS. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA PROPORCIONAL. CARF. Processo nº 10120.723532/201339. Acórdão nº 1401001.522 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 01 de fevereiro de 2016.

⁶² Art. 17. A pessoa jurídica poderá usufruir dos seguintes incentivos fiscais:

I - dedução, para efeito de apuração do lucro líquido, de valor correspondente à soma dos dispêndios realizados no período de apuração com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica classificáveis como despesas operacionais pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ ou como pagamento na forma prevista no § 2º deste artigo;

desenvolvimento de inovação tecnológica. Contudo, diante da crise econômica que assola o País, a Medida Provisória nº 694, proposta ainda no governo da ex-presidente Dilma Rousseff, suspendeu, no ano-calendário de 2016, os benefícios fiscais concedidos pela lei 11.196/05 às atividades de pesquisa e desenvolvimento. Entretanto, como a referida medida provisória não foi julgada pelo Congresso Nacional nos termos do art. 62, §§ 3º e 7º da CF/88, perdeu sua eficácia, conforme atestado pelo Ato Declaratório nº 5/2016 do presidente da Mesa do Congresso Nacional, prevalecendo as disposições do art. 17 da Lei nº 11.196/05.

II - redução de 50% (cinquenta por cento) do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI incidente sobre equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos, bem como os acessórios sobressalentes e ferramentas que acompanhem esses bens, destinados à pesquisa e ao desenvolvimento tecnológico;

III - depreciação integral, no próprio ano da aquisição, de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, destinados à utilização nas atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL;

IV - amortização acelerada, mediante dedução como custo ou despesa operacional, no período de apuração em que forem efetuados, dos dispêndios relativos à aquisição de bens intangíveis, vinculados exclusivamente às atividades de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, classificáveis no ativo diferido do beneficiário, para efeito de apuração do IRPJ;

VI - redução a 0 (zero) da alíquota do imposto de renda retido na fonte nas remessas efetuadas para o exterior destinadas ao registro e manutenção de marcas, patentes e cultivares.

§ 1º Considera-se inovação tecnológica a concepção de novo produto ou processo de fabricação, bem como a agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou processo que implique melhorias incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando maior competitividade no mercado.

§ 2º O disposto no inciso I do caput deste artigo aplica-se também aos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica contratados no País com universidade, instituição de pesquisa ou inventor independente de que trata o inciso IX do art. 2º da Lei nº 10.973, de 2 de dezembro de 2004, desde que a pessoa jurídica que efetuou o dispêndio fique com a responsabilidade, o risco empresarial, a gestão e o controle da utilização dos resultados dos dispêndios.

§ 3º Na hipótese de dispêndios com assistência técnica, científica ou assemelhados e de royalties por patentes industriais pagos a pessoa física ou jurídica no exterior, a dedutibilidade fica condicionada à observância do disposto nos arts. 52 e 71 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

§ 4º Na apuração dos dispêndios realizados com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, não serão computados os montantes alocados como recursos não reembolsáveis por órgãos e entidades do Poder Público.

§ 6º A dedução de que trata o inciso I do caput deste artigo aplica-se para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

§ 7º A pessoa jurídica beneficiária dos incentivos de que trata este artigo fica obrigada a prestar, em meio eletrônico, informações sobre os programas de pesquisa, desenvolvimento tecnológico e inovação, na forma estabelecida em regulamento.

§ 8º A quota de depreciação acelerada de que trata o inciso III do caput deste artigo constituirá exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e será controlada em livro fiscal de apuração do lucro real.

§ 9º O total da depreciação acumulada, incluindo a contábil e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem.

§ 10. A partir do período de apuração em que for atingido o limite de que trata o § 9º deste artigo, o valor da depreciação registrado na escrituração comercial deverá ser adicionado ao lucro líquido para efeito de determinação do lucro real.

§ 11. As disposições dos §§ 8º, 9º e 10 deste artigo aplicam-se também às quotas de amortização de que trata o inciso IV do caput deste artigo.

4.1.3.5. Compensação de prejuízos

Importante benefício fiscal, nos termos do art. 512 do Decreto nº 3.000/99 e da IN-RFB nº 1.700/2017, o prejuízo apurado pela pessoa jurídica que explorar atividade rural poderá ser compensado com o resultado positivo obtido em períodos de apuração posteriores, não se lhe aplicando o limite de 30% previsto no *caput* do art. 510 e o art. 15 da Lei nº 9.065/95. A compensação abrange também os períodos anteriores (art. 14, parágrafo único, da Lei nº 8.023/90). Entretanto, é vedada a compensação de prejuízo fiscal da atividade rural apurado no exterior com o lucro real obtido no Brasil, seja este oriundo da atividade rural ou não (ANDRADE FILHO, 2016).

Portanto, na atividade rural a compensação dos prejuízos fiscais do ano corrente ou dos anos anteriores com o lucro real da mesma atividade não sofre qualquer limitação, desde que segregadas as contas dessa atividade em relação às demais contas da pessoa jurídica. Nesse contexto, o prejuízo fiscal da atividade rural apurado no período-base poderá ser compensado com o lucro real das demais atividades, apurado no mesmo período-base, sem a observância de limite (art. 512/Decreto nº 3.000/99 e IN-RFB nº 1.700/2017).

Por outro lado, a limitação dos 30% ocorrerá tão somente no que concerne ao lucro líquido ajustado no caso de compensação de prejuízos fiscais da atividade rural de anos anteriores com receitas de atividade não-rural do ano vigente. De outra maneira, a compensação de prejuízos fiscais da atividade não-rural de anos anteriores com receitas de atividade rural do ano vigente não possui a referida limitação. Ademais, o prejuízo fiscal da atividade rural apurado no período de apuração poderá ser compensado, sem limite, com o lucro real das demais atividades apurado no período. De se acrescentar, ainda, que não existe qualquer prazo para compensação de prejuízos fiscais da atividade rural (HARET, 2016a).

No mais, os artigos 513 e 514 do Decreto nº 3.000/99 vedam a compensação de prejuízos fiscais se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade, bem como se houver incorporação, fusão ou cisão. Contudo, o parágrafo único do art. 514 autoriza a compensação, proporcionalmente à parcela remanescente, do patrimônio líquido, no caso de cisão parcial.

Da mesma maneira, o parágrafo único do art. 515 (Decreto nº 3.000/99) veda a compensação de prejuízos fiscais e lucros entre duas ou mais Sociedade em Conta de Participação – SCP ou entre estas e o sócio ostensivo. Entretanto, o *caput* desse mesmo

artigo estabelece que o prejuízo fiscal apurado por Sociedade em Conta de Participação - SCP somente poderá ser compensado com o lucro real decorrente da mesma SCP.

4.1.3.6. Ganho de capital na venda de imóvel rural na pessoa jurídica

Com exceção das empresas que atuam no ramo imobiliário, os imóveis da pessoa jurídica, em regra, são classificados contabilmente como bens do ativo não circulante, no grupo imobilizado, a teor do disposto no inciso IV⁶³, do art. 179, da Lei nº 6.404/76, e como tal são tributados considerando a diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil (art. 32, § 2º, da Lei nº 8.981/85).

Entretanto, no tocante ao custo do bem na alienação de imóvel rural, determinam os arts. 523 do Decreto nº 3.000/99, e 19, da Lei nº 9.393/96, que a partir de 1º de janeiro de 1997, para fins de apuração de ganho de capital, considera-se custo de aquisição e valor da venda do imóvel rural o Valor da Terra Nua - VTN constante do Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, observado o disposto no art. 14 da Lei nº 9.393, de 1996, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

O parágrafo único do art. 522 determina ainda que, na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente a 1º de janeiro de 1997, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública, observado o disposto no parágrafo único do art. 136 e nos incisos I e II do art. 522.

Portanto, enquanto no regime geral de apuração de ganho de capital o custo de aquisição corresponde ao valor contábil de aquisição e o valor de alienação pelo preço de fato praticado na venda, no ganho de capital de imóveis rurais, por sua vez, prevalece a sistemática no sentido de que o custo de aquisição e o valor de alienação são: *a*) o valor da terra nua (VTN) informado no ano de aquisição, e *b*) o valor da terra nua (VTN) informado no ano de alienação do imóvel⁶⁴.

Ademais, necessário observar as seguintes regras (BRASIL, 2016e, p. 249-250):

⁶³ As contas serão classificadas do seguinte modo:

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

⁶⁴ GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. O art. 19 da Lei nº 9.292/96, ao dispor que, para fins de apuração do ganho de capital, considera-se valor de venda do imóvel rural o VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, que subordinou a apuração do ganho de capital aos valores considerados para fins de apuração do ITR. O VTN declarado na DIAT no ano-calendário da alienação, e não contestado pela administração tributária para fins de apuração do ITR, será considerado valor de venda para fins de apuração do ganho de capital (CARF, 1 Seção, Acórdão nº 1301-001.472).

1 - Imóveis adquiridos até 31/12/1996

Para os imóveis rurais adquiridos até 31/12/1996, aplicam-se as regras para apuração do ganho de capital vigentes antes da edição da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

1.1 - Custo de aquisição

O custo de aquisição, como regra geral, deve ser o valor constante na Declaração de Bens e Direitos.

1.2 - Falta de declaração

Caso o contribuinte não tenha apresentado declaração nos exercícios de 1992 a 1996, o cálculo do custo de aquisição deve seguir orientação específica, dependente da obrigatoriedade ou não da apresentação das referidas declarações, conforme regras que constam na pergunta abaixo indicada.

1.3 - Valor de mercado em 31/12/1991 inferior ao custo corrigido

Tratando-se de imóvel adquirido até 1991, cujo valor de mercado declarado em 31/12/1991, for inferior ao custo corrigido, o contribuinte pode atualizar o custo de aquisição, utilizando a Tabela de Atualização do Custo de Bens e Direitos da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001.

1.4 - Imóvel adquirido após 31/12/1991

Se o contribuinte adquiriu imóvel rural após 31/12/1991, o custo é o valor da escritura (isto é, o valor pago) corrigido até 31/12/1995, utilizando a Tabela de Atualização do Custo de Bens e Direitos da Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001.

1.5 - Imóvel adquirido a partir de 01/01/1996

Tratando-se de imóvel adquirido após 31/12/1995, não se atribui correção monetária ao seu custo, conforme a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 17.

1.6 - Valor de alienação

O valor de alienação, em todos os casos, é o valor efetivo da transação.

2 - Imóveis adquiridos a partir de 01/01/1997

Com o advento da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, passam a ser considerados como custo de aquisição e valor de alienação do imóvel rural, o Valor da Terra Nua (VTN), declarado no Documento de Informação e Apuração do ITR (Diat), respectivamente nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação. Caso não tenham sido entregues os Diat relativos aos anos de aquisição ou alienação, ou ambos, deve-se proceder ao cálculo do ganho de capital com base nos valores reais da transação.

Caso o custo das benfeitorias integre o custo de aquisição:

- a) inexistindo VTN de aquisição ou alienação, o ganho de capital é a diferença entre o valor total recebido na alienação (terra nua mais benfeitorias) e o custo de aquisição, representado pela soma do custo de aquisição da terra nua às despesas com benfeitorias;
- b) existindo VTN de aquisição e alienação, o ganho de capital é determinado pela diferença entre o VTN do ano de alienação somado ao valor recebido pelas benfeitorias menos o VTN do ano de aquisição somado ao custo das benfeitorias {GC = VTN alienação + valor recebido pelas benfeitorias - (VTN aquisição + valor pago pelas benfeitorias)}.

Quanto às alíquotas, até 31/12/2016 prevalecia o disposto no art. 27 da IN-SRF nº 84/2001, que estabelecia a aplicação do percentual de 15% sobre a base de cálculo do ganho de capital. Entretanto, com o advento da Lei nº 13.259, publicada no Diário Oficial da União em 29/04/2016, que alterou a redação do art. 21, da Lei nº 8.981/95, bem como do art. 27, da IN-SRF nº 84/2001, a partir de 1º de janeiro de 2017 (Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 3/2016) houve aumento expressivo desse tributo, passando a vigorar as seguintes alíquotas:

Art. 1º. O art. 21 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, passa a vigorar com as seguintes alterações:

[...]

I - 15% sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar R\$ 5.000.000,00;

II - 17,5% sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 5.000.000,00 e não ultrapassar R\$ 10.000.000,00;

III - 20% sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 10.000.000,00 e não ultrapassar R\$ 30.000.000,00; e

IV - 22,5% sobre a parcela dos ganhos que ultrapassar R\$ 30.000.000,00.

Não obstante, nos termos do art. 2º da Lei nº 13.259/2016 “o ganho de capital percebido por pessoa jurídica em decorrência da alienação de bens e direitos do ativo não circulante sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, com a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 21 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e do disposto nos §§ 1º, 3º e 4º do referido artigo, exceto para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado”.

A respeito disso, Carvalhaes (2016, p. 01-02) esclarece como dar-se-á a tributação do ganho de capital no lucro real, presumido e no Simples Nacional:

Na determinação do valor contábil, para fins de apuração do ganho de capital tributável, deverão ser considerados os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente, porém os ganhos decorrentes de avaliação do ativo com base no valor justo não integrarão a base de cálculo do imposto no momento em que forem apurados, e não serão consideradas eventuais perdas decorrentes da avaliação pelo valor justo. Deve ser deduzido o valor de depreciações e amortizações.

Tributação do ganho de capital no lucro real.

No lucro real o ganho de capital será identificado através da apuração do lucro líquido do período. O resultado do ganho poderá ser registrado na “Conta de Ganho ou Perda de Capital” dentro de outras receitas ou outras despesas. No caso da empresa possuir prejuízo fiscal será deduzido no cômputo geral do lucro líquido.

Assim sendo, a empresa que vende bens do seu ativo imobilizado (imóvel de uso) ou investimentos (imóvel para renda) ou mesmo participações societárias, quando optante pelo lucro real, em havendo prejuízo fiscal, poderá reduzir ou evitar tributação do ganho de capital.

Tributação do ganho de capital no lucro presumido.

O valor do ganho de capital levando em conta o valor contábil, e na falta do registro contábil o valor de aquisição, será somado integralmente à base de cálculo apurada na forma da legislação vigente considerando a atividade e alíquotas aplicáveis à empresa.

Tributação do ganho de capital no simples nacional.

Conforme art. 5º, inciso V, alínea “b” da Resolução CGSN nº 094/2011, a tributação do ganho de capital será definitiva mediante a incidência da alíquota de 15% (quinze por cento) sobre a diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição diminuído da depreciação, amortização ou exaustão acumulada, ainda que a microempresa e a empresa de pequeno porte não mantenham escrituração contábil desses lançamentos.

A pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional que não mantiver escrituração contábil deverá comprovar, mediante documentação hábil e idônea, o valor e data de aquisição do bem ou direito e demonstrar o cálculo da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

O imposto de renda calculado sobre o ganho de capital, decorrente da alienação de ativos, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos em DARF exclusivo.

Por outro lado, não incide o imposto sobre o ganho de capital decorrente de:

- a. indenização do valor do imóvel rural na desapropriação para fins de reforma agrária (art. 184, § 5º, da CF/88);
- b. indenização por liquidação de sinistro, furto ou roubo, relativo ao objeto segurado (art. 28, da IN-SRF 84/2001); e,
- c. a indenização correspondente aos custos com benfeitorias, culturas permanentes e temporárias, árvores e florestas e das plantas e pastagens cultivadas e melhoradas (art. 17, da IN-SRF nº 84/2001; art. 8º, I, c/c art. 9º, §§ 1º e 2º e art. 11, todos da IN-SRF 83/2001; art. 6º, da Lei nº 8.023/90; art. 62, § 2º, do Decreto 3.000/99; art. 10, § 1º, I, da Lei nº 9.392/96).

No tocante à ocorrência de ganho de capital na incorporação, fusão ou cisão, as pessoas jurídicas observarão o disposto nos arts. 25 e 386 do RIR/99. Com isso, empresa absorvida deverá levantar balanço específico até trinta dias antes do evento. Considerar-se-á ocorrido o fato na efetiva data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão. Dessa maneira, no referido balanço poderá avaliar os bens e direitos pelo valor contábil ou de mercado (HARET, 2016a).

Quanto à pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, que optar pela avaliação a valor de mercado, a diferença entre este e o custo de aquisição, diminuídos dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, devendo ser adicionado à base de cálculo do imposto devido e da contribuição social sobre o lucro líquido (HARET, 2016a).

Por fim, nos termos do art. 30, § 3º, da IN-SRF nº 84/2001, o imposto deve ser recolhido:

- I - até o último dia útil do mês subsequente àquele em que o ganho houver sido percebido, na hipótese do inciso I do caput;
- II - na data da alienação, na hipótese do inciso II do caput;
- III - até a data prevista para a entrega da Declaração Final de Espólio, na hipótese do inciso III do caput;
- IV - até o último dia útil do mês subsequente ao da doação, na hipótese do inciso IV do caput;
- V - até o último dia útil do mês subsequente ao do trânsito em julgado da decisão judicial da partilha ou sobrepartilha decorrente da dissolução da sociedade conjugal ou união estável, na hipótese do inciso V do caput;
- VI - nas datas dos incisos I e II, na hipótese do inciso VI do caput, conforme o caso.

4.1.3.7. Distribuição de lucros ou dividendos na pessoa jurídica

Nos termos do art. 10 da Lei nº 9.249/95, os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do

imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Atualmente, a matéria está disciplinada pelo art. 238⁶⁵ da IN-RFB nº 1.700/2017, que regulamenta a matéria lucros e dividendos distribuídos.

Nesse contexto, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, que não possuem escrituração contábil realizada nos termos da lei comercial, devem ter especial atenção em relação à regra de não se distribuir lucro ou dividendo que exceder o valor da base de cálculo do imposto de renda, diminuída de todos os tributos a que estiver sujeita, sob pena de tributação (art. 27 da IN-RFB nº 1.397/13; art. 238, § 2º, II, da IN-RFB nº 1.700/2017).

Esse é o entendimento atualmente predominante no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Acórdão 2202003.018 - 09/04/2015⁶⁶).

⁶⁵ Art. 238. Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, observado o disposto no Capítulo III da Instrução Normativa RFB nº 1.397, de 16 de setembro de 2013.

§ 1º O disposto neste artigo abrange inclusive os lucros e dividendos atribuídos a sócios ou acionistas residentes ou domiciliados no exterior.

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderão ser pagos ou creditados sem incidência do IRRF:

I - o valor da base de cálculo do imposto, diminuído do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II - a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no inciso I, desde que a empresa demonstre, com base em escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder o valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto sobre a renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais.

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995.

§ 5º A isenção de que trata o caput não abrange os valores pagos a outro título, tais como pró-labore, aluguéis e serviços prestados.

§ 6º A isenção de que trata este artigo somente se aplica em relação aos lucros e dividendos distribuídos por conta de lucros apurados no encerramento de período-base ocorrido a partir do mês de janeiro de 1996.

§ 7º O disposto no § 3º não abrange a distribuição do lucro presumido ou arbitrado conforme previsto no inciso I do § 2º, após o encerramento do trimestre correspondente.

§ 8º Ressalvado o disposto no inciso I do § 2º, a distribuição de rendimentos a título de lucros ou dividendos que não tenham sido apurados em balanço sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda na forma prevista no § 4º.

§ 9º A isenção de que trata este artigo inclui os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de todas as espécies de ações previstas no art. 15 da Lei nº 6.404, de 1976, ainda que a ação seja classificada em conta de passivo ou que a remuneração seja classificada como despesa financeira na escrituração comercial.

§ 10. Não são dedutíveis na apuração do lucro real e do resultado ajustado os lucros ou dividendos pagos ou creditados a beneficiários de qualquer espécie de ação prevista no art. 15 da Lei nº 6.404, de 1976, ainda que classificados como despesa financeira na escrituração comercial.

⁶⁶ DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. EMPRESA TRIBUTADA PELO LUCRO PRESUMIDO COM APURAÇÃO DE RECEITAS PELO REGIME DE CAIXA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL PELO REGIME DE COMPETÊNCIA. TRIBUTAÇÃO DOS VALORES EXCEDENTES AO LUCRO PRESUMIDO.

4.1.3.8. Simples e Mei

Nos termos da legislação que disciplina a matéria (Leis Complementares nº 123/06, 128/08 e 131/11), para se enquadrar ao regime de microempreendedor individual (MEI) é necessário faturar até R\$ 60.000,00⁶⁷ por ano, bem como, não ter participação em outra empresa como sócio ou titular. Além disso, o microempreendedor individual será enquadrado no Simples Nacional, ficando isento de IR, PIS/COFINS, IPI, CSLL, taxas (art. 4º, 3º, da LC nº 123/06), emolumentos e, em regra, da emissão de nota fiscal.

Ainda em relação a este último ponto, o MEI estará dispensado de emitir a Nota Fiscal Eletrônica – NF-e para o consumidor pessoa física, contudo, estará obrigado à emissão quando o destinatário da mercadoria ou serviço for efetivamente outra empresa, salvo quando esse destinatário emitir nota fiscal de entrada. Portanto, em regra, o MEI não tem a obrigação de emitir a Nota Fiscal Eletrônica – NF-e, mesmo na hipótese de realizar vendas interestaduais. Entretanto, assim poderá fazê-lo, se desejar e por opção própria, conforme estabelece o art. 97, § 1º, da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) nº 94/2011.

Caberá ao microempreendedor individual tão somente o pagamento de um valor fixo mensal que, atualmente, é de:

- i. R\$ 47,85 para o comércio ou indústria (R\$ 46,85 para o INSS e 1,00 para o ICMS);
- ii. R\$ 51,85 para a prestação de serviços (R\$ 46,85 para o INSS e 5,00 para o ISSQN);
- iii. R\$ 52,85 para o comércio e serviço (R\$ 46,85 para o INSS; R\$ 1,00 para o ICMS e R\$ 5,00 para o ISSQN);

Quanto à divisão da receita tributária, a parcelas do ICMS e do ISSQN caberá ao Estado, Distrito Federal e aos Municípios respectivos em que estiverem estabelecidos os microempreendedores, enquanto a parcela previdenciária será destinada ao governo federal (INSS).

INEXISTÊNCIA DE COMPARABILIDADE. No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, a parcela dos lucros que exceder o valor da base de cálculo do imposto, diminuída de todos os tributos a que estiver sujeita a pessoa jurídica, sofrerá tributação, se a empresa não possuir escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que demonstre que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado, ou seja, o lucro presumido. Uma vez que o critério de contabilização comercial é o regime de competência e seu lucro presumido foi apurado com base no regime de caixa, estamos diante de critérios distintos, alternativos, não simultâneos, não passíveis de serem comparados para o fim de avaliação do lucro a ser distribuído com isenção. Recurso negado.

⁶⁷ A partir de 01/01/2018, o valor será de até R\$ 81.000,00 por ano (Lei Complementar 155/2016).

Diante disso, o microempreendedor individual terá direito à cobertura previdenciária, bem como acesso à assessoria contábil gratuita para a realização da inscrição e da opção ao SIMEI e à primeira declaração anual (DASN – SIMEI).

Quanto à microempresa, nos termos do art. 3º, da Lei Complementar nº 123/2006, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00.

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

§ 2º No caso de início de atividade no próprio ano-calendário, o limite a que se refere o caput deste artigo será proporcional ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses.

O Simples Nacional tem como grande benefício a possibilidade efetiva de menor carga tributária direta e dos custos trabalhista se comparado com outros regimes tributários, bem como o recolhimento unificado dos tributos. Entretanto, as optantes pelo Simples Nacional não poderão apropriar ou transferir créditos relativos a impostos ou contribuições, bem como não poderão utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal.

Além disso, as pessoas jurídicas não optantes do Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de ME ou EPP optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições (art. 23, § 1º, da LC 123/06).

No mesmo diapasão, nos termos do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 15, de 26 de setembro de 2007, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) podem descontar créditos calculados em relação às aquisições de bens e serviços de pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional.

Ademais, as empresas optantes pelo Simples Nacional deverão recolher o ICMS à parte do Simples Nacional nas hipóteses previstas no inciso XIII, do art. 13, da Lei Complementar nº 123/06.

Por fim, o produtor rural pessoa jurídica, que optar pelo Simples Nacional, fica obrigado a recolher os tributos devidos na forma do Simples Nacional, inclusive a Contribuição Patronal Previdenciária, a cargo da pessoa jurídica, conforme alíquotas dos anexos da LC 123/2006, da seguinte forma:

- a) em um único DAS: os tributos devidos na forma do Simples Nacional, inclusive a Contribuição Patronal Previdenciária, a cargo da pessoa jurídica.
 - b) em GPS, código 2003: a contribuição previdenciária retida de contribuintes individuais, inclusive os titulares e sócios que lhes tenham prestado serviço (11%); a contribuição descontada dos empregados (8, 9 ou 11%).
 - c) em GPS (código 2011), as contribuições à Previdência Social (2,1%) e ao SENAR (0,2%) retidas nas aquisições de produtos rurais de Produtores Rurais Pessoas Físicas – Segurado Especial e/ou Contribuinte Individual.
- O recolhimento das contribuições previdenciárias relacionados nas alíneas “b” e “c” deverão ser informado em GFIP, através do Sistema SEFIP.
- O Produtor Rural Pessoa Jurídica que optar pelo Simples Nacional fica sujeito ao recolhimento em DAS, conjuntamente com os demais tributos abrangidos pelo Regime, da Contribuição Patronal Previdenciária sobre a receita bruta mensal, em substituição à contribuição incidente sobre a comercialização da produção rural (SENAR; RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012, p. 15).

4.1.4. Pis/Pasep e Cofins

Em razão de sua semelhança, a análise do PIS/Pasep e da COFINS será realizada em conjunto.

A contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) foi instituída pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, enquanto a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) foi criada pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970. Seu fundamento constitucional está estabelecido no art. 239 e § 3º da CF/88, e sua regulamentação está contida principalmente nas leis 9.718/98 e 10.637/2002, no Decreto nº 4.524/02 e na IN-SRF nº 247/02 (BRASIL, 2002c).

Segundo Magano (1986), citado por Belmonte (1996, p. 88) “o PIS/PASEP surgiu como opção política favorável à participação do trabalhador na renda nacional, em detrimento de sua participação no lucro das empresas”. No mesmo sentido, Martins (2006, p. 200) afirma que o “objetivo da criação do PIS-Pasep era promover a integração do trabalhador na vida e no desenvolvimento da empresa, tentando materializar a participação do trabalhador nos lucros das empresas, porém não se confundindo com aquela”.

No entanto, segundo Neves, Viceconti e Silva Jr. (2009, p. 108), com “a promulgação da Constituição Federal em 1988, estes objetivos foram modificados pelo

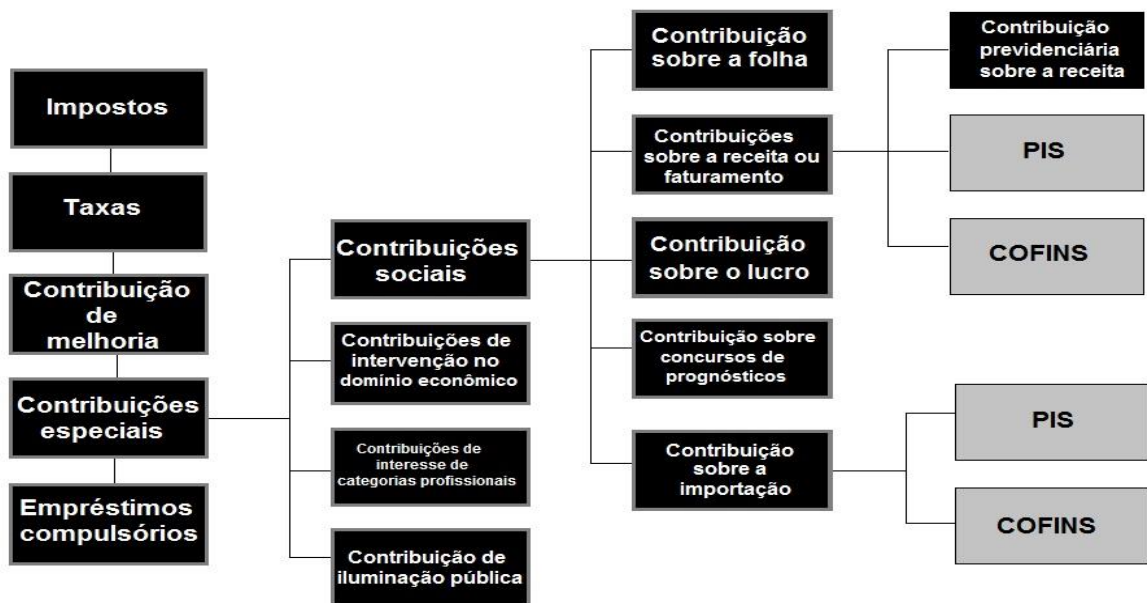
art. 239, vinculando-se a arrecadação do PIS/PASEP ao custeio do seguro-desemprego e do abono aos empregados com média de até dois salários mínimos de remuneração mensal”. Portanto, o PIS diz respeito aos trabalhadores da iniciativa privada, ao passo que Pasep refere-se aos funcionários públicos (BELMONTE, 1996).

Por sua vez, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social foi criada pela LC nº 70, de 30 de dezembro de 1991 (BRASIL, 1991b), que substituiu o Finsocial, e tem fundamento constitucional no art. 195, I, “b”, da CF/88, e regulamentação nas leis 9.718/98 e 10.833/2003, no Decreto nº 4.524/02 e na IN-SRF nº 404/04 (BRASIL, 2004a).

Segundo o art. 1º da LC 70/1991, a COFINS destina-se exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Oliveira (2016, p. 21) classifica o PIS/Pasep e a COFINS no seguinte contexto dos tributos, conforme a Figura 4.

Figura 4. Classificação do PIS/Pasep e da COFINS no contexto dos tributos.



Fonte: Oliveira (2016)

O fato gerador do PIS e da COFINS é o faturamento da empresa, compreendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (art. 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003).

Além disso, o parágrafo primeiro dos referidos artigos estabelecem que o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus

respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Quanto ao PIS, impede registrar ainda que essa contribuição incide também sobre o total da folha de pagamento mensal dos empregados (art. 195, I, “a”) da pessoa jurídica sem fins lucrativos, como é o caso das cooperativas, associações, etc. A alíquota, nesta segunda modalidade, é de 1% (BACHA, 2014).

Ainda nesse ponto, em relação aos atos cooperativos típicos o Superior Tribunal de Justiça proferiu acórdão nos autos do REsp nº 1.164.716-MG⁶⁸, submetido ao regime do art. 543-C do CPC (73) e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, no qual fixou a tese da não incidência da contribuição destinada ao PIS/COFINS. Na mesma direção: REsp nº 1.141.667-RS⁶⁹.

Portanto, no que concerne aos atos não cooperados (atos atípicos ao objeto social), a cooperativa será tratada como uma empresa comum, sem qualquer benefício específico destinado ao sistema.

⁶⁸ TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

[...]

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu pará. único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 126), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

4. O parecer do douto Ministério Público Federal é pelo desprovimento do Recurso Especial.

5. Recurso Especial desprovido.

6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da

Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas. RECURSO ESPECIAL Nº 1.164.716 - MG (2009/0210718-5). MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. Brasília/DF, 27 de abril de 2016 (Data do Julgamento).

⁶⁹ DIREITO TRIBUTÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC/1973 E RES. STJ N. 8/2008). TEMA 363.

Não incide a Contribuição destinada ao PIS e a COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas. O art. 79 da Lei n. 5.764/1971 preceitua que os atos cooperativos são "os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais". E ainda, em seu parágrafo único, alerta que "O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria". Anotado isso, entende-se que a norma declarou a hipótese de não incidência tributária, tendo em vista a mensagem que veicula, mesmo sem empregar termos diretos ou específicos, por isso que se obtém esse resultado interpretativo a partir da análise de seu conteúdo. Nesse contexto, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados), ou pela cooperativa com outras cooperativas, ou pelos associados com a cooperativa, na busca dos seus objetivos institucionais. O que se deve ter em mente é que os atos cooperativos típicos não são *intuitu personae*. Não é porque a cooperativa está no polo da relação que os torna atos típicos, mas sim porque o ato que realiza está relacionado com a consecução dos seus objetivos sociais institucionais. REsp 1.141.667-RS e REsp 1.164.716-MG, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Seção, DJe 4/5/2016.

Ademais, tanto o PIS quanto a COFINS incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços (art. 149, § 2º, II, da CF/88), bem como sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa, a teor do art. 27, *caput*, e § 2º, da Lei 10.865/04 (BRASIL, 2004b), e do Decreto 8.426/15.

Com efeito, a questão das receitas financeiras tem gerado acalorados debates na doutrina e jurisprudência, pois há entendimento dos contribuintes de que para fundamentar a exigência de PIS/COFINS houve violação à definição de receita bruta estabelecida no art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77. Além disso, não haveria na legislação a inclusão de receitas financeiras na incidência dessas contribuições (Decreto-lei nº 1.598/77; Leis 10.637/02 e 10.833/03; arts. 239 e § 3º e 195, I, “b”, da CF/88).

O assunto está atualmente na pauta do Superior Tribunal de Justiça, em razão da análise do Recurso Especial nº 1.586.950/SP, no qual o recorrente pretende seja reconhecida a impossibilidade/ilegalidade de o Decreto 8.426/15 estabelecer a incidência do PIS/COFINS sobre as receitas financeiras.

Quanto a definição de receita bruta, o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77 assim dispõe:

Art. 12. A receita bruta compreende
 I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
 II - o preço da prestação de serviços em geral
 III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
 IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Dessa maneira, a contribuição para o PIS e para a COFINS será exigida em razão dos ingressos decorrentes da venda, de bens, da prestação de serviços em geral para terceiros e sobre as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendida da venda ou serviço, como é o caso do aluguel.

O STF, por sua vez, tem adotado o entendimento de que a receita pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições:

O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, *b*, da CF, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/2002 (art. 1º) e Lei 10.833/2003 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas sobre o total das receitas, ‘independentemente de sua denominação ou classificação contábil’. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do direito tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita

bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. [...] [RE 606.107, rel. min. Rosa Weber, j. 22-5-2013, P, *DJE* de 25-11-2013, com repercussão geral.]

No tocante às alíquotas, Haret (2016a, p. 71) esclarece que essas “são determinadas conforme o regime jurídico da incidência optado pela pessoa jurídica. Em sendo cumulativo, onde não há crédito escritural, as alíquotas são de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS. Já no regime não cumulativo, serão mais elevadas, ficando em 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS, havendo nesse sistema direito de crédito”.

Contudo, o regime mais adotado, principalmente pelas empresas que não têm créditos decorrentes da aquisição de insumos, por exemplo, é o da não-cumulatividade, com fundamento constitucional estabelecido no § 12 do art. 195 da CF/88, bem como regulamentado nas leis nº 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS).

Nesse contexto, tanto a base de cálculo da contribuição do PIS/Pasep quanto da COFINS é o total das receitas auferidas⁷⁰ pela pessoa jurídica (art. 1º, § 2º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03; arts. 54 e 55, da Lei nº 12.973/2014 [BRASIL, 2014b]), “sejam elas operacionais ou não operacionais” (BACHA, 2014, p. 38).

A base de cálculo está, segundo Harada (2015, p. 105), em “harmonia com o disposto no art. 195, I, “b”, da CF que se refere à receita ou faturamento”.

Por sua vez, a legislação (art. 1º, § 3º, da Lei 10.833/2003) exclui da base de cálculo da COFINS as seguintes receitas:

- I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
- II - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;
- III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- V - referentes a:
 - a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;
 - b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita;
- VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de

⁷⁰ O conceito de receita bruta sujeita à incidência da COFINS envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas também a soma das receitas oriundas do exercício de outras atividades empresariais. [RE 444.601 ED, rel. min. Cezar Peluso, j. 7-11-2006, 2ª T, *DJ* de 15-12-2006.] = AI 843.086 AgR, rel. min. Luiz Fux, j. 22-11-2011, 1ª T, *DJE* de 13-12-2011.

ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

VII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Cofins;

VIII - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo;

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

X - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;

XI - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e

XII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures.

Em relação ao PIS/Pasep (art. 1º, § 3º, da Lei 10.637/2002), as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita

VI - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).

VIII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep;

IX - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo;

X - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

XI - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos;

XII - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e

XIII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures.

Nesses casos de exclusão da base de cálculo não há, em regra, direito a crédito ordinário.

Ainda nesse ponto, merece especial distinção a hipótese de vendas canceladas (art. 1º, § 3º, V, “a”, da 10.637/2002; art. 1º, § 3º, V, “a”, da Lei 10.833/2003) e venda inadimplida, que, na visão do STF, não se confundem, e por isso devem ser tributadas de maneira diversa. Ou seja, ainda que os valores não tenham ingressado nos cofres da empresa (no caso de venda inadimplida), no entendimento da Suprema Corte, essa situação não se configura em legítima causa de exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins:

O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa (art. 177 da Lei 6.404/1976). Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da Cofins e da contribuição para o PIS, portanto, temos que o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado. O resultado da venda, na esteira da jurisprudência da Corte, apurado segundo o regime legal de competência, constitui o faturamento da pessoa jurídica, compondo o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da Cofins, consistindo situação hábil ao nascimento da obrigação tributária. O inadimplemento é evento posterior que não compõe o critério material da hipótese de incidência das referidas contribuições. No âmbito legislativo, não há disposição permitindo a exclusão das chamadas vendas inadimplidas da base de cálculo das contribuições em questão. As situações posteriores ao nascimento da obrigação tributária, que se constituem como excludentes do crédito tributário, contempladas na legislação do PIS e da Cofins, ocorrem apenas quando fato superveniente venha a anular o fato gerador do tributo, nunca quando o fato gerador subsista perfeito e acabado, como ocorre com as vendas inadimplidas. Nas hipóteses de cancelamento da venda, a própria lei exclui da tributação valores que, por não constituírem efetivos ingressos de novas receitas para a pessoa jurídica, não são dotados de capacidade contributiva. As vendas canceladas não podem ser equiparadas às vendas inadimplidas porque, diferentemente dos casos de cancelamento de vendas, em que o negócio jurídico é desfeito, extinguindo-se, assim, as obrigações do credor e do devedor, as vendas inadimplidas – a despeito de poderem resultar no cancelamento das vendas e na consequente devolução da mercadoria –, enquanto não sejam efetivamente canceladas, importam em crédito para o vendedor oponível ao comprador [RE 586.482, rel. min. Dias Toffoli, j. 23-11-2011, P, *DJE* de 19-6-2012, com repercussão geral].

Portanto, para o STF faturamento independe do efetivo recebimento dos valores. Contudo, exceção a essa regra são as receitas decorrentes de vendas para o Poder Público, que somente serão ofertadas para a tributação quando do efetivo recebimento, a teor do disposto nos arts. 8º e 15, IV, da Lei nº 10.833/2003 (OLIVEIRA, 2016).

Ademais, é contribuinte do PIS/Pasep e da COFINS a pessoa jurídica, e as que lhe são equiparadas, que auferir as receitas a que se referem os arts. 1º das Leis 10.833/03 e 10.637/02 (art. 4º, da Lei n. 10.637/02, e 5º da Lei 10.833/03). Da mesma forma, as sociedades civis de profissão regulamentada não estão excluídas da condição de contribuinte das contribuições, conforme definido pelo STF no julgamento do RE 377.457⁷¹.

⁷¹ Contribuição Social sobre o Faturamento – COFINS (CF, art. 195, I). Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/1996 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da LC 70/1991. Legitimidade.

4.1.4.1. Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Pasep e da COFINS

O Plenário do Supremo Tribunal Federal decidiu, nos autos dos recursos extraordinários 240.785/MG e 574.706/PR (este último, com tese de repercussão geral fixada: tema 69 da repercussão geral), não fazer parte da base de cálculo das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS o valor retido a título de ICMS, uma vez que este montante não faz parte da riqueza obtida com a realização da operação. Em verdade, constituiria ônus fiscal e não faturamento.

Eis a ementa do RE 240.785/MG:

TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento RE 240.785/MG.

Após esse julgamento, o próprio Superior Tribunal de Justiça reviu o seu entendimento em relação a essa matéria quando do julgamento do agravo regimental no recurso especial (AgRg no REsp) nº 593.627-RN, notadamente por meio da intervenção da ministra especialista em direito tributário, Regina Helena Costa, a quem coube lavrar o acórdão, após o acolhimento do seu voto divergente:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. POSSIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL PROVIDO. I - A existência de repercussão geral no RE 574.706-PR, em relação à matéria ora debatida, não impede sejam julgados os recursos no âmbito desta Corte. II - O ICMS é um imposto indireto, ou seja, tem seu ônus financeiro transferido, em última análise, para o contribuinte de fato, que é o consumidor final. III - Constituindo receita do Estado-Membro ou do Distrito Federal, a parcela correspondente ao ICMS pago não tem natureza de faturamento ou receita, mas de simples ingresso financeiro, não podendo compor a base de cálculo do PIS e da COFINS. IV - Conquanto a jurisprudência desta Corte tenha sido firmada no sentido de que a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS e do extinto FINSOCIAL, posicionamento sedimentado com a edição das Súmulas 68 e 94, tal discussão alcançou o Supremo Tribunal Federal e foi analisada no RE 240.785/MG, julgado em 08.10.2014, que concluiu que "a base de cálculo da COFINS somente poderia incidir sobre a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou de prestação de serviços. Dessa forma, assentou que o valor

Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. A LC 70/1991 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. [BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 377.457, rel. min. Gilmar Mendes, j. 17-9-2008, P, DJE de 19-12-2008, com repercussão geral]

retido a título de ICMS não refletiria a riqueza obtida com a realização da operação, pois constituiria ônus fiscal e não faturamento" (Informativo do STF n. 762).

A mesma discussão em relação à exclusão base de cálculo do PIS e da COFINS se verifica atualmente também em relação ao ISSQN. Da mesma forma, há discussão acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo do INSS, assim como, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das empresas que adotam o lucro presumido (5011192-28.2017.4.04.7200/SC – 4ª Vara Federal de Florianópolis/SC).

4.1.4.2. Análise do PIS/Pasep e da COFINS no agronegócio

Especificamente em relação ao agronegócio, Haret (2016a, p. 76) leciona que, no tocante à sistemática do PIS/Pasep e da COFINS, a regra é pela adoção do regime da não-cumulatividade, bem como que, na cadeia rural, “é muito comum a existência de crédito presumido de PIS/COFINS, visto que muitas agroindústrias adquirem seus insumos justamente de quem não é contribuinte, isto é, do produtor rural pessoa física”. Com isso, se esse produtor “não paga PIS e COFINS e se a lei nada dissesse, o agente da etapa seguinte da cadeia, normalmente agroindústria, pagaria PIS e COFINS, nas alíquotas do sistema não-cumulativo (mais elevadas) e sem direito a crédito, o que a desestimularia a efetuar qualquer negócio com tais agricultores” (HARET, 2016a, p. 76).

Dessa forma, o setor agropecuário é detentor de vários benefícios decorrentes do PIS e da COFINS, como créditos ordinários, alíquotas zero, suspensão da incidência, créditos presumidos⁷², imunidades e isenções.

Nesse ponto, Haret (2016a, p. 77) acrescenta que:

No PIS/COFINS, podemos identificar vários benefícios gerais e próprios do setor agropecuário. O crédito PIS/COFINS ordinários nada mais é que um desconto de créditos nas aquisições, pela sistemática da Lei 10.925/04. Há ainda as alíquotas zero, cujo benefício é a redução a zero das alíquotas incidentes sobre a venda de adubos, fertilizantes e defensivos agrícolas. Podemos citar ainda a sistemática da suspensão da incidência, ocorrendo nas vendas de produtos agropecuários a serem utilizados como insumo pelas agroindústrias, com a possibilidade adicional do desconto pela empresa adquirente de crédito presumido sobre tais produtos, inclusive quando adquiridos de pessoas físicas, ou ainda quando produzidos pela própria agroindústria e utilizados como insumos em seu processo produtivo. Há, ainda, a imunidade, aplicável às vendas de produtos agropecuários para o exterior (exportação). Nesse caso, o benefício fiscal da imunidade desonera as receitas de exportação à incidência de contribuições sociais (art. 149, § 2º, I da Constituição Federal). As contribuições sociais ao PIS/PASEP e à COFINS estão abrangidas pelo referido benefício.

⁷² Artigo 8º da Lei nº 10.925 de 23 de julho de 2004.

Outra importante questão para o setor agropecuário diz respeito à dedução de despesas da base de cálculo com a aquisição de insumos. E nos termos dos arts. 3º, II, das Leis 10.637/02 e Lei 10.833/03, assim como dos arts. 66 e 8º das IN's ns.º 247/02 e 404/04, há autorização, em relação ao valor apurado para desconto de créditos, no tocante a:

1. bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: a) no inciso III do § 3º do art. 1º das Leis 10.637/02 e 10.833/03; e b) nos §§ 1º e 1º -A do art. 2º das Leis 10.637/02 e 10.833/03;
2. bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;
3. energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
4. aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
5. valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;
6. máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;
7. edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
8. bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;
9. armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor;
10. vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção;
11. bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Contudo, nos termos dos §§ 2º, incisos I e II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, não dará direito a crédito de PIS/COFINS o valor:

1. de mão-de-obra paga a pessoa física;
2. da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

Não obstante essas disposições legais, Haret (2016a, p. 79) registra que o “conceito geral de insumo deve ser interpretado caso a caso. Não é uma definição fechada, pré-definida, mas algo que deve respeitar a natureza das atividades rurais em que se inserem. A análise do direito ao crédito pelos insumos consumidos na produção deve guardar pertinência com as características da atividade produtiva desempenhada concretamente pelo contribuinte”.

Entretanto, a Receita Federal do Brasil, por meio das IN's ns.º 247/02 e 404/04 (art. 66, § 5º; 8º, § 4º), entende como insumos:

- I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:
 - a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;
 - b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;
- II - utilizados na prestação de serviços:
 - a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e
 - b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Portanto, a Receita Federal do Brasil, adotando a definição contida na legislação do IPI (CARF: processo 11065.101271/2006-47), só considera insumo as despesas de bens efetivamente consumidos e aplicados diretamente na produção ou fabricação do produto ou na prestação de serviço vinculado à atividade fim daquela empresa⁷³. No caso de fabricação ou produção há necessidade de desgastes físicos.

A despeito desse posicionamento restritivo, a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF tem adotado, em algumas situações, entendimento mais amplo, notadamente para aplicar ao aproveitamento de créditos do PIS/COFINS no regime da não-cumulatividade a adoção da legislação do IRPJ, e não do IPI, como defende o Fisco.

A propósito, o Conselheiro do CARF Odassi Guerzoni Filho, quando do julgamento do processo 11020.001952/2006-22, assentou que:

[..] na legislação que trata do PIS/Pasep e da Cofins não cumulativos não existe um comando para que, para a identificação do que seja insumo capaz de gerar créditos, deva ser aplicada subsidiariamente a legislação do IPI, como se deu em relação ao crédito presumido estabelecido pela Lei nº 9.363, de 14 de dezembro de 1996. Desta forma, o conceito legal de insumos e que está contido no art. 3º, II, da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, e no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 29/12/2003, não está restrito às matérias-primas, aos produtos intermediários e aos materiais de embalagem e outros bens que sofram alterações em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não incluídos no ativo imobilizado, mas, sim, se

⁷³ NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. COMBUSTÍVEL. Os combustíveis utilizados em máquinas, equipamentos e veículos empregados na formação de florestas e no transporte de matéria-prima, produzida por essa floresta, até a unidade industrial produtora de celulose, destinada à venda, não se enquadram no conceito de insumo, não gerando, conseqüentemente, direito a crédito da Cofins. As despesas com combustíveis somente geram créditos da Cofins se forem consumidos em máquinas e equipamentos utilizados diretamente na prestação de serviços ou no processo de fabricação de bens e produtos destinados à venda. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal - Solução de Consulta Nº 83 de 20 de agosto de 2010. Processo de Consulta nº 83/2010 – 7ª SRRF, de 30/09/2010.

estende, além desses, àqueles itens que são capazes de serem perfeitamente identificados com o processo produtivo da empresa.

Também, no mesmo sentido, vale mencionar os seguintes julgados do CARF, que reconheceram que insumos são, de fato, aqueles perfeitamente identificados e pertinentes com o processo produtivo da empresa:

CRÉDITO. INDUMENTÁRIA. INDÚSTRIA AVÍCOLA.

A indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes é insumo indispensável ao processo produtivo e, como tal, gera direito a crédito do PIS/Cofins. **CRÉDITO. TRATAMENTO DE ÁGUAS PARA LAVAGEM E CONGELAMENTO DE AVES. INDÚSTRIA AVÍCOLA.**

O material utilizado no tratamento das águas usadas na lavagem e congelamento de aves é insumo da indústria avícola e, como tal, gera direito a crédito do PIS/Cofins.

CRÉDITO. ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS.

O dispêndio realizado com o aluguel de equipamento utilizado em qualquer atividade da empresa dá direito ao crédito do PIS/Cofins. Processo: 13053.000003/2005-92 – Acórdão: 201-81.725 – Rel.: Walber José da Silva

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária a atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço” (processo nº. 11020.001952/2006-22, a 2ª Turma da 2ª Câmara do CARF.

FRETE. INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CUSTO DE PRODUÇÃO. Gera direito a créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos o dispêndio com o frete pago pelo adquirente à pessoa jurídica domiciliada no País, para transportar bens adquiridos para serem utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim o transporte de bens entre os estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, desde que estejam estes em fase de industrialização, vez que compõe o custo do bem. 11080.003380/2004-40 – Acórdão nº 3301-00.424 – Rel.: Maurício Taveira e Silva.

Também merecedora de destaque a decisão proferida em 19 de maio de 2015, pelo Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp nº 1.246.317-MG, de relatoria do ministro Mauro Campbell Marques, que reconheceu a ilegalidade da interpretação restritiva conferida pela Receita Federal do Brasil por meio do art. 66, § 5º, I, “a” e “b”, da Instrução Normativa SRF nº 247/2002 (PIS/Pasep) e do art. 8º, § 4º, I, “a” e “b” da Instrução Normativa SRF nº 404/2004 (COFINS), que não considerou, na hipótese, a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.
2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".
3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.
4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elasticados.
5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.
6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microrganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de detetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.
7. Recurso especial provido.

Nesse mesmo diapasão, Haret (2016a, p. 81-82) registra que deve-se ficar, nesse assunto, “com a importante ideia de que a análise do direito ao crédito deve guardar pertinência com as características da atividade produtiva desempenhada concretamente pelo contribuinte”. Assim, são insumos admitidos para efeitos de crédito ordinário no PIS e na COFINS:

[...] transporte de empregados e bens no estoque; adesivos; corretivos, cupinicida, fertilizantes, herbicidas e inseticidas, usados na produção de usina de açúcar de álcool⁷⁴; lenha na agroindústria esmagadora de soja⁷⁵; cal⁷⁶; armazenagem e custos

⁷⁴ CARF, 3ª Seção, Acórdão 3403-0001.275, 4ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Rel. Ivan Alegretti, j. 06/10/11.

⁷⁵ LENHA COMO INSUMO. Se a lenha é combustível para a caldeira que gera energia térmica, essa utilizada no processo produtivo da empresa, é desarrazoado pensar que a lenha não é insumo utilizado na fabricação dos bens comercializados pela recorrente. E a lenha não é a mesma coisa que a energia térmica, que no caso vertente é produzida pela própria recorrente, porém poderia ser adquirida de terceiros, tal como acontece com a energia elétrica. E mais, mesmo que insumo não fosse, no caso destes autos a lenha pode ser enquadrada como

com manipulação de café⁷⁷; indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes ou na indústria avícola⁷⁸.

Outra hipótese importante e que representa uma despesa significativa para as agroindústrias são os materiais de embalagem. Nesse tocante, vale mencionar a decisão do CARF que distinguiu caixas integrantes do produto final (embalagens de apresentação ou primárias) das caixas utilizadas exclusivamente para o transporte de mercadorias e as etiquetas para exclusivo controle interno (embalagens de transporte ou secundárias).

A embalagem secundária, nesse processo produtivo, é utilizada não só com a finalidade de transporte, mas também de armazenamento e comercialização, uma vez que a agroindústria não vende o produto de forma fracionada, ou seja, fora de sua embalagem secundária, mas, sim, dentro dela, sendo que o fracionamento do produto se dá pelo seu cliente, quando da venda ao consumidor final.

Nesse contexto, os custos da embalagem secundária devem ser considerados para fins de aproveitamento de crédito⁷⁹, uma vez que há pertinência temática entre essas despesas e a receita de vendas desses produtos (HARET, 2016a, p. 81).

Especialmente em relação aos setores frigorífico, sucroalcooleiro, laticínios, celulose e de madeiras, Calcini (2016, p. 3-5) destaca decisões do CARF que reconheceram o direito ao crédito quando configurada a pertinência do insumo com a atividade produtiva desempenhada:

[...] temos relevante decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Carf para uma agroindústria reforçando o posicionamento já existente⁸⁰ quanto ao emprego do critério intermediário ou próprio para reconhecimento dos créditos decorrentes de bens e serviços utilizados como insumo (artigo 3º, I, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003):

combustível, que também dá direito a crédito no sistema da não cumulatividade das contribuições. (CARF, 3ª Seção, Acórdão 101-00.974, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Corinto Oliveira Machado, j. 25/01/2012).

⁷⁶ TRF 3ª, proc. 20056102010301-2, Rel. Juiz Conv. Claudio Santos, 3T, j. 13/11/2008.

⁷⁷ Solução de Consulta 320/2004 SRRF 9ª Região Fiscal

⁷⁸ CARF, Recurso 156.139, j. 4/02/2009.

⁷⁹ “Quanto à rubrica “Material de Embalagem e Etiquetas”, que contempla a aquisição de caixas de papelão e de etiquetas, o motivo da glosa, segundo o Fisco, prendesse ao fato de que, consoante diligência realizada, as caixas são utilizadas exclusivamente para o transporte das mercadorias e as etiquetas para exclusivo controle interno, de sorte que não poderiam ser consideradas como integrantes do processo produtivo.

Para manter a glosa, a DRJ foi buscar na legislação do IPI a distinção existente entre as “embalagens de apresentação” e as “embalagens de transporte”, bem como no conceito de “industrialização” a que alude o art. 4º do Decreto nº 4.544, de 2002, tendo concluído que, no caso, tratar-se-ia mesmo de caixas utilizadas exclusivamente para o transporte e não para a apresentação do produto ao consumidor final.

A Recorrente, contudo, argumentou que, por exemplo, no caso do produto “salame”, quando este é finalizado, é envolvido numa embalagem de apresentação, denominada de “primária”, a qual contém todas as características do produto [peso, composição, data de fabricação, data de validade etc.], e após, é acondicionado, juntamente com outros, em caixas de papelão, denominada “embalagem secundária”, não só com a finalidade de transporte, mas também de armazenamento e para comercialização. Ressalta, por fim a Recorrente, que não vende o produto de forma fracionada, ou seja, fora de sua embalagem secundária, mas, sim, dentro dela, sendo que o fracionamento do produto se dá pelo seu cliente, quando da venda ao consumidor final.

Com essas explicações da Recorrente, que dão bem a nota de como são utilizadas as caixas e as etiquetas, não vejo como impedir o aproveitamento dos créditos correspondentes a esses materiais, visto que, conforme já dito acima, não há na legislação do PIS/Pasep e da Cofins, qualquer obrigatoriedade de se recorrer à legislação do IPI para fins de se dirimir dúvidas quanto a apuração dos créditos”. (CARF, 3ª Seção, Acórdão 3401-01.716, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Odassi Guerzoni Filho, j. 15/02/2012.)

⁸⁰ Quanto ao tema: CALCINI, Fábio Pallaretti Calcini. PIS/COFINS, não cumulatividade e insumo. Aspectos constitucionais e legais. Grandes questões atuais do direito tributário. ROCHA, Valdir de Oliveira ((coord). São Paulo: Dialética, 2015. P. 30-59. 19 v.

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. As leis instituidoras da sistemática não-cumulativa das contribuições PIS e COFINS, ao exigirem apenas que os insumos sejam utilizados na produção ou fabricação de bens, não condicionam a tomada de créditos ao "consumo" no processo produtivo, entendido este como o desgaste em razão de contato físico com os bens em elaboração. Comprovado que o bem foi empregado no processo produtivo e não se inclui entre os bens do ativo permanente, válido o crédito sobre o valor de sua aquisição."⁸¹

A partir deste critério próprio quanto ao regime não cumulativo e insumo para PIS e Cofins, podemos identificar decisões reconhecendo créditos para frigoríficos, exemplificativamente, em relação aos seguintes itens: limpeza e desinfecção, embalagens utilizadas para transporte, indumentária, pallets⁸², peças de reposição, sacos big bags, bolsas térmicas, saco plástico, caixa de proteção, fita sanitária, inspeção sanitária, análise de água, entre outros⁸³.

Ainda dentro de discussões voltadas para a agroindústria, sobretudo, frigoríficos, também se pacificou a interpretação de que o crédito presumido do artigo 8º da Lei 10.925/2004 é de 60% e não 35%."⁸⁴

Por sua vez, com relação aos bens e serviços utilizados como insumo, notadamente, na fase agrícola para as Usinas no setor sucroalcooleiro, podemos identificar as seguintes decisões: (i) - "óleos e graxas" e "serviços agrícolas(serviços de aplicação aérea de inseticida, aplicação aérea de maturador, aplicação de herbicida tratorizado, desmanche/confecção de cerca/transporte de benfeitorias, dessecação tratorizada, mecânica agrícola diversa, transporte de cana de açúcar para moagem, transporte de cana para plantio e de análise⁸⁵; (ii) - aquisições da atividade agrícola de Óleo Diesel, oxigênio, acetileno, depreciação e material de manutenção; Locação dos seguintes bens: empilhadeira, serra clipper para piso, equipamento de telefonia, pá carregadeira, motoniveladora, colheitadeira, colhedoras de cana, transbordo, máquina, máquina e transbordo, máquina esteira, retroescavadeira e tratores; e sob a rubrica armazenagem: os serviços de transbordo⁸⁶.

Para o setor de laticínios, por sua vez, temos decisão no sentido de reconhecer crédito para: ⁸⁷(i) - produtos de conservação e limpeza; (ii) - combustíveis e lubrificantes; (iii) de peças de reposição;(iv) - embalagens de apresentação e transporte; (v) - fretes sobre venda de produto acabado e produto agropecuário;(vi) para fretes na aquisição de insumos tributados à alíquota zero, na transferência de leite "in natura" dos postos de coleta até os estabelecimentos industriais e entre postos de coleta, de remessa e retorno à análise laboratorial e de remessa e retorno para conserto para manutenção dos bens de produção, em consignação.

Já no tocante à atividade de celulose encontramos⁸⁸: (i) - calços para alinhamento de altura de equipamentos rotativos;(ii) - gastos com movimentação de materiais e insumos e locação de guindastes; (iii) insumos utilizados em análises químicas em laboratório; (iv) armazenagem de insumos;(v) - equipamento de proteção individual; (vi) - serviços utilizados em análises químicas em laboratório; (vii) - partes e peças de reposição utilizados como Insumo; (viii) - Insumos Empregados na Constituição de Florestas, exceto para manutenção e construção de estradas e pontes; (ix) - fretes, exceto para produto acabado; (x) - gastos com GLP utilizado em empilhadeiras; óleo diesel, óleo biodiesel marítimo, óleo biodiesel e GLP a granel; (xi) - gastos para embalagem de apresentação e transporte.

Por fim, relevante precedente da Câmara Superior para uma pessoa jurídica do setor de madeiras quanto aos seguintes créditos: combustíveis, lubrificantes, transporte de matéria prima do local de extração até o parque fabril, transporte de mão de obra do

⁸¹ CARF, CSRF, Ac. 9303-003.478, j. 25/02/2016.

⁸² CARF, CSRF, Ac. 9303-003.478, j. 25/02/2016.

⁸³ CARF, AC. 3402003.148, j. 20/07/2016.

⁸⁴ CARF, CSRF, Ac. 9303-003.478, j. 25/02/2016.

⁸⁵ CARF, 3ª Seção, Quarta Câmara. 2ª Turma Ordinária.Ac. 3402.003.076, j. 18/06/2016.

⁸⁶ CARF, 3ª Seção, Ac. 3402-003.041 Quarta Câmara. 2ª Turma Ordinária. j. 27/04/2016.

⁸⁷ CARF, 3ª Seção, Ac. 3302-003.149, j. 26/04/2016.

⁸⁸ CARF, 3ª Seção, Ac. 3302-003.155, j. 27/04/2016.

parque fabril, transporte do produto acabado até o porto para embarque ao exterior, embalagem de transporte, serviço de terceiro para plantio de mudas, entre outros⁸⁹. Não deixando ainda de cingar julgamento para conceder direito ao crédito no tocante ao arrendamento de imóvel rural de pessoa jurídica, nos termos do artigo 3º, inciso IV, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003⁹⁰.

Ainda em relação à alíquota zero, crédito presumido, compensação e suspensão da incidência no tocante ao PIS e a COFINS, no setor agropecuário, merece destaque a Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004 (BRASIL, 2004c), que reduziu as alíquotas destas contribuições na importação e na comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários.

Nesse contexto, inicia-se, destacando, o disposto no art. 1º da referida lei, segundo o qual ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno dos seguintes produtos e mercadorias:

- I - adubos ou fertilizantes classificados no Capítulo 31, exceto os produtos de uso veterinário, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.542, de 26 de dezembro de 2002, e suas matérias-primas;
- II - defensivos agropecuários classificados na posição 38.08 da TIPI e suas matérias-primas;
- III - sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio, em conformidade com o disposto na Lei nº 10.711, de 5 de agosto de 2003, e produtos de natureza biológica utilizados em sua produção;
- IV - corretivo de solo de origem mineral classificado no Capítulo 25 da TIPI;
- V - produtos classificados nos códigos 0713.33.19, 0713.33.29, 0713.33.99, 1006.20, 1006.30 e 1106.20 da TIPI;
- VI - inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de nitrogênio, classificados no código 3002.90.99 da TIPI;
- VII - produtos classificados no Código 3002.30 da TIPI; e
- IX - farinha, grumos e sêmolos, grãos esmagados ou em flocos, de milho, classificados, respectivamente, nos códigos 1102.20, 1103.13 e 1104.19, todos da TIPI;
- X - pintos de 1 (um) dia classificados no código 0105.11 da TIPI;
- XI - leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, leite em pó, integral, semidesnatado ou desnatado, leite fermentado, bebidas e compostos lácteos e fórmulas infantis, assim definidas conforme previsão legal específica, destinados ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano;
- XII - queijos tipo mozzarella, minas, prato, queijo de coalho, ricota, requeijão, queijo provolone, queijo parmesão, queijo fresco não maturado e queijo do reino;
- XIII - soro de leite fluido a ser empregado na industrialização de produtos destinados ao consumo humano.
- XIV - farinha de trigo classificada no código 1101.00.10 da Tipi;
- XV - trigo classificado na posição 10.01 da Tipi; e
- XVI - pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00 Ex 01 e 1905.90.90 Ex 01 da Tipi.

⁸⁹ CARF, CSRF, Ac. 9303-004.174, j. 05/07/2016.

⁹⁰ CARF, 3ª Seção, Ac. 3402003.148, j. 20/07/2016.

XVIII - massas alimentícias classificadas na posição 19.02 da Tipi.

XIX - carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves e produtos de origem animal classificados nos seguintes códigos da Tipi:

a) 02.01, 02.02, 0206.10.00, 0206.2, 0210.20.00, 0506.90.00, 0510.00.10 e 1502.10.1;

b) 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 02.09 e 0210.1 e carne de frango classificada nos códigos 0210.99.00;

c) 02.04 e miudezas comestíveis de ovinos e caprinos classificadas no código 0206.80.00;

XX - peixes e outros produtos classificados nos seguintes códigos da Tipi:

a) 03.02, exceto 0302.90.00;

b) 03.03 e 03.04;

XXI - café classificado nos códigos 09.01 e 2101.1 da Tipi;

XXII - açúcar classificado nos códigos 1701.14.00 e 1701.99.00 da Tipi;

XXIII - óleo de soja classificado na posição 15.07 da Tipi e outros óleos vegetais classificados nas posições 15.08 a 15.14 da Tipi;

XXIV - manteiga classificada no código 0405.10.00 da Tipi;

XXV - margarina classificada no código 1517.10.00 da Tipi;

XXVI - sabões de tocador classificados no código 3401.11.90 Ex 01 da Tipi;

XXVII - produtos para higiene bucal ou dentária classificados na posição 33.06 da Tipi;

XXVIII - papel higiênico classificado no código 4818.10.00 da Tipi.

Na mesma direção, o art. 8º estabelece importantes hipóteses de dedução de base de cálculo de PIS/Pasep e da COFINS de crédito presumido em relação a pessoas jurídicas, inclusive cooperativas agropecuárias, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, bem como a cerealista, pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura* e pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária:

[...] As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todas da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O disposto no caput deste artigo aplica-se também às aquisições efetuadas de:

I - cerealista que exerça cumulativamente as atividades de limpar, padronizar, armazenar e comercializar os produtos *in natura* de origem vegetal classificados nos códigos 09.01, 10.01 a 10.08, exceto os dos códigos 1006.20 e 1006.30, e 18.01, todos da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM);

II - pessoa jurídica que exerça cumulativamente as atividades de transporte, resfriamento e venda a granel de leite *in natura*; e

III - pessoa jurídica que exerça atividade agropecuária e cooperativa de produção agropecuária.

§ 2º O direito ao crédito presumido de que tratam o caput e o § 1º deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º O montante do crédito a que se referem o caput e o § 1º deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das mencionadas aquisições, de alíquota correspondente a:

I - 60% (sessenta por cento) daquela prevista no art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os produtos de origem animal classificados nos Capítulos 2, 3, 4, exceto leite in natura, 16, e nos códigos 15.01 a 15.06, 1516.10, e as misturas ou preparações de gorduras ou de óleos animais dos cód. 15.17 e 15.18;

–III - 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para os demais produtos.

IV - 50% (cinquenta por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, regularmente habilitada, provisória ou definitivamente, perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A;

V - 20% (vinte por cento) daquela prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para o leite in natura, adquirido por pessoa jurídica, inclusive cooperativa, não habilitada perante o Poder Executivo na forma do art. 9º-A.

Também, no mesmo sentido, o art. 9º-A possibilita a utilização do saldo de créditos presumidos de que trata o art. 8º apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite:

[...] A pessoa jurídica poderá utilizar o saldo de créditos presumidos de que trata o art. 8º apurado em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização de leite, acumulado até o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º deste artigo ou acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário a partir da referida data, para:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação aplicável à matéria; ou

II - ressarcimento em dinheiro, observada a legislação aplicável à matéria.

§ 1º O pedido de compensação ou de ressarcimento do saldo de créditos de que trata o caput acumulado até o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º somente poderá ser efetuado:

I - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2010, a partir da data de publicação do ato de que trata o § 8º;

II - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2011, a partir de 1º de janeiro de 2016;

III - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2012, a partir de 1º de janeiro de 2017;

IV - relativamente aos créditos apurados no ano-calendário de 2013, a partir de 1º de janeiro de 2018;

V - relativamente aos créditos apurados no período compreendido entre 1º de janeiro de 2014 e o dia anterior à publicação do ato de que trata o § 8º, a partir de 1º de janeiro de 2019.

Da mesma maneira, o art. 15 autoriza outras hipóteses de dedução de base de cálculo de PIS/Pasep e da COFINS de crédito presumido sobre o valor dos bens adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física:

[...] As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem vegetal, classificadas no código 22.04, da NCM, poderão deduzir da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devidas em cada período de apuração,

crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física.

§ 1º O direito ao crédito presumido de que trata o caput deste artigo só se aplica aos bens adquiridos ou recebidos, no mesmo período de apuração, de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País, observado o disposto no § 4º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 2º O montante do crédito a que se refere o caput deste artigo será determinado mediante aplicação, sobre o valor das aquisições, de alíquota correspondente a 35% (trinta e cinco por cento) daquela prevista no art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 3º A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa na hipótese de venda de produtos in natura de origem vegetal, efetuada por pessoa jurídica que exerça atividade rural e cooperativa de produção agropecuária, para pessoa jurídica tributada com base no lucro real, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

§ 4º É vedado o aproveitamento de crédito pela pessoa jurídica que exerça atividade rural e pela cooperativa de produção agropecuária, em relação às receitas de vendas efetuadas com suspensão às pessoas jurídicas de que trata o caput deste artigo.

§ 5º Relativamente ao crédito presumido de que trata o caput deste artigo, o valor das aquisições não poderá ser superior ao que vier a ser fixado, por espécie de bem, pela Secretaria da Receita Federal.

Há, ainda, para considerar, nesse ponto, o disposto no art. 9º, que consagra a suspensão da incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS nas seguintes situações:

A incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica suspensa no caso de venda:

I - de produtos de que trata o inciso I do § 1º do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoas jurídicas referidas no mencionado inciso;

II - de leite in natura, quando efetuada por pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º do art. 8º desta Lei; e

III - de insumos destinados à produção das mercadorias referidas no caput do art. 8º desta Lei, quando efetuada por pessoa jurídica ou cooperativa referidas no inciso III do § 1º do mencionado artigo.

§ 1º O disposto neste artigo:

I - aplica-se somente na hipótese de vendas efetuadas à pessoa jurídica tributada com base no lucro real; e

II - não se aplica nas vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas de que tratam os §§ 6º e 7º do art. 8º desta Lei.

§ 2º A suspensão de que trata este artigo aplicar-se-á nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

Tem-se, desse modo, que essas hipóteses foram outorgadas com a finalidade de, efetivamente, reduzir o impacto tributário na atividade agropecuária e agroindustrial. Nesse contexto, é preciso acompanhar, rotineiramente, a legislação sobre crédito presumido, sob pena de incidir em erro na apuração dessas contribuições (HARET, 2016a).

No mais, no concernente às operações de exportações de mercadorias, a legislação estabelece imunidade, bem como, não incidência, sobre essas receitas (PIS: art. 149, § 2º, I, da CF/88; art. 5º, I, da Lei nº 10.637/02; art. 14, § 1º, da MP 2.158-35/01; art. 45, II, do

Decreto nº 4.524/02 – COFINS: art. 149, § 2º, I, da CF/88; art. 7º, da LC 70/91; art. 6º, I, da Lei nº 10.833/03; art. 45, II, do Decreto nº 4.524/02).

Entretanto, as contribuições incidirão sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços (art. 149, § 2º, II, da CF/88).

Além dessas imunidades e isenções, o Brasil possui ainda programas que visam desonerar as exportações dos tributos indiretos, como é o caso:

- a. REINTEGRA - Regime Especial de Reintegração de valores tributários para as empresas exportadores (Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014 (arts. 21 a 29); Decreto nº 8.415, de 27 de fevereiro de 2015);
- b. DRAWBACK (isenção, suspensão e restituição de tributos) – Regime Especial (Lei nº 11.945, de 2009; Lei nº 12.350, de 2010; Decreto-Lei nº 37, de 1966);
- c. Empresas preponderantemente exportadoras (Lei nº 12.715, de 2012; IN SRF nº 595, de 2005; IN RFB nº 948, de 2009);
- d. REPETRO - Regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens que se destina às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e gás natural (IN RFB nº 1.415/2013; Decreto nº 6.759/2009);
- e. RECAP - Regime especial de aquisição de bens de capital para empresas exportadoras (Lei nº 12.715, de 2012; Lei nº 11.196, de 2005);
- f. RECOF - Regime Aduaneiro Especial de Entreposto Industrial sob Controle Aduaneiro Informatizado (Instrução Normativa RFB nº 1.291/2012);
- g. REPORTO - Regime tributário para incentivo à modernização e à ampliação da estrutura portuária (Instrução Normativa RFB nº 1.370/2013; arts. 471 a 475 do Decreto nº 6.759/2009);
- h. REPEX - regime aduaneiro especial de importação de petróleo bruto e seus derivados (IN SRF nº 05/2001; IN RFB 1.078/2010; IN SRF nº 121/2002; AD SRF nº 061/2000);
- i. SISPROM - Redução da Alíquota do Imposto de Renda Sobre Pagamento de Despesas com Promoção no Exterior (Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997; Decreto nº 6.761, de 5 de fevereiro de 2009; Portaria MDIC nº 221, de 08 de julho de 2013; Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010).

Além disso, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033/2004 (BRASIL, 2004d), as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Com efeito, a regra de imunidade é aplicada também quando o produtor entrega seus produtos à cooperativa, que realiza a exportação. A respeito, assim se já se pronunciou o CARF:

ENTREGA DE PRODUTO RURAL À COOPERATIVA. ATO COOPERATIVO NÃO ENVOLVE COMERCIALIZAÇÃO. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as Cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Somente haverá comercialização por ocasião do faturamento das vendas no mercado pela cooperativa. PRODUTO RURAL. EXPORTAÇÃO POR

MEIO DE COOPERATIVA. IMUNIDADE EM RELAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. Se a empresa entrega sua produção rural à cooperativa que providencia a exportação incide a norma imunizante do inciso I, §2º do art. 149 da CF. Recurso Voluntário Provido. Proc. 15956.000002/200923 - Acórdão nº 2401003.153 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - 14 de agosto de 2013.

Na mesma direção, o Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral (art. 543-B, § 3º, do CPC/73), definiu, quando do julgamento do RE 627.815/PR⁹¹, ser inconstitucional a incidência de PIS/COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva auferida nas operações de exportação. Com efeito, os exportadores de *commodities* estão muito sujeitos a essas variações cambiais.

Também, no mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da discussão acerca do cômputo dos valores recebidos a título de crédito presumido do IPI na base de cálculo do PIS/COFINS (RE 593.544/RG/RS). Entretanto, ainda não houve deliberação por parte do plenário.

Por fim, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 606.107/RS, com repercussão geral, assentou a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da Cofins não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS:

[...]

O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, *a*, da CF. Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da CF. Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da Cofins não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X; 149, § 2º, I; 150, § 6º; e 195, *caput* e inciso I, *b*, da CF. [BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 606.107, rel. min. Rosa Weber, DJE de 25-11-2013, com repercussão geral]

⁹¹ TRIBUTÁRIO. PIS, COFINS, CSLL E CPMF. IMUNIDADE. ART. 149, § 2º, INCISO I, DA CF/88. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. VARIAÇÃO CAMBIAL DERIVADAS DE OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. STF. REPERCUSSÃO GERAL. 1. Em sede de recurso paradigma de repercussão geral, RE 627.815, o STF assentou ser inconstitucional a incidência da contribuição para o PIS e COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação (Relatora Ministra Rosa Weber, sessão do dia 23.05.2013. Fonte: Informativo nº 707 do STF). 2. O STF, em sede de repercussão geral, ao julgar o RE 564.413 (rel. Min. Marco Aurélio, DJE 12-08-2010) e RE 566.259 (rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJE 23/09/2010), decidiu que a CSLL e a CPMF, respectivamente, não foram contempladas pela imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Constituição Federal, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 33/2001 (publicação em 03-11-2010). 3. É cabível a incidência na CSLL e da CPMF sobre a variação cambial positiva decorrente de contratos de exportação.

Esse foi o mesmo entendimento do CARF quando do julgamento do processo nº 11065.101271/2006-47 (Acórdão nº 201-81.139):

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP - Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006 - PIS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA. REALIZAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS.

A realização dos créditos do ICMS, por qualquer uma das formas permitidas na legislação do imposto, não se constitui receita e, portanto, o seu valor não integra a base de cálculo do PIS.

4.1.5. Contribuição sobre o lucro líquido (CSLL)

Muito semelhante ao IRPJ na apuração, as empresas rurais tributadas nos termos do lucro real, presumido ou arbitrado, estão sujeitas à incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que é um tributo de competência da União e está previsto no art. 195, I, “c”⁹², da CF/88. A sua regulamentação está disposta principalmente nas leis 7.689/1988, 8.034/1990, 9.249/95 e 10.637/2002, bem como nas instruções normativas 1.591/2015 e 1.700/2017.

Nesse contexto, Melo (2004) esclarece que essa contribuição pode ser estruturada como uma figura assemelhada ou equiparada ao imposto de renda, até mesmo como um adicional deste, em razão de poder se vislumbrar a mesma base de cálculo. Não obstante, embora o poder constituinte tenha estabelecido a incidência do IR (art. 153, III), considerando a hipótese de lucro, Melo (2004) adverte que não há confundir ou mesclar essas duas entidades, uma vez que suas quantificações podem apresentar-se de formas diversificadas.

Nesse aspecto, Ibrahim (2015, p. 95) recorda que a “CSLL também foi taxada por alguns como inconstitucional, por possuir base de cálculo idêntica ao imposto de renda das pessoas jurídicas, configurando flagrante *bis in idem*. De fato, a incidência dupla existe, mas, como na questão referente à COFINS e ao PIS/PASEP, o *bis in idem* foi criado pelo próprio constituinte originário, e, portanto, é válido”.

Seu fato gerador e base de cálculo, no lucro real, é o lucro da empresa do período de apuração antes da provisão para o IRPJ, aplicando-se as adições e exclusões estabelecidas na legislação do IRPJ, bem como, no que couber, em relação à administração, lançamento, cobrança, consulta, penalidades, garantias e ao processo administrativo.

⁹² Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
c) o lucro.

Não obstante o fato gerador ser lucro líquido da empresa, durante muito tempo se questionou a incidência da CSLL decorrente dos lucros obtidos com as receitas das exportações, notadamente em razão das diretrizes estabelecidas pela Emenda Constitucional nº 33, que, dentre outras coisas, imunizou as exportações da exigência de contribuições (art. 149, § 2º, I, da CF/88). Com base nessa alteração, pretendeu-se, por inferência lógica, a exclusão dessas receitas da base de cálculo da CSLL, a exemplo do que já restou consagrado em relação ao PIS/COFINS.

A despeito de o resultado econômico decorrer efetivamente da operação de exportação, inclusive deveras incentivada pelo Governo brasileiro, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 564.413/RG/SC⁹³, com repercussão geral, e por maioria, fixou o entendimento de que não é possível excluir as receitas com exportações da base de cálculo da CSLL, tendo em vista que o conceito de lucro não se origina, diretamente, da categoria de receita. Ou seja, para o STF obter receita não equivale ao aferimento de lucro, tratando-se, dessa maneira, de hipóteses distintas de incidência, e com isso devem ser tributadas de diferentes maneiras.

Nesse mesmo sentido: RE 576.962/RS, RE 474.132/SC, RE 471.287 e RE 462.29.

Com efeito, não há como negar que o Supremo Tribunal Federal não conferiu à hipótese a interpretação sistemática de modo a dar maior abrangência à imunidade às exportações e, com isso, não suprimiu, de fato, do alcance da tributação, todas as receitas e ou resultados decorrentes dessas operações.

Portanto, na prática, prevalece a competência impositiva federal em relação à CSLL e ao IR no que concerne aos resultados (lucro e lucro líquido) decorrente de exportação.

No mais, conforme orientação da Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2016d, p. 385), a base de cálculo da CSLL em relação às pessoas jurídicas submetidas à apuração do lucro presumido e lucro arbitrado dar-se-á da seguinte maneira:

O resultado presumido ou arbitrado (a base de cálculo da CSLL) será a soma dos seguintes valores:

1) o percentual da receita bruta auferida no trimestre, excluídas as vendas canceladas, as devoluções de vendas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador dos quais o vendedor dos bens ou prestador de serviços seja mero depositário, correspondente a:

⁹³ IMUNIDADE – CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita. IMUNIDADE – EXPORTAÇÃO – RECEITA – LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras. LUCRO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

- a) 12% (doze por cento), para as pessoas jurídicas em geral; ou
- b) 32% (trinta e dois por cento), para as pessoas jurídicas que desenvolvam as seguintes atividades:
 - prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;
 - intermediação de negócios;
 - administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
 - prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);
 - prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.

Os contribuintes da CSLL são todas as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhe são equiparadas pela legislação do IRPJ. Os rendimentos, ganhos de capital e lucros no exterior serão computados para fins de determinação da base de cálculo da CSLL no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido auferidos e disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil (BRASIL, 2016d).

Entretanto, as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica (art. 79 da Lei nº 5.764/71), relativamente aos atos cooperados⁹⁴, ficam isentas da CSLL (arts. 39 e 48 da Lei nº 10.865/2004).

A esse respeito dessa isenção, o STJ já teve oportunidade de se manifestar:

SOCIEDADE COOPERATIVA DE CRÉDITO. CSLL. ISENÇÃO SOBRE OS ATOS TÍPICAMENTE COOPERATIVOS. LEI 8.212/91. SÚMULA VINCULANTE Nº 10/STF. INAPLICABILIDADE.

I - Os atos tipicamente cooperativos por não implicarem em operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produtos ou mercadorias, conforme a Lei das Sociedades Cooperativas (Lei nº 5.764/71), não geram faturamento, bem assim não produzem lucro para a sociedade, porquanto o resultado positivo decorrente dos seus atos pertence exclusivamente a cada um dos cooperados. Em face de tais peculiaridades, os atos das cooperativas de crédito, ressalvado o disposto nos artigos 86 e 87 da Lei nº 5.764/71, não sofrem incidência tributária, inclusive de CSLL. Precedentes: AgRg no REsp nº 749.345/RS, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 08/08/2005; AgRg no REsp nº 650.656/RJ, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, DJ de 17/12/2004; REsp nº 573.393/RS, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 28/06/2004 e AgRg nos EDcl no Ag nº 980.095/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe de 29/09/2008.

II - Na hipótese dos autos não se cogita de incidência da súmula vinculante nº 10 do STF, porquanto não se está afastando a aplicação do parágrafo 1º do artigo 22 da Lei

⁹⁴ CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS POR COOPERATIVA A NÃO ASSOCIADOS. TRIBUTAÇÃO PELA CSLL. As receitas decorrentes da prestação de serviços por cooperativa a não associados, pessoas físicas ou jurídicas, não gozam da isenção relativa à CSLL prevista no art. 39 da Lei nº 10.865, de 2004, por não se configurarem provenientes de ato cooperativo, conforme determinação da legislação específica. Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, art. 39; Lei nº 5.764, de 16 de setembro de 1971, art. 79, 85 a 87, e 111. Solução de Consulta nº 18 – Cosit. Data 1 de março de 2016. Coordenação-Geral de Tributação. Receita Federal do Brasil.

nº 8.212/91, que determina para a cooperativa de crédito a contribuição de acordo com o faturamento ou lucro.

A norma, ao imputar à sociedade cooperativa a contribuição sobre o faturamento e o lucro (art. 23 da Lei nº 8.212/91), criou hipótese de incidência tributária irrealizável, uma vez que os atos tipicamente cooperativos não produzem qualquer vantagem ou lucro para a cooperativa, não implicando ainda suas atividades em faturamento conforme definido na Lei das sociedades cooperativas (Lei nº 5.764/71).

III - Agravo Regimental improvido.

STJ: EDcl no AgRg no REsp Nº 1.057.481 - CE (2008/0104852-0)

Quanto à sua alíquota, os arts. 1º da IN RFB nº 1.591/2015, e 30 da IN-RFB nº 1.700/2017, dispõe que:

A alíquota da CSLL é de:

I - 15% (quinze por cento), exceto no período compreendido entre 1º de setembro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, no qual vigorará a alíquota de 20% (vinte por cento), nos casos de:

- a) pessoas jurídicas de seguros privados e de capitalização;
- b) bancos de qualquer espécie e agências de fomento;
- c) distribuidoras de valores mobiliários;
- d) corretoras de câmbio e de valores mobiliários;
- e) sociedades de crédito, financiamento e investimentos;
- f) sociedades de crédito imobiliário;
- g) administradoras de cartões de crédito;
- h) sociedades de arrendamento mercantil; e
- i) associações de poupança e empréstimo;

II - 15% (quinze por cento), exceto no período compreendido entre 1º de outubro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, no qual vigorará a alíquota de 17% (dezesete por cento), no caso de cooperativas de crédito; e

III - 9% (nove por cento), no caso de:

- a) administradoras de mercado de balcão organizado;
- b) bolsas de valores e de mercadorias e futuros;
- c) entidades de liquidação e compensação;
- d) empresas de fomento comercial ou factoring; e
- e) demais pessoas jurídicas.

Dessa maneira, será de 9% a alíquota aplicável à empresa rural.

Em relação à empresa optante pelo regime de lucro presumido, Haret (2016a, p. 64) esclarece que “a alíquota de 9% incidirá sobre a base de cálculo presumida de 12% (regra) ou de 32% (exceção) sobre a receita bruta. Por conta das diferenças entre as bases de cálculos nesses regimes de apuração, a alíquota efetiva da CSLL variará de 1,08% sobre a receita bruta a 9% sobre o lucro”.

Por fim, impende anotar que, como regra geral, a base de cálculo da CSLL, quando negativa, poderá ser compensada até o limite de 30% dos resultados apurados em períodos subsequentes, ajustados pelas adições e exclusões previstas na legislação. Entretanto, a pessoa jurídica que exerce atividade rural não está sujeita a essa limitação máxima de redução de 30%.

Não obstante, permanece a vedação no tocante a atividade rural apurada no exterior.

4.2. TRIBUTAÇÃO SOBRE A PROPRIEDADE RURAL

4.2.1. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)

O imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), cujo fato gerador é a propriedade, o domínio útil ou a posse (inclusive por usufruto) de imóvel por natureza (art. 79, do Código Civil), localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano (art. 1º, da Lei nº 9.393/96; art. 1º, da IN-SRF nº 256/02 e art. 2º, RITR/02), é um tributo de competência da União, e está disciplinado especialmente nos arts. 153, VI e § 4º⁹⁵, da Constituição Federal, e 29 a 31⁹⁶ do Código Tributário Nacional, assim como, nas Leis nº 9.393/96 e 11.250/05, no Decreto nº 4.382/02 (BRASIL, 2002b), no Decreto-lei nº 57/6 e na IN-SRF nº 256/02.

A função principal do ITR é extrafiscal, ou seja, o imposto é utilizado no disciplinamento estatal da propriedade rural, auxiliando no combate aos latifúndios improdutivos (art. 153, § 4º, I, da CF/88). Não é por outra razão, aliás, que as suas alíquotas são progressivas em função da área do imóvel e do grau de sua utilização (MACHADO, 2014).

Contudo, na aplicação do ITR existe aparente conflito com o IPTU em razão da definição de imóvel rural e urbano, bem como, da sua locação e utilização.

Segundo Melo (2004, p. 357), “considera-se imóvel rural a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terra, localizadas na zona rural do município, ainda que, em relação a alguma parte do imóvel, o sujeito passivo detenha apenas a posse”.

Entretanto, Haret (2016a, p. 114) adverte que:

Apesar da legislação tributária declarar que somente os imóveis situados na zona rural do município (assim definida em lei municipal) estão sujeitos ao ITR, isso tem gerado muita discussão. Há, pelo menos, dois critérios para se definir o que sejam “imóveis

⁹⁵ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

VI - propriedade territorial rural;

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

⁹⁶ Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município.

Art. 30. A base do cálculo do imposto é o valor fundiário.

Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

rurais”: o da destinação e o da localização. O art. 32 do CTN opta pelo critério da localização e define-o pela negativa: será imóvel rural todo aquele localizado “fora da zona urbana do Município”. Todavia, o art. 15 do Decreto-Lei 57/66 previa uma regra de exceção [...] “o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrado”.

Portanto, nos termos das diretrizes estabelecidas pelo art. 15 do Decreto-Lei 57/66, atualmente está pacificado na jurisprudência o entendimento da prevalência da destinação do imóvel para fins de incidência do ITR ou do IPTU (REsp nº 1.112.646/STJ). Desse modo, um imóvel situado na zonal urbana pode vir a sofrer a incidência do ITR caso a sua destinação seja rural. Da mesma maneira, um imóvel situado na zona rural pode sofrer a incidência do IPTU, nos termos do art. 32 do CTN, caso sua destinação não seja rural.

Nessa direção, o Superior Tribunal de Justiça consagrou esse entendimento no julgamento do Recurso Especial nº 1.112.646-SP, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, submetido ao regime do art. 534-C do Código de Processo Cível de 1973 (sistemática dos recursos repetitivos):

TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC.

1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966).

2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.

4.2.1.1 Cobrança, fiscalização e destinação da arrecadação do ITR

Apesar de ser um tributo de competência exclusiva da União (art. 153, VI, da CF/88), o § 4º, III, do art. 153 da Constituição Federal possibilita que o ITR seja fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

A Lei nº 11.250/2005, que regulamentou o referido inciso, estabeleceu em seu art. 1º que a União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, para fins do disposto no inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição Federal, poderá celebrar convênios com o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem, visando a delegar as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de que trata o inciso VI do art. 153 da Constituição Federal, sem prejuízo da competência supletiva da Secretaria da Receita Federal.

E tal cobrança, fiscalização e lançamento é de todo interesse dos municípios, podendo configurar importante incremento em sua arrecadação, visto que o art. 158, II, da

CF/88, estabelece pertencer àqueles cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III.

Nesse contexto, a competência sobre o ITR permanece da União, entretanto, a legislação conferiu aos Municípios a capacidade tributária ativa⁹⁷ para cobrar, fiscalizar e lançar o imposto, podendo, com isso, ficar até mesmo com 100% da arrecadação (SABBAG, 2012).

4.2.1.2 Cobrança de ITR de imóvel situado em mais de um município

Nos termos dos arts. 7º, § 1º, do Decreto nº 4.382/2002, e 1º, § 3º, da Lei nº 9.393/96, o imóvel que pertencer a mais de um município deverá ser enquadrado no município da sede do imóvel e, se esta não existir, será enquadrado no município onde se localize a maior parte do móvel.

4.2.1.3 Contribuinte do ITR

Segundo Melo (2004, p. 358), é contribuinte do ITR “o proprietário do imóvel rural, o titular de seu domínio útil (aquele que adquiriu o imóvel por enfiteuse ou aforamento), ou o seu possuidor, a qualquer título (usufruto; ou quem detenha a posse com justo título e boa-fé, sem oposição, independentemente de justo título e boa-fé; por ocupação autorizada, ou não, pelo poder público; ou por promessa ou compromisso particular de compra e venda)”.

Esse entendimento é extraído do art. 5º do Decreto nº 4.382, ao eleger o proprietário, o titular do domínio útil ou possuidor como contribuintes do ITR⁹⁸.

⁹⁷ TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. LEIS NºS 7.787/89, 8.212/91 E 8.383/91. COMPENSAÇÃO. ILEGITIMIDADE PASSIVA DA UNIÃO. PRECEDENTES. 1. Agravo Regimental contra decisão que deu parcial provimento ao recurso especial da parte agravante, para determinar o seguinte: a) ilegitimidade passiva da União para participar da presente demanda; b) para determinar ser possível realizar a compensação da contribuição previdenciária incidente sobre o pro labore com as incidentes sobre os segurados obrigatórios. 2. Não há que se confundir a competência tributária com a capacidade tributária ativa. A União, no caso, detém a competência tributária, podendo legislar sobre a contribuição previdenciária. Mas, quem detém a capacidade tributária ativa para gerenciar, exigir e cobrar a contribuição previdenciária é a autarquia federal INSS. Ilegitimidade passiva da União para participar de demanda que visa a compensar contribuições previdenciárias por empresas vinculadas ao SIMPLES. [...]. STJ: AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 444.136 - PR (2002/0080762-7) – Rel. Min. José Delgado. 26/11/2002.

⁹⁸ PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TRASLADO DE PEÇAS DA EXECUÇÃO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. IMPOSSIBILIDADE. ITR. IMÓVEL ALIENADO. SUJEITO PASSIVO. NOVO PROPRIETÁRIO. 1. Encontrando-se a CDA e o comprovante da garantia do juízo acostados aos autos da execução fiscal, não há causa que impeça a apreciação do mérito nos embargos do devedor. 2. Não pode ser considerado contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

Entretanto, Haret (2016a, p. 115) esclarece que, não “são contribuintes do ITR o arrendatário, o comodatário e o parceiro”, pois a “relação jurídica estabelecida pelos contratos de arrendamento, de comodato ou de parceria é de natureza obrigacional, fato que não altera a relação do real contribuinte com o Fisco”.

Com isso, como eles não possuem a posse com o ânimo definitivo, não lhes pode ser exigido o pagamento do ITR.

A esse respeito já se manifestou a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) da Secretaria da Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta nº 93, de 14 de junho de 2016:

[...]

FATOS GERADORES DO TRIBUTO. CONTRIBUINTES. Segundo a legislação vigente, o fato gerador do ITR é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município. Destarte, contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, sendo este entendido como o que tem a posse plena do imóvel rural, sem subordinação, “*cum animus domini*”. Portanto, coexistindo titular do domínio e possuidor com ânimo de dono, pode a autoridade administrativa, para eleger o sujeito passivo tributário, optar por um deles, visando a facilitar o procedimento de arrecadação. No presente caso, o possuidor é o contribuinte do ITR, visto exercer a posse a justo título do imóvel em questão, “*cum animus domini*”, vez que o proprietário lhe cedeu o exercício possessório.

No mais, o contribuinte do ITR deve, obrigatoriamente, realizar o cadastro do imóvel rural no sistema denominado CAFIR (Cadastro de Imóveis Rurais), que é administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Com isso, receberá um NIRF, que é o número de identificação atribuído ao imóvel rural quando da inscrição no CAFIR.

Esse cadastro é obrigatório até mesmo para aqueles que possuem imunidade ou isenção do ITR.

Por fim, quanto às obrigações acessórias relacionadas à propriedade rural objeto do ITR, Haret (2016a, p. 122-123) leciona que:

No contexto do ITR, existem diversas obrigações acessórias, dentre as quais encontramos a Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DIRT), produzida pelo próprio contribuinte por meio eletrônico anualmente, em prazo fixado pela SRF, compõe de dois documentos: 1) o Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR (DIAC), coletando informações cadastrais do imóvel rural e de seu proprietário para integrar o Cadastro de Imóveis Rurais (Cafir) da SRF e 2) o Documento de Informação e Apuração do ITR (DIAT), destinado à apuração do ITR, critério para a obtenção do valor do ITR a pagar e do ganho de capital no caso de IRPF.

(ITR) o embargante, que, no período em que ocorreu o fato gerador, não mais possuía a posse e a propriedade do imóvel rural em virtude de o haver alienado (arts. 29 e 31 do CTN). O responsável pelo tributo é o novo proprietário (art. 131, I, do CTN). Precedentes desta Corte. 3. Remessa oficial e apelação não providas. TRF-1 - APELAÇÃO CÍVEL AC 48043 DF 1999.01.00.048043-6 (TRF-1) Data de publicação: 19/12/2005

Importante mencionar, contudo, que o valor declarado no DIRT e o valor declarado na DCTF não coincidem, uma vez que no ITR apura-se o valor do mercado do bem imóvel, este considerado apenas na parte aproveitável para produção da propriedade. Já no IR declara-se o custo contábil do bem, entendido este como a diferença positiva entre o valor da alienação e o valor da aquisição, não podendo ser alterado por oscilações do mercado. No tocante à tributação do ganho de capital no IR de propriedade rural, há uma regra particular. Os produtores que adquiriram fazendas a partir de 1997 e que tenham entregue o DIRT no ano de aquisição e também no ano de alienação, podem usar o VTN declarado no ITR para o cálculo de ganho de capital. Essa é a influência que a apuração do ITR pode ter nos valores a serem pagos de IR, repercutindo, em última medida, em ganho de capital a menor a pagar. [...]

Ainda quanto ao ITR, as áreas do imóvel rural enquadradas como não tributáveis devem se referir à situação existente em 1º de janeiro o ano apurado em DITR.

Além do DITR (com o DIAC e o DIAT), existe o Cadastro Ambiental Rural (CAR), registro público eletrônico de âmbito nacional. Hoje, o CAR é critério para a obtenção de licença ambiental para a exploração dos recursos naturais das propriedades. Seu procedimento é previsto pela Lei nº 12.651/2012, art. 29, com a redação dada pela Lei nº 12.727/2012, art. 1º, e IN nº 2/2014. É exigido do produtor rural que tenha área de preservação permanente (APP) ou Reserva Legal (RL), exceto se essas áreas já estiverem averbadas na matrícula do imóvel.

[...]

Além disso, será necessário fazer expedir o Ato Declaratório Ambiental (ADA), pelo IBAMA, nos casos de imóveis com APP, RL, RPPN, AIE, AS, Florestas, etc.

4.2.1.4 Base de cálculo e alíquotas do ITR

Segundo Sabbag (2012, p. 1.099), a base de cálculo do ITR “é o valor fundiário do imóvel”, que “corresponde ao valor da terra nua – VTN, que refletirá o preço de mercado de terras apurado em 1º de janeiro do ano”.

Para a Secretaria da Receita Federal do Brasil, terra nua é o imóvel por natureza ou acessão natural, compreendendo o solo com sua superfície e a respectiva mata nativa, floresta natural e pastagem natural (CC, art. 79, IN-SRF nº 256, de 2002, art. 32) (BRASIL, 2016e).

Por sua vez, considera-se valor da terra nua (VTN), a teor do art. 9º, § 1º, da IN-SRF nº 84/2001, o valor do imóvel rural, nele incluído o da respectiva mata nativa, não computados os custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas.

Ademais, nos termos do art. 10 da IN-SRF nº 84/2001, tratando-se de imóvel rural adquirido a partir de 1997, considera-se custo de aquisição o valor da terra nua declarado pelo alienante, no Documento de Informação e Apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (Diat) do ano da aquisição, observado o disposto nos arts. 8º e 14 da Lei nº 9.393, de 1996.

Dessa maneira, o valor da terra nua será efetivamente o preço de mercado do dia 1º de janeiro do ano da apresentação do Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT,

que deve ser apresentado até o dia 30 de setembro de cada ano pelo proprietário do imóvel. E, nos termos do art. 8º Lei 9.393/1996, caberá ao produtor rural declarar o VTN correspondente ao imóvel, que será o preço de mercado de terras apurado em 1º de janeiro de cada ano, o qual deve corresponder com aquele informado no DIAT.

Contudo, muitos municípios têm fixado pauta mínima de preços de terras rurais prévia à declaração do produtor (DITR).

Assim, o art. 3º da IN-RFB nº 1.562/15 (BRASIL, 2015b) determina que as informações sobre Valor da Terra Nua - VTN, para fins de apuração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, deverão ser fornecidas à Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB pelos municípios e Distrito Federal, anualmente, até o último dia útil de julho de cada ano e devem refletir o preço de mercado da terra nua, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referem.

Tais informações serão encaminhadas ao Sistema de Preços de Terras (SIPT), que fora instituído pela Portaria SRF nº 447/2002, e administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Entretanto, há situação em que os municípios e ou o Distrito Federal apresentam preços inconsistentes e ou distorcidos da realidade, notadamente considerando o valor de mercado da propriedade toda, e não apenas o valor da terra nua. Nessa ocasião, cabe ao produtor rural comprovar sua irresignação por meio de laudo técnico específico, comprovando que a propriedade e o respectivo VTN é menor que o previsto no Sistema de Preços de Terras (SIPT) (HARET, 2016a).

Além disso, o art. 10 do Decreto nº 4.382/2002 estabelece, ainda, que a área tributável para fins de ITR é a área total do imóvel, excluídas as áreas:

- I - de preservação permanente (Lei nº 4.771, de 15 de setembro de 1965 - Código Florestal, arts. 2º e 3º, com a redação dada pela Lei nº 7.803, de 18 de julho de 1989, art. 1º);
- II - de reserva legal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 16, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, art. 1º);
- III - de reserva particular do patrimônio natural (Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000, art. 21; Decreto nº 1.922, de 5 de junho de 1996);
- IV - de servidão florestal (Lei nº 4.771, de 1965, art. 44-A, acrescentado pela Medida Provisória nº 2.166-67, de 2001);
- V - de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas nos incisos I e II do caput deste artigo (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alínea "b");
- VI - comprovadamente imprestáveis para a atividade rural, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente, federal ou estadual (Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, inciso II, alínea "c").

§ 1º A área do imóvel rural que se enquadrar, ainda que parcialmente, em mais de uma das hipóteses previstas no caput deverá ser excluída uma única vez da área total do imóvel, para fins de apuração da área tributável.

§ 2º A área total do imóvel deve se referir à situação existente na data da efetiva entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - DITR.

§ 3º Para fins de exclusão da área tributável, as áreas do imóvel rural a que se refere o caput deverão:

I - ser obrigatoriamente informadas em Ato Declaratório Ambiental - ADA, protocolado pelo sujeito passivo no Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis - IBAMA, nos prazos e condições fixados em ato normativo (Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981, art. 17-O, § 5º, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 10.165, de 27 de dezembro de 2000); e

II - estar enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos I a VI em 1º de janeiro do ano de ocorrência do fato gerador do ITR.

[...]

Tem-se, dessa maneira, que a base de cálculo do ITR é composta por aspectos físicos (área tributável) e econômicos (VTN) (DOMINGOS, 2015). Essa, aliás, é a mesma interpretação de Haret (2016a, p. 122), para quem “no ITR apura-se o valor do mercado do bem imóvel, este considerado apenas na parte aproveitável para produção da propriedade”, enquanto “no IR declara-se o custo contábil do bem, entendido este como a diferença positiva entre o valor da alienação e o valor da aquisição, não podendo ser alterado por oscilações do mercado”.

No mais, a alíquota do ITR varia de 0,03% até 20% em função da área do imóvel e do grau de sua utilização. E para sua aplicação, deve-se observar os critérios fixados no Decreto nº 4.382/2002, notadamente o disposto no art. 34, que determina que a alíquota utilizada para cálculo do ITR é estabelecida para cada imóvel rural, com base em sua área total e no respectivo grau de utilização, conforme a Tabela 6.

A tabela referida pelo art. 34 considera a seguinte área total do imóvel (em hectares) e o grau de utilização (em %):

Tabela 6. Grau de utilização da área para fins de ITR.

ÁREA TOTAL DO IMÓVEL (em hectares)	GRAU DE UTILIZAÇÃO (em %)				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 5 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

Com isso, nos termos do art. 35, o valor do imposto a ser pago é obtido mediante a multiplicação do VTNT pela alíquota correspondente, obtida nos termos do art. 34, considerados a área total e o grau de utilização do imóvel rural. Ademais, o § 1º do art. 35 determina que, na “hipótese de inexistir área aproveitável após as exclusões previstas nos incisos I e II do art. 16, serão aplicadas as alíquotas correspondentes aos imóveis rurais com grau de utilização superior a oitenta por cento, observada a área total do imóvel.

Não obstante, Sabbag (2012, p. 1.099) observa que:

[...] há possibilidade de nítido confisco caso o imóvel acima de 5.000 hectares não alcance o limite de 30% de utilização. Conclui-se que, inexoravelmente, o imóvel será confiscado no prazo de cinco anos ($5 \times 20\% = 100\%$). Ressalte-se, todavia, que, mesmo considerando o desestímulo à manutenção de propriedades improdutivas, a tributação elevada da propriedade rural não poderá ter caráter confiscatório, sob pena de violar o princípio constitucional que veda o tributo com efeito de confisco (art 150, IV, CF).

4.2.1.5 Imunidade e isenção ao ITR

Em razão da competência tributária outorgada pela Constituição, o ente tributante tem a prerrogativa de instituir o tributo, bem como, as regras de incidência, fiscalização, cobrança, etc. Contudo, há situações em que a própria Constituição veda a eleição da hipótese de incidência, assim como, se permitida, a lei, elaborada pelo próprio ente tributante, pode afastar o pagamento, caso ocorra o fato gerador. Estar-se-á diante, na primeira hipótese, de imunidade, e na segunda, de isenção.

A imunidade pode ser definida como sendo a hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, ou seja, é a exclusão pelo poder constituinte (na Constituição) do próprio poder de tributar (BORGES, 1969; NOGUEIRA, 1980). Na isenção, entretanto, não há falar-se na vedação de eleição da hipótese de incidência, mas, isto sim, na dispensa legal por parte do ente tributante do pagamento de tributo em razão da ocorrência do fato gerador.

Nesse contexto, consoante disposto no art. 153, § 4º, II, da CF/88, há imunidade tributária sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel. Portanto, o legislador está proibido de instituir a cobrança de tributo sobre essa determinada hipótese.

Visando regulamentar a matéria, o art. 3º do Decreto nº 4.382/2002 assim estabelece:

Art. 3º São imunes do ITR:

I - a pequena gleba rural, desde que o seu proprietário a explore só ou com sua família, e não possua outro imóvel (Constituição Federal - CF, art. 153, § 4º; Lei nº 9.393, de 1996, arts. 2º e 4º);

II - os imóveis rurais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (CF, art. 150, inciso VI, alínea "a");

III - os imóveis rurais de autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, desde que vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (CF, art. 150, inciso VI, alínea "a" e § 2º);

IV - os imóveis rurais de instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, relacionados às suas finalidades essenciais (CF, art. 150, inciso VI, alínea "c" e § 4º).

§ 1º Pequena gleba rural é o imóvel com área igual ou inferior a (Lei nº 9.393, de 1996, art. 2º, parágrafo único):

I - cem hectares, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;

II - cinquenta hectares, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;

III - trinta hectares, se localizado em qualquer outro município.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições de educação ou de assistência social devem prestar os serviços para os quais houverem sido instituídas e os colocar à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos, e atender aos seguintes requisitos (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 14, com a redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, art. 1º; Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 12):

I - não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicar integralmente, no País, seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos institucionais;

III - não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;

IV - manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;

V - conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

VI - apresentar, anualmente, declaração de rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

VII - assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para o gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

VIII - outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este parágrafo.

Por sua vez, o parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.393/96 estabelece que são pequenas glebas rurais os imóveis com área igual ou inferior a:

I - 100 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;

II - 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;

III - 30 ha, se localizado em qualquer outro município.

Por outro lado, é vedado o arrendamento, comodato ou parceria, para fins dessa imunidade.

Ocorre, entretanto, que há entendimento de que esse artigo é inconstitucional por afrontar o disposto no art. 146, II, da CF/88, pois somente lei complementar pode regular as

limitações ao poder de tributar⁹⁹. E a imunidade, por sua vez, é uma limitação ao poder de tributar.

Assim, enquanto não houver lei complementar para disciplinar a matéria, seria o caso de aplicação, por analogia, do art. 191, da CF/88, que assim dispõe:

Aquele que, não sendo proprietário de imóvel rural ou urbano, possua como seu, por cinco anos ininterruptos, sem oposição, área de terra, em zona rural, não superior a cinquenta hectares, tornando-a produtiva por seu trabalho ou de sua família, tendo nela sua moradia, adquirir-lhe-á a propriedade.

Não obstante essa discussão a respeito da imunidade disposta no art. 153, § 4º, II, da CF/88, o art. 3º da Lei nº 9.393/96 estabelece isenção do ITR nas seguintes condições:

Art. 3º São isentos do imposto:

I - o imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária, caracterizado pelas autoridades competentes como assentamento, que, cumulativamente, atenda aos seguintes requisitos:

- a) seja explorado por associação ou cooperativa de produção;
- b) a fração ideal por família assentada não ultrapasse os limites estabelecidos no artigo anterior;
- c) o assentado não possua outro imóvel.

II - o conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário, cuja área total observe os limites fixados no parágrafo único do artigo anterior, desde que, cumulativamente, o proprietário:

- a) o explore só ou com sua família, admitida ajuda eventual de terceiros;
- b) não possua imóvel urbano.

Art. 3º-A. Os imóveis rurais oficialmente reconhecidos como áreas ocupadas por remanescentes de comunidades de quilombos que estejam sob a ocupação direta e sejam explorados, individual ou coletivamente, pelos membros destas comunidades são isentos do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) (Vigência)

§ 1º Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição na Dívida Ativa da União e o ajuizamento da respectiva execução fiscal, e cancelados o lançamento e a inscrição relativos ao ITR referentes aos imóveis rurais de que trata o caput a partir da data do registro do título de domínio previsto no art. 68 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) (Vigência)

§ 2º Observada a data prevista no § 1º, não serão aplicadas as penalidades estabelecidas nos arts. 7º e 9º para fatos geradores ocorridos até a data de publicação da lei decorrente da conversão da Medida Provisória nº 651, de 9 de julho de 2014, e ficam anistiados os valores decorrentes de multas lançadas pela apresentação da declaração do ITR fora do prazo. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) (Vigência).

Por sua vez, os arts. 4º, 10 e 11 do Decreto nº 4.382/2002 também apresentam hipóteses de não incidência do ITR, notadamente sobre: as florestas e demais formas de

⁹⁹ As limitações constitucionais ao poder de tributar são o conjunto de princípios e demais regras disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária, bem como das imunidades. O art. 146, II, da CF/1988 regula as limitações constitucionais ao poder de tributar reservadas à lei complementar, até então carente de formal edição. (...) A Suprema Corte, guardiã da CF, indicia que somente se exige lei complementar para a definição dos seus limites objetivos (materiais), e não para a fixação das normas de constituição e de funcionamento das entidades imunes (aspectos formais ou subjetivos), os quais podem ser veiculados por lei ordinária, como sois ocorrer com o art. 55 da Lei 8.212/1991, que pode estabelecer requisitos formais para o gozo da imunidade sem caracterizar ofensa ao art. 146, II, da CF, *ex vi* dos incisos I e II (...). [BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 636.941, rel. min. Luiz Fux, DJE de 4-4-2014, com repercussão geral].

vegetação natural; as áreas de preservação permanente (APP); a reserva legal (RL); a reserva particular do patrimônio natural (RPPN), de servidão ambiental (ASA), de interesse ecológico para a proteção do ecossistema (AIE); e a área comprovadamente imprestáveis para a atividade rural.

São isentas também “as áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizadas pelo Poder Público” (HARET, 2016a, p. 128).

No tocante à possibilidade de exclusão das benfeitorias úteis e necessárias à atividade rural no cálculo da área aproveitável (art. 96 do Código Civil, art. 17 do RITR/2002 e art. 16 da IN-SRF nº 256/2002), Haret (2016a, p. 128) pontua que:

A exclusão de benfeitorias úteis e necessárias da área aproveitável se aplica a casas de moradia, galpões para armazenamento, banheiros para gado, valas, silos, currais, açudes e estradas internas de acesso; edificações e instalações destinadas a atividades educacionais, recreativas e de assistência à saúde dos trabalhadores rurais; instalações de beneficiamento ou transformação da produção agropecuária e de seu armazenamento; e outras instalações destinadas a aumentar ou facilitar o uso do imóvel rural, bem assim a conservá-lo ou evitar que ele se deteriore. Também se inclui às estradas internas do imóvel rural e a estradas particulares. Não podem ser excluídas da área aproveitável do imóvel aquelas ocupadas com construções, instalações e benfeitorias destinadas ou empregadas, diretamente, na atividade granjeira e aquícola, que são consideradas utilizadas; e edificações, construções, instalações e benfeitorias não destinadas à atividade rural¹⁰⁰. Logo, benfeitorias não destinadas à atividade rural são áreas aproveitáveis do imóvel e entram no cálculo da área aproveitável.

Há imunidade, ainda, nos termos do art. 184, § 5º, da CF/88, que estabelece a não incidência de imposto federal, estadual e municipal sobre as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

Por fim, nos termos do art. 6º da IN-RFB nº 1.651/2016, para fins de exclusão das áreas não tributáveis da área total do imóvel rural, o contribuinte deve apresentar ao Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA) o Ato Declaratório Ambiental - ADA¹⁰¹ (requisito indispensável para a fruição da redução da base

¹⁰⁰ Lei nº 9.393, de 1996, art. 10, § 1º, V, “d”; RITR/2002, arts. 18, IV, e 29, I; IN SRF nº 256, de 2002, arts. 15, parágrafo único, e 30, I.

¹⁰¹ IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL. ISENÇÃO CONDICIONADA. ATO DECLARATÓRIO AMBIENTAL. OBRIGATORIEDADE. POSSIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO DE OUTROS DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS. A apresentação do ADA, a partir do exercício de 2001, tornou-se Requisito indispensável para a fruição da redução da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, passando a ser, então, uma isenção condicionada, tendo em vista a promulgação da Lei nº 10.165/00, que alterou o conteúdo do art. 170, §1º, da Lei nº 6.938/81. Contudo, o ADA como a averbação da reserva legal têm efeito meramente declaratório, não sendo os únicos documentos comprobatórios das áreas de preservação permanente e de reserva legal. Neste sentido, a ausência de documento que demonstre a existência de Área de Preservação Permanente não comprova que o contribuinte faz jus ao benefício no que concerne a estas específicas áreas. Recursos voluntário e de ofício negados. CARF. Processo nº 10835.720064/200827. Acórdão nº 2101002.364 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária. Sessão de 20 de novembro de 2013.

de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural) a que se refere o art. 17-O da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981.

4.3. TRIBUTAÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Segundo o art. 194¹⁰², *caput*, e parágrafo único, da Constituição Federal de 1988, compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, que, por sua vez, compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Em conformidade com essas diretrizes, o art. 149 da CF/88 enuncia competir exclusivamente à União instituir contribuições sociais, enquanto o seu parágrafo único estabelece que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

Por sua vez, o art. 195 da CF/88 estabelece que a seguridade social seja financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

- I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
 - a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
 - b) a receita ou o faturamento;
 - c) o lucro;
- II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;
- III - sobre a receita de concursos de prognósticos.
- IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Além disso, o art. 10 da Lei nº 8.212/91, que regulamentou a organização da seguridade social, enuncia em seu art. 10 que esta será financiada por toda sociedade, de forma direta e indireta, nos termos do art. 195 da Constituição Federal e desta Lei, mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de contribuições sociais.

¹⁰² A seguridade social prevista no art. 194 da CF/1988, compreende a previdência, a saúde e a assistência social, destacando-se que as duas últimas não estão vinculadas a qualquer tipo de contraprestação por parte dos seus usuários, a teor dos arts. 196 e 203, ambos da CF/1988. [RE 636.941, rel. min. Luiz Fux, j. 13-2-2014, P, DJE de 4-4-2014, com repercussão geral]

No contexto desse arcabouço jurídico, é possível identificar que, como regra geral, o financiamento da seguridade social é realizado pela União, pelos Estados, pelos Municípios, pelo Distrito Federal, pelo empregador, pelo trabalhador, inclusive o aposentado¹⁰³ (ADI 3.105/STF¹⁰⁴), bem como, pela receita das empresas e dos concursos de prognóstico e, finalmente, pelo importador de bens e serviços do exterior.

No tocante às empresas brasileiras, em regra, aquelas que não são enquadradas no Simples Nacional (que recolhem percentual sobre o faturamento), pagam a contribuição patronal no percentual de 20% sobre o total das remunerações pagas, durante o mês, aos empregados ou trabalhadores avulsos (contribuintes individuais) que lhes prestam serviços. Recolhe-se, ainda, contribuição ao salário-educação, FGTS, bem como, a depender do enquadramento da atividade, determinado percentual ao ‘Riscos Ambientais do Trabalho’ (GILL-RAT), SALÁRIO-EDUCAÇÃO (FNDE¹⁰⁵), INCRA¹⁰⁶, SENAI¹⁰⁷, SESI¹⁰⁸,

¹⁰³ Contribuição previdenciária: aposentado que retorna à atividade: CF, art. 201, § 4º; L. 8.212/91, art. 12: aplicação à espécie, mutatis mutandis, da decisão plenária da ADI 3.105, red.p/acórdão Peluso, DJ 18.2.05. A contribuição previdenciária do aposentado que retorna à atividade está amparada no princípio da universalidade do custeio da Previdência Social (CF, art. 195); o art. 201, § 4º, da Constituição Federal ‘remete à lei os casos em que a contribuição repercute nos beneficiários’ (RE 437.640, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 2.3.2007).

¹⁰⁴ 1. Inconstitucionalidade. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Emenda Constitucional nº 41/2003 (art. 4º, caput). Regra não retroativa. Incidência sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência. Precedentes da Corte. Inteligência dos arts. 5º, XXXVI, 146, III, 149, 150, I e III, 194, 195, caput, II e § 6º, da CF, e art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. No ordenamento jurídico vigente, não há norma, expressa nem sistemática, que atribua à condição jurídico-subjetiva da aposentadoria de servidor público o efeito de lhe gerar direito subjetivo como poder de subtrair ad aeternum a percepção dos respectivos proventos e pensões à incidência de lei tributária que, anterior ou ulterior, os submeta à incidência de contribuição previdencial. Noutras palavras, não há, em nosso ordenamento, nenhuma norma jurídica válida que, como efeito específico do fato jurídico da aposentadoria, lhe imunize os proventos e as pensões, de modo absoluto, à tributação de ordem constitucional, qualquer que seja a modalidade do tributo eleito, donde não haver, a respeito, direito adquirido com o aposentamento. 2. Inconstitucionalidade. Ação direta. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária, por força de Emenda Constitucional. Ofensa a outros direitos e garantias individuais. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Regra não retroativa. Instrumento de atuação do Estado na área da previdência social. Obediência aos princípios da solidariedade e do equilíbrio financeiro e atuarial, bem como aos objetivos constitucionais de universalidade, equidade na forma de participação no custeio e diversidade da base de financiamento. Ação julgada improcedente em relação ao art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. Votos vencidos. Aplicação dos arts. 149, caput, 150, I e III, 194, 195, caput, II e § 6º, e 201, caput, da CF. Não é inconstitucional o art. 4º, caput, da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, que instituiu contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria e as pensões dos servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações” (ADI 3.105, Redator para o acórdão o Ministro Cezar Peluso, DJ 18.2.2005).

¹⁰⁵ Financiamento do ensino fundamental dos empregados bem como dos filhos destes (de 0 a 14 anos).

¹⁰⁶ Prestação de serviços sociais no meio rural visando melhoria das condições de vida da sua população; – Incentivar atividade produtora e quaisquer empreendimentos para valorizar o ruralista e fixá-lo à terra; – Promover

SENAC¹⁰⁹, SESC¹¹⁰, SENAR¹¹¹, SEST¹¹², SEBRAE¹¹³, SENAT¹¹⁴, FUNDO AEROVIÁRIO¹¹⁵, SESCOOP¹¹⁶, DPC¹¹⁷ (Sistema S¹¹⁸) e CONTRIBUIÇÕES SINDICAIS, etc.

Em linhas gerais, esse é o regime de contribuições sociais destinado às empresas. Contudo, como ver-se-á a seguir, a atividade rural possui um regime distinto de incidência das contribuições previdenciárias.

a aprendizagem e o aperfeiçoamento das técnicas de trabalho adequadas ao meio rural; – Fomentar a economia das pequenas propriedades; – Realizar estudos e divulgar necessidades econômicas do homem do campo.

¹⁰⁷ Organização e administração de escolas de aprendizagem industrial, estendida às de transporte ferroviário e metroviário, e comunicações.

¹⁰⁸ Organização e administração de escolas de aprendizagem industrial, estendida às de transporte e comunicações; – Melhoria das condições de habitação, nutrição e higiene; – Assistência ao trabalhador, atividades educacionais e culturais, valorização do homem.

¹⁰⁹ Financiamento de atividades de organização e administração de escolas de aprendizagem comercial; – Difusão e aperfeiçoamento do ensino comercial.

¹¹⁰ Aplicação em programas que contribuam para o bem-estar social dos empregados e suas famílias, das empresas relacionadas; – Planejar e executar medidas que contribuam para o bem-estar social dos comerciários e suas famílias, atividades educativas e culturais, visando a valorização do homem.

¹¹¹ Organização, administração e execução do ensino, da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural.

¹¹² Gerenciamento, desenvolvimento e execução de programas voltados à promoção social do trabalhador em transporte rodoviário e do transportador autônomo, nos campos de alimentação, saúde, cultura, lazer e segurança do trabalho.

¹¹³ Aplicação em programas de apoio ao desenvolvimento das pequenas e microempresas; – Planejar, coordenar e orientar programas técnicos, projetos e atividades de apoio às micro e pequenas empresas em conformidade com a política nacional de desenvolvimento nas áreas industrial, comercial e tecnológica.

¹¹⁴ Gerenciamento, desenvolvimento e execução de programas voltados à promoção social do trabalhador em transporte rodoviário e do transportador autônomo, nos campos de alimentação, saúde, cultura, lazer e segurança do trabalho.

¹¹⁵ Financiamento de atividades de ensino profissional aeronáutico de tripulantes, técnicos e de especialistas civis.

¹¹⁶ Financiamento de ações voltadas ao desenvolvimento, qualificação e capacitação dos associados, dos dirigentes e dos empregados de cooperativas, alicerçados nos princípios e valores cooperativistas.

¹¹⁷ Financiamento de atividades de ensino profissional marítimo.

¹¹⁸ CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEBRAE: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. Lei 8.029, de 12.4.1990, art. 8º, § 3º. Lei 8.154, de 28.12.1990. Lei 10.668, de 14.5.2003. C.F., art. 146, III; art. 149; art. 154, I; art. 195, § 4º. I. – As contribuições do art. 149, C.F. – contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas – posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, C.F., isto não quer dizer que deverão ser instituídas por lei complementar. A contribuição social do art. 195, § 4º, C.F., decorrente de “outras fontes”, é que, para a sua instituição, será observada a técnica da competência residual da União: C.F., art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, § 4º. A contribuição não é imposto. Por isso, não se exige que a lei complementar defina a sua hipótese de incidência, a base impositiva e contribuintes: C.F., art. 146, III, a. Precedentes: RE 138.284/CE, Ministro Carlos Velloso, RTJ 143/313; RE 146.733/SP, Min. Moreira Alves, RTJ 143/684. II. – A contribuição do SEBRAE – Lei 8.029/90, art. 8º, § 3º, redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003 – é contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais relativas às entidades de que trata o art. 1º do D.L. 2.318/86, SESI, SENAI, SESC, SENAC. Não se inclui, portanto, a contribuição do SEBRAE, no rol do art. 240, C.F. III. – Constitucionalidade da contribuição do SEBRAE. Constitucionalidade, portanto, do § 3º, do art. 8º, da Lei 8.029/90, com a redação das Leis 8.154/90 e 10.668/2003. IV. – R.E. conhecido, mas improvido. (RE 396266, Relator: Min. Carlos Velloso, julgado em 26/11/2003, DJ 27-02-2004).

4.3.1. Análise das contribuições previdenciárias no agronegócio

4.3.1.1 Produtor rural pessoa jurídica e agroindústrias

A tributação previdenciária sobre o produtor rural pessoa jurídica e à agroindústria tanto pode incidir sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, quanto sobre a folha de pagamento (arts. 25 da Lei nº 8.870/94, e 22-A, 22-B e 25, da Lei nº 8.212/91; art. 2º Decreto-lei nº 1.146/70).

Em relação à primeira modalidade, em regra, a contribuição previdenciária incidirá sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção no percentual de 2,85%, sendo 2,5% destinados à Seguridade Social (INSS-patronal), 0,1% à contribuição do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GIIL-RAT) e 0,25% ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR), a teor dos arts. 22-A da Lei nº 8.212/91, 25 da Lei nº 8.870/94 e 2º da Lei nº 10.256/01 (BRASIL, 2001a).

Registre-se, desde já, que essas duas primeiras contribuições (INSS-patronal e GIIL-RAT) constituem o regime substitutivo à contribuição de 20% sobre a folha de salário dos empregados, e que tantas discussões vêm gerando nos tribunais. Mais a frente tratar-se-á, especificamente, desse assunto.

Anote-se, ademais, que a contribuição do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GIIL-RAT) é variável, podendo ser exigida nos percentuais de 1% a 3%, conforme a atividade desenvolvida.

Em relação ao fato gerador, segundo o art. 166, da IN-RFB nº 971/2009, este ocorre na comercialização:

[...]

I - da produção rural do produtor rural pessoa física e do segurado especial realizada diretamente com:

- a) adquirente domiciliado no exterior (exportação), observado o disposto no art. 170;
- b) consumidor pessoa física, no varejo;
- c) adquirente pessoa física, não-produtor rural, para venda no varejo a consumidor pessoa física;
- d) outro produtor rural pessoa física;
- e) outro segurado especial;
- f) empresa adquirente, consumidora, consignatária ou com cooperativa;

II - da produção rural do produtor rural pessoa jurídica, exceto daquele que, além da atividade rural, exerce atividade econômica autônoma do ramo comercial, industrial ou de serviços, observado o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 175;

III - da produção própria ou da adquirida de terceiros, industrializada ou não, pela agroindústria, exceto quanto às sociedades cooperativas e às agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e a de avicultura, a partir de 1º de novembro de 2001.

Parágrafo único. O recebimento de produção agropecuária oriunda de outro país, ainda que o remetente seja o próprio destinatário do produto, não configura fato gerador de contribuições sociais.

São também considerados fatos geradores de contribuições sociais, a teor do art. 167 da referida instrução normativa:

[...]

I - a destinação, para fins diversos daqueles que asseguram a isenção, de produto originariamente adquirido com isenção, tais como o descarte, a industrialização, a revenda, dentre outros;

II - a comercialização de produto rural vegetal ou animal originariamente isento de contribuição com adquirente que não tenha como objetivo econômico atividade condicionante da isenção;

III - a dação em pagamento, a permuta, o ressarcimento, a indenização ou a compensação feita com produtos rurais pelo produtor rural com adquirente, consignatário, cooperativa ou consumidor;

IV - qualquer crédito ou pagamento efetuado pela cooperativa aos cooperados, representando complementação de preço do produto rural, incluindo-se, dentre outros, as sobras, os retornos, as bonificações e os incentivos próprios ou governamentais;

V - o arremate de produção rural em leilões e praças, exceto se os produtos não integrarem a base de cálculo das contribuições.

Além da contribuição à Previdência Social e ao SENAR (0,25%), dependendo do enquadramento do produtor rural pessoa jurídica ou da agroindústria (comum, rudimentar, de abate, de criação, industrial, florestamento e reflorestamento, com atividade mista, por exemplo), deverão ser recolhidas ainda outras contribuições para terceiros, quais sejam: salário-educação – FNDE (2,5%), INCRA (0,2% ou 2,7%), SENAI (1,0%), SESI (1,5%) e SEBRAE (0,6%).

Nesse contexto, a agroindústria comum deve efetivamente recolher o percentual de 2,85% referente ao INSS-patronal, GILL-RAT e SENAR, bem como, mais 0,2% para o INCRA, 2,5% para o FNDE (salário-educação), 1,0% para o SENAI, 1,5% para o SESI e 0,6% para o SEBRAE. Ademais, não haverá contribuição sobre a folha de salário dos trabalhadores empregados ou autônomos que contratar (20%), ficando apenas responsável pela retenção e recolhimento da contribuição cabível àqueles (8% a 11%), conforme a Tabela 7.

Tabela 7. Incidência sobre o faturamento da agroindústria comum.

CONTRIBUINTE	INSS/RAT e SENAR	INCRA	FNDE	SENAI	SESI	SEBRAE	Recolhimento
Agroindústria comum	2,85%	0,2 %	2,5 %	1 %	1,5 %	0,6%	Agroindústria

Contudo, se a agroindústria estiver relacionada no art. 2º¹¹⁹ do Decreto-lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970 (agroindústria rudimentar), haverá a incidência do percentual de 2,85% referente ao INSS-patronal, GILL-RAT e SENAR, bem como, mais 2,7% para o INCRA e 2,5% para o FNDE. Da mesma forma, não haverá contribuição sobre a folha de salário dos trabalhadores empregados ou autônomos que contratar (20%), ficando responsável apenas pela retenção e recolhimento da contribuição cabível àqueles (8% a 11%), conforme a Tabela 8.

Tabela 8. Incidência sobre o faturamento da agroindústria rudimentar.

CONTRIBUINTE	INSS/RAT e SENAR	INCRA	FNDE	Recolhimento
Agroindústria rudimentar (art. 2º do DL 1146/70)	2,85%	2,7 %	2,5 %	Agroindústria

Fonte: IN 971/2009

Em resumo, tem-se o seguinte cenário, conforme a Tabela 9.

Tabela 9. Incidência sobre o faturamento da agroindústria comum e rudimentar.

CONTRIBUINTE	INSS/RAT e SENAR	INCRA	FNDE	SENAI	SESI	SEBRAE	Recolhimento
Agroindústria comum	2,85%	0,2 %	2,5 %	1 %	1,5 %	0,6%	Agroindústria
Agroindústria rudimentar (art. 2º do DL 1146/70)	2,85%	2,7 %	2,5 %				Agroindústria

Fonte: IN 971/2009

Entretanto, as agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura, avicultura, florestamento e reflorestamento, bem como, as pessoas jurídicas, inclusive agroindústria, que desenvolvem, além da atividade rural, outra atividade econômica autônoma ou desenvolva atividade prevista no art. 2º do Decreto-lei nº 1.146/70, não exclusiva, com preponderância rural, não sujeita a substituição, devem recolher o percentual de 20 % sobre a folha de salários, bem como, realizar a retenção e recolhimento das contribuições devidas pelos empregados (8% a 11%).

¹¹⁹ i - indústria de cana-de-açúcar; ii - indústria de laticínios; iii - indústria de beneficiamento de chá e de mate; iv - indústria da uva; v - indústria de extração e beneficiamento de fibras vegetais e de descaroçamento de algodão; vi - indústria de beneficiamento de cereais; vii - indústria de extração de madeira para serraria, de resina, lenha e carvão vegetal; viii - matadouros ou abatedouros de animais de quaisquer espécies e charqueadas.

Ademais, impede destacar que a pessoa jurídica rural, para fazer *jus* ao benefício da desoneração (regime substitutivo) e com isso recolher a contribuição previdenciária rural sobre a receita bruta decorrente da comercialização da produção rural nos termos do art. 25 da Lei 8.870/94, e não sobre a folha de salários, não poderá, com exceção da agroindústria (art. 22-A- da Lei nº 8.212/91), desenvolver outras atividades autônomas (art. 201, § 22, do Regulamento da Previdência Social/RPS – Decreto nº 3.048/99; art. 111-G da IN-RFB nº 971/2009), sob pena de ser autuada. Esse, inclusive, é o entendimento que atualmente prevalece no CARF (35409.000971/2006-45; 15504.002710/2009-17).

Ainda no tocante à agroindústria, esta deve industrializar produção rural própria ou adquirida de terceiros, sob pena de ser considerada meramente indústria, e com isso incidir o regime geral de previdência (10120.006255/2007-58). Além disso, há entendimento por parte da Receita Federal do Brasil, bem como, do próprio CARF, no sentido de que essa produção própria não pode ser ínfima em relação à aquisição de produção de terceiro (13829.000261/2007-12 – Ac. 2401-002.263 – 4ª C./ 1ª T. Ordinária).

A respeito das vedações ao regime substitutivo, Haret (2016a, p. 105) aponta as seguintes hipóteses em que o regime será o da não desoneração:

No regime não-substitutivo, incidirá 20% sobre o total da remuneração paga, acrescido de GILRAT, de 1 a 3%, e contribuições de terceiros (FNDE, INCRA, SENAR, SECOOP, SESI, SENAI, SEBRAE), o que traz um resultado contributivo em torno de 5,2% a 7,7% sobre a folha de salário. Este sistema se aplica às hipóteses previstas nos incisos I e II do art. 22 da lei nº 8.212/91:

(i) às agroindustriais de piscicultura, de carcinicultura, de suinocultura e de avicultura, (ii) às sociedades cooperativas, exceto quando os cooperados filiados à cooperativa de produtos rurais se utilizarem dos serviços de segurados empregados pela Cooperativa e estes foram contratados para realizarem, exclusivamente, a colheita da produção de seus cooperado (Inciso II do § 1º do artigo 175 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009;

(iii) às indústrias que, embora desenvolvam as atividades de industrialização de matéria-prima rural, não se enquadram como agroindustriais por não possuírem produção própria;

(iv) quando o produtor rural pessoa jurídica, além da atividade rural prestar serviços a terceiros em condições que não caracterize atividade econômica autônoma, não incidindo o regime substitutivo exclusivamente em relação à remuneração dos segurados envolvidos na prestação dos serviços, ficando excluída da receita bruta da produção a receita proveniente destas operações da base de cálculo das contribuições;

(v) quando o produtor rural pessoa jurídica, além da atividade rural exercer outra atividade autônoma, seja comercial, industrial ou de serviços, em relação à remuneração de todos os empregados e trabalhadores avulsos;

(vi) Em relação à remuneração dos segurados envolvidos na prestação de serviços a terceiros pela agroindústria, independentemente de ficar a mesma caracterizada como atividade autônoma, sendo, neste caso, excluída a receita proveniente destas operações da base de cálculo da contribuição sobre a receita bruta.

Quando o produtor rural pessoa jurídica prestar serviços a terceiros em condições que não caracterize atividade econômica autônoma, contribuirá sobre a remuneração dos segurados envolvidos na prestação de serviços a terceiros com as mesmas alíquotas e condições estabelecidas para as empresas em geral, enquadrando-se no código FPSA específico fixado de acordo com o serviço prestado.

Em face do que até aqui restou consignado e, sobretudo, com os devidos acréscimos do Anexo IV da IN-RFB nº 971/2009, com a redação dada pela IN-RFB nº 1.453/2014 (BRASIL, 2014a), indica-se, a seguir, o panorama atual de incidência das contribuições previdenciárias devidas pelos produtores rurais pessoa jurídica, agroindústrias e pelas empresas de captura de pescados:

i) Agroindústria de piscicultura, carcinicultura, suinocultura ou avicultura (art. 174 da IN-RFB nº 971/2009):

- a. **mão de obra do setor de criação (FPAS 787):** 20% sobre a folha de salários (deverá ainda reter a contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%); 1% a 3% GIIL-RAT (variável); 2,5% FNDE; 0,2 % INCRA; e 2,5% SENAR;
- b. **mão de obra do setor de abate e industrialização (FPAS 507):** 20% sobre a folha de salários (deverá ainda reter a contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%); 1% a 3% GIIL-RAT (variável); 2,5% FNDE; 0,2% INCRA; 1,0% SENAI; 1,5% SESI; e 0,6% SEBRAE.

ii) Agroindústria de florestamento e reflorestamento não sujeita à contribuição substitutiva (art. 175, § 5º, II, da IN-RFB nº 971/2009):

- a. **mão de obra do setor rural (FPAS 787):** 20% sobre a folha de salários (deverá ainda reter a contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%); 1% a 3% GIIL-RAT (variável); 2,5% FNDE; 0,2 % INCRA; e 2,5% SENAR;
- b. **mão de obra do setor industrial (FPAS 507):** 20% sobre a folha de salários (deverá ainda reter a contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%); 1% a 3% GIIL-RAT (variável); 2,5% FNDE; 0,2% INCRA; 1,0% SENAI; 1,5% SESI; e 0,6% SEBRAE.

iii) Agroindústria sujeita à contribuição substitutiva instituída pela Lei nº 10.256/01, exceto a referida no inciso IV do art. 111-F (art. 111-F, III, da IN-RFB nº 971/2009):

- a. **receita bruta da produção (FPAS 744):** 2,5% INSS-patronal; 0,1% GIIL-RAT; e 0,25% SENAR;
- b. **folha de salários do setor rural (FPAS 604):** retenção e recolhimento da contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%; 2,5% FNDE; e 0,2% INCRA;
- c. **folha de salários do setor industrial (FPAS 833):** retenção e recolhimento da contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%; 2,5% FNDE; 0,2% INCRA; 1,0% SENAI; 1,5% SESI; e 0,6% SEBRAE.

iv) Agroindústria (rudimentar) com atividade enumerada no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146/70 (art. 111-F, IV, da IN-RFB nº 971/2009):

- a. **receita bruta da produção (FPAS 744):** 2,5% INSS-patronal; 0,1% GIIL-RAT; e 0,25% SENAR;

- b. **folha de salários do setor rural e industrial (FPAS 825):** retenção e recolhimento da contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%; 2,5% FNDE; e 2,7% INCRA.

v) Pessoa jurídica que desenvolva, além da atividade rural, outra atividade econômica autônoma (art. 111-G, § 1º, da IN-RFB nº 971/2009):

- a. **total de remuneração de segurados (em todas as atividades) (FPAS 787):** 20% sobre a folha de salários (deverá ainda reter a contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%); 1% a 3% GIIL-RAT (variável); 2,5% FNDE; 0,2 % INCRA; e 2,5% SENAR.

vi) Pessoa jurídica, inclusive agroindústria, que além da atividade rural, presta serviços a terceiros (atividade não autônoma) (art. 111-G, §§ 2º e 3º, da IN-RFB nº971/2009):

- a. **remuneração de segurados (somente em relação a serviços prestados a terceiros) (FPAS 787):** 20% sobre a folha de salários (deverá ainda reter a contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%); 1% a 3% GIIL-RAT (variável); 2,5% FNDE; 0,2 % INCRA; e 2,5% SENAR.

vii) Pessoa jurídica que se dedique apenas a atividade rural (art. 110-A e 111-G, da IN-RFB nº 971/2009):

- a. **receita bruta da produção (FPAS 744):** 2,5% INSS-patronal; 0,1% GIIL-RAT; e 0,25% SENAR;
- b. **remuneração de segurados (FPAS 604):** (deverá ainda reter a contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%); 2,5% FNDE; e 0,2% INCRA.

viii) Pessoa jurídica que desenvolva atividade prevista no art. 2º do Decreto-lei nº 1.146/70, não exclusiva, com preponderância rural, não sujeita a substituição (art. 110-A, § 1º e 111-G, da IN-RFB nº 971/2009):

- a. **remuneração de segurados (FPAS 531):** 20% sobre a folha de salários (deverá ainda reter a contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%); 1% a 3% GIIL-RAT (variável); 2,5% FNDE; e 2,7 % INCRA.

ix) Pessoa jurídica que desenvolva atividade prevista no art. 2º do Decreto-lei nº 1.146/70, não exclusiva, com preponderância da industrialização, não sujeita a substituição (art. 110-A, § 4º e 111-G, § 4º, da IN-RFB nº 971/2009):

- a. **remuneração de segurados (FPAS 507):** 20% sobre a folha de salários (deverá ainda reter a contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%); 1% a 3% GIIL-RAT (variável); 2,5% FNDE; 0,2 % INCRA; 1,0% SENAI; 1,5% SESI; e 0,6% SEBRAE.

x) Empresa de captura de pescado:

- a. **remuneração de segurados (FPAS 540):** 20% sobre a folha de salários (deverá ainda reter a contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%); 3% GIIL-RAT; 2,5% FNDE; 0,2 % INCRA; e 2,5% DPC.

De se acrescentar, ainda, que, nos termos do art. 149, § 2º, I, da CF/88, há imunidade tributária em relação a contribuição previdenciária devida à Previdência Social decorrente da venda de mercadorias ao exterior. O mesmo comando normativo está enunciado no *caput* do art. 170¹²⁰ da IN-RFB nº 971/2009.

Entretanto, existe discussão se essa imunidade se aplica tão somente às vendas diretas ou às vendas diretas e indiretas. A respeito, o art. 170, §§ 1º e 2º, da IN-RFB nº 971/2009, estabelece que a imunidade se aplica exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior, bem como, que a receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.

Aqui, portanto, a Receita Federal do Brasil, por meio de instrução normativa, desconsidera as exportações para o exterior intermediadas por *trading companies* ou cooperativas, por exemplo, e com isso busca expandir a base de cálculo de contribuições previdenciárias.

Tal controvérsia está atualmente em pauta no Supremo Tribunal Federal, por meio da ADI nº 3572, bem como, do RE 759.244/SP, no qual, por unanimidade, já restou reconhecida a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada¹²¹. Contudo, ainda não houve decisão do plenário.

Não obstante, os precedentes dos tribunais são na maioria rejeitando¹²² a imunidade para a exportação indireta (STJ: AI 1.306.281/MG; TRF-3: AC 0001826-

¹²⁰ Art. 170. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

¹²¹ REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 759.244/SP - EMENTA: Possui repercussão geral a controvérsia a respeito da aplicação, ou não, da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição às exportações indiretas, isto é, aquelas intermediadas por "trading companies".

¹²² TRIBUTÁRIO. AGROINDÚSTRIAS. CONTRIBUIÇÃO SOBRE A PRODUÇÃO RURAL. ART. 22- A DA LEI N.º 8.212/91. IMUNIDADE DO ART. 149, § 2º, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. APLICAÇÃO ÀS EXPORTAÇÕES INDIRETAS POR MEIO DE 'TRADING COMPANIES'. INVIABILIDADE. IN SRP 03/05. 1. A imunidade prevista no art. 149, § 2º, da Constituição Federal, relativa às receitas oriundas de operações de exportação, direciona-se apenas às chamadas exportações diretas, ou seja, às operações desenvolvidas diretamente entre o produtor e o comprador estrangeiro, sem a intermediação das empresas comerciais exportadoras (trading companies). 2. Não se pode imprimir interpretação extensiva ao aludido dispositivo constitucional sem a existência de uma lei ordinária que o faça, sobretudo porque se refere a uma norma imunizante, de caráter excepcional. 3. A IN SRP n.º 03/05, por meio de seu art. 245, procurou dar uma interpretação objetiva do art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, desempenhando o papel de informadora do real alcance do anseio do legislador constitucional, qual seja, o de fomentar as operações de exportação, através da imunidade tributária das receitas delas provenientes. 4. Inviável reconhecer a inexigibilidade da contribuição

32.2015.4.03.6106/SP e AMS 0001572-63.2009.4.03.6108; TRF-1: AC 0002109-28.2010.4.01.3603-MT).

Por outro lado, em um dos poucos precedentes em que o entendimento administrativo é favorável ao contribuinte, o CARF vem reconhecendo a imunidade em relação às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico decorrente de exportação, seja a exportação direta ou indireta: (10098.000198/2008-60 – Ac. 2403-002.238¹²³; 10935.720392/2012-81 – Ac. 2401-003.072; 10935.720391/2012-37 – Ac. 2401-003.072¹²⁴).

Pode-se destacar, ademais, um importante precedente do STF (RE 566.259/RS) que reconheceu, ainda que no bojo da discussão da CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras), que há imunidade em relação às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO RE 566.259 RS (STF) - Data de publicação: 12/08/2010 - Ementa: CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. EXTENSÃO DA IMUNIDADE À CPMF INCIDENTE SOBRE MOVIMENTAÇÕES FINANCEIRAS RELATIVAS A RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO ESTRITA DA NORMA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I - O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é claro ao limitar a imunidade apenas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação. II - Em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador. III - A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência - movimentações financeiras - não se confunde com as receitas. IV - Recurso extraordinário desprovido.

Em resumo, vê-se que o produtor rural (pessoa física e jurídica) e a agroindústria acabam sofrendo com a incidência de contribuições previdenciárias e de interesse das

prevista no art. 22-A da Lei n.º 8.212/91 nas operações realizadas por intermédio das trading companies, em virtude da falta de norma legal expressa a beneficiar as agroindústrias nessa hipótese. 5. Sentença mantida. (TRF4ª Região- AC - Processo: 2005.70.00.026052-6-PR - 04/05/2010. Rel. Otávio Roberto Pamplona).

¹²³ Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/09/2003 a 31/12/2006 ZONA FRANCA DE MANAUS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. ART. 149, § 2º, I, DA CF. As receitas provenientes da comercialização de produtos para a Zona Franca de Manaus são equiparadas a receitas de exportações por força do art. 4º do Decreto-Lei n.º 288/67, razão pela qual são imunes à incidência da contribuição previdenciária nos termos do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. TRADING COMPANIES. EXPORTAÇÃO INDIRETA. IMUNIDADE. ART. 149. Se a empresa entrega sua produção rural por meio de *trading companies*, que providenciam sua exportação, incide a norma imunizante do inciso I, §2º do art. 149 da CF. Recurso Voluntário Provido (CARF, Ac. 2403-002.238).

¹²⁴ CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITA DECORRENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. EXPORTAÇÃO. VENDA COMERCIAL EXPORTADORA. IMUNIDADE. A receita com a venda de mercadorias à comercial exportadora é receita decorrente de exportação e, portanto, imune à incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, nos termos do inciso I, § 2º do art. 149 da Constituição Federal (CARF, Ac. 2401-000.072).

categorias profissionais ou econômicas nas exportações por meio de intermediários, o que se traduz, na prática, no agronegócio exportando tributo.

Outra discussão diz respeito à existência ou não de imunidade em relação às contribuições devidas ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR) e ao RAT (Riscos Ambientais o Trabalho). Nesse contexto, o art. 170, § 3º, da IN-RFB nº 971/2009, determina que a imunidade não se aplica à contribuição devida ao SENAR, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Portanto, segundo a leitura da Receita Federal do Brasil, a imunidade enunciada no art. 149, § 2º, I¹²⁵, da CF/88, não contempla as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Entretanto, compactuamos do entendimento de que a Receita Federal do Brasil labora em erro especialmente ao ignorar a natureza jurídica de contribuição social da contribuição ao SENAR, que, salvo melhor juízo, não se trata de categoria de interesse profissional ou econômica, mas sim, de entidade que tem como objetivo organizar, administrar e executar no território brasileiro o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural (art. 1º da Lei nº 8.315/91).

Salta aos olhos, nesse contexto, que estar-se-á diante de espécie de entidade de promoção social e do bem-estar do trabalhador, cumprindo funções típicas do Estado.

4.3.1.2 Produtor rural pessoa física

Nos termos do art. 12 da Lei nº 8.212/1991, são segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

[...]

V - como contribuinte individual:

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária, a qualquer título, em caráter permanente ou temporário, em área superior a 4 (quatro) módulos fiscais; ou, quando em área igual ou inferior a 4 (quatro) módulos fiscais ou atividade pesqueira, com auxílio de empregados ou por intermédio de prepostos; ou ainda nas hipóteses dos §§ 10 e 11 deste artigo;

b) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade de extração mineral - garimpo, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos, com ou sem o auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua;

VII – como segurado especial: a pessoa física residente no imóvel rural ou em aglomerado urbano ou rural próximo a ele que, individualmente ou em regime de

¹²⁵ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação

economia familiar, ainda que com o auxílio eventual de terceiros a título de mútua colaboração, na condição de: (Redação dada pela Lei nº 11.718, de 2008).

a) produtor, seja proprietário, usufrutuário, possuidor, assentado, parceiro ou meeiro outorgados, comodatário ou arrendatário rurais, que explore atividade: (Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008).

1. agropecuária em área de até 4 (quatro) módulos fiscais; ou (Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008).

2. de seringueiro ou extrativista vegetal que exerça suas atividades nos termos do inciso XII do caput do art. 2º da Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000, e faça dessas atividades o principal meio de vida; (Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008).

b) pescador artesanal ou a este assemelhado, que faça da pesca profissão habitual ou principal meio de vida; e (Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008).

c) cônjuge ou companheiro, bem como filho maior de 16 (dezesesseis) anos de idade ou a este equiparado, do segurado de que tratam as alíneas a e b deste inciso, que, comprovadamente, trabalhem com o grupo familiar respectivo. (Incluído pela Lei nº 11.718, de 2008).

§ 1º Entende-se como regime de economia familiar a atividade em que o trabalho dos membros da família é indispensável à própria subsistência e ao desenvolvimento socioeconômico do núcleo familiar e é exercido em condições de mútua dependência e colaboração, sem a utilização de empregados permanentes.

Já o art. 25 e parágrafo segundo, da Lei nº 8.212/1991, estabelecem a contribuição do empregador rural pessoa física e do segurado especial (produtor rural sem empregado) nos seguintes termos:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de: (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001)

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho. (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Com relação ao segurado especial, o art. 195, § 8º, da CF/88, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, determina que o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como, os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão *jus* aos benefícios nos termos da lei.

Portanto, atualmente, a contribuição previdenciária incide sobre o produtor rural pessoa física como contribuinte individual, empregador e ou segurado especial¹²⁶.

¹²⁶ [...]

V - como contribuinte individual:

a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária, a qualquer título, em caráter permanente ou temporário, em área superior a 4 (quatro) módulos fiscais; ou, quando em área igual ou inferior a 4 (quatro) módulos fiscais ou atividade pesqueira, com auxílio de empregados ou por intermédio de prepostos; ou ainda nas hipóteses dos §§ 10 e 11 deste artigo;

No tocante ao produtor rural contribuinte individual, Clement (2016, p. 51-52) disserta e muito esclarece que:

O produtor rural CEI é aquele proprietário ou não, que desenvolve, em área urbana ou rural, a atividade rural, a qualquer título, em caráter permanente ou temporário, com auxílio de empregados ou por intermédio de preposto ou quando de forma individual, com comercialização significativa da produção.

Esse produtor rural tem a obrigação de efetuar o recolhimento da contribuição previdenciária na condição de contribuinte individual e realizar o cadastro perante a Previdência Social e a Receita Federal do Brasil. Na condição de produtor rural CEI, este segurado é equiparado ao trabalhador rural, ou seja, inexistente redução de 5 anos para a sua aposentadoria por idade.

A expressão de “CEI” se refere à denominação Cadastro Específico do INSS. Essa inscrição deve ser realizada no prazo de 30 dias contados do início das atividades rurais.

Toda empresa quando inicia as suas atividades realiza a inscrição no Cadastro nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). Já o produtor rural pessoa física realiza a sua inscrição no Cadastro Específico do INSS (CEI). É por meio desse número de cadastro que serão registrados todos os trabalhadores rurais e será efetuada a devida contribuição previdenciária.

Na condição de produtor rural CEI a sua contribuição previdenciária é de caráter obrigatório, podendo ser de 11% (sobre o salário mínimo) ou de 20% sobre o salário de contribuição, limitado ao teto da Previdência Social. Essa categoria de segurado, diferentemente do segurado especial, tem a obrigação de comprovar o recolhimento das contribuições previdenciárias para ter direito a qualquer benefício previdenciário. Para que não haja dúvida, o produtor rural CEI precisa comprovar o recolhimento da contribuição previdenciária e o segurado especial somente precisa comprovar o exercício da atividade rural.

Outro fator que confunde essa classe de trabalhadores é o pagamento do tributo denominado de FUNRURAL [...]. Muitos trabalhadores rurais acreditam que o pagamento do FUNRURAL é suficiente para lhes garantir o acesso à Previdência Social. Ocorre que esse tributo não lhe dá direito a nenhum benefício previdenciário, isso porque apenas é uma das fontes de custeio da Seguridade Social.

Com referência ao produtor rural empregador, que no regime jurídico da Lei nº 8.212/91 (artigo 15, parágrafo único) passou a ser tratado como empresa para fins de recolhimento de contribuição previdenciária (TAVARES; BODNAR, 2011), e ou segurado

VII – como segurado especial: a pessoa física residente no imóvel rural ou em aglomerado urbano ou rural próximo a ele que, individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com o auxílio eventual de terceiros a título de mútua colaboração, na condição de:

a) produtor, seja proprietário, usufrutuário, possuidor, assentado, parceiro ou meeiro outorgados, comodatário ou arrendatário rurais, que explore atividade:

1. agropecuária em área de até 4 (quatro) módulos fiscais; ou

2. de seringueiro ou extrativista vegetal que exerça suas atividades nos termos do inciso XII do caput do art. 2º da Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000, e faça dessas atividades o principal meio de vida;

b) pescador artesanal ou a este assemelhado, que faça da pesca profissão habitual ou principal meio de vida;

c) cônjuge ou companheiro, bem como filho maior de 16 (dezesseis) anos de idade ou a este equiparado, do segurado de que tratam as alíneas *a* e *b* deste inciso, que, comprovadamente, trabalhem com o grupo familiar respectivo.

§ 1º Entende-se como regime de economia familiar a atividade em que o trabalho dos membros da família é indispensável à própria subsistência e ao desenvolvimento socioeconômico do núcleo familiar e é exercido em condições de mútua dependência e colaboração, sem a utilização de empregados permanentes.

§ 2º Todo aquele que exercer, concomitantemente, mais de uma atividade remunerada sujeita ao Regime Geral de Previdência Social é obrigatoriamente filiado em relação a cada uma delas.

especial, nos termos dos arts. 25, da Lei nº 8.212/91, e 6º, da Lei nº 9.528/97, a contribuição previdenciária incidirá sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção no percentual de 2,3%, sendo 2,0% destinados à seguridade social (INSS), 0,1% à contribuição do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GIIL-RAT) e 0,2% ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR).

Além disso, segundo os arts. 166 e 167, da IN-RFB nº 971/2009, o fato gerador das contribuições sociais ocorre, em regra, na comercialização:

[...]

I - da produção rural do produtor rural pessoa física e do segurado especial realizada diretamente com:

- a) adquirente domiciliado no exterior (exportação), observado o disposto no art. 170;
- b) consumidor pessoa física, no varejo;
- c) adquirente pessoa física, não-produtor rural, para venda no varejo a consumidor pessoa física;
- d) outro produtor rural pessoa física;
- e) outro segurado especial;
- f) empresa adquirente, consumidora, consignatária ou com cooperativa;

II - da produção rural do produtor rural pessoa jurídica, exceto daquele que, além da atividade rural, exerce atividade econômica autônoma do ramo comercial, industrial ou de serviços, observado o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 175;

III - da produção própria ou da adquirida de terceiros, industrializada ou não, pela agroindústria, exceto quanto às sociedades cooperativas e às agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e a de avicultura, a partir de 1º de novembro de 2001.

Parágrafo único. O recebimento de produção agropecuária oriunda de outro país, ainda que o remetente seja o próprio destinatário do produto, não configura fato gerador de contribuições sociais.

Também são considerados fatos geradores da contribuição ora em análise:

[...]

I - a destinação, para fins diversos daqueles que asseguram a isenção, de produto originariamente adquirido com isenção, tais como o descarte, a industrialização, a revenda, dentre outros;

II - a comercialização de produto rural vegetal ou animal originariamente isento de contribuição com adquirente que não tenha como objetivo econômico atividade condicionante da isenção;

III - a dação em pagamento, a permuta, o ressarcimento, a indenização ou a compensação feita com produtos rurais pelo produtor rural com adquirente, consignatário, cooperativa ou consumidor;

IV - qualquer crédito ou pagamento efetuado pela cooperativa aos cooperados, representando complementação de preço do produto rural, incluindo-se, dentre outros, as sobras, os retornos, as bonificações e os incentivos próprios ou governamentais;

V - o arremate de produção rural em leilões e praças, exceto se os produtos não integrarem a base de cálculo das contribuições.

Integram, ainda, a produção e a receita bruta para fins da tributação previdenciária do produtor rural pessoa física (art. 25, §§ 3º, 10 e 11, Lei nº 8.212/91):

[...] os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem,

descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem, torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através desses processos

§ 10. Integra a receita bruta de que trata este artigo, além dos valores decorrentes da comercialização da produção relativa aos produtos a que se refere o § 3º deste artigo, a receita proveniente:

I – da comercialização da produção obtida em razão de contrato de parceria ou meação de parte do imóvel rural;

II – da comercialização de artigos de artesanato de que trata o inciso VII do § 10 do art. 12 desta Lei;

III – de serviços prestados, de equipamentos utilizados e de produtos comercializados no imóvel rural, desde que em atividades turística e de entretenimento desenvolvidas no próprio imóvel, inclusive hospedagem, alimentação, recepção, recreação e atividades pedagógicas, bem como taxa de visitação e serviços especiais;

IV – do valor de mercado da produção rural dada em pagamento ou que tiver sido trocada por outra, qualquer que seja o motivo ou finalidade; e

V – de atividade artística de que trata o inciso VIII do § 10 do art 12 desta Lei.

§ 11. Considera-se processo de beneficiamento ou industrialização artesanal aquele realizado diretamente pelo próprio produtor rural pessoa física, desde que não esteja sujeito à incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI.

Por outro lado, Haret (2016a, p. 99) adverte que se exclui da base de cálculo do Funrural e do Senar a prestação do serviço realizada pelo segurando especial, “sendo essa remuneração considerada para efeito de INSS-segurado do próprio produtor familiar, contribuindo a 11 ou 20% sobre o total da remuneração paga pela física, jurídica, agroindústria ou Cooperativa”.

Ainda em relação ao segurando especial, não haverá contribuição sobre a folha de salário dos trabalhadores empregados ou autônomos que contratar, ficando apenas responsável pela retenção e recolhimento da contribuição cabível àqueles.

Ademais, segundo o art. 30, III e IV, da Lei nº 8.212/91¹²⁷, o recolhimento em relação à contribuição previdenciária será realizada pelo adquirente [geralmente a agroindústria], e não pelo produtor rural pessoa física (o produtor rural pessoa física emite uma nota fiscal, enquanto o adquirente emite a contranota, com a retenção dos 2,3% referente à obrigação daquele) (HARET, 2016a).

Do exposto, com os acréscimos do Anexo IV da IN-RFB nº 971/2009, com a redação dada pela IN-RFB nº 1.453/2014, temos o seguinte cenário acerca da incidência das

¹²⁷ III - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa são obrigadas a recolher a contribuição de que trata o art. 25 até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da operação de venda ou consignação da produção, independentemente de essas operações terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, na forma estabelecida em regulamento;

IV - a empresa adquirente, consumidora ou consignatária ou a cooperativa ficam sub-rogadas nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 e do segurando especial pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta Lei, independentemente de as operações de venda ou consignação terem sido realizadas diretamente com o produtor ou com intermediário pessoa física, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento;

contribuições previdenciárias devidas pelos produtores rurais pessoa física, consórcio simplificado de produtores rurais e garimpeiro:

ii) Produtor rural pessoa física e segurado especial (6º, XXX e 10, da IN-RFB nº 971/2009):

- a) **receita bruta da comercialização da produção rural (FPAS 744):** 2,0% INSS-patronal; 0,1% GIIL-RAT; e 0,2% SENAR.

ii) Produtor rural pessoa física equiparado a autônomo (cont. individual), empregador (165, I, “a”, da IN-RFB nº 971/2009):

- a) **remuneração de segurados (FPAS 604):** 20% (vinte por cento) sobre a folha de salários (deverá ainda reter a contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%), inclusive sobre o seu salário de contribuição; 2,5% FNDE; e 0,2% INCRA.

iii) Consórcio simplificado de produtores rurais (165, XIX, da IN-RFB nº 971/2009):

- a) **remuneração de segurados (FPAS 604):** retenção e recolhimento da contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%; 2,5% FNDE; e 0,2% INCRA.

iv) Garimpeiro - empregador (186, da IN-RFB nº 971/2009):

- a) **remuneração de segurados (FPAS 604):** 20% (vinte por cento) sobre a folha de salários (deverá ainda reter a contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%); 3% GIIL-RAT; 2,5% FNDE; 0,2 % INCRA; 1,0% SENAI; 1,5% SESI; e 0,6% SEBRAE.

As mesmas observações que foram realizadas em relação ao produtor rural pessoa jurídica/agroindústria, no tocante às exportações, prevalecem ao produtor rural pessoa física.

Por fim, cabe ainda ressaltar que o pagamento apenas das contribuições devidas ao denominado sistema Funrural não garante a aposentadoria. Para fazer *jus* a esse direito o produtor rural, além da contribuição previdenciária patronal, também deve recolher a contribuição previdenciária individual ao INSS.

4.3.1.3. Funrural

A primeira observação que deve ser realizada em relação ao denominado ‘Funrural’, é que esse sistema previdenciário não existe mais, a despeito do termo ser rotineiramente utilizado tanto da doutrina quanto em decisões judiciais. Loubet (2017) esclarece que desde a Lei Federal nº 7.787/89 o denominado sistema Funrural deixou de existir, e com isso a contribuição previdenciária patronal das empresas foi unificada a 20% sobre a folha de salários, enquanto a do produtor rural passou a ser regida pela Lei 8.212/91 e respectivas alterações. Portanto, atualmente, é tecnicamente incorreto afirmar que o produtor rural deve recolher contribuição ao ‘Funrural’.

Pois bem. Apesar das considerações acima, é cediço que as contribuições previdenciárias a cargo dos produtores rurais pessoa física empregador e segurado especial (art. 195, § 8º, da CF/88) têm gerado acalorados debates nos últimos tempos em nossos tribunais, notadamente, no Supremo Tribunal Federal. E a sistemática de incidência da contribuição previdenciária estabelecida pelo denominado Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural - Funrural, sobre as receitas decorrentes da venda de produtos rurais dos produtores pessoas físicas, é, talvez, a maior dessas discussões.

Consoante a legislação vigente, há tratamento distinto para os destinatários constitucionais do denominado sistema Funrural: (a) produtor rural pessoa jurídica; (b) produtor rural pessoa física empregadora; e (c) segurado especial. Ou seja, enquanto o produtor rural pessoa jurídica está obrigado, por imposição legal sistemática, ao pagamento das contribuições sociais em geral, o segurado especial é sujeito passivo de uma única contribuição à seguridade social, prevista no artigo 25 da Lei nº 8.212/1991, nos termos da atual redação conferida pela Lei nº 10.256/2001 (TAVARES; BODNAR, 2011).

Nesse aspecto, tanto o produtor rural, com empregado, quanto o produtor rural, sem empregado (segurado especial), têm questionado a sua incidência, pretendendo, sob o ponto de vista constitucional, manter a exação tão somente em relação à folha de pagamentos dos incisos I e II do art. 22 da Lei 8.212/91, e não sobre a receita bruta decorrente da comercialização da produção rural.

A respeito de sua origem e características, Bacha (2014, p. 59) leciona que o denominado Funrural (Fundo de Assistência e Previdência do Trabalhador Rural):

[...] foi criado pela Lei 4.214 em 1963, e era um sistema de previdência específico para os trabalhadores da área rural. Até 1975, ele cobria apenas as aposentadorias dos empregados rurais. De 1976 a 1990, a contribuição ao FUNRURAL garantia, também, a aposentadoria do fazendeiro. Mas a partir de 1991, isto não mais ocorre. As regras atuais são definidas pela Emenda Constitucional nº 20/98 e pela Lei 10.256 de 09/10/2001, sendo os recursos do FUNRURAL destinados para a Previdência Social. O pessoal ocupado na agropecuária para fins de contribuição e benefício previdenciário é classificado em:

1. empregador (fazendeiro), que pode ser um contribuinte individual, pagando 20% de contribuição sobre o salário contribuição (...);
2. empregado assalariado, que contribui segundo a Tabela 3 e a contribuição patronal é o pagamento do FUNRURAL pelo fazendeiro;
3. segurado especial, que são o produtor, parceiro, meeiro, comodatário, arrendatário, assentado e pescador que produzem em regime de economia familiar e sem uso de mão de obra assalariada. A contribuição ao sistema previdenciário pelo segurado especial-trabalhador rural é via o desconto do valor do FUNRURAL no ato de venda da produção agropecuária.

Além disso, Haret (2016b, p. 01-02) acrescenta ainda que:

O problema do FUNRURAL surgiu quando a Constituição de 1988 igualou os trabalhadores urbanos e rurais em direitos sociais, inclusive com relação aos benefícios previdenciários. Para custear esses valores assistenciais e previdenciários, a legislação de custeio da Previdência Social, equiparando também empregadores rurais aos urbanos, passou obrigar do segundo a incidência de 20% sobre a folha de pagamentos. O legislador, contudo, se esqueceu de duas questões para esta equiparação: a dificuldade de fiscalização das relações informais existentes no campo, mas, principalmente, que esta tal incidência de 20% oneraria muito mais o empregador rural.

Foi aí que veio a ideia de se criar um tributo que se adequasse melhor às relações do campo e veio o novo FUNRURAL, tentando equilibrar as coisas e continuar a assistir o empregado do campo. Alterou a forma de tributação sobre a folha de pagamentos para onerar, em sua substituição, o resultado da comercialização da produção rural (art. 25 da Lei nº 8.212/1991, alterado pelas Leis nºs 8.540/1992 e 9.528/1997).

É nesse contexto, portanto, que os produtores rurais pessoas físicas (tanto o empregador quanto o segurado especial), bem como, os seus adquirentes, que são efetivamente os responsáveis pela retenção e recolhimento, nos termos art. 30, IV, da Lei 8.212/91, têm entendido que a sistemática de incidência da contribuição previdenciária sobre a receita é inconstitucional (tanto na forma da Lei nº 8.540/92 quanto na Lei 10.156/01 [regulamentado pela IN-RFB 971/2009]), tendo em vista que, as leis que versaram e ainda versam acerca do denominado sistema Funrural, haveriam estabelecido, por exemplo, sobreposição de incidência da contribuição, com a mesma destinação à seguridade social, bem como, que existe vício de forma na elaboração da legislação, já que não foram instituídas por leis complementares.

Diante desse cenário, inaugurou-se o questionamento judicial no sentido se haveria, de fato, dupla incidência da contribuição previdenciária, e, conseqüentemente, oneração desproporcional em relação ao produtor rural sem empregado e o empregador urbano, o que feriria o princípio da isonomia. Além disso, se argumenta se lei exclusivamente ordinária poderia versar sobre a matéria.

Nesse contexto, o STF, por meio do RE nº 363.852/MG¹²⁸, acolhendo postulação do Frigorífico Mataboi S/A., que, por sua vez, não desejava ser responsável pela

¹²⁸ RECURSO EXTRAORDINÁRIO - PRESSUPOSTO ESPECÍFICO - VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO - ANÁLISE - CONCLUSÃO. Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adota entendimento quanto à matéria de fundo do extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina - José Carlos Barbosa Moreira -, em provimento ou desprovimento do recurso, sendo impróprias as nomenclaturas conhecimento e não conhecimento. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS - PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS - SUB-ROGAÇÃO - LEI Nº 8.212/91 - ARTIGO 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL - PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/98 - UNICIDADE DE INCIDÊNCIA - EXCEÇÕES - COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PRECEDENTE - INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária sub-rogada do adquirente, presente a venda de bovinos por produtores rurais, pessoas naturais, prevista nos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97. Aplicação de leis no tempo - considerações.

sub-rogação prevista no art. 30, IV, da Lei 8.212/91, ou seja, pela retenção e recolhimento da contribuição ao denominado sistema Funrural sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, bem como, pretendia ver declarada a inconstitucionalidade da exigência estabelecida no art. 25, I, da Lei nº 8.212/91, declarou inconstitucional o artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição.

Para a maioria dos ministros do STF, nesse caso, houve inconstitucionalidade em razão dessa exigência ter se dado por meio de lei ordinária, e não por complementar, conforme exigência do art. 195, § 4º c/c arts. 154, I e 146, III, “a”, ambos da CF/88, bem como, pela razão de que haveria dupla incidência da contribuição previdenciária, com a mesma destinação, para financiar a seguridade social e, finalmente, ofensa ao princípio da isonomia.

Não obstante, por ser tratar de recurso extraordinário sem repercussão geral, os efeitos da decisão do STF se prestaram tão somente ao Frigorífico Mataboi S/A. Entretanto, quando da análise do RE 596.177-RS¹²⁹, agora em repercussão geral, o STF manteve o entendimento de inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, e com isso todos os processos que tratam da matéria receberão a mesma decisão a que se alcançou no bojo dos autos do RE nº 363.852/MG.

Com isso, declarou-se inconstitucional a exigência com base na alteração promovida pela Lei nº 8.540/92, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97.

Nesse ponto, entretanto, quando da análise dos embargos de declaração opostos nos autos do RE 596.177/RS, o STF registrou que não houve manifestação acerca da inconstitucionalidade da Lei nº 10.256/2001, de modo que, salvo disposição em contrário, o denominado sistema Funrural regido por esta lei ainda está vigente. Aqui, portanto, ressurge a discussão da inconstitucionalidade do Funrural.

¹²⁹ CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA. EMPREGADOR RURAL PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. ART. 25 DA LEI 8.212/1991, NA REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º DA LEI 8.540/1992. INCONSTITUCIONALIDADE. I – Ofensa ao art. 150, II, da CF em virtude da exigência de dupla contribuição caso o produtor rural seja empregador. II – Necessidade de lei complementar para a instituição de nova fonte de custeio para a seguridade social. III – RE conhecido e provido para reconhecer a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei 8.540/1992, aplicando-se aos casos semelhantes o disposto no art. 543-B do CPC.

A respeito, Calcini (2016) alerta que a Câmara Superior de Recursos Fiscais já confirmou o entendimento de que o denominado sistema Funrural foi instituído pela Lei nº 10.256/2001 permanece, tendo em vista que não foi afetado pelas decisões proferidas pelo STF no bojo dos RE's 363.852/MG e 596.177-RS (processo 14.120.000312/2009-6):

CONTRIBUIÇÕES	SOCIAIS	PREVIDENCIÁRIAS
PERÍODO DE	APURAÇÃO:	01/01/2006 A 31/12/2006
PREVIDENCIÁRIO - AUTO DE INFRAÇÃO - AQUISIÇÃO DE PRODUTOR RURAL	PESSOA FÍSICA	- SUB-ROGAÇÃO

O Acórdão do RE 363.852/MG, declarou a inconstitucionalidade do art. 25 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei 9.528/1997, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instruir a contribuição. Com o advento da Lei 10.256/2001, ficou legitimada a cobrança de contribuições sobre a aquisição do produtor rural pessoa física, sem prejuízo do procedimento de sub-rogação, previsto no art. 30, IV, da Lei 8.212/1991, que em momento algum foi considerado inconstitucional. Recurso especial negado.

Impede registrar ainda que a Associação Brasileira de Frigoríficos – ABRAFIGRO é autora da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) nº 4.395, de relatoria do ministro Gilmar Mendes, que também questiona o disposto no artigo 1º da Lei nº 8.540/92.

Entretanto, a alegação de inconstitucionalidade da exigência da contribuição denominada Funrural do produtor rural pessoa física empregador, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção (art. 25, I e II, da Lei 8.212), com a redação conferida pela Lei 10.256/2001, editada após a Emenda Constitucional nº 20/1998, sofreu importante derrota no Plenário do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário 718.874/RS-RG, de relatoria do ministro Edson Fachin, e que tem como recorrente a União, e recorrido, o produtor rural pessoa física José Carlos Staniszewski.

Por maioria de 6 a 5, reconheceu-se a constitucionalidade, formal e material, da contribuição exigida do produtor rural pessoa física empregador, com base na redação da Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta decorrente da comercialização da produção.

Portanto, o STF alterou o posicionamento anteriormente assentado nos RE's 596.117/RS e RE 363.852/MG, em que havia sido reconhecida afronta ao disposto nos arts. 150, I, 195, *caput* e I, “b”, e § 4º c/c arts. 154, I e 146, III, “a”, ambos da CF/88, assim como, ofensa aos arts. 9º, I, e 97, III e IV, do CTN.

Diante disso, Calcini (2017) muito bem assevera que, do ponto de vista das decisões proferidas pelo STF, antes do julgamento do RE 718.874/RS-RG, havia as seguintes diretrizes para a contribuição para o denominado sistema Funrural:

- a) inconstitucionalidade formal das leis 8.540/1992 e 9.528/1997, e, assim, dos arts. 12, V e VII, 25, I e II, e 30, IV, da Lei 8.212/91;
- b) reconhecimento da inconstitucionalidade formal com repercussão geral do art. 25, I e II, da Lei 8.212/1991, conforme leis 8.540/1992 e 9.528/1997; e
- c) ausência de qualquer discussão a respeito da Lei 10.256/2001, que surgiu após a Emenda Constitucional 20/1998.

Com o julgamento do RE 718.874/RS-RG, não mais prevalecem tais premissas no que concerne ao produtor rural pessoa física empregador.

Entretanto, assim como expressamente defendido pelo professor Calcini, entendemos que a Suprema Corte de fato e de direito se equivocou nesse julgamento, notadamente por contrariar declarações de inconstitucionalidade anteriores (ou seja, antes não era constitucional, mas agora é, mesmo sem alteração no texto constitucional?), e, atualmente, por aceitar, sobretudo, grave falha legislativa, já que a Lei 10.256/2001 (art. 1º) reinstituíu o Funrural no art. 25 da Lei 8.212/1991 sem restabelecer todos os aspectos materiais do tributo, como é o caso da base de cálculo e alíquota (CALCINI, 2017).

Com efeito, como muito apontado por Correia Neto (2016), nos julgamentos anteriores, o STF afirmou nos recursos extraordinário 596.117/RS e 363.852/MG que ambas as leis (Lei 8.540/92 e a Lei 9.528/97) eram inconstitucionais por terem estabelecido outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, sem lei complementar, consoante exigência dos arts. 194, § 4º, e 154, I, da CF/88. Ou seja, o Supremo havia reconhecido, expressamente, que a cobrança do Funrural por parte do empregador rural pessoa física, com base na receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, não encontrava amparo na redação originária do art. 195, inciso I, que mencionava apenas folha de salários, o faturamento e o lucro, assim como na previsão art. 195, § 8º, que se aplica apenas ao produtor, parceiro, meeiro e arrendatário rurais e ao pescador artesanal, bem como ao garimpeiro, entretanto, antes da EC 20/98 (CORREIA NETO, 2016).

Contudo, em razão da alteração na composição do quadro de ministros do Tribunal, não foi mantida a jurisprudência tradicional do STF, que até então rejeitava o fenômeno da constitucionalização superveniente, exatamente como ocorreu *in casu*, já que a Lei 10.256/2001, ao reintroduzir, no ordenamento jurídico, a contribuição do empregador rural pessoa física, após a EC 20/98, haveria aproveitado para compor a regra matriz

enunciados prescritivos anteriores à EC 20/98, já declarados inconstitucionais pelo STF (CORREIA NETO, 2016).

Todas estas situações serão ainda objeto de muita discussão, pois envolvem temas complexos, já que há peculiaridades que tornam por ora impossível a determinação de um padrão a ser adotado pelo produtor pessoa física empregador. Nesse contexto, cabe agora acompanhar os desdobramentos do julgamento do RE 718.874/RS-RG, já que poderá haver nas próximas sessões modificação no entendimento, assim como modulação dos efeitos (CALCINI, 2017).

Não obstante, cabe mencionar, ainda, o Recurso Extraordinário 761.263/SC, com repercussão geral já reconhecida (Tema 723), em que se questiona, à luz do art. 195, § 8º, da CF/88, a constitucionalidade da instituição da contribuição do Funrural exigida também dos produtores rurais pessoas físicas enquadrados como segurados especiais (trabalhadores em regime de economia familiar sem empregados permanentes) nos termos do art. 25 da Lei 8.212/91, que, desde a sua redação originária, previu a cobrança do tributo por base na receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, enquanto o indicado dispositivo constitucional estabelece como base de cálculo o resultado da comercialização da produção.

Nesse ponto, o ministro relator à época, Teori Zavascki (*in memoriam*), registrou tratar-se de institutos alegadamente distintos, de modo que a legislação em apreço teria criado nova fonte de custeio da previdência social, por meio de lei ordinária em data anterior à Emenda Constitucional 20/98, em afronta às exigências constitucionais fixadas nos artigos 154, I, e 195, I, § 4º, que exigiam lei complementar para tal finalidade.

Por sua vez, o Ministério Público Federal, por meio do Procurador-Geral da República, Rodrigo Janot Monteiro de Barros (BRASIL, 2015a, p. 15-16), entende que embora a Carta de 1988 faça referência ao resultado da comercialização da produção, a utilização do vocábulo não parece introduzir um novo elemento capaz de redundar em inconstitucionalidade da base de cálculo hoje estabelecida pela Lei 8.212/1991. É que, embora resultado, receita e faturamento não sejam sinônimos, a receita bruta proveniente da comercialização da produção nada mais é do que o faturamento, considerada a definição do art. 22 do Decreto-lei 2.397/1987.

Seja como for, as discussões remanescentes em relação ao denominado sistema Funrural em breve serão apreciadas pelo STF, que, a depender de sua composição, ora dirá que um fato é inconstitucional, ora dirá que é constitucional. Não por acaso, Maciel (2017) aponta que todos os sistemas tributários são complexos e imperfeitos, entretanto, no Brasil,

existe um verdadeiro manicômio tributário, notadamente em razão de termos: a) uma Constituição que pretende cuidar, dos mínimos detalhes, do sistema tributário; b) incerteza dos conceitos; c) morosas regras processuais e d) instabilidade normativa.

Tudo isso acaba gerando um cenário deveras propício para embates judiciais entre contribuintes e o Fisco, que, por sua vez, podem receber decisões equivocadas por parte do Poder Judiciário que, a depender da situação, terão reflexos para todos (*erga omnes*) e até mesmo retroativo. Em razão disso, Maciel (2017) aponta que não sem razão surgiu o “joco-sério” comentário de que no Brasil nem sequer o passado é previsível.

A propósito, cabe aqui a célebre advertência do insigne Rui Barbosa, citado pelo ex-ministro do Supremo Tribunal Federal, Paulo Brossard (1991, p. 159), nos autos do Mandado de Segurança 21.443-1/DF, que [...] “Em todas as organizações, políticas ou judiciais, há sempre uma autoridade extrema para errar em último lugar. O Supremo Tribunal Federal, não sendo infalível, pode errar. Mas a alguém deve ficar o direito de errar por último, a alguém deve ficar o direito de decidir por último, de dizer alguma coisa que deva ser considerada como erro ou como verdade. Isto é humano”.

De fato, o Poder Judiciário erra, notadamente o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal, que, em nosso sistema jurídico, compete acertar e errar por último.

Por fim, cumpre registrar que a contribuição devida ao Senar não foi declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, de modo que, até segunda ordem, permanece a exigência em face dos produtores rurais pessoas físicas.

4.3.1.4. Inconstitucionalidades em relação à pessoa jurídica

Além das discussões em relação ao produtor rural pessoa física, permanecem outras discussões no STF a respeito do denominado sistema Funrural no caso de pessoa jurídica produtora rural (RE 700.922/RS-RG)¹³⁰ e agroindústria RE nº 611.601/RS-RG]¹³¹ (CALCINI, 2017).

¹³⁰ CONTRIBUIÇÃO – SEGURIDADE SOCIAL – ARTIGO 25, INCISOS I E II, DA LEI Nº 8.870/94 – INCONSTITUCIONALIDADE PROCLAMADA NA ORIGEM – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca da constitucionalidade do artigo 25, incisos I e II, da Lei nº 8.870/94, que instituiu contribuição à seguridade social, a cargo do empregador produtor rural, pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural. (RE 700922 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 09/05/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-101 DIVULG 28-05-2013 PUBLIC 29-05-2013.

¹³¹ DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ARTIGO 22A DA LEI Nº 8.212/91. REDAÇÃO CONFERIDA PELA LEI Nº 10.256/01. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA PELA AGROINDÚSTRIA.

A respeito inicia-se destacando que, no julgamento da ADIN nº 1.103-1¹³², o STF declarou a inconstitucionalidade do art. 25, § 2º, com a redação conferida pela Lei nº 8.870/94, ao argumento, em breve síntese, de que o art. 195, I, da Constituição Federal, prevê a cobrança de contribuição social dos empregadores (incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro), e, com isso, quando o § 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/94 cria contribuição social sobre o valor estimado da produção agrícola própria, considerado o seu preço de mercado, é ele inconstitucional porque usa uma base de cálculo não prevista na Carta magna.

Não obstante a declaração de inconstitucionalidade e posterior revogação do dispositivo legal (art. 25, § 2º, da Lei nº 8.870/94), há, atualmente, questionamento em relação à constitucionalidade do art. 22-A da Lei 8.212/91, com a redação dada pelo art. 1º Lei 10.256/01, que, na prática, restabeleceu um regime próprio de contribuição às agroindústrias, e com isso determinou como base de cálculo o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às contribuições previstas no art. 22, I e II, também da Lei 8.212/91.

Nesse contexto, o RE 611.601/RS, de relatoria do ministro Dias Toffoli, com repercussão geral já reconhecida (Tema STF nº 651), analisa a tese da agroindústria, que advoga o entendimento de que o referido artigo incorre em inconstitucionalidade, por violação ao disposto nos arts. 150, II, 154, II e 195, I e § 4º ao 13, da CF/88, visto que a exigência incide sobre a base de cálculo já tributada pelo PIS/Pasep e pela COFINS, de

PRODUTOR RURAL PESSOA JURÍDICA. INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE PRODUÇÃO PRÓPRIA E ADQUIRIDA DE TERCEIROS. RECEITA BRUTA PROVENIENTE DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. EXIGIBILIDADE. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. (RE 611601 RG, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 03/06/2010, DJe-110 DIVULG 17-06-2010 PUBLIC 18-06-2010 EMENT VOL-02406-05 PP-01051 LEXSTF v. 32, n. 379, 2010, p. 227-236

¹³² AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA À SEGURIDADE SOCIAL POR EMPREGADOR, PESSOA JURÍDICA, QUE SE DEDICA À PRODUÇÃO AGRO-INDUSTRIAL (§ 2º DO ART. 25 DA LEI Nº 8.870, DE 15.04.94, QUE ALTEROU O ART. 22 DA LEI Nº 8.212, DE 24.07.91): CRIAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO QUANTO À PARTE AGRÍCOLA DA EMPRESA, TENDO POR BASE DE CÁLCULO O VALOR ESTIMADO DA PRODUÇÃO AGRÍCOLA PRÓPRIA, CONSIDERADO O SEU PREÇO DE MERCADO. DUPLA INCONSTITUCIONALIDADE (CF, art. 195, I E SEU § 4º) PRELIMINAR: PERTINÊNCIA TEMÁTICA. 1. Preliminar: ação direta conhecida em parte, quanto ao § 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/94; não conhecida quanto ao caput do mesmo artigo, por falta de pertinência temática entre os objetivos da requerente e a matéria impugnada. 2. Mérito. O art. 195, I, da Constituição prevê a cobrança de contribuição social dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; desta forma, quando o § 2º do art. 25 da Lei nº 8.870/94 cria contribuição social sobre o valor estimado da produção agrícola própria, considerado o seu preço de mercado, é ele inconstitucional porque usa uma base de cálculo não prevista na Lei Maior. 3. O § 4º do art. 195 da Constituição prevê que a lei complementar pode instituir outras fontes de receita para a seguridade social; desta forma, quando a Lei nº 8.870/94 serve-se de outras fontes, criando contribuição nova, além das expressamente previstas, é ela inconstitucional, porque é lei ordinária, insuscetível de veicular tal matéria. 4. Ação direta julgada procedente, por maioria, para declarar a inconstitucionalidade do § 2º da Lei nº 8.870/94” (ADI 1.103-1, Tribunal Pleno, DJ 25.4.1997).

modo que deve ser restabelecido o regime anterior, que previa a cobrança de contribuição social calculada sobre as folhas de salários e demais rendimentos do trabalho da empresa. Alega-se, ainda, violação ao princípio da isonomia, na medida em que confere às agroindústrias o mesmo tratamento dispensado às empresas agrícolas, deixando de ser tributada em relação às atividades tipicamente industriais, que deve prevalecer.

A propósito, já existem decisões judiciais acolhendo essa tese (2005.71.00.002527-8 – 1ª Vara Federal Tributária de Porte Alegre), notadamente sob o aspecto de que:

A competência para a instituição das contribuições, com base no art. 195 da Constituição Federal, resta esgotada. A Lei 8212/91 prevê as contribuições incidentes sobre a folha de salários (*al. a*, inc. I, art. 195), a LC 70/91 tem como base de cálculo a receita ou faturamento (*al. b*, inc. I, art. 195) e a Lei 7689/88, que trata da CSLL, preencheu as hipóteses do art. 195 ao definir o lucro como base de cálculo (*al. c*, inc. I, art. 195).

Diante disso, mostra-se que a União está legitimada, com base no art. 195 da Constituição Federal, a instituir tributos sobre a folha de salários, receita ou faturamento e o lucro, sendo que, tal legitimação, já se encontra exaurida pelo ente federal. Assim, a criação de qualquer outro tributo, deverá, nos termos do art. 154, I, da Constituição Federal, captar novas fontes de riqueza [...].

No mais, com argumentos semelhantes aos que foram apresentados nos autos do RE 611.601/RS, os produtores rurais pessoas jurídicas questionam a contribuição disposta no art. 25, *caput*, e inciso I e I e § 1º da Lei 8.870/94.

Instado a se manifestar, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, quando do julgamento do Incidente de Inconstitucionalidade nº 1999.71.00.021280-5/RS¹³³, declarou a

¹³³ TRIBUTÁRIO. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 25, CAPUT, INCISOS I E II E § 1º, DA LEI Nº 8.870/94. CONTRIBUIÇÃO À SEGURIDADE SOCIAL SOBRE A PRODUÇÃO RURAL, EQUIVALENTE A FATURAMENTO. SAT. SENAR. EMPREGADOR PESSOA JURÍDICA. COFINS. DUPLA INCONSTITUCIONALIDADE (CF, ART. 195, I E SEU § 4º). BITRIBUTAÇÃO.

1. O STF, ao julgar a ADIn nº 1103-1/DF, em 18-12-1996, DJU de 25-04-97, na qual a Confederação Nacional da Indústria visava a declaração de inconstitucionalidade do *caput* e parágrafos do art. 25 da Lei nº 8.870/94, não conheceu da ação quanto ao *caput*, "por falta de pertinência temática entre os objetivos da requerente e a matéria impugnada", declarando inconstitucional o § 2º desse dispositivo legal: "sobre o valor estimado da produção agrícola própria, considerado seu preço de mercado", nova fonte de custeio da Seguridade Social não prevista no art. 195, I, somente autorizada pelo art. 195, § 4º, mediante lei complementar, prevista no art. 154, I, da Lei Magna.

2. Na oportunidade, como visto, não foi julgada a inconstitucionalidade do *caput* e também dos incisos I e II do art. 25 da Lei nº 8.870/94, este objeto da presente argüição.

3. A modificação da base de cálculo das contribuições sociais do empregador rural pessoa jurídica para a produção rural foi motivada pelo maior retorno financeiro, pois a contribuição sobre a folha de pagamento, dada a histórica informalidade das relações de trabalho desenvolvidas no meio rural e a mecanização da produção agrícola, não satisfazia a necessária e obrigatória previsão de cobertura total de financiamento da previdência e assistência social do homem do campo.

4. O art. 25, *caput*, incisos I e II e § 1º da Lei 8.870/94, ao enquadrar o empregador, pessoa jurídica, como contribuinte sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural, à alíquota de 2,5%, 0,1% para o SAT e 0,25% para o SENAR, contrariou frontalmente os artigos 195, §§ 4º e 8º, da CF/88, ocasionando dupla inconstitucionalidade sob o aspecto material, não se tratando de um simples alargamento da sujeição passiva

inconstitucionalidade do art. 25, *caput*, incisos I e II e § 1º da Lei 8.870/94, e com isso determinou que a base de cálculo da contribuição social do produtor rural pessoa jurídica continua sendo a folha de salários, prevista no art. 22, I e II, da Lei nº 8.212/91.

4.3.1.5. A Medida Provisória nº 793, o Programa de Regularização Tributária Rural e a Resolução do Senado Federal nº 15/2017

Ainda como efeito da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário nº 718.874/RS-RG, em que por maioria de 6 a 5 reconheceu-se a constitucionalidade formal e material da contribuição social exigida do produtor rural pessoa física empregador, com base na redação da Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta decorrente da comercialização da produção, o governo federal, por meio da Medida Provisória nº 793, editada em 31 de julho de 2017, instituiu o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, permitindo, com isso, que os produtores rurais pessoas físicas e os respectivos adquirentes de produção rural (laticínios, frigoríficos e cooperativas, por exemplo) que possuam débitos com o denominado sistema Funrural possam parcelar suas dívidas.

O projeto era uma das principais reivindicações do agronegócio. Entretanto, o texto frustrou a comunidade rural e agroindustrial, já que os seus termos não atendem efetivamente às expectativas e realidades do atual momento econômico do País.

para atingir contribuinte diverso, mas também bitributação, porque fez incidir novamente o tributo sobre o faturamento, que é previsto no artigo 195, § 8º, da Carta Magna.

5. O Produtor rural pessoa jurídica é equiparado a empresa, assim como a receita bruta da comercialização da produção rural é equiparada a faturamento, sobre o qual já incide a COFINS (art. 195, I, b), esgotando a possibilidade constitucional de instituição de contribuição, através de lei ordinária, sobre a mesma base de cálculo.

6. O art. 195, § 4º, c/c 154, I, da CF/88 impede a superposição de contribuição à Seguridade Social com mesmo fato gerador. Não se assemelha o caso concreto à admissão constitucional da mesma base de cálculo para a COFINS (art. 195, I), PIS (art. 239), contribuição aos entes de cooperação integrantes do sistema S (art. 240), hipóteses em que a Carta Magna autoriza a superposição tributária sobre fatos geradores símeis, em razão de terem fundamentos de validade diferenciados, possuindo gênese em dispositivos dispersos.

7. Igualmente atingido pela inconstitucionalidade o § 1º do art. 25 da Lei nº 8.870/94, que modificou a base de cálculo da contribuição ao SENAR para 0,1% sobre a produção rural, aumentada para 0,25% pela Lei nº 10.256/2001, subsiste a contribuição nos moldes do art. 3º, I, da Lei nº 8.315/91, que criou esse serviço, à alíquota de 2,5% sobre a folha de salários.

8. Muito embora entenda o STF que o conceito de faturamento engloba o produto da venda da produção, nos moldes da Lei 8.870/94, há de ser insofismavelmente reconhecida a inconstitucionalidade ventilada porque o art. 195, parágrafo 4º da CF/88 possibilita a generalização de outras fontes de custeio que não aquelas previstas expressamente. 9. Acolhida a arguição de inconstitucionalidade, integralmente, para declarar inconstitucional o art. 25, *caput*, incisos I e II e § 1º da Lei 8.870/94.

E segundo a medida provisória, poderão parcelar em até 180 meses, com desconto de 25% das multas de mora e de ofício, incluindo os encargos legais e os honorários advocatícios, assim como 100% dos juros de mora, os débitos das contribuições de que trata o art. 25 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (Funrural), vencidos até 30 de abril de 2017, constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, inclusive objeto de parcelamentos anteriores rescindidos ou ativos, em discussão administrativa ou judicial, ou ainda provenientes de lançamento efetuado de ofício após a publicação da medida provisória.

De se consignar ainda que, encerrado o prazo ordinário de 180 meses, resíduo eventual da dívida não quitada poderá ser pago à vista ou ser parcelado em até 60 prestações, sem reduções. Com efeito, o parcelamento poderá se estender em até 240 meses.

Dessa forma, na prática qualquer débito de que trata o art. 25 da Lei nº 8.212/91 (Funrural), lançado ou não, vencidos até 30 de abril de 2017, poderá ser objeto do programa de regularização.

A adesão ao Programa de Regularização Tributária Rural (PRR), que não é obrigatória, poderá ser requerida até 29 de setembro de 2017 e abrangerá os débitos indicados pelo sujeito passivo, assim como, implicará em confissão irrevogável e irretratável. Entretanto, para aderir ao programa o produtor ou adquirente da produção rural deverão cumprir as obrigações com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS.

Quanto ao pagamento por parte do produtor rural, a medida provisória estabelece duas etapas. Na primeira, haverá o pagamento de, no mínimo, 4% do valor da dívida consolidada, sem nenhuma redução, em até quatro parcelas iguais e sucessivas, vencíveis entre setembro e dezembro de 2017. Com essa medida, o governo pretende ainda em 2017 aumentar a sua arrecadação, já que os benefícios somente serão concedidos a partir de 2018.

Na segunda etapa, o pagamento do restante da dívida consolidada dar-se-á em até 176 parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir de janeiro de 2018, equivalentes a 0,8% da média mensal da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural do ano civil imediatamente anterior ao do vencimento da parcela. Contudo, a parcela não poderá ser inferior a R\$ 100,00 (cem reais).

Em relação ao pagamento por parte do adquirente da produção rural, a medida provisória também estabelece as mesmas etapas. Não obstante, se o valor consolidado for superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais) dependerá da apresentação de carta fiança ou seguro garantia judicial. Essa exigência, por certo, será um enorme complicador.

Da mesma maneira, o sujeito passivo dos débitos que se encontrem em discussão administrativa ou judicial deverá desistir previamente das impugnações ou dos recursos administrativos e das ações judiciais que tenham por objeto os débitos que serão quitados, e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações, e protocolar, no caso de ações judiciais, requerimento de extinção do processo com resolução do mérito.

Ainda sobre o valor de cada prestação mensal, por ocasião do pagamento, incidirão juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao da consolidação até o mês anterior ao do pagamento, e de um por cento relativamente ao mês em que o pagamento for efetuado.

Ademais disso, a medida provisória ainda alterou a redação do art. 25 da Lei nº 8.212/91, e com isso a alíquota do empregador rural pessoa física, que era de 2,1% (2% para o INSS e 0,1% para o GILL-RAT), assim como mais 0,2% para o Senar, passou para 1,3% da receita bruta proveniente da comercialização da produção (1,2% para o INSS e 0,1% para o GILL-RAT), bem como mais 0,2% para o Senar, e terá vigência a partir de 1º de janeiro de 2018.

Seja como for, como houve uma alteração abrupta e repentina no posicionamento do STF, que até então entendia inconstitucional a exigência dessa cobrança nos moldes da Lei nº 10.256/2001, e por isso os produtores e os adquirentes de produção rural deixaram de recolher o denominado sistema Funrural (acreditando na segurança jurídica), a expectativa era, de fato, por um parcelamento que contemplasse mais descontos, assim como, que não houvesse a exigência juros pela taxa Selic e de garantias bancárias, que possuem um custo alto no mercado financeiro.

Além disso, exige-se que os produtores e os adquirentes de produção rural desistam de todos os recursos administrativos e ações judiciais que questionam o tema. Apesar dessa desistência, permanecerão responsáveis por pagar os honorários advocatícios da Fazenda Nacional. A adesão ao parcelamento também fará com que eventuais arrolamentos de bens, medidas cautelares fiscais e garantias prestadas nas ações de execução fiscal sejam mantidos.

Mas não é só. A adesão ao parcelamento ainda obriga os produtores e os adquirentes de produção rural a assumirem, de maneira irrevogável e irretroatável, os débitos a serem calculados, sejam eles sujeitos passivos da operação ou sub-rogados. Na mesma direção, eles também estarão proibidos de incluir esses valores em qualquer outro

parcelamento e deverão se comprometer a cumprir regularmente as obrigações relacionadas ao FGTS.

Ademais, não se permitiu o uso de prejuízos fiscais e de crédito, para pagamento e ou compensação do débito, de modo que o texto da medida provisória ainda deverá sofrer alterações nas comissões em que tramitará.

Por fim, cabe ainda mencionar que foi publicada em 13/09/2017 a Resolução do Senado Federal nº 15 que, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, suspendeu a execução do inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212/91, e a execução do art. 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação ao art. 12, inciso V, ao art. 25, incisos I e II, e ao art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, todos com a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97.

Com essa resolução, projeto da senadora Kátia Abreu (PRS 13/2017), estabeleceu-se mais um imbróglio em relação ao denominado sistema Funrural, já que em tese retirou-se da legislação a alíquota de 2,1% para o cálculo do imposto cobrado sobre o produtor rural, cobrada sobre a receita bruta da comercialização da produção rural. Com isso, do ponto de vista prático, essa medida do Senado Federal inviabiliza, por ora, a cobrança do denominado sistema Funrural.

Além disso, surge a dúvida se essa medida atingirá os débitos anteriores, assim como, o próprio parcelamento e a contribuição estabelecida na Medida Provisória 793, que instituiu para 2018 a alíquota de 1,3% sobre a receita bruta da comercialização da produção.

Portanto, em breve o Supremo Tribunal Federal também haverá de analisar mais essa questão, ocasião em que se pronunciará acerca da validade e ou extensão dessa medida.

4.4. TRIBUTAÇÃO SOBRE A PRODUÇÃO, COMÉRCIO E SERVIÇOS

4.4.1. Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

De competência exclusiva da União e estabelecido e disciplinado pelos arts. 153, IV e § 3º, da CF/88, e 46 a 51, do Código Tributário Nacional, assim como pelos decretos ns.º 7.212/2010 (Regulamento do IPI) e 8.950/2016 (Tabela de incidência – TIPI), o imposto sobre produtos industrializados (IPI) incide sobre a importação (desembaraço aduaneiro), a saída do estabelecimento industrial ou equiparado de produto industrializado, a aquisição em leilão de produto abandonado ou apreendido e, finalmente, em outras hipóteses específicas da lei, como no caso de saída de produtos de estabelecimentos equiparados a industrial ou a primeira saída por revenda de produtos importados (art. 46 do CTN).

Entretanto, Sabbag (2015) registra que não prevalecerá o IPI quando houver o retorno da mercadoria em consignação e não vendida no prazo da lei; retorno ou devolução de mercadoria por razão de defeito técnico, para reparo ou substituição; retorno de mercadoria em razão de alteração na metodologia de importação no país importador; retorno da mercadoria decorrente do motivo de guerra ou calamidade pública e, finalmente, por retorno da mercadoria por outros motivos alheios à vontade do exportador.

O furto, roubo e ou destruição da mercadoria, por incêndio no depósito do industrializador ou exportador, por exemplo, têm sido admitidos pelo Poder Judiciário como razão para a inexigibilidade do IPI (REsp nº 1.203.236/RJ).

Por essa razão, Haret (2016a, p. 147) afirma que “o fato gerador do IPI não é a mera saída do estabelecimento do produto, mas a própria transferência de propriedade de uma pessoa para outra do bem industrializado”.

No mais, nos termos do art. 159, II, da CF/88, a União entregará do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados. Os Estados, por sua vez, entregarão aos respectivos municípios 25% dos recursos que receberem da União decorrente dos repasses do IPI (art. 159, § 3º, da CF/88).

Contudo, não obstante parcela de sua arrecadação seja destinada aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a competência para instituir e cobrar o IPI se concentra em poder da União (MACHADO, 2014).

Ademais, trata-se, ainda: de imposto seletivo, em função da essencialidade do produto; não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com montante cobrado nas anteriores; não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao

exterior e terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte, na forma da lei (art. 153, § 3º, I, II, III e IV, c/c a Súmula nº 536/STF).

Além disso, as alíquotas do IPI podem ser alteradas por ato do Poder Executivo, revelando-se exceção ao princípio da legalidade, a teor do art. 153, § 1º, da CF/88, bem como, não se sujeita ao princípio da anterioridade anual, aplicando-se, tão somente, a anterioridade nonagesimal, nos termos do art. 150, III, “c” e § 1º, parte final, da CF/88.

Ademais, segundo a Receita Federal do Brasil (2015) o IPI ainda é o segundo imposto em importância e volume de arrecadação dos recursos para a União, destacando-se a incidência sobre cigarros, bebidas, perfumes, veículos, etc.

Por outro lado, nos termos do art. 46, parágrafo único, do CTN, industrializado é o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para consumo.

Quanto à definição legal de industrialização, Coêlho (1996), **com base na legislação**, esclarece que constitui industrialização toda operação, seja ela física, química, mecânica ou técnica que, por sua vez, modifique a natureza da coisa ou a sua finalidade, ou que a aperfeiçoe para o consumo.

Na mesma direção, o art. 4º do Decreto nº 7.212/2010 dispõe que:

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou acondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Trata-se, portanto, de norma geral de incidência do IPI, que, por sua vez, comporta exceções e, sobretudo, restrições (a maioria já estão estabelecidas pela própria tabela de incidência do IPI [TIPI], que estabelece alíquota 0 e ou não-incidência (NT)), notadamente em relação às atividades de natureza de industrialização praticadas produtor rural.

Ademais, é contribuinte do IPI, nos termos do art. 51 do CTN, o importador ou quem a lei a ele equiparar; o industrial ou que a lei a ele equiparar, o comerciante de produtos sujeitos a imposto que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior; o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão, bem como qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante que, a teor do parágrafo único, também considerado contribuinte autônomo.

A base de cálculo do IPI, nos termos do art. 47 do CTN, é:

- I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:
 - a) do imposto sobre a importação;
 - b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;
 - c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;
- II - no caso do inciso II do artigo anterior:
 - a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;
 - b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;
- III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.

Quanto à sistemática do IPI nas *commodities* agrícolas, os produtos agrícolas não sujeitos ao processo de industrialização não estão no campo de incidência do imposto. Entretanto, na prática, isso pode não ser tão automático.

Por isso, a advertência de Haret (2016a, p. 146), para quem “torna-se muito importante saber quando há industrialização, quais são os requisitos mínimos para se dizer que algo passou por um processo desse tipo (diferenciado de outros procedimentos mais rudimentares) e o que a lei considera como tal. Se a lei desvirtua o conceito de industrialização, trazendo para a incidência desse tributo aquilo que evidentemente não o é, há inconstitucionalidade e, logo, a incidência desse tributo deverá ser afastada ao caso pelo poder judiciário”.

Nesse contexto, os produtos agrícolas primários aparecem na legislação do IPI como não tributados (NT), enquanto os produtos isentos ou com alíquota reduzida a zero possuem a condição de semielaborados (HARET, 2016a).

Contudo, a grande maioria dos produtos derivados da agroindústria estão nesse momento sujeitos à alíquota zero do imposto (SOUZA; STICCA, 2011). E a razão disso, segundo Haret (2016a, p. 146), visa “desonerar as fases preliminares de um processo de industrialização maior que envolve todos os que, de alguma forma, interveem nas *commodities*, incentivando a produção de produtos da base na medida em que a desonera”.

Ademais, nos termos do art. 165, § 1º, da IN-RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, com as alterações introduzidas pela IN-RFB nº 1.071/2010, considera-se

industrialização, para fins de enquadramento do produtor rural pessoa jurídica como agroindústria, a atividade de beneficiamento, quando constituir parte da atividade econômica principal ou fase do processo produtivo, e concorrer, nessa condição, em regime de conexão funcional, para a consecução do objeto da sociedade.

Também, no mesmo sentido, o § 2º do referido artigo, que considera agroindustrial o produtor rural pessoa jurídica que mantenha abatedouro de animais da produção própria ou da produção própria e da adquirida de terceiros.

Aqui, portanto, a questão do beneficiamento, que, segundo Haret (2016a, p. 148), “traz uma série de dúvidas, pois, em muito se aproxima da industrialização rudimentar”, e enquanto neste não há a incidência de IPI, o beneficiamento industrialização se sujeita ao imposto.

Por fim, cabe registrar que a aquisição de insumos de empresa que está no SIMPLES não dá direito a crédito ao comprador, bem como só há crédito presumido de IPI quando houver cobrança na etapa anterior.

4.4.2. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

O ICMS, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, é um tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, que está previsto no art. 155, II, § 2º, da CF/88, e suas regras gerais estão disciplinadas na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, Lei Kandir (BRASIL, 1996a). Entretanto, cada Estado da Federação e o Distrito Federal possuem legislação específica regulamentando a incidência desse tributo nos respectivos territórios.

Sua função, de acordo com Machado (2014, p. 371) é predominantemente fiscal, de modo que é fonte de receita deveras expressiva para os Estados e para o Distrito Federal.

Sobre o seu fato gerador, Melo (2004, p. 367) afirma que:

O imposto tem como fatos geradores I) operações relativas à circulação de mercadorias, compreendendo: *a)* o negócio jurídico que transfere a propriedade dos bens mercantis, com as saídas do estabelecimento de produtor, industrial e comerciante; *b)* a entrada de bem ou mercadoria importada do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; *c)* o fornecimento de refeições em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; *d)* a aplicação de mercadorias, peças e materiais em prestações de serviços tributados pelo imposto de competência municipal (ISS), quando haja expressa ressalva em lei complementar; *e)* o fornecimento de energia elétrica; II) a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; III) o serviço prestado no exterior; e IV) a prestação onerosa de serviços de comunicação (telefonia, móvel celular, rádio chamada etc. – incisos II e IX do art. 155, da CF).

Na mesma direção, Carrazza (2011, p. 37) acrescenta que:

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber; *a*) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada, na Unidade Federada, de mercadorias importadas do exterior; *b*) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; *c*) o imposto sobre serviços de comunicação; *d*) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, *e*) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

De todos os cinco, o ICMS sobre as operações relativas à circulação de mercadorias é o mais expressivo, tendo em vista que é ele que carrega maiores quantias de dinheiro aos cofres públicos dos Estados e do Distrito Federal (CARRAZZA, 2011).

Nesse ponto, contudo, não é qualquer circulação de mercadoria que dá incidência ao ICMS. Ou seja, para fins de ICMS, “mercadorias são bens móveis destinados ao comércio, ou seja, alienados onerosamente por uma pessoa, física ou jurídica, que tem essa operação figurando no rol de suas atividades finalísticas” (MAZZA, 2017, p. 497).

É necessário, ainda, que haja habitualidade e intuito comercial na operação, conforme determina o art. 4º da LC 87/96.

Além disso, é imperioso também que haja de fato a alteração de titularidade jurídica do bem, ou seja, “não é a mera movimentação “física”, mas a circulação jurídica do bem” (SABBAG, 2012, p. 1.062).

A propósito, a Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça confirma esse entendimento, ao proclamar que não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento da mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

De igual maneira, são muitos os precedentes jurisprudenciais nesse mesmo sentido: STF: RE 267.599; RE 158.834-SP; AI 271.528-Agr; AI 682.680-Agr. STJ: REsp 1.125.133-SP (repetitivo); AgRg no Ag 1.303.176-GO.

Ademais, nos termos do art. 155, § 2º, III, da CF/88, o ICMS poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços.

Nesse mesmo diapasão, nos termos do art. 155, § 2º, I, da CF/88, bem como do art. 19, da LC 87/96, o ICMS será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

Por sua vez, o art. 20 da LC 87/96 estabelece que, para a compensação a que se refere o artigo 19, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou

simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

A respeito disso, destaca Coêlho (1996) que o princípio da não-cumulatividade se consubstancia na forma da diferença ou subtração, em que o valor do tributo a ser recolhido, em cada etapa, corresponderá à diferença entre o débito do imposto gerado pela promoção da operação de circulação de mercadorias-vendas e o crédito fiscal oriundo do imposto incidente nas aquisições-compras no mesmo período.

Entretanto, os parágrafos do art. 20 e os arts. 21, 23 e 33, ambos da LC 87/96, estabelecem as condições gerais para geração e aproveitamento de crédito de ICMS.

Nesse aspecto, cumpre registrar, ainda, que o Supremo Tribunal Federal tem entendimento no sentido de que a CF/88 não impõe expressamente o princípio da não cumulatividade (vide art. 155, § 2º, XII, “c”, “f” e “g”, da CF/88), de modo que cabe à lei discipliná-la (STF: AI 488345). Há entendimento, ainda, por parte do STF, no sentido da existência de crédito físico (garantido pela CF/88) e financeiro (criados pela lei complementar, revelando-se um benefício) do ICMS (RE 447.470/PR¹³⁴).

Por outro lado, consoante disposto no art. 155, § 2º, X, “a”, da CF/88, são imunes do ICMS as operações que destinem mercadorias para o exterior, bem como, não incidem sobre as exportações de produtos primários e semielaborados, nos termos dos arts. 3º, II e 32, ambos da Lei Complementar nº 87/96.

Da mesma maneira, não incide o ICMS sobre as saídas de mercadoria, realizadas com o fim específico de exportação para o exterior, destinadas à empresa comercial exportadora, inclusive *tradings*, ou a outro estabelecimento da mesma empresa, bem como a armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro (art. 3º, parágrafo único, incisos I e II, da Lei Complementar nº 87/96).

¹³⁴ TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. NÃO-CUMULATIVIDADE. DIFERENÇA ENTRE CRÉDITO FÍSICO E CRÉDITO FINANCEIRO. DISCUSSÃO SOBRE O MODELO ADOTADO PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. 1. Esta Corte tem sistematicamente entendido que a Constituição de 1988 não assegurou direito à adoção do modelo de crédito financeiro para fazer valer a não-cumulatividade do ICMS, em toda e qualquer hipótese. Precedentes. 2. Assim, a adoção de modelo semelhante ao do crédito financeiro depende de expressa previsão Constitucional ou legal, existente para algumas hipóteses e com limitações na legislação brasileira. 3. A pretensão do contribuinte, de assemelhar o ICMS a modelo ideal de Imposto sobre Valor Agregado - IVA, sem prejuízo dos inerentes méritos econômicos e de justiça fiscal, não ressoa na Constituição de 1988. Agravo regimental ao qual se nega provimento.

Com isso, a teor da parte final do disposto na alínea “a” do inciso X do § 2º do art. 155, bem como dos arts. 21, § 2º, 25, §1º e § 2º, II, e 32, ambos da LC nº 87/96, as exportações acabam gerando direito a manutenção e o aproveitamento de crédito de ICMS pago na aquisição dos insumos (matérias primas; produtos intermediários; matérias de embalagem) destinados à industrialização ou mercadorias adquiridas para revenda.

Dessa forma, nos termos da legislação da cada Estado ou do Distrito Federal, o exportador poderá realizar a compensação (art. 25, *caput*, LC 87/96) dos créditos de ICMS acumulados na exportação e, se for o caso, poderá, ainda, transferi-los para outros estabelecimentos do grupo e ou a terceiros¹³⁵.

Os exportadores podem, ainda, se apropriar de crédito do ICMS decorrente da energia elétrica consumida quando da industrialização (art. 33, II, “c”, LC 87/96) e do consumo de serviços de comunicação (art. 33, IV, “b”, LC 87/96), contudo, na proporção desta sobre as saídas ou prestações totais.

São imunes também ao ICMS as operações diretas ou indiretas que destinem serviços a destinatários no exterior.

Ademais, a matéria isenção do ICMS deve observar os termos da Lei Complementar nº 24/75, bem como os convênios editados pelo Confaz – Conselho Nacional de Política Fazendária, a ter do que determina o art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF/88.

Quanto ao sujeito passivo do ICMS, o art. 4º da LC 87/96 estabelece ser qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Também, no mesmo sentido, o parágrafo único do art. 4º determina ser contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

- I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;
- II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;
- IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

¹³⁵ STJ: REsp 1.215.574-ES; REsp 1.505.296-SP: “AgRg no AREsp 187.884/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 18/6/2014; AgRg no AREsp 151.708/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 14/6/2012; AgRg no REsp 1.247.425/MA, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 16/9/2011; RMS 13.969/PA, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 4.4.2005; RMS 13544/PA, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 19.11.2002, DJ 2.6.2003, p. 229”.

No mais, os arts. 5º e 6º da LC 87/96, combinado com o art. 150, § 7º, da CF/88, e arts. 121, parágrafo único, II, e 128, ambos do CTN, determinam que a lei estadual poderá atribuir a responsabilidade pelo pagamento do ICMS a terceiros.

No tocante à base de cálculo do ICMS, deve-se considerar no cômputo o valor da operação, o preço do serviço e ou o valor da mercadoria ou bem importado (art. 13, da LC 87/96). A esse respeito, Haret (2016a, p. 163) acrescenta que se deve incluir na base de cálculo “tudo que for cobrado do destinatário da mercadoria. Isto implica que se deve somar: (i) montante da operação, (ii) frete, inclusive o transporte intramunicipal; (iii) seguro, (iv) descontos condicionais financeiros, (v) demais despesas acessórias cobradas do adquirente/consumidor, (vi) o próprio ICMS (ICMS por dentro), (vii) o IPI quando incidir IPI na saída do produto para consumo ou para ativo fixo”.

Entretanto, segundo o art. 155, XI, da CF/88, não compreenderá na base de cálculo do ICMS o montante do IPI quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos.

4.4.2.1 Alíquota interna, interestadual e definição do local de recolhimento

Em razão da guerra fiscal existente entre os Estados, há, atualmente, inúmeras regras para definir a alíquota e o local de pagamento do ICMS. A legislação distingue, ainda, na sistemática de cobrança do ICMS, o consumidor intermediário e final, bem como aquele que é ou não contribuinte do imposto.

A propósito, para manter o equilíbrio federativo, o art. 155, § 2º, V, “a” e “b” da CF/88 estabelece ser facultado ao Senado Federal estabelecer as alíquotas mínimas do ICMS nas operações internas, bem como fixar alíquotas máximas para resolver conflito específico que envolva interesse dos Estados. Além disso, o inciso IV do referido parágrafo determina ainda que, resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

Nesse contexto, há duas espécies de alíquota: i) a interna¹³⁶ do Estado, e ii) a interestadual, que pode ser de 4%, 7% ou 12% (Resoluções do Senado Federal ns.º 22/1989 e 13/2012).

¹³⁶ Art. 155, § 2º, VI, da CF/88: salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, “g”, as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais.

A primeira será observada nas operações ou prestações realizadas dentro do próprio Estado, contudo, é imperioso que não ocorra a entrega da mercadoria em outro Estado, por exemplo.

Assim, caberá a esse Estado a integralidade do tributo, que, posteriormente, deverá observar apenas a regra estabelecida no art. 158, IV, da CF/88, que determina o repasse de 25% da arrecadação do ICMS aos respectivos municípios.

No segundo caso, a alíquota será adotada nas operações ou prestações que se iniciam e terminam em Estados diferentes. Nessa situação, a legislação estabelece que o ICMS deverá ser partilhado entre os Estados de origem e o de destino, por meio do diferencial de alíquota. Ou seja, o Estado de origem da mercadoria ficará com a alíquota interestadual, enquanto o Estado de destino ficará com a diferença entre esta e a alíquota interna adotada. A essa diferença dá-se o nome de diferencial de alíquota (DIFAL).

A partilha é definida considerando a região dos Estados, ou seja, nas operações e prestações ocorridas nos Estados das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e o Estado do Espírito Santo, a alíquota interestadual aplicável será sempre de 12%. A mesma alíquota será aplicada quando houver operações e prestações dessas regiões (origem) com Estados das regiões Sul e Sudeste (destino), com exceção do Estado do Espírito Santo.

Entretanto, ainda que destinadas a uso e ou consumo, quando houver operações e prestações com origem dos Estados da Região Sul e Sudeste (com exceção do Estado do Espírito Santo) para os Estados as regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e do Espírito Santo, a alíquota será de 7%, de modo que estes possam ficar com mais recursos.

No mais, quando ocorrer operações e prestações mútuas entre os Estados das regiões Sul e Sudeste (com exceção do Estado do Espírito Santo), a alíquota será de 12%.

Diante disso, tem-se que o legislador buscou tratar de maneira diferente os Estados que estão nas regiões mais ricas e desenvolvidas do País. Assim, os Estados das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo, sempre receberão uma alíquota maior nas operações e prestações interestaduais em face dos Estados de São Paulo, Minas Gerais, Paraná, Santa Catarina, Rio Grande do Sul e Rio de Janeiro.

Além disso, até o ano de 2015 cabia ao Estado de origem da mercadoria a integralidade do ICMS (tanto a alíquota interna quanto o diferencial) decorrente de operação interestadual quando o adquirente de outro Estado era consumidor final, não contribuinte do imposto.

Entretanto, visando equilibrar as relações decorrentes principalmente do *e-commerce* (comércio eletrônico), a Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015

alterou essa sistemática, de modo que, a partir de sua efetiva vigência, restou estabelecido que, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual (inciso VII do § 2º do art. 155 da CF/88).

Dessa maneira, os Estados de destino das operações passaram a receber parte significativa do ICMS, que antes ficava integralmente com o Estado de origem.

Nesse ponto, merece especial atenção, ainda, a regra de transição que fora estabelecida no art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, também acrescentado pela Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015, que determinou um calendário para a partilha dessa nova espécie de diferencial entre os Estados de origem e de destino:

Art. 99. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015)

I - para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II - para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III - para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV - para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V - a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

Portanto, a partir de 2019, caberá ao Estado de origem da mercadoria apenas o ICMS correspondente à alíquota interestadual (4%, 7% ou 12%), enquanto ao Estado de destino caberá o ICMS referente à diferença entre a sua alíquota interna praticada e as alíquotas interestaduais.

Ademais, o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ editou o Convênio nº 52/2017 e com isso regulamentou os procedimentos estabelecidas no art. 155, § 2º, VIII, “a” e “b”, da CF/88, relativos às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado em outro Estado da Federação.

Dessa maneira, em resumo, quando se tratar de venda para consumidor final em outro Estado, sendo este um contribuinte do ICMS, o vendedor deverá recolher a alíquota interestadual para o estado de origem, enquanto o comprador, se também for contribuinte do

imposto, deverá recolher o diferencial para o seu Estado (destino). Por outro lado, caso a venda para consumidor final em outro Estado envolva um não contribuinte, o vendedor será o responsável por todo o recolhimento (art. 155, § 2º, VIII, “a” e “b”, da CF/88).

Com efeito, o resultado prático dessas alterações será a necessidade de conhecimento das regras do ICMS tanto do Estado de origem quanto do destino, situação que trará ainda mais dificuldades aos pequenos empreendedores.

Por fim, cumpre acrescentar que incide a alíquota de 4% nas operações interestaduais com bens e mercadorias importadas que, após o desembaraço aduaneiro: i) não tenham sido submetidos a processo de industrialização; ou ii) ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, recondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de importação (CI) superior a 40% (Resolução Senado Federal nº 13/2012 e Convênio ICMS Confaz nº 38/13).

4.4.2.2 Análise do ICMS no agronegócio

Assim como ocorre com outros tributos, o ICMS, na prática, tem sua aplicação abrandada no agronegócio, notadamente em razão de a legislação impor, por exemplo, imunidades, isenções, reduções, créditos presumidos e regime de diferimento¹³⁷ do imposto para outro momento (substituição tributária), permitindo-se, com isso, a circulação interna especialmente entre produtores agropecuários sem recolhimento do tributo (SOUZA; STICCA, 2011; HARET, 2016a).

Portanto, não é praxe a exigência e ou centralização do pagamento do ICMS no início da cadeia de produção agropecuária (insumo e produtor rural), mas, isto sim, no âmbito agroindustrial, que, por sua vez, é a parte mais robusta nessa relação (SOUZA; STICCA, 2011).

Contudo, salvo disposição contrária em lei que garanta a manutenção (crédito presumido), não haverá direito a crédito de ICMS na hipótese de não pagamento do imposto na fase anterior.

¹³⁷ Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo - Resposta à Consulta Tributária 6009/2015, de 07 de setembro de 2015 [...] I. As saídas internas de partes e peças de máquinas e implementos agrícolas classificadas nas posições 8432 e 8433 da Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado (NCM/SH), destinadas a produtor rural ou a distribuidor/revendedor que comercialize mercadorias com estabelecimentos rurais, continuam amparadas pelo diferimento do lançamento do imposto previsto no Decreto 51.608/2007 e pela redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS-52/1991.

Um exemplo de crédito presumido, citado por Haret (2016a), é o amendoim, cujo Convênio ICMS 128/1994 permite apropriação de crédito no percentual de 60% na sua aquisição. Outro caso, na legislação paulista, é o feijão, no qual poderá ser mantido eventual crédito do imposto, até o limite de 7%, relativo à mercadoria objeto da isenção prevista no parágrafo único do art. 169 do Anexo I do RICMS/SP. Na mesma direção, o arroz beneficiado, a teor dos §§ 1º e 2º do art. 168 do Anexo I do RICMS/SP.

Ademais, no Estado de São Paulo, os produtores rurais e as cooperativas de produtores rurais têm à disposição o sistema e-CredRural (Portaria CAT 153/2011) para aproveitamento de créditos, bem como, para administrar transferência, devolução em caso de desfazimento do negócio, incorporação, liquidação de débitos mediante compensação e dedução de impostos. Ademais, caso o produtor opte por essa sistemática, deverá, obrigatoriamente, emitir nota fiscal eletrônica (HARET, 2016a).

Todavia, o produtor paulista estará dispensado da obrigatoriedade da emissão da nota fiscal de produtor rural nas hipóteses estabelecidas pelos §§ 1º e 2º do art. 139 do RICMS.

Ainda a respeito do agronegócio, há isenção de ICMS, nos termos do Convênio ICMS 30/06, na operação de circulação de mercadorias caracterizada pela **emissão** e negociação do Certificado de Depósito Agropecuário - CDA¹³⁸ e do Warrant Agropecuário - WA¹³⁹, nos mercados de bolsa e de balcão como ativos financeiros, instituídos pela Lei nº 11.076, de 30 de dezembro de 2004. Não obstante, é condição para a isenção que não ocorra a transferência da propriedade das *commodities* (HARET, 2016a).

Nesse contexto, haverá a incidência do ICMS apenas quando o produtor realizar a retirada física da mercadoria.

Além disso, no Estado de São Paulo, por exemplo, existe o diferimento do ICMS para as seguintes matérias-primas de origem agrícola ou florestal: cana-de-açúcar, sorgo sacarino, milho, eucalipto, palha, cavaco e outros resíduos da colheita, bem como os subprodutos resultantes do processo de industrialização para produção de açúcar, álcool e geração de energia limpa a partir de biomassa, como o melaço e o bagaço de cana.

¹³⁸ Lei nº 11.076/2004. Art. 1º. § 1º O CDA é título de crédito representativo de promessa de entrega de produtos agropecuários, seus derivados, subprodutos e resíduos de valor econômico, depositados em conformidade com a Lei nº 9.973, de 29 de maio de 2000.

¹³⁹ Lei nº 11.076/2004. Art. 1º. § 2º O WA é título de crédito representativo de promessa de pagamento em dinheiro que confere direito de penhor sobre o CDA correspondente, assim como sobre o produto nele descrito. (Redação dada pela Lei nº 11.524, de 2007)

Com isso, o lançamento do ICMS incidente nas sucessivas saídas internas das matérias-primas de produção paulista e subprodutos relacionados destinados à fabricação de açúcar, álcool ou melação, fica diferido para o momento em que ocorrer a entrada no estabelecimento que os receba para fabricação dos referidos produtos em seu próprio estabelecimento (art. 1º, II, do Decreto nº 61.104/2015 e 345, § 4º, do RICMS/SP).

Existe diferimento, ainda, nas saídas internas de energia elétrica e de energia térmica (vapor d'água), promovidas por empresa geradora de energia termoelétrica, com destino a estabelecimento fabricante de açúcar, álcool ou melação, para o momento em que este promover a saída de seus produtos (art. 1º, IV, do Decreto nº 61.104/2015 e 346-B e parágrafo único, do RICMS/SP).

Poder-se-á citar, ademais, os seguintes exemplos de isenção conferidos pelo Estado de São Paulo ao agronegócio estabelecidos no Anexo I do Regulamento RICMS 2000 – Atualizado até o Decreto nº 62.403, de 29/12/2016:

- i) **oócito, embrião ou sêmen congelado ou resfriado de bovinos, de ovinos, de caprinos ou de suínos** - operação interna ou interestadual (art. 28);
- ii) **hortifrutigranjeiros** – art. 36 - operações com os seguintes produtos em estado natural, exceto quando destinados à industrialização:
 1. abóbora, abobrinha, acelga, agrião, aipim, aipo, alcachofra, alecrim, alface, alfavaca, alfavaca, almeirão, aneto, anis, araruta, arruda e azedim;
 2. bardana, batata, batata-doce, berinjela, bortalha, beterraba, brócolos e brotos de vegetais usados na alimentação humana;
 3. cacateira, cambuquira, camomila, cará, cardo, catalonha, cebola, cebolinha, cenoura, chicória, chuchu, coentro, cogumelo, cominho, couve e couve-flor;
 4. endívia, erva-cidreira, erva de santa maria, erva-doce, ervilha, escarola, espargo e espinafre;
 5. funcho, flores e frutas frescas, exceto amêndoas, avelãs, castanhas, nozes, pêras e maçãs;
 6. gengibre, hortelã, inhame, jiló e losna;
 7. macaxeira, mandioca, manjeriço, manjerona, maxixe, milho verde, moranga e mostarda;
 8. nabiça e nabo;
 9. ovos;
 10. palmito, pepino, pimenta e pimentão;
 11. quiabo, rabanete, raiz-forte, repolho, repolho chinês, rúcula, ruibarbo, salsa, salsão e segurelha;
 12. taioba, tampala, tomate, tomilho e vagem;
 13. demais folhas usadas na alimentação humana.
- ii.1) **hortifrutigranjeiros para industrialização** - a saída interna dos produtos hortifrutigranjeiros em estado natural relacionados no artigo 36 com destino a estabelecimento industrial localizado neste Estado - Não se exigirá o estorno do crédito do imposto relativo às mercadorias beneficiadas com a isenção prevista neste artigo (artigo 104, parágrafo único);
- iii) **insumos agropecuários** (art. 41) - operações internas realizadas com os insumos agropecuários a seguir indicados:
 1. inseticida, fungicida, formicida, herbicida, parasiticida, germicida, acaricida, nematocida, raticida, desfolhante, dessecante, espalhante, adesivo, estimulador ou inibidor de crescimento (regulador), vacina, soro ou medicamento, com destinação exclusiva a uso na agricultura, pecuária, apicultura, aquíicultura, avicultura, cunicultura, ranicultura ou sericicultura, inclusive inoculante;

2. ácido nítrico, ácido sulfúrico, ácido fosfórico, fosfato natural bruto ou enxofre na saída de estabelecimento extrator, fabricante ou importador para;
3. estabelecimento industrializador de adubo, simples ou composto, fertilizante ou fosfato bicálcio destinado à alimentação animal;
4. estabelecimento rural dedicado à agropecuária, nesta compreendidas a pecuária, a apicultura, a aquicultura, a avicultura, a cunicultura, a ranicultura e a sericicultura;
5. qualquer estabelecimento com fins exclusivamente de armazenagem, e respectivo retorno, real ou simbólico;
6. outro estabelecimento do mesmo titular;
7. com os produtos referidos no inciso anterior, em operação realizada entre os estabelecimentos ali mencionados;
8. com os produtos referidos no inciso II, no desembaraço aduaneiro, em importação realizada por estabelecimento industrial, para fins de produção de adubo, simples ou composto, fertilizante ou fosfato bicálcio destinado à alimentação animal;
9. ração animal, concentrado, suplemento, aditivo, premix ou núcleo, sendo o fabricante ou o importador devidamente registrado no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA, observado o disposto no § 1º, com destinação exclusiva a uso na pecuária, apicultura, aquicultura, avicultura, cunicultura, ranicultura ou sericicultura, desde que o produto: i.i) esteja registrado no órgão competente do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, quando assim exigido, hipótese em que o número do registro deverá estar indicado no documento fiscal contenha rótulo ou etiqueta de identificação;
10. para uso exclusivo na agricultura
11. calcário ou gesso, como corretivo ou recuperador do solo;
12. casca de coco triturada;
13. vermiculita para uso como condicionador e ativador de solo
14. semente genética, semente básica, semente certificada de primeira geração - C1, semente certificada de segunda geração - C2, semente não certificada de primeira geração - S1 e semente não certificada de segunda geração - S2, destinadas à semeadura, observado o disposto no § 2º, desde que: a semente seja certificada ou fiscalizada de acordo com as normas expedidas pelos órgãos competentes do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e da Secretaria da Agricultura; as operações sejam realizadas por contribuintes registrados na Secretaria da Agricultura para o exercício da atividade de produção ou comercialização de sementes;
15. alho em pó, sorgo, milheto, sal mineralizado, farinhas de peixe, de ostra, de carne, de osso, de pena, de sangue e de víscera, calcário calcítico, caroço de algodão, farelos e tortas de algodão, de babaçu, de cacau, de amendoim, de linhaça, de mamona, de milho e de trigo, farelos de arroz, de girassol, de glúten de milho, de germen de milho desengordurado, de quirera de milho, de casca e de semente de uva e de polpa cítrica, glúten de milho, silagens de forrageiras e de produtos vegetais, feno, óleos de aves, e outros resíduos industriais, desde que se destinem quaisquer desses produtos à alimentação animal ou ao emprego na composição ou fabricação de ração animal, em qualquer caso com destinação exclusiva ao uso na pecuária, apicultura, aquicultura, avicultura, cunicultura, ranicultura ou sericicultura;
16. esterco animal;
17. mudas de plantas;
18. sêmen, congelado ou resfriado, e embrião, exceto, em ambos os casos, os de bovinos, de ovinos ou de caprinos, hipótese em que se aplica a isenção indicada no artigo 28 deste Anexo;
19. enzimas preparadas para decomposição de matéria orgânica animal, classificadas no código 3507.90.4 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH;
20. amônia, uréia, sulfato de amônio, nitrato de amônio, nitrocálcio, MAP (mono-amônio fosfato), DAP (di-amônio fosfato), cloreto de potássio, adubos simples e compostos, fertilizantes e DL Metionina e seus análogos, desde que se destinem quaisquer desses produtos à utilização na produção agrícola ou à fabricação de adubo simples ou composto, ou de fertilizante;
21. girino, alevino, ovo fértil e aves de um dia, exceto as ornamentais

22. gipsita britada destinada ao uso na agropecuária ou à fabricação de sal mineralizado
23. milho, quando destinado a produtor, à cooperativa de produtores, à indústria de ração animal ou órgão oficial de fomento e desenvolvimento agropecuário vinculado ao Estado;
24. extrato pirolenhoso decantado, piro alho, silício líquido piro alho e bio bire plus, para uso na agropecuária
25. óleo, extrato seco e torta de Nim (*Azadirachta indica* A. Juss);
26. farelos e tortas de soja e de canola, cascas e farelos de cascas de soja e de canola, sojas desativadas e seus farelos, quando destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal;
27. aveia e farelo de aveia, destinados à alimentação animal ou ao emprego na fabricação de ração animal, em qualquer caso com destinação exclusiva a uso na pecuária, apicultura, aquicultura, avicultura, cunicultura, ranicultura ou sericicultura;
28. condicionadores de solo e substratos para plantas, desde que os produtos estejam registrados no órgão competente do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento e que o número do registro seja indicado no documento fiscal;
29. torta de filtro e bagaço de cana, cascas e serragem de pinus e eucalipto, turfa, torta de oleaginosas, resíduo da indústria de celulose (*dregs e grits*), ossos de bovino autoclavado, borra de carnaúba, cinzas, resíduos agroindustriais orgânicos, destinados para uso exclusivo como matéria prima na fabricação de insumos para a agricultura;
- iv) **feijão** - saída interna, com destino a consumidor final (art. 169);
- v) **arroz**, saída interna, com destino a consumidor final (art. 168);
- vi) **mudas de seringueira**, operações de saída de até quatrocentas mil destinadas ao Plano de Apoio ao Plantio de Seringueiros nas Regiões Norte e Noroeste do Paraná desenvolvido pela Secretaria da Agricultura e Abastecimento do Estado do Paraná;
- vii) **óleo comestível usado destinado à utilização como insumo industrial, especialmente na indústria saboeira e na produção de biodiesel (B-100)**;
- viii) **maçã e pêra** - operações internas (art. 140);
- ix) **farinha de trigo e produtos resultantes de sua industrialização** - saída interna (art. 135);
- x) **farinha de mandioca** - operação interna (art. 123);
- xi) **bulbo de cebola certificado ou fiscalizado, destinado à produção de semente** - saída interna ou interestadual, promovida por estabelecimento rural que produza (art. 12);
- xii) **óleo diesel** - saída interna destinado ao consumo por embarcação pesqueira nacional registrada neste Estado na Capitania dos Portos e no Instituto Brasileiro de Meio Ambiente e Recursos Renováveis - IBAMA, limitada à quantidade de consumo previsto para cada embarcação, por dia de efetivo trabalho (art. 24);
- xii) **fornecimento de energia elétrica para consumo**: I - por estabelecimento rural, assim considerado o que efetivamente mantiver exploração agrícola ou pastoril e estiver inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS (art. 29);
- xiii) **saída de mercadoria com destino a exposições ou feiras para mostra ao público em geral**, assim como o respectivo retorno, desde que a mercadoria retorne ao estabelecimento de origem no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da saída (art. 33);
- xiv) **leite pasteurizado** - saída interna de estabelecimento varejista de leite pasteurizado tipo especial, com 3,2% de gordura, de leite pasteurizado magro, reconstituído ou não, com até 2% de gordura, ou de leite pasteurizado tipo "A" ou "B", com destino a consumidor final (artigo 43);
- xv) **máquina de selecionar fruta** - importação - desembaraço aduaneiro, decorrente de importação direta do exterior, de máquina de limpar e selecionar frutas, classificada no código 8433.60.90 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, sem similar produzido no país, para integração no ativo imobilizado, destinado a uso exclusivo na atividade realizada pelo estabelecimento importador (artigo 45);
- xvi) **moluscos** - artigo 49 - saída interna de mexilhão, marisco, ostra, berbigão e vieira, em estado natural, resfriado ou congelado;
- xvii) **muda de planta** - artigo 50 - saída interna de muda de planta;

- xviii) **pós-larva de camarão** - artigo 65 - saída interna ou interestadual de pós-larva de camarão;
- ixx) **reprodutor caprino** - importação) - desembaraço aduaneiro em decorrência de importação direta realizada por estabelecimento agropecuário devidamente inscrito no cadastro de contribuintes do imposto, de reprodutor ou matriz de caprino de comprovada superioridade genética (art. 72);
- xx) **reprodutor/Matriz** - operações com reprodutor ou matriz de animal vacum, ovino, suíno e bufalino, puro de origem, puro por cruzamento ou de livro aberto de vacum, a seguir indicadas (art. 73);
- xxi) **Roraima - insumos e implementos agrícolas** - saída com destino ao Estado de Roraima a contribuinte abrangido pelo Projeto Integrado de Exploração Agropecuária e Agroindustrial daquele Estado, de insumos agropecuários arrolados no artigo 41 deste Anexo e de máquinas e equipamentos para uso exclusivo na agricultura e na pecuária (art. 74);
- xxii) **algodão** - (art. 98);
- xxiii) **borracha** - as saídas internas: I - de borracha natural de produção paulista promovidas por estabelecimento rural com destino a estabelecimento industrial; II - de látex e de borracha sólida decorrentes da industrialização de borracha natural de produção paulista com destino a estabelecimento industrial para a transformação em novos produtos (art. 99);
- xxiv) **coelho a ave** - I - as saídas internas de coelho vivo ou ave viva, de produção paulista, promovida por estabelecimento rural com destino a estabelecimento abatedor; II - o desembaraço aduaneiro decorrente de operação de importação direta realizada por estabelecimento rural paulista, de pinto de um dia e de avestruz. § 1º - Na hipótese de que trata o inciso II, o benefício fica condicionado a que o desembarque e desembaraço aduaneiro ocorram em território paulista. § 2º - Não se exigirá o estorno do crédito do imposto relativo às mercadorias beneficiadas com a isenção prevista neste artigo; (art. 101);
- xxv) **gado** - a saída interna de gado de qualquer espécie promovida por estabelecimento rural com destino a estabelecimento abatedor (art. 102);
- xxvi) **leite** - a saída interna de leite cru, pasteurizado ou reidratado (art. 103);
- xxvii) **tratores agrícolas e colheitadeiras** - desembaraço aduaneiro, decorrente de importação direta do exterior, de tratores agrícolas de quatro rodas e de colheitadeiras mecânicas de algodão (art. 118).

Por fim, no caso de cooperativismo (art. 4º, da Lei nº 5.764/71), havendo circulação de mercadorias ou prestação de serviços tributáveis, haverá incidência de ICMS.

4.4.3. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)

Nos termos do art. 156, III, § 3º, da CF/88, compete aos Municípios e ao Distrito Federal (art. 147, parte final, da CF/88) instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), não compreendidos na competência do ICMS, definidos em lei complementar.

A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 (BRASIL, 2003a), recentemente alterada pela Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016 (BRASIL, 2016c), cumpriu essa exigência constitucional, regulamentando, no âmbito nacional, o ISSQN. Contudo, não obstante as regras gerais que estruturam o imposto, notadamente em relação aos fatos geradores, base de cálculo, contribuintes (art. 156, III, c/c art. 146, III, “a”, ambos da CF/88), caberá aos Municípios e ao Distrito Federal, por meio de lei própria, instituírem o ISSQN (art. 156, III, da CF/88; RE 361.826).

Além disso, cumpre registrar que o ISSQN tem função predominantemente fiscal, de modo que é importante fonte de receita tributária dos Municípios.

Quanto ao seu fato gerador, Melo (2004, p. 384) anota que o “cerne da materialidade do ISSQN não se restringe a “serviço”, mas a uma prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com as diretrizes do direito privado”.

A respeito da definição de serviços de qualquer natureza, a ministra do Superior Tribunal de Justiça, Regina Helena Costa (2016, p. 417), assim leciona:

Impõe-se definir o que deve ser entendido por serviço de qualquer natureza, cuja prestação é tributada pelo imposto em foco. Trata-se, uma vez mais, de conceito que há de ser buscado no direito privado. Com efeito, o Código Civil, ao cuidar do assunto, estatui que a prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial, rege-se-á por suas normas (art. 593) e que “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição” (art. 594). Trata-se, pois, de uma obrigação de fazer.

Pensamos que o conceito de serviço tributável pode ser aclarado por exclusão. Primeiramente, há que se dele afastar os serviços públicos, inalcançáveis em virtude da imunidade recíproca, exceto na hipótese de serviços públicos concedidos ou permitidos (art. 150, VI, a, e § 3º, CR). Também, por óbvio, serviços não onerosos não podem ser tributados, pelo fato de sua prestação não revelar capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CR), nem os prestados pela pessoa em seu próprio benefício, já que devem ser prestados a terceiro. Ainda, serviços prestados em decorrência de relação de emprego não sofrem a incidência de ISSQN, por sujeitarem-se a regime jurídico incompatível com tal exigência, porquanto a prestação de serviço autorizadora da incidência do imposto há de ser executada em caráter independente.

Assim é que podemos definir o serviço cuja prestação é tributável pelo ISSQN como a prestação de utilidade de qualquer natureza a terceiro, efetuada em caráter oneroso, sob regime de direito privado, e que não configure relação de emprego.

Os serviços, por sua vez, estão indicados na Lista anexa à Lei Complementar 116/2003, que os enumera de forma exaustiva, bem como faz alusão aos serviços congêneres (ex.: cabelereiro = *hair styler*).

A propósito, Baleeiro (2004, p. 502-503) afirma que “prevaleceu, na jurisprudência de nossos tribunais superiores, a posição restritiva à autonomia municipal, que qualificou a lista de serviços de taxativa, abrigoando os únicos e específicos serviços tributáveis pelo ISS. Mesmo após o advento da Constituição de 1988, a maior parte da doutrina e jurisprudência dos tribunais superiores posicionou-se em favor da taxatividade da lista de serviços”.

A respeito da taxatividade da lista, o Supremo Tribunal Federal já reconheceu a repercussão geral da questão (RE 615.580 RG/RJ), bem como, já decidiu pela inexigibilidade do imposto sobre serviços não expressamente no anexo à LC 116/2003

(RE 361.829¹⁴⁰; RE 433.352). Entretanto, embora taxativa, a jurisprudência sedimentada atualmente no STF (RE 361.829/RJ), bem como no próprio STJ, é a de legitimar a interpretação extensiva para permitir a incidência do ISSQN sobre serviços que, apesar de correlatos àqueles previstos expressamente, possuem nome diferente e ou semelhante (REsp nº 1.111.234/PR (543-C); AgInt-AREsp nº 883.708; Súmula nº 424/STJ).

No mais, nos termos do art. 3º da LC 113/2003, considera-se prestado, e o imposto, devido, no Município do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do prestador. Não obstante, o próprio artigo excepciona 20 hipóteses em que o ISSQN deverá ser recolhido ao Município onde o serviço é prestado, como é o caso, por exemplo:

- a) do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios (XII);
- b) do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa (IX); e
- c) do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa (XVII).

Além disso, considera-se estabelecimento prestador do serviço o local onde o contribuinte do ISSQN desenvolva a atividade, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas (art. 4º).

Contribuinte do ISSQN, por sua vez, é o prestador do serviço (art. 5º). Da mesma maneira, o art. 2º da LC 116/2003 determina não incidir o imposto sobre a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados.

Impõe-se registrar, ainda, competir à lei complementar excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior, a teor do art. 156, § 3º, II, da CF/88. Aliás, enquanto

¹⁴⁰ O ISS é um imposto municipal. É dizer, ao Município competirá instituí-lo (CF, art. 156, III). Todavia, está ele jungido à norma de caráter geral, vale dizer, à lei complementar que definirá os serviços tributáveis, lei complementar do Congresso Nacional (CF, art. 156, III). Isto não quer dizer que a lei complementar possa definir como tributáveis pelo ISS serviços que, ontologicamente, não são serviços. No conjunto de serviços tributáveis pelo ISS, a lei complementar definirá aqueles sobre os quais poderá incidir o mencionado imposto. (...) a lei complementar, definindo os serviços sobre os quais incidirá o ISS, realiza a sua finalidade principal, que é afastar os conflitos de competência, em matéria tributária, entre as pessoas políticas (CF, art. 146, I). E isso ocorre em obséquio ao pacto federativo, princípio fundamental do Estado e da República (CF, art. 1º) (...) não adota a doutrina que defende que a lista de serviços é exemplificativa. [RE 361.829, voto do rel. min. Carlos Velloso, j. 13-12-2005, 2ª T, DJ de 24-2-2006.]

nos casos do ICMS e do IPI (na exportação) o legislador decidiu conceder diretamente a imunidade (arts. 153, § 3º, III, e 155, § 2º, X, “a”, da CF/88), em relação ao ISSQN possibilitou-se, tão somente, o benefício fiscal da isenção, que está estabelecido no art. 2º, I, da LC 116/2003 e, sobretudo, pode ser alterada por meio de lei complementar.

Cumpra observar, ainda, em relação à exportação de serviço, que a jurisprudência pacificada no âmbito do STJ é a da necessidade de que o serviço seja, de fato, realizado fora do País. Ou seja, não basta que o contratante seja estrangeiro, mas, isto sim, que o serviço se dê fora do território brasileiro (REsp 831.124-RJ). Um exemplo é o reparo e revisão de motores de aeronaves em solo nacional contratado por empresa aérea estrangeira.

Contudo, em recente decisão proferida pelo STJ nos autos do Agravo em Recurso Especial nº 587.403-RS, esse posicionamento restou flexibilizado, notadamente para reconhecer a não incidência do ISSQN quando, ainda que o serviço seja prestado em território nacional, a execução se dê no estrangeiro, como é o caso de um projeto de engenharia:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. EXPORTAÇÃO DE PROJETOS DE ENGENHARIA. NÃO INCIDÊNCIA. 1. Agravo de instrumento julgado conjuntamente com o recurso especial, conforme autorização do art. 1.042, § 5º, do CPC/2015. 2. A só confecção do projeto de engenharia, à luz dos arts. 109, 113, 114, 116, I, do CTN, é fato gerador do ISSQN, e sua posterior remessa ao contratante estrangeiro não induz, por si só, à conclusão de que se está exportando serviço. 3. À luz do parágrafo único do art. 2º da LC n. 116/2003, a remessa de projetos de engenharia ao exterior poderá configurar exportação quando se puder extrair do seu teor, bem como dos termos do ato negocial, puder-se extrair a intenção de sua execução no território estrangeiro. 4. Hipótese em que se deve manter o acórdão a quo, porquanto o Tribunal consignou que as provas dos autos revelaram a finalidade de execução do projeto em obras que só poderiam ser executadas na França (“elaboração das Plantas de execução do muro cilíndrico de proteção do reservatório de gás liquefeito de petróleo naval TK1, a ser construído na cidade de Gonfreville – LOrcert, França e ao dimensionamento dos blocos de estacas do edifício principal do centro cultural, Centre Pompidou a ser construído na cidade de Metz, França e a modelagem em elementos finitos da fachada principal de dito centro”). 5. Agravo conhecido para negar provimento ao recurso especial. Agravo em Recurso Especial nº 587.403-RS. Min. Gurgel de Faria. 18 de outubro de 2016 (Data do julgamento).

De se registrar, ademais, o disposto no art. 151, III, da CF/88, que veda a União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Todavia, conforme já esclarecido no item 5.1.5.7 do presente trabalho, o Supremo Tribunal Federal entende que essa regra de isenção heterônoma não é aplicada ao Estado Federal brasileiro quando da celebração de tratados internacionais que versem acerca de cláusulas de exoneração tributária em matéria de tributos locais (RE 229.096; RE 543.943).

Quanto à base de cálculo, em relação às empresas aplica-se o estabelecido no art. 7º da LC 116/2003, que determina ser o preço do serviço. Entretanto, é comum as legislações municipais estabelecerem regras para exclusão de determinadas hipóteses da base de cálculo. Além disso, no caso de prestação de serviços na forma de trabalho pessoal e ou por sociedades profissionais, prevalece o disposto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 406/68¹⁴¹.

Em relação às alíquotas, compete a cada Município e ao Distrito Federal definirem o percentual aplicável aos serviços prestados por seus contribuintes. Entretanto, o legislador determinou, no art. 156, § 3º, I, da CF/88, competir à lei complementar fixar as alíquotas máximas e mínimas do ISSQN.

Nesse contexto, a LC 116/2003 estabeleceu em seu art. 8º, II, a alíquota máxima de 5%, enquanto o art. 8º-A, acrescentado pela LC 157/2016, determina a alíquota mínima de 2%. Com efeito, tanto os Municípios quanto o Distrito Federal deverão observar essa sistemática.

Além disso, cumpre registrar, ainda, as advertências previstas nos §§ 1º e 2º do art. 8º-A, no sentido de que o imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar.

Em relação aos serviços rurais, convém enfatizar, desde já, que não existe previsão expressa de um capítulo e ou gênero específico na Lista anexa à LC nº 116/2003. Não obstante a ausência dessa especificidade é possível identificar, em seu bojo, itens contextualizados à área rural, como é o caso do 7.16, alterado pela LC 157/2016, que indica os serviços de florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte e o descascamento de árvores, silvicultura, exploração

¹⁴¹ Art 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

florestal e dos serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas, para quaisquer fins e por quaisquer meios.

Também, no mesmo sentido, o item 7.18, que indica os serviços de limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres, enquanto o item 17.05 estabelece o fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.

Nessa mesma linha, o item 7.12 dispõe a respeito dos serviços de controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, enquanto o 11.04 trata do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.

É o caso, ainda, do item 7.01, que trata dos serviços de engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.

Nesse mesmo diapasão, Haret (2016a, p. 180) acrescenta que:

São “serviços rurais passíveis de tributação pelo ISS: arrendamento mercantil; Armazéns gerais – emissão de warrant; Alojamento de animais domésticos; Administração de consórcio para aquisição de bens e direitos; de obras; Agenciamento de cargas, exceto para o transporte marítimo; Beneficiamento de arroz, café, carvão, gesso, etc.; Coleta de resíduos não-perigosos e perigosos; Beneficiamento de minérios de cobre, chumbo, zinco e outros minerais metálicos não ferrosos não especificados anteriormente; Atividades paisagísticas; Cargas e descargas; Bancos de cooperativos; Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários; Atividades de apoio à pesca em água doce, à produção florestal, à extração de minérios, etc.; Atividades de estudos geológicos; etc.

No mais, com fundamento na tese da taxatividade da lista (RE 361.829; RE 433.352; REsp nº 1.111.234/PR (543-C); AgInt-AREsp nº 883.708; Súmula nº 424/STJ), existe discussão na doutrina e na jurisprudência¹⁴² acerca da incidência ou não

¹⁴² EXECUÇÃO FISCAL ISSQN Recebimento do apelo em seu duplo efeito, bem como considerado interposto o recurso ex officio - Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 56/87 Natureza da lista da Lei Complementar: exemplificativa A competência tributária dos municípios para instituir o ISSQN tem sua origem na Constituição Federal Tratando-se de serviços, a autonomia dos Municípios para exercer a competência tributária só está sujeita às limitações constitucionais ao poder de tributar Não se observa, no caso dos autos, previsão legal para a cobrança do ora combatido imposto sobre os serviços prestados pela embargante - Prestação de serviços de corte, carregamento e transporte de cana, destoca e terraplenagem, e outros serviços correlatos que se fizerem necessários dentro do setor agrícola em geral - Atividades do setor agrícola, ou serviços similares, que não se encontram na lista, mesmo em face da tese no momento esposada, qual seja, a de que a lista de serviços é exemplificativa, e não taxativa - Exequente que não consegue comprovar devidamente o quanto alega Negado provimento aos recursos, voluntário e oficial, nos termos do acórdão. Apelação nº 597.714-5/7-00. Des. Yoshiaki Ichihara. TJ/SP.

DECLARATÓRIA. ISS. Serviços de plantio, capina e corte de cana-de-açúcar relacionados com a agricultura. Inexigibilidade da exação. Serviços não contemplados na lista de serviços da Lei Complementar 116/2003 nem como congêneres, vedada a analogia. Enquadramento pela lei local com base no item 17.05 da LC 116/2003 que

do ISSQN com base no item 7.11 (Decoração e jardinagem) em relação a colheita, corte e carregamento de produtos rurais, como é o caso do transbordo de cana de açúcar, bem como, na suposta terceirização de mão-de-obra (item 17.05) nessas atividades.

Todavia, com a recente alteração do item 7.16, promovida pela LC 157/2016, que manteve na Lista o florestamento, reflorestamento, semeadura e adubação, bem como incluiu a reparação de solo, o plantio, a silagem, a colheita, o corte e o descascamento de árvores, a silvicultura, a exploração florestal e dos serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas, para quaisquer fins e por quaisquer meios, entendemos que a questão, neste ponto, e a partir da efetiva vigência da lei, está superada.

Não obstante, salvo melhor juízo, essa alteração só confirma a não incidência em período anterior à sua incidência.

4.5. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL RURAL

Com previsão constitucional no art. 149 da Constituição Federal de 1988 e no artigo 10, § 2º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, assim como nos artigos 578 a 597 da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT e instituída pelo Decreto-lei nº 1.166, de 15 de abril de 1971, com a redação dada pelo artigo 5º da Lei 9.701/88, a contribuição social sindical rural é exigida obrigatoriamente de todos os produtores rurais, pessoa física ou jurídica, que possuem imóvel rural, com ou sem empregados e ou empreendem, a qualquer título, atividade econômica rural em área superior a dois módulos rurais (CNA, 2017).

Portanto, atualmente, a contribuição social sindical rural não se confunde com contribuição associativa que, por sua vez, não é obrigatória, mas, isso sim, espontânea dos associados aos sindicatos rurais.

Em regra, a Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil – CNA é a destinatária dessa contribuição, assim como tem legitimidade para realizar a cobrança, nos termos da Súmula nº 396 do Superior Tribunal de Justiça. Entretanto, o resultado da arrecadação deve ser partilhado entre as entidades de empregadores e de trabalhadores, de modo que é devido ao sindicato correspondente (60%), federação (15%), confederação (5%) e a conta especial emprego e salário (10%, no caso dos trabalhadores e 20%, no caso dos empregadores), a teor do art. 589¹⁴³ da CLT. Portanto, todos esses entes têm legitimidade para realizar a cobrança.

O cálculo do valor da contribuição sindical está definido no § 1º do artigo 4º do Decreto-lei nº 1.166/71, e existe diferença na base de cálculo para a pessoa física e jurídica.

¹⁴³ Art. 589. Da importância da arrecadação da contribuição sindical serão feitos os seguintes créditos pela Caixa Econômica Federal, na forma das instruções que forem expedidas pelo Ministro do Trabalho:

§ 1º O sindicato de trabalhadores indicará ao Ministério do Trabalho e Emprego a central sindical a que estiver filiado como beneficiária da respectiva contribuição sindical, para fins de destinação dos créditos previstos neste artigo.

§ 2º A central sindical a que se refere a alínea *b* do inciso II do caput deste artigo deverá atender aos requisitos de representatividade previstos na legislação específica sobre a matéria

I - para os empregadores:

- a) 5% (cinco por cento) para a confederação correspondente;
- b) 15% (quinze por cento) para a federação;
- c) 60% (sessenta por cento) para o sindicato respectivo; e
- d) 20% (vinte por cento) para a 'Conta Especial Emprego e Salário';

II - para os trabalhadores:

- a) 5% (cinco por cento) para a confederação correspondente;
- b) 10% (dez por cento) para a central sindical;
- c) 15% (quinze por cento) para a federação;
- d) 60% (sessenta por cento) para o sindicato respectivo; e
- e) 10% (dez por cento) para a 'Conta Especial Emprego e Salário';

Ou seja, para a pessoa física a base de cálculo é calculada com base no Valor da Terra Nua Tributável (VTNt) da(s) propriedade(s), conforme informações apresentadas para o lançamento do ITR. Já para a pessoa jurídica, o cálculo é realizado com base nas parcelas do capital social, atribuída ao imóvel.

Conforme a Tabela 10, a partir de 1º de janeiro de 2017, o valor da contribuição sindical rural é de R\$ 34,99 a R\$ 16.472,40, variando entre 0,8% e 0,02% sobre o valor da terra (CNA, 2017).

Tabela 10. Cálculo da Contribuição Sindical Rural – ano 2017.

LINHA	Classe de Capital Social ou Valor da Terra Nua Tributável (VTNt) (em R\$)	Alíquota	Parcela a Adicionar (em R\$)
1	Até 4.373,75	Contr. Mínima R\$ 34,99
2	de 4.373,76 a 8.749,50	0,8%
3	de 8.749,51 a 87.495,00	0,2%	52,50
4	de 87.495,01 a 8.749.500,00	0,1%	140,00
5	de 8.749.500,01 a 46.664.000,00	0,02%	7.139,60
6	Acima de 46.664.000,00	Contr. Máxima	16.472,40

Fonte: CNA (2017)

Não obstante, com a recente reforma trabalhista promovida pelo governo Michel Temer, implementada nos termos da Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017, a partir de 11 de novembro de 2017, data em que a lei efetivamente entra em vigor, não haverá mais se falar na obrigatoriedade do pagamento da contribuição sindical rural. Com isso, as instituições sindicais dependerão de autorização prévia e expressa¹⁴⁴ dos associados para realizar o desconto e ou exigir o pagamento (BRASIL, 2017e).

4.5.1. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Durante muito tempo os produtores rurais questionaram no Poder Judiciário a cobrança da contribuição sindical rural. E o principal argumento era de que a referida

¹⁴⁴ Art. 578. As contribuições devidas aos sindicatos pelos participantes das categorias econômicas ou profissionais ou das profissões liberais representadas pelas referidas entidades serão, sob a denominação de contribuição sindical, pagas, recolhidas e aplicadas na forma estabelecida neste Capítulo, desde que prévia e expressamente autorizadas. (NR)

Art. 579. O desconto da contribuição sindical está condicionado à autorização prévia e expressa dos que participarem de uma determinada categoria econômica ou profissional, ou de uma profissão liberal, em favor do sindicato representativo da mesma categoria ou profissão ou, inexistindo este, na conformidade do disposto no art. 591 desta Consolidação. (NR)

Art. 582. Os empregadores são obrigados a descontar da folha de pagamento de seus empregados relativa ao mês de março de cada ano a contribuição sindical dos empregados que autorizaram prévia e expressamente o seu recolhimento aos respectivos sindicatos.

exigência incorria em bitributação, já que a base de cálculo é a mesma do ITR, ou seja, a área e o valor do imóvel rural.

Não obstante, em recente decisão (02/06/2017) proferida nos autos do Recurso Extraordinário nº 883.542, com repercussão geral reconhecida, e de relatoria do ministro Gilmar Mendes, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, acolhendo os argumentos da Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA), reputou constitucional a contribuição sindical rural, instituída pelo Decreto-lei nº 1.166/71, e com isso reformou decisão contrária exarada pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que afastou a cobrança. Para a Suprema Corte, a exigência tributária foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, assim como, não há se falar em bitributação, mesmo que a base de cálculo da contribuição seja a mesma do ITR, ou seja, a área e o valor do imóvel rural (RE 228.312).

De fato, a decisão acima apenas reafirmou a jurisprudência do STF, que sempre foi desfavorável aos produtores rurais: RE 633.699, Rel. Ministro Luiz Fux, Dje 29.09.2011; RE 939.151; AI 498.686-AgR, Rel. Ministro Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 29/04/05; RE 556.162-AgR-ED, Rel. Ministro Cezar Peluso, Segunda Turma, DJe 30/04/09.

Nesses termos, a decisão, agora com repercussão geral, coloca um ponto final no assunto, razão pela qual os produtores rurais, pessoa física ou jurídica, serão obrigados a realizarem o pagamento da referida contribuição. Entretanto, conforme alertado acima, a Lei nº 13.467/2017, que terá vigência a partir de 11 de novembro de 2017, colocou fim à obrigatoriedade da exigência, de modo que, não havendo alteração nesse cenário, a contribuição sindical rural será facultativa.

4.6. COOPERATIVA AGROPECUÁRIA: ANÁLISE DE SUA TRIBUTAÇÃO

O cooperativismo, que teve origem histórica na organização dos trabalhadores na Inglaterra, no período da Revolução Industrial, atualmente faz parte de debates e estudos acadêmicos e empresariais visando fomentar o desenvolvimento econômico e social dos países. Nessa ordem, constata-se, na prática, que a cooperação entre pessoas e empresas têm se destacado como um importante e eficaz meio de torná-las mais competitiva (CARDOSO; CARNEIRO; RODRIGUES, 2014).

No Brasil, o cooperativismo está regulamentado especialmente na Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971 (BRASIL, 1971), que fora recepcionada pela Constituição Federal de 1988, e cujo art. 4º estabelece que as cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características:

- I - adesão voluntária, com número ilimitado de associados, salvo impossibilidade técnica de prestação de serviços;
- II - variabilidade do capital social representado por quotas-partes;
- III - limitação do número de quotas-partes do capital para cada associado, facultado, porém, o estabelecimento de critérios de proporcionalidade, se assim for mais adequado para o cumprimento dos objetivos sociais;
- IV - inaccessibilidade das quotas-partes do capital a terceiros, estranhos à sociedade;
- V - singularidade de voto, podendo as cooperativas centrais, federações e confederações de cooperativas, com exceção das que exerçam atividade de crédito, optar pelo critério da proporcionalidade;
- VI - quorum para o funcionamento e deliberação da Assembleia Geral baseado no número de associados e não no capital;
- VII - retorno das sobras líquidas do exercício, proporcionalmente às operações realizadas pelo associado, salvo deliberação em contrário da Assembleia Geral;
- VIII - indivisibilidade dos fundos de Reserva e de Assistência Técnica Educacional e Social;
- IX - neutralidade política e indiscriminação religiosa, racial e social;
- X - prestação de assistência aos associados, e, quando previsto nos estatutos, aos empregados da cooperativa;
- XI - área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.

Por sua vez, denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais (art. 79, da Lei nº 5.764/71). Além disso, o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria (art. 79, parágrafo único, da Lei nº 5.764/71).

Não obstante, não são atos cooperativos, segundo os arts. 85, 86 e 88 da Lei nº 5.764/71:

- 1) a comercialização ou industrialização, pelas cooperativas agropecuárias ou de pesca, de produtos adquiridos de não associados, agricultores, pecuaristas ou pescadores, para completar lotes destinados ao cumprimento de contratos ou para suprir capacidade ociosa de suas instalações industriais;
 - 2) de fornecimento de bens ou serviços a não associados, para atender aos objetivos sociais;
 - 3) de participação em sociedades não cooperativas, públicas ou privadas, para atendimento de objetivos acessórios ou complementares;
 - 4) as aplicações financeiras;
 - 5) a contratação de bens e serviços de terceiros não associados.
- (BRASIL, 2016, p. 401)

Ademais, a Constituição Federal estabelece em seu art. 174, § 2º, que a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo, assim como, que a lei complementar instituirá normas gerais sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (art. 146, III, “c”, CF/88)

Contudo, conforme entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RE 599.362/RJ, de relatoria do ministro Dias Toffoli, a referida norma constitucional sobre o adequado tratamento tributário “é dirigida, objetivamente, ao ato cooperativo, e não, subjetivamente, à cooperativa”, de modo que “não confere imunidade tributária, não outorga, por si só, direito subjetivo a isenções tributárias relativamente aos atos cooperativos, nem estabelece hipótese de não incidência de tributos, mas sim pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo, dispondo que lei complementar estabelecerá a forma adequada para tanto”¹⁴⁵.

Portanto, não há se falar em imunidade e ou isenção automáticas aos atos cooperativos. Segundo o ministro Dias Toffoli, até “que sobrevenha a lei complementar que definirá esse adequado tratamento, a legislação ordinária relativa a cada espécie tributária deve, com relação a ele, garantir a neutralidade e a transparência, evitando tratamento gravoso ou prejudicial ao ato cooperativo e respeitando, ademais, as peculiaridades das cooperativas com relação às demais sociedades de pessoas e de capitais” (RE 599.362/RJ).

Verifica-se, ainda, embasamento legal à cooperativa nos arts. 5º, XVIII, 174, §§ 3º e 4º e 192, *caput* e § 7º, todos da CF/88, bem como, no Código Civil (982 e 1.093 a 1.096), na Lei Complementar nº 130/2009, no Decreto nº 3.000/99 (RIR) e na Lei nº 12.690/12, que dispõe sobre a organização e o funcionamento das Cooperativas de Trabalho e instituiu o Programa Nacional de Fomento às Cooperativas de Trabalho – PRONACOOP.

Não obstante as diretrizes enunciadas pelo constituinte nos arts. 146, III, “c”, e 174, § 2º, ambos da CF/88, é fato que, ao menos do ponto de fiscal, não existem muitas

¹⁴⁵ STF: EMB. DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 599.362 RIO DE JANEIRO. 18/08/2016.

discrepâncias na carga tributária que incide sobre produtos vendidos por uma cooperativa (atos cooperativos atípicos) ou por uma empresa comercial, de modo que a substancial diferença reside especialmente na hipótese de que o trabalho do cooperado, em um contexto de uma cooperativa, não fomenta qualquer relação empregatícia, bem como os produtos dos cooperados entregues à cooperativa também não geram a incidência tributária (CARDOSO; CARNEIRO; RODRIGUES, 2014).

Essa última hipótese, aliás, caracteriza ato cooperativo típico¹⁴⁶, a teor do art. 79 da Lei nº 5.764/71, não implicando, efetivamente, em operação mercantil, razão pela qual não gera faturamento, não produz lucro para a sociedade cooperativa, e, ressalvado o disposto nos artigos 86 e 87 da Lei nº 5.764/71, não sofre incidência tributária do imposto de renda¹⁴⁷ (STJ: EDcl no AgRg no REsp nº 1.057.481 – CE).

Quanto ao PIS/Pasep e a COFINS, importante destacar que o Superior Tribunal de Justiça proferiu acórdão nos autos dos REsp's nsº 1.164.716-MG e 1.141.667-RS, o primeiro inclusive submetido ao regime do art. 543-C do CPC (73) e da Resolução STJ 8/2008, no qual restou fixada a tese de não incidência da contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NOS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. APLICAÇÃO DO RITO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/2008 DO STJ. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.

1. Os RREE 599.362 e 598.085 trataram da hipótese de incidência do PIS/COFINS sobre os atos (negócios jurídicos) praticados com terceiros tomadores de serviço; portanto, não guardam relação estrita com a matéria discutida nestes autos, que trata dos atos típicos realizados pelas cooperativas. Da mesma forma, os RREE 672.215 e 597.315, com repercussão geral, mas sem mérito julgado, tratam de hipótese diversa da destes autos.

2. O art. 79 da Lei 5.764/71 preceitua que os atos cooperativos são os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. E, ainda, em seu parágrafo único, alerta que o ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.

3. No caso dos autos, colhe-se da decisão em análise que se trata de ato cooperativo típico, promovido por cooperativa que realiza operações entre seus próprios associados (fls. 126), de forma a autorizar a não incidência das contribuições destinadas ao PIS e a COFINS.

¹⁴⁶ Para deixar clara a diferença de um ato típico e um atípico podemos exemplificar assim: uma cooperativa que busca a aquisição de 1.000 litros de leite, entre seus cooperados consegue a aquisição de apenas 700 litros e os outros 300 litros adquire mediante o processo de compra e venda com um terceiro produtor não cooperado. Nesse caso, a aquisição dos 700 litros de leite de seus cooperados não será tributada, por se tratar de *ato cooperativo típico*. Já os outros 300 litros de leite que adquiriu de terceiro não cooperado, mediante o processo de compra e venda, este ato sim, será ato de cooperativa, mas atípico. Assim como seria tributado se a cooperativa realizasse um ato de compra e venda ou locação de imóvel, por exemplo. REsp nº 1.164.716 - MG (2009/0210718-5). Min. Napoleão Nunes Maia Filho. 27 de abril de 2016.

¹⁴⁷ art. 182 do Decreto nº 3.000/99

4. O parecer do douto Ministério Público Federal é pelo desprovemento do Recurso Especial. 5. Recurso Especial desprovido. 6. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 8/2008 do STJ, fixando-se a tese: não incide a contribuição destinada ao PIS/COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas. RECURSO ESPECIAL Nº 1.164.716 - MG (2009/0210718-5). MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. Brasília/DF, 27 de abril de 2016 (Data do Julgamento).

DIREITO TRIBUTÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS TÍPICOS. RECURSO REPETITIVO (ART. 543-C DO CPC/1973 E RES. STJ N. 8/2008). TEMA 363. Não incide a Contribuição destinada ao PIS e a COFINS sobre os atos cooperativos típicos realizados pelas cooperativas. O art. 79 da Lei n. 5.764/1971 preceitua que os atos cooperativos são "os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais". E ainda, em seu parágrafo único, alerta que "O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria". Anotado isso, entende-se que a norma declarou a hipótese de não incidência tributária, tendo em vista a mensagem que veicula, mesmo sem empregar termos diretos ou específicos, por isso que se obtém esse resultado interpretativo a partir da análise de seu conteúdo. Nesse contexto, atos cooperativos próprios ou internos são aqueles realizados pela cooperativa com os seus associados (cooperados), ou pela cooperativa com outras cooperativas, ou pelos associados com a cooperativa, na busca dos seus objetivos institucionais. O que se deve ter em mente é que os atos cooperativos típicos não são *intuitu personae*. Não é porque a cooperativa está no polo da relação que os torna atos típicos, mas sim porque o ato que realiza está relacionado com a consecução dos seus objetivos sociais institucionais. REsp 1.141.667-RS e REsp 1.164.716-MG, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Seção, DJe 4/5/2016.

Cumprido anotar, ainda, no concernente às cooperativas de produção agropecuária, que o regime de tributos é o da não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, de modo que, nos termos dos arts. 8º, 9º, 9º-A e 15, da Lei nº 10.925/04, restou estabelecido hipóteses de dedução de base de cálculo, utilização de crédito presumido e de suspensão da incidência.

Contudo, salvo disposição em contrário, haverá a incidência de ICMS, ISSQN¹⁴⁸, IR, CSLL, PIS/COFINS¹⁴⁹ e IPI em relação aos atos cooperativos atípicos, ou seja, quando

¹⁴⁸ PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO ESPECIAL (ISS. COOPERATIVA DE SERVIÇOS MÉDICOS.). 1. O ISS não incide sobre os atos praticados pelas cooperativas médicas consistentes no exercício de atividades em prol dos associados que prestam serviços médicos a terceiros (atos cooperados). Por outro lado, os atos não cooperados, vale dizer, aqueles decorrentes de relação jurídica comercial advinda da venda de planos de saúde a terceiros, sujeitam-se à incidência do ISS. Exegese do artigo 79, da Lei 5.764 /71 c/c os artigos 86 e 87, do mesmo diploma legal (Precedentes desta Corte: REsp 727091/RJ, Segunda Turma, publicado no DJ de 17.10.2005; REsp 487854/SP, Segunda Turma, publicado no DJ de 23.08.2004; e REsp 254549/CE, Primeira Turma, publicado no DJ de 18.09.2000). 2. *In casu*, consoante se infere do voto-condutor do acórdão recorrido, a cooperativa médica em tela não realiza atos comerciais tendentes à comercialização de planos de saúde a terceiros, o que implica na intributabilidade dos valores percebidos de pacientes a título de honorários médicos a serem repassados a seus associados. 3. Ademais, quaisquer questões que levem à nova incursão pelos elementos probatórios da causa são inapreciáveis em sede de recurso especial, *ex vi* da Súmula 7/STJ. 4. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL, restabelecendo-se os ônus sucumbenciais arbitrados na instância ordinária. STJ - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL EDcl no REsp 615555 MG 2003/0231509-8 (STJ). Data de publicação: 23/08/2007.

¹⁴⁹ RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. ARTIGO 146, III, C, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ADEQUADO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO. INEXISTÊNCIA DE IMUNIDADE OU DE NÃO

ocorrer, por exemplo, industrialização, venda de produto ou de mercadoria, assim como prestação de serviço, pela cooperativa, ao consumidor final ou ao tomador de serviço.

Da mesma maneira, nos termos da Súmula nº 262 do Superior Tribunal de Justiça, os resultados das aplicações financeiras, em qualquer de suas modalidades, efetuadas por cooperativas, não está abrangido pela não incidência de que gozam tais sociedades, ficando sujeitas à retenção, bem como, à regra geral que rege o imposto de renda das pessoas jurídicas.

Entretanto, nesse caso, a Receita Federal do Brasil tem exigido das cooperativas agropecuárias o pagamento de IR e CSLL sobre o total das receitas de aplicações financeiras, sem reconhecer o direito de abatimento das despesas financeiras dos empréstimos e dos financiamentos.

Não obstante, há entendimento no próprio Superior Tribunal de Justiça no sentido de que a regra estabelecida na Súmula nº 262 não se aplica às cooperativas de crédito, tendo em vista que tais operações são, de fato, atos típicos dessa modalidade cooperativa (AgRg no REsp nº 717.126 c/c ARE 639684/SC [STF]); REsp 591.298/MG; EDcl nos EDcl no REsp 718.001/MG).

Quanto à CSLL, nos termos dos arts. 39 e 48 da Lei nº 10.865/04, as sociedades cooperativas que obedecerem ao disposto na legislação específica, relativamente aos atos

INCIDÊNCIA COM RELAÇÃO AO ATO COOPERATIVO. LEI Nº 5.764/71. RECEPÇÃO COMO LEI ORDINÁRIA. PIS/PASEP. INCIDÊNCIA. MP Nº 2.158-35/2001. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA. INEXISTÊNCIA.

4. A Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá.

5. Na hipótese dos autos, a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos - não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados.

6. Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável.

7. Não se pode inferir, no que tange ao financiamento da seguridade social, que tinha o constituinte a intenção de conferir às cooperativas de trabalho tratamento tributário privilegiado, uma vez que está expressamente consignado na Constituição que a seguridade social “será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei” (art. 195, caput, da CF/88).

8. Inexiste ofensa ao postulado da isonomia na sistemática de créditos conferida pelo art. 15 da Medida Provisória 2.158-35/2001. Eventual insuficiência de normas concedendo exclusões e deduções de receitas da base de cálculo da contribuição ao PIS não pode ser tida como violadora do mínimo garantido pelo texto constitucional.

9. É possível, senão necessário, estabelecerem-se diferenciações entre as cooperativas, de acordo com as características de cada segmento do cooperativismo e com a maior ou a menor necessidade de fomento dessa ou daquela atividade econômica. O que não se admite são as diferenciações arbitrárias, o que não ocorreu no caso concreto.

10. Recurso extraordinário ao qual o Supremo Tribunal Federal dá provimento para declarar a incidência da contribuição ao PIS/PASEP sobre os atos (negócios jurídicos) praticados pela impetrante com terceiros tomadores de serviço, objeto da impetração. (STF: 599.362/RJ)

cooperativos, ficaram isentas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Contudo, essa isenção não se aplica às cooperativas de consumo, a teor do art. 69 da Lei nº 9.532/97.

Também, no mesmo sentido, as sobras decorrentes dos atos cooperativos não são tributáveis pelo imposto de renda, nos termos do art. 3º, da Lei 5.764/71.

Na mesma linha, somente haverá a incidência do ISSQN quando houver a prestação de serviços a terceiros, do modo que não há tributação por essa espécie tributária com a prestação de serviço aos cooperados, a teor do art. 79, da Lei 5.764/71.

Portanto, como se vê, em relação aos atos cooperativos típicos existe vantagem fiscal, enquanto nos atípicos a “principal vantagem é a organização do trabalho” (CARDOSO; CARNEIRO; RODRIGUES, 2014, p. 25).

Além disso, no concernente às operações de exportações de mercadorias, há imunidade e isenções em relação às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (art. 149, § 2º, II, da CF/88), ao ICMS (art. 155, § 2º, X, “a”, da CF/88; art. 3º, II, da LC 87/96), ao IPI (art. 153, § 3º, III, da CF/88; art. 18, II, do RIPI; art. 39 da Lei nº 9.532/97), ao PIS (art. 5º, I, da Lei nº 10.637/02; art. 14, § 1º, da MP 2.158-35/01; art. 45, II, do Decreto nº 4.524/02), à COFINS (art. 7º, da LC 70/91; art. 6º, I, da Lei nº 10.833/03; art. 45, II, do Decreto nº 4.524/02) e ao ISSQN (art. 156, § 3º, II, da CF/88; art. 2º, I, da LC 116/03).

Na mesma direção, restou pacificado o entendimento no Superior Tribunal de Justiça de que as vendas de produtos para empresas situadas na Zona Franca de Manaus equivalem à exportação de produto brasileiro:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DO PIS E DA COFINS SOBRE OPERAÇÕES ORIGINADAS DE VENDAS DE PRODUTOS PARA EMPRESAS SITUADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS (ART. 4º. DO DL 288/67). PRECEDENTES DESTA CORTE SUPERIOR. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO. 1. A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que a venda de mercadorias para empresas situadas na Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, segundo exegese do Decreto-Lei 288/67, não incidindo a contribuição social do PIS nem a COFINS sobre tais receitas. 2. Agravo Regimental da Fazenda Nacional desprovido. AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.420.880 - PE (2011/0125824-8). REL.: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO. PIS E COFINS. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS.

1. O art. 4º do DL 288/67 e o art. 40 do ADCT “preserva a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio, estendendo às exportações destinadas a estabelecimentos situados naquela região os benefícios fiscais presentes nas exportações ao estrangeiro”. Conseqüentemente, para efeitos fiscais, a exportação de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus equivale a uma exportação de produto brasileiro para o estrangeiro. Sob esse enfoque, é assente nas Turmas de Direito Público que: “O conteúdo do art. 4º do Dec.lei 288/67, foi o de atribuir às operações da Zona Franca de Manaus, quanto a todos os tributos que direta ou indiretamente atingem exportações

de mercadorias nacionais para essa região, regime igual ao que se aplica nos casos de exportações brasileiras para o exterior."

2. O art. 5º da Lei 7.714/88, com a redação dada pela Lei 9.004/95, bem como o art. 7º da Lei Complementar 70/91 autorizam a exclusão, da base de cálculo do PIS e da COFINS respectivamente, dos valores referentes às receitas oriundas de exportação de produtos nacionais para o estrangeiro.

3. Havendo equiparação dos produtos destinados à Zona Franca de Manaus com aqueles exportados para o exterior, infere-se que a isenção relativa à COFINS e ao PIS é extensiva à mercadoria destinada à Zona Franca. Precedentes do STJ (RESP 223.405-MT, DJ de 01.09.2003, Relator Min. Humberto Gomes de Barros; RESP 144.785-PR, DJ de 16.12.2002, Relator Min. Paulo Medina). Recurso Especial desprovido. REsp nº 652.784-PR. Rel.: Min. LUIZ FUX. DJ: 25/04/2005.

Por sua vez, o Supremo Tribunal Federal legitimou esse entendimento:

Agravo regimental no recurso extraordinário. PIS e COFINS. Produtos destinados à Zona Franca de Manaus. DL n.º 288/67. Natureza infraconstitucional da controvérsia. Ofensa reflexa. Discussão sob o enfoque do art. 40, parágrafo único, do ADCT. Entendimento do STF na ADI 2.348-MC. MP nº 2.037-24/00. Suspensão da eficácia.

1. As discussões relativas à isenção concedida na venda de produtos destinados à Zona Franca de Manaus, à luz do Decreto-lei nº 288/97, ensejam reinterpretação de normas infraconstitucionais, sendo que a suposta afronta à Constituição, se ocorresse, seria indireta. Precedentes. 2. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 2.348-MC, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJ de 7/11/03, apreciando a questão, afastou a eficácia de dispositivos da MP nº 2.037-24/2000, à luz do art. 40 do ADCT, no intuito de preservar a imunidade tributária constitucionalmente deferida à Zona Franca de Manaus. Precedentes. 3. Agravo regimental não provido" (RE nº 568.417/RS-AgR, Primeira Turma, de minha relatoria, DJe de 15/3/12).

Confirmam-se, ainda, os seguintes precedentes confirmando a competência do STJ para decidir a matéria: ADI nº 2.348-MC/DF; RE nº 456.336/SC-AgR; RE nº 539.590/PR-AgR e RE nº 501.885/SC-AgR.

Ademais, o STF, em sede de repercussão geral (art. 543-B, § 3º, do CPC/73), definiu no julgamento do RE 627.815 ser inconstitucional a incidência de PIS/COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva auferida nas operações de exportação.

Contudo, como já restou destacado no item das contribuições previdenciárias (6.3.1), há, por parte da Receita Federal do Brasil, bem como, de grande parte do Poder Judiciário, entendimento no sentido de que as receitas decorrentes de exportações indiretas (exportações realizadas por intermédio de terceiros) não estão amparadas pela imunidade enunciada no art. 149, § 2º, II, da CF/88, razão pela qual deve incidir contribuições previdenciárias, notadamente a destinada ao SENAR.

Esse entendimento, por outro lado, não prevalece no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, inclusive em relação às exportações por meio de cooperativas:

ENTREGA DE PRODUTO RURAL À COOPERATIVA. ATO COOPERATIVO NÃO ENVOLVE COMERCIALIZAÇÃO.

Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as Cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Somente haverá comercialização por ocasião do faturamento das vendas no mercado pela cooperativa. PRODUTO RURAL. EXPORTAÇÃO POR MEIO DE COOPERATIVA. IMUNIDADE EM RELAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. Se a empresa entrega sua produção rural à cooperativa que providencia a exportação incide a norma imunizante do inciso I, §2º do art. 149 da CF. Recurso Voluntário Provido. CARF – Processo nº 15956.000002/2009-23 – Relatora: Carolina Wanderley Landim - Recurso Voluntário - Acórdão nº 2401-003.153 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 14 de agosto de 2013 - Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias.

Foi possível identificar, ainda, nesse mesmo sentido, o seguinte precedente do Tribunal Regional Federal da Terceira Região:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. LEGITIMIDADE ATIVA. COOPERATIVAS. ART. 5º, XXI, DA CF. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL DOS COOPERADOS. IMUNIDADE. ART. 149, § 2º, DA CF. INEXIGIBILIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ADMISSIBILIDADE.

I - A empresa ou cooperativa adquirente da produção agrícola, não arca com o ônus financeiro da contribuição sobre a comercialização da produção do produtor rural, mas efetua a retenção dos valores devidos e procede ao recolhimento.

A contribuição ora discutida é a do produtor rural, com esteio no art. 25, da Lei 8212/91 e do art. 25, da Lei 8870/94.

II - Quando o produtor rural for pessoa física, seja empregador rural, seja em regime de economia familiar, e comercializar sua produção com o exterior, no varejo ou com outro produtor rural, este deverá recolher a contribuição, nos termos do art. 30, inciso X, da Lei 8212/91.

O produtor rural, pessoa física, não possui, em regra, estrutura apta a realizar a exportação da produção e a organização das empresas adquirentes viabiliza esta operação, razão pela qual a lei transferiu às empresas adquirentes da produção o ônus de recolher o tributo.

III - As empresas adquirentes para proceder ao recolhimento, em destaque, efetuam o desconto do valor da contribuição que paga pelos produtos rurais adquiridos, a teor do art. 184, § 7º, da Instrução Normativa RFB nº 971/09, que revogou a Instrução Normativa SRP nº 03/05.

Este regramento é consequência do disposto no art. 30, inciso, IV, da Lei 8212/91.

IV - As cooperativas são formadas por sociedades de pessoas, com natureza e forma próprias, de âmbito civil, não se sujeitam à falência visam à prestação de serviços aos associados, com fulcro no art. 4º, da Lei 5764/71. Estas se distinguem de outras sociedades pela ausência de fins lucrativos. Os valores líquidos apurados retornam aos associados em razão de sua participação nas atividades cooperadas e não pelo capital social envolvido. Além disso, o *quórum* de deliberação corresponde ao número de associados, não se encontrando representado pelo capital.

O reconhecimento da inexigibilidade de contribuição resultaria em obtenção de receita que seria destinada aos associados, portanto, retornaria aos que efetivamente sofreram a imposição contributiva. Ao contrário da empresa que retém a contribuição do produtor rural e a inexigibilidade da exação resultaria em devolução de montante que só à empresa aproveitaria.

V - A cooperativa pode ser reconhecida como entidade associativa, com esteio no art. 5º XXI, da CF.

VI - Há legitimidade da Cooperativa, ora recorrente, portanto, para figurar no polo ativo de demanda em que se pleiteia o reconhecimento da imunidade tributária sobre receitas provenientes de exportações indiretas e a repetição de indébito, posto que a ata da Assembleia Geral Extraordinária assim autoriza.

VII - A imunidade em questão, prevista no art. 149, § 2º, da CF, não se refere às contribuições eventualmente devidas pela Cooperativa enquanto contribuinte, mas

quanto às contribuições por ela adimplidas como substituta tributária de seus cooperados.

VIII - Genericamente as contribuições sociais estão previstas no art. 149, da Carta Magna. Desta forma, compõem o sistema constitucional tributário e as contribuições destinadas à seguridade social também estão inseridas neste sistema, posto que o próprio art. 149 as menciona.

IX - O Supremo Tribunal Federal reconhece as contribuições à seguridade social como subespécie de contribuições sociais. Os Tribunais, por sua vez, vem acolhendo a imunidade das contribuições destinadas à previdência social quanto as receitas resultantes de exportações.

A legislação, por sua vez, tem contemplado normas isentivas com o fim de incentivar as exportações, como a Lei 10637/02, que determinou a não incidência do PIS das receitas decorrentes das operações de mercadorias para o exterior.

X - A cooperativa quando exporta a produção de seus filiados faz jus à imunidade prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Lei Maior, eis que pratica atividade em nome dos produtores rurais, efetuando a alienação para pessoa situada no exterior.

XI - Os recolhimentos efetuados se encontram nos autos e serão objeto de liquidação, ocasião em que o INSS ainda terá oportunidade de manifestar-se sobre os mesmos.

XII - Reconhecida a inexigibilidade de pagamento das contribuições sociais à previdência social incidentes sobre a receita das vendas ao exterior, por ela realizada enquanto substituta dos cooperados, bem como para condenar a restituição dos valores recolhidos a este título, observando-se o prazo prescricional de 05 anos, contados da homologação expressa ou tácita, nos termos do art. 168, inciso I c.c. art. 150, § 4º, ambos do CTN, corrigidos monetariamente, devendo-se atender ao comando do art. 89, § 6º, da Lei 8212/91 e art. 247, §§ 1º e 2º, do Decreto 3048/99 que determinam a observância dos mesmos critérios utilizados na cobrança da contribuição, incidindo desde o momento em que se torna exigível a dívida, com a aplicação da taxa SELIC, a partir de 01/01/96, a teor do disposto no art. 39, da lei 9250/95, afastada a cumulação de qualquer outro índice de correção monetária ou juros, tendo em vista a composição da SELIC por taxas de ambas as naturezas.

[...]

XV - Recurso da apelante provido, com a inversão da sucumbência. (TRF – 3 – Apelação nº 0005162-80.2006.4.03.6002 – Relatora: Des. Cecília Melo – Órgão Julgador: Segunda Turma – Data do Julgamento: 24/08/2010 – Publicação: 10/09/2010).

Por outro lado, segundo o STF não há imunidade em relação ao lucro decorrente das exportações, razão pela qual incide CSLL e o IR (RE 564.413 RE 576.962/RS, 474.132, 471.287 e 462.29).

Por fim, aplicam-se às cooperativas agropecuárias que praticam atos cooperativos atípicos todas as demais disposições estabelecidas às outras pessoas jurídicas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em razão dos poucos trabalhos que abrangem de forma ampla e sistemática o estudo a respeito da tributação no contexto rural e agroindustrial, esta dissertação, com amparo sobretudo na legislação nacional, doutrina e jurisprudência, realizou uma análise das principais normas de incidência tributária em relação aos principais atores e atividades do agronegócio brasileiro.

E, partindo da premissa de que a tributação é uma das formas mais expressivas de interferência e impacto no empreendimento, buscou-se, em primeiro lugar, delinear o funcionamento do Sistema Tributário Nacional, especialmente o processo de elaboração de norma jurídica tributária, assim como analisar quais e como incidem os principais tributos sobre o agronegócio brasileiro. Além disso, procurou-se analisar a jurisprudência administrativa e judicial, especialmente do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, no que concerne às principais questões tributárias que oneram o agronegócio brasileiro.

Portanto, buscou-se analisar o sistema metodológico de elaboração, interpretação e aplicação de norma jurídica tributária, assim como, tributo a tributo, a materialidade, contribuintes, base de cálculo, alíquotas, hipóteses de diferimento, reduções de base de cálculo, créditos, isenções, imunidades, deduções permitidas e vedadas, sistemáticas de apurações e, por fim, o entendimento doutrinário e jurisprudencial aplicável.

Não obstante à amplitude que se deu ao trabalho, é fato, entretanto, que não se esgotou o tema, assim como não foram analisadas todas as especificidades tributárias de cadeias e ou culturas, mas sim, as principais normas de incidência federal, estadual e municipal, de competência federal, de modo a determinar, e um contexto detalhado e contemporâneo, a tributação que onera o agronegócio brasileiro.

Em síntese conclusiva, é cediço que o agronegócio constitui a base econômica de muitos estados e municípios brasileiros e, atualmente, representa um dos mais importantes *businesses* da economia nacional, representando, aproximadamente, 22% do PIB nacional. E a razão disso reside sobretudo no fato de que o País tornou-se uma grande potência no desenvolvimento e na produção de tecnologias para o agronegócio, assim como, um dos maiores produtores e exportadores de café, açúcar, laranja, álcool, suco de frutas, carne bovina e de frango, soja, milho, amendoim, biodiesel, couro, frutas e embriões bovinos *in vitro*, por exemplo.

Por outro lado, enquanto o Brasil ainda sofre com a excessiva burocracia, carga tributária complexa e onerosa e, sobretudo, com a falta de infraestrutura, não é equivocado afirmar que a competitividade do agronegócio brasileiro decorre, especialmente, das condições climáticas favoráveis do País, da quantidade e qualidade de terras e de água, assim como do espírito empreendedor e inovador dos produtores rurais e agroempresários, somados ao trabalho de instituições de ensino e de pesquisa (públicas e privadas), como é o caso da Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária – Embrapa, que buscam desenvolver novas tecnologias para obtenção de melhores resultados de produção, organização e comercialização.

Além disso, restou constatado ainda que parte significativa do sucesso do agronegócio brasileiro, que tem enorme vocação para a exportação, deve-se também à implementação de políticas governamentais de desoneração fiscal, como é o caso da concessão de imunidades, isenções, alíquota zero, diferimentos, reduções de base de cálculo, créditos, depreciação, amortização, exaustão e compensação de prejuízos fiscais, sem limitação de valor e de tempo, principalmente em relação aos bens que compõem a cesta básica e de produtos e mercadorias destinados ao mercado internacional.

Nesse contexto, além das diversas hipóteses de diferimentos, reduções de base de cálculo e de créditos em relação a todos os tributos analisados, pôde-se constatar, em especial, a existência de imunidades e isenções incidentes sobre as operações que destinam mercadorias ao exterior, inclusive de produtos primários e de produtos industrializados semielaborados, assim como sobre as receitas decorrentes, como é o caso das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico¹⁵⁰. Há imunidade e isenção também em relação ao ICMS¹⁵¹, IPI¹⁵², PIS¹⁵³, COFINS¹⁵⁴ e ISSQN¹⁵⁵.

O mesmo tratamento vem sendo dispensado pelo Poder Judiciário e pelo CARF às vendas de produtos para empresas situadas na Zona Franca de Manaus, o que equivale à exportação de produto brasileiro (STF: RE nº 568.417/RS-AgR; STJ: AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.420.880/PE e REsp nº 652.784-PR).

Também, no mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal reconheceu ser inconstitucional a incidência de PIS/COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial

¹⁵⁰ art. 149, § 2º, II, da CF/88

¹⁵¹ art. 155, § 2º, X, “a”, da CF/88; art. 3º, II, da LC 87/96

¹⁵² art. 153, § 3º, III, da CF/88; art. 18, II, do RIPI; art. 39 da Lei nº 9.532/97

¹⁵³ art. 5º, I, da Lei nº 10.637/02; art. 14, § 1º, da MP 2.158-35/01; art. 45, II, do Decreto nº 4.524/02

¹⁵⁴ art. 7º, da LC 70/91; art. 6º, I, da Lei nº 10.833/03; art. 45, II, do Decreto nº 4.524/02

¹⁵⁵ arts. 156, § 3º, II, da CF/88; 2º, I, da LC 116/03

positiva auferida nas operações de exportação (RE 627.815), situação muito comum enfrentada pelos exportadores de *commodities*.

Por outro lado, constatou-se a existência de entendimento no sentido de que as receitas decorrentes de exportações indiretas (realizadas por intermédio de terceiros) não estão amparadas pela imunidade enunciada no art. 149, § 2º, II, da CF/88, razão pela qual deve incidir contribuições, notadamente, a destinada ao SENAR. Em sentido contrário, o CARF vem entendendo que tanto a exportação direta quanto a indireta estão albergadas pela imunidade consagrada pelo art. 149, § 2º, II, da CF/88.

Além disso, segundo o STF não há imunidade em relação aos resultados (lucro e lucro líquido) decorrentes de exportação, razão pela qual incide tanto o IR quanto a CSLL (RE 564.413 RE 576.962/RS, 474.132, 471.287 e 462.29).

Portanto, ainda que diante de certas restrições, todos esses incentivos, somados aos demais fatores naturais e de expertise de produção já citados neste trabalho, vêm contribuindo sobremaneira no aumento exponencial das exportações de produtos rurais e agroindustriais e, conseqüentemente, no sucesso do agronegócio brasileiro.

Pôde-se verificar, ainda, que os atores do agronegócio não estão imunes à observância de regras complexas para a escrituração fiscal e apuração de tributos, assim como da alta carga tributária que, por sua vez, contribui sobremaneira para o aumento dos custos financeiros, operacionais e na diminuição de eficiência e competitividade de empresas, produtos e serviços brasileiros.

E ainda que mitigados os efeitos no setor produtivo, o ambiente é, de fato, de imposição de diversos tributos sobre as atividades agropecuárias e agroindustriais do agronegócio brasileiro, como é o caso, em regra, de: ICMS, ISSQN, II (imposto de importação), PIS/PASEP, COFINS, ITR, IPTU, IRPJ, IRPF, IPI, INSS, SENAR, GILL-RAT, FNDE (salário educação), INCRA, SENAI, SESI, SEBRAE, AFRMM (adicional de frete para a renovação da marinha mercante), CSLL, contribuição sindical rural¹⁵⁶, taxas, tarifas, etc.

Nesse contexto, constatou-se também que a legislação tributária brasileira oferece a possibilidade de a atividade rural ser tributada na pessoa física e jurídica, enquanto as atividades da agroindústria somente no modelo jurídico, assim como de se escolher os regimes de tributação. Dentre eles, o produtor rural pessoa jurídica e a agroindústria podem optar pelo lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado e Simples Nacional que, em regra,

¹⁵⁶ de R\$ 34,99 a R\$ 16.472,40, variando entre 0,8% e 0,02% sobre o valor da terra.

apresenta maior economia tributária em face dos demais modelos, notadamente em relação aos tributos que oneram a folha de salários, circulação de mercadoria, faturamento e lucro.

Quanto ao produtor pessoa física, este poderá fazer a opção pelo resultado da atividade rural ou resultado presumido a 20%, e a apuração será realizada, exclusivamente, mediante a escrituração do livro caixa, que registrará as receitas, despesas de custeio, investimentos e outros valores que integram a atividade.

E no que concerne ainda ao resultado presumido a 20%, verificou que este modelo apresenta, inegavelmente, os melhores benefícios tributários, especialmente por permitir a exclusão de sua base de cálculo de investimentos, como é o caso de benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos; culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais; aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural; animais de trabalho, de produção e de engorda; serviços técnicos especializados, devidamente contratados, visando elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou exploração rural; insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como reprodutores e matrizes, girinos e alevinos, sementes e mudas selecionadas, corretivos do solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais; atividades que visem especificamente a elevação socioeconômica do trabalhador rural, tais como casas de trabalhadores, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde; estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade; instalação de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica e bolsas para formação de técnicos em atividades rurais, inclusive gerentes de estabelecimentos e contabilistas.

Contudo, a base de cálculo presumida a 20% submete-se à tabela progressiva do imposto de renda da pessoa física.

Portanto, após analisar as principais regras de incidência, especialmente a identificação de fato gerador, receitas, despesas, investimentos, desonerações fiscais, base de cálculo, alíquotas e jurisprudência, verificou-se, em relação ao **produtor rural pessoa física (empregador e familiar)**, a incidência de: IRPF¹⁵⁷; IRPF-ganho de capital¹⁵⁸; ICMS, na circulação e importação de produtos e mercadorias (em regra, de 0% a 18%, cuja exigência depende da legislação de cada estado e do DF); ITR¹⁵⁹; contribuição sindical rural e contribuições sobre a receita bruta da produção: 2,0% INSS-patronal e 0,1% GIIL-RAT; e

¹⁵⁷ 5,5% (com a presunção de 20%) ou de 7,5% a 27,5%

¹⁵⁸ de 15% a 22,5%

¹⁵⁹ 0,03% até 20%

0,2% SENAR. Não incide IPI, contudo, deverá ser pago IRPF¹⁶⁰ sobre os resultados decorrentes de exportação. E se a exportação for indireta, há entendimento de que essa receita deve sofrer a incidência regular dos tributos.

Portanto, para o produtor pessoa física os tributos que mais oneram a sua atividade rural são, de fato, o imposto de renda e as contribuições que, a despeito de serem recolhidas pelo adquirente da produção rural (agroindústria), são efetivamente descontadas do valor final que se tem a receber.

Quanto ao **produtor pessoa jurídica**, dependendo do regime de apuração a ser adotado haverá a incidência de: IRPJ¹⁶¹; IRPJ-ganho de capital¹⁶²; CSLL¹⁶³; PIS/PASEP¹⁶⁴; COFINS¹⁶⁵; ITR¹⁶⁶; IPI (não tributável), contribuição sindical rural e ICMS, cuja exigência em regra é de 0% a 18%, dependendo da legislação interna dos estados e do DF. Incide ainda IRPJ¹⁶⁷ e CSLL¹⁶⁸ sobre os resultados de exportações, bem como, em regra, imposto de importação - II, IPI, ICMS, PIS/PASEP, COFINS, IOF, AFRMM (adicional de frete para a renovação da marinha mercante), Taxa de Utilização do SISCOMEX e demais tarifas aduaneiras, em relação à importação de insumos e de matérias primas.

Da mesma maneira, em relação à agroindústria constatou a incidência de: IRPJ¹⁶⁹; IR-ganho de capital¹⁷⁰; CSLL¹⁷¹; PIS/PASEP¹⁷²; COFINS¹⁷³; ITR¹⁷⁴; IPI (TIPI), contribuição sindical rural e ICMS, que depende da legislação de cada estado e do DF. Deverá ser pago, ainda, pelas agroindustriais, IRPJ¹⁷⁵ e CSLL¹⁷⁶ sobre os resultados de exportações, assim como, em regra, tributos em relação à importação de insumos e de matérias primas.

Caso haja a opção pelo modelo do Simples Nacional, tanto o produtor rural pessoa jurídica quanto a agroindústria deverão observar as alíquotas estabelecidas nos anexos da

¹⁶⁰ 5,5% (com a presunção de 20%) ou de 7,5% a 27,5%

¹⁶¹ de 2% a 15%, e respectivo adicional de 10%, sobre o excedente de R\$ 60.000,00 trimestral

¹⁶² de 15% a 22,5%

¹⁶³ 1,08 ou 9%

¹⁶⁴ 0,65% ou 1,65%

¹⁶⁵ 3% ou 7,6%

¹⁶⁶ 0,03% até 20%

¹⁶⁷ de 2% a 15%, e respectivo adicional de 10%

¹⁶⁸ 1,08% ou 9%

¹⁶⁹ de 2% a 15%, e respectivo adicional de 10%, sobre o excedente de R\$ 60.000,00 trimestral

¹⁷⁰ de 15% a 22,5%

¹⁷¹ 1,08 ou 9%

¹⁷² 0,65% ou 1,65%

¹⁷³ 3% ou 7,6%

¹⁷⁴ 0,03% até 20%

¹⁷⁵ de 2% a 15%, e respectivo adicional de 10%

¹⁷⁶ 1,08 ou 9%

Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que levam em consideração o ramo de atuação: comércio, indústria, prestação de serviço, etc.

Quanto às contribuições de natureza previdenciária e para terceiros do produtor rural pessoa jurídica, da agroindústria e da empresa de captura e pescado, o Anexo IV da IN-RFB nº 971/2009, com a redação dada pela IN-RFB nº 1.453/2014 (BRASIL, 2014a), estabelece:

i) Agroindústria de piscicultura, carcinicultura, suinocultura ou avicultura (art. 174 da IN-RFB nº 971/2009):

1. **mão de obra do setor de criação:** 20% sobre a folha de salários (deverá ainda reter a contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%); 1% a 3% GIIL-RAT (variável); 2,5% FNDE; 0,2 % INCRA; e 2,5% SENAR;
2. **mão de obra do setor de abate e industrialização:** 20% sobre a folha de salários (deverá ainda reter a contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%); 1% a 3% GIIL-RAT (variável); 2,5% FNDE; 0,2% INCRA; 1,0% SENAI; 1,5% SESI; e 0,6% SEBRAE.

ii) Agroindústria de florestamento e reflorestamento não sujeita à contribuição substitutiva (art. 175, § 5º, II, da IN-RFB nº 971/2009):

1. **mão de obra do setor rural:** 20% sobre a folha de salários (deverá ainda reter a contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%); 1% a 3% GIIL-RAT (variável); 2,5% FNDE; 0,2 % INCRA; e 2,5% SENAR;
2. **mão de obra do setor industrial:** 20% sobre a folha de salários (deverá ainda reter a contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%); 1% a 3% GIIL-RAT (variável); 2,5% FNDE; 0,2% INCRA; 1,0% SENAI; 1,5% SESI; e 0,6% SEBRAE.

iii) Agroindústria sujeita à contribuição substitutiva instituída pela Lei nº 10.256/01, exceto a referida no inciso IV do art. 111-F (art. 111-F, III, da IN-RFB nº 971/2009):

1. **receita bruta da produção:** 2,5% INSS-patronal; 0,1% GIIL-RAT; e 0,25% SENAR;
2. **folha de salários do setor rural:** retenção e recolhimento da contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%; 2,5% FNDE; e 0,2% INCRA;
3. **folha de salários do setor industrial:** retenção e recolhimento da contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%; 2,5% FNDE; 0,2% INCRA; 1,0% SENAI; 1,5% SESI; e 0,6% SEBRAE.

iv) Agroindústria (rudimentar) com atividade enumerada no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146/70 (art. 111-F, IV, da IN-RFB nº 971/2009):

1. **receita bruta da produção:** 2,5% INSS-patronal; 0,1% GIIL-RAT; e 0,25% SENAR;
2. **folha de salários do setor rural e industrial:** retenção e recolhimento da contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%; 2,5% FNDE; e 2,7% INCRA.

v) Pessoa jurídica que desenvolva, além da atividade rural, outra atividade econômica autônoma (art. 111-G, § 1º, da IN-RFB nº 971/2009):

1. **total de remuneração de segurados (em todas as atividades):** 20% sobre a folha de salários (deverá ainda reter a contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%); 1% a 3% GUIL-RAT (variável); 2,5% FNDE; 0,2 % INCRA; e 2,5% SENAR.

vi) Pessoa jurídica, inclusive agroindústria, que além da atividade rural, presta serviços a terceiros (atividade não autônoma) (art. 111-G, §§ 2º e 3º, da IN-RFB nº 971/2009):

1. **remuneração de segurados (somente em relação a serviços prestados a terceiros):** 20% sobre a folha de salários (deverá ainda reter a contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%); 1% a 3% GUIL-RAT (variável); 2,5% FNDE; 0,2 % INCRA; e 2,5% SENAR.

vii) Pessoa jurídica que se dedique apenas a atividade rural (art. 110-A e 111-G, da IN-RFB nº 971/2009):

1. **receita bruta da produção:** 2,5% INSS-patronal; 0,1% GUIL-RAT; e 0,25% SENAR;
2. **remuneração de segurados:** (deverá ainda reter a contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%); 2,5% FNDE; e 0,2% INCRA.

viii) Pessoa jurídica que desenvolva atividade prevista no art. 2º do Decreto-lei nº 1.146/70, não exclusiva, com preponderância rural, não sujeita a substituição (art. 110-A, § 1º e 111-G, da IN-RFB nº 971/2009):

1. **remuneração de segurados:** 20% sobre a folha de salários (deverá ainda reter a contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%); 1% a 3% GUIL-RAT (variável); 2,5% FNDE; e 2,7 % INCRA.

ix) Pessoa jurídica que desenvolva atividade prevista no art. 2º do Decreto-lei nº 1.146/70, não exclusiva, com preponderância da industrialização, não sujeita a substituição (art. 110-A, § 4º e 111-G, § 4º, da IN-RFB nº 971/2009):

1. **remuneração de segurados:** 20% sobre a folha de salários (deverá ainda reter a contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%); 1% a 3% GUIL-RAT (variável); 2,5% FNDE; 0,2 % INCRA; 1,0% SENAI; 1,5% SESI; e 0,6% SEBRAE.

x) Empresa de captura de pescado:

1. **remuneração de segurados (FPAS 540):** 20% sobre a folha de salários (deverá ainda reter a contribuição social do empregado segurado: 8% a 11%); 3% GUIL-RAT; 2,5% FNDE; 0,2 % INCRA; e 2,5% DPC.

Portanto, além da enorme complexidade e desafio que consiste em compreender a legislação contábil-fiscal brasileira, tanto para a agroindústria quanto para o produtor rural pessoa jurídica os tributos que mais oneram as suas atividades são, efetivamente, o IRPJ, PIS, COFINS, CSLL, CONTRIBUIÇÕES e o ICMS.

Diante disso, a literatura científica indica que a tributação no setor agroindustrial brasileiro é a mais elevada dentre os países do Mercosul e da União Europeia.

Dessa forma, ainda que haja diferimento em relação a alguns tributos, especialmente na cadeia de produção, os quais são efetivamente cobrados nas etapas seguintes, é fato que o agronegócio contribui de maneira significativa na arrecadação de tributos no País.

Nesse cenário, apesar da enorme dificuldade em se compreender esse ‘manicômio tributário’ em que se transformou o modelo de tributação nacional, continua oportuna a advertência de Souza e Sticca (2011) no sentido de ser imprescindível que os produtores rurais e os empresários agroindustriais estejam atentos a cada um dos tributos que incidem sobre a atividade e o elevado número de obrigações acessórias, de forma que possam planejar, de maneira eficiente, suas atividades com o objetivo de minimizar os fortes impactos financeiros dos custos tributários a que estão submetidos em quase todas as etapas do agronegócio.

Na mesma linha, e em razão dos impactos financeiros que os tributos provocam no negócio, não se pode perder de vista, ainda, a recomendação de Haret (2015), para quem foi-se o tempo em que nas operações rurícolas bastava ao produtor entender de gado ou de *commodities*.

Nesse contexto, encerra-se este trabalho destacando que, em tese, a carga tributária incidente sobre o produtor rural pessoa jurídica é mais elevada, se comparada a do produtor pessoa física. Contudo, dependendo de importantes aspectos relacionados à proteção patrimonial, governança corporativa e redução do ônus tributário com rendimentos de aluguéis e ganho de capital, por exemplo, a melhor opção pode ser pelo modelo jurídico. Dessa forma, verificou-se que uma sociedade empresarial oferece importante proteção patrimonial, limitando a responsabilidade pessoal do empresário, assim como facilita a transferência patrimonial em vida, não demandando a abertura de inventário quando da sucessão por morte. E isso, por si só, representa importante redução tributária. Além disso, a utilização de uma pessoa jurídica permite estabelecer regras de governança em relação aos herdeiros, com acordos de quotista e protocolos de família, de modo a evitar disputas internas e, conseqüentemente, a possibilidade de comprometimento dos bens.

Constatou-se ainda que, em relação aos títulos de crédito rural, o art. 60, §§ 2º e 3º, do Decreto-lei nº 167/67, considera como nula qualquer garantia pessoal (aval) ou real (hipoteca) que tenha sido formalizada por pessoas físicas não participantes da empresa emitente ou por esta ou por outras pessoas jurídicas.

Não obstante, verificou-se a possibilidade de se adotar um sistema misto, ou seja, com a pessoa jurídica protegendo, comprando, vendendo e locando os imóveis, e com isso não haverá sujeição à tabela progressiva do imposto de renda, enquanto a atividade rural pode continuar sendo desenvolvida na própria pessoa física, tendo em vista os melhores benefícios tributários que possui.

Em razão dessas considerações finais, como sugestão para continuidade da presente pesquisa propõe-se um estudo analítico acerca de modelos de planejamento tributário aplicáveis tanto à atividade rural quanto à agroindústria e ou em relação à alguma cadeia ou cultura específica do agronegócio, notadamente no que concerne a estratégias societárias, patrimônio, incentivos fiscais e contratos agrários.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRINO, M; PAULO, V. **Direito Tributário na Constituição e no STF – Teoria e jurisprudência**. 17ª Edição revista, atualizada e ampliada. Editora Método, São Paulo/SP. 2014.
- ALVARENGA, J. E. de. **O Novo Código Civil e as Sociedades Limitadas de Agronegócios: os problemas jurídicos recorrentes**. In: Direito do Agronegócio. Coordenadores: SANTOS, M. W. B. dos; QUEIROZ, J. E.L. Editora Fórum. Belo Horizonte/MG, 2005. p. 202-223.
- AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª Edição. Editora Saraiva. São Paulo/SP, 2008.
- AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 7ª Edição, atualizada. Editora Saraiva. São Paulo/SP, 2001.
- ANCELES, P. E. dos S. **Os aspectos tributários das cooperativas e do agronegócio**. Fundação para Pesquisa e Desenvolvimento da Administração, Contabilidade e Economia-Fundace. Ribeirão Preto/SP, 2012.
- ANDRADE FILHO, E. O. **Imposto de renda das empresas**. 12ª edição revista e atualizada. Editora Atlas. São Paulo/SP, 2016.
- ARAÚJO, M. J. **Fundamentos de Agronegócio**. 2ª Edição revista, ampliada e atualizada. Editora Atlas. São Paulo/SP, 2009.
- ATALIBA, G. **Hipótese de Incidência Tributária**. Revista dos Tribunais. São Paulo/SP, 1983.
- BACHA, J. C. **Tributação no Agronegócio: Análise de seus impactos sobre preços, folha de pagamento e lucros**. 2ª Edição. Editora Alínea. Campinas/SP, 2014.
- BALEEIRO, A. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª edição. Editora Forense. Rio de Janeiro/RJ, 1999.
- BALEEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro**. Editora Forense. 11ª Edição. Edição revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96. Rio de Janeiro/DF, 2004.
- BARROS, G. S. de C. **IOF: mais uma carga sobre o agronegócio**. CEPEA/Esalq-USP, 10 de janeiro de 2008. Disponível em:
<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:9ozNLXrIJ38J:www.cepea.esalq.usp.br/br/documentos/texto/iof-mais-uma-carga-sobre-o-agronegocio.aspx+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso em: 28 dez. 2016.
- BECHO, R. L. **Lições de Direito Tributário**. 3ª edição. Editora Saraiva. São Paulo/DF, 2015.

BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª Edição. Editora Saraiva. São Paulo/SP, 1972.

BELMONTE, R. **Obrigações das Empresas junto à Previdência Social**. Editora LTR. São Paulo/SP, 1996.

BORGES, J. S. M. **Isenções tributárias**. 1ª edição. Sugestões literárias. São Paulo/SP, 1969.

BRASIL, 1964. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964. **Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências**. Brasília/DF, 30 de novembro de 1964.

BRASIL, 1966. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Brasília/DF, 25 de outubro de 1966.

BRASIL, 1967. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Decreto-lei nº 167, de 14 de fevereiro de 1967. **Dispõe sobre títulos de crédito rural e dá outras providências**. Brasília/DF, 14 de fevereiro de 1967.

BRASIL, 1971. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971. **Define a Política Nacional de Cooperativismo, institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, e dá outras providências**. Brasília/DF, 16 de dezembro de 1971.

BRASIL, 1976. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Brasília/DF, 15 de dezembro de 1976.

BRASIL, 1988. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília/DF, 5 de outubro de 1988.

BRASIL, 1990. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 8.023, de 12 de abril de 1990. **Altera a legislação do Imposto de Renda sobre o resultado da atividade rural, e dá outras providências**. Brasília/DF, 12 de abril de 1990.

BRASIL, 1991a. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. **Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências**. Brasília/DF, 24 de julho de 1991.

BRASIL, 1991b. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. **Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências**. Brasília/DF, 30 de dezembro de 1991.

BRASIL, 1994. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994. **Altera dispositivos das Leis ns.º 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências.** Brasília/DF, 15 de abril de 1994.

BRASIL, 1995. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. **Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências.** Brasília/DF, 26 de dezembro de 1995.

BRASIL, 1996a. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. 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, e dá outras providências.** (LEI KANDIR). Brasília/DF, 13 de setembro de 1996.

BRASIL, 1996b. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Decreto nº 59.566, de 14 de novembro de 1996. **Regulamenta as Seções I, II e III do Capítulo IV do Título III da Lei nº 4.504, de 30 de novembro de 1964, Estatuto da Terra, o Capítulo III da Lei nº 4.947, de 6 de abril de 1966, e dá outras providências.** Brasília/DF, 14 de novembro de 1996.

BRASIL, 1996c. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996. **Dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR, sobre pagamento da dívida representada por Títulos da Dívida Agrária e dá outras providências.** Brasília/DF, 19 de dezembro de 1996.

BRASIL, 1996d. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. **Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.** Brasília/DF, 27 de dezembro de 1996.

BRASIL, 1997. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. **Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997.** Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Brasília/DF, 10 de dezembro de 1997.

BRASIL, 1998. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a legislação tributária federal. Brasília/DF, 27 de novembro de 1998.

BRASIL, 1999. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. **Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.** Brasília/DF, 26 de março de 1999.

BRASIL, 2001a. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 10.256, de 9 de julho de 2001. **Altera a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e a Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997.** Brasília/DF, 9 de julho de 2001.

BRASIL, 2001b. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001. **Dispõe sobre a tributação dos resultados da atividade rural das pessoas físicas.** Brasília/DF, 11 de outubro de 2001.

BRASIL, 2001c. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001. **Dispõe sobre a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas.** Brasília/DF, 11 de outubro de 2001.

BRASIL, 2002a. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Institui o Código Civil.** Brasília/DF, 10 de janeiro de 2002.

BRASIL, 2002b. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Decreto nº 4.382, de 19 de setembro de 2002. **Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR.** Brasília/DF, 19 de setembro de 2002.

BRASIL, 2002c. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002. **Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral.** Brasília/DF, 21 de novembro de 2002.

BRASIL, 2002d. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. **Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.** Brasília/DF, 30 de dezembro de 2002.

BRASIL, 2003a. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. 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, e dá outras providências.** Brasília/DF, 31 de julho de 2003.

BRASIL, 2003b. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003. **Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.** Brasília/DF, 29 de dezembro de 2003.

BRASIL, 2004a. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004. **Dispõe sobre a incidência não-cumulativa da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social na forma estabelecida pela Lei nº 10.833, de 2003, e dá outras providências.** Brasília/DF, 12 de março de 2004.

BRASIL, 2004b. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. **Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências.** Brasília/DF, 30 de abril de 2004.

BRASIL, 2004c. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004. **Reduz as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários e dá outras providências.** Brasília/DF, 23 de julho de 2004.

BRASIL, 2004d. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004. **Altera a tributação do mercado financeiro e de capitais; institui o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO; altera as Leis nºs 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.850, de 28 de janeiro de 1994, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e 10.925, de 23 de julho de 2004; e dá outras providências.** Brasília/DF, 21 de dezembro de 2004.

BRASIL, 2005a. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. **Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, as Leis nºs 4.502, de 30 de novembro de 1964, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.245, de 18 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 9.317, de 5 de dezembro de 1996, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.336, de 19 de dezembro de 2001, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 11.053, de 29 de dezembro de 2004, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 11.128, de 28 de junho de 2005, e a Medida Provisória nº 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga a Lei nº 8.661, de 2 de junho de 1993, e dispositivos das Leis nºs 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, e da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências.** Brasília/DF, 21 de novembro de 2005.

BRASIL, 2005b. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa SRF nº 599, de 28 de dezembro de 2005. **Dispõe sobre os arts. 38, 39 e 40 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, relativamente ao Imposto de Renda incidente sobre ganhos de capital das pessoas físicas.** Brasília/DF, 28 de dezembro de 2005.

BRASIL, 2006. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. **Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999.** Brasília/DF, 14 de dezembro de 2006.

BRASIL, 2007. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007. **Efetua alterações na tabela do imposto de renda da pessoa física; dispõe sobre a redução a 0 (zero) da alíquota da CPMF nas hipóteses que menciona; altera as Leis nºs 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de**

dezembro de 1995, 11.128, de 28 de junho de 2005, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 10.260, de 12 de julho de 2001, 6.194, de 19 de dezembro de 1974, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 9.432, de 8 de janeiro de 1997, 5.917, de 10 de setembro de 1973, 8.402, de 8 de janeiro de 1992, 6.094, de 30 de agosto de 1974, 8.884, de 11 de junho de 1994, 10.865, de 30 de abril de 2004, 8.706, de 14 de setembro de 1993; revoga dispositivos das Leis nºs 11.119, de 25 de maio de 2005, 11.311, de 13 de junho de 2006, 11.196, de 21 de novembro de 2005, e do Decreto-Lei nº 2.433, de 19 de maio de 1988; e dá outras providências. Brasília/DF, 31 de maio de 2007.

BRASIL, 2009. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009. **Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).** Brasília/DF, 13 de novembro de 2009.

BRASIL, 2010. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1071, de 15 de setembro de 2010. **Altera a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).** Brasília/DF, 15 de setembro de 2010.

BRASIL, 2014a. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.453, de 24 de fevereiro de 2014. **Altera a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e dá outras providências.** Brasília/DF, 24 de fevereiro de 2014.

BRASIL, 2014b. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. **Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências.** Brasília/DF, 13 de maio de 2014.

BRASIL, 2014c. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014. **Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, e as Leis nos 5.889, de 8 de junho de 1973, 11.101, de 9 de**

fevereiro de 2005, 9.099, de 26 de setembro de 1995, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 8.934, de 18 de novembro de 1994, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e dá outras providências. Brasília/DF, 7 de agosto de 2014.

BRASIL, 2014d. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014. **Dispõe sobre normas gerais de tributação relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas.** Brasília/DF, 29 de outubro de 2014.

BRASIL, 2015a. Ministério Público Federal. Procuradoria-Geral da República. **Manifestação nº 350/2015 – ASJCIV/SAJ/PGR nos autos do Recurso Extraordinário nº 761.263-SC.** Brasília/DF, 12 fev. 2015.

BRASIL, 2015b. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.562, de 29 de abril de 2015. **Dispõe sobre a prestação de informações sobre Valor da Terra Nua à Secretaria da Receita Federal do Brasil.** Brasília/DF, 29 de abril de 2015.

BRASIL, 2015c. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2015: Análise por Tributos e Bases de Incidência.** Brasília/DF: CETAD, 2016. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf/view>. Acesso em: 22 set. 2016.

BRASIL, 2015d. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Receita Federal do Brasil. Subsecretaria de Aduana e Relações Internacionais da **Acordos para evitar a dupla tributação**, 4 de março de 2015. Disponível em: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>. Acesso em: 21 fev. 2017.

BRASIL, 2016a. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016. Altera as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, **para dispor acerca da incidência de imposto sobre a renda na hipótese de ganho de capital em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza, e 12.973, de 13 de maio de 2014, para possibilitar opção de tributação de empresas coligadas no exterior na forma de empresas controladas; e regulamenta o inciso XI do art. 156 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.** Brasília/DF, 16 de março de 2016.

BRASIL, 2016b. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – **Perguntas e Respostas IRPF – 2016.** Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2016/perguntao/irpf2016perguntao.pdf>. Acesso em: 28 out. 2016.

BRASIL, 2016c. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. **Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “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, e dá outras providências”.** Brasília/DF, 29 de dezembro de 2016.

BRASIL, 2016d. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica. 2016.** Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2016>. Acesso em: 5 jan. 2017.

BRASIL, 2016e. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural. Perguntas e Respostas. 2016.** Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ditr-declaracao-do-imposto-sobre-a-propriedade-territorial-rural/perguntas-e-respostas-itr/perguntas-e-respostas-itr-2016-v1-0-19082016.pdf/view>. Acesso em: 27 jan. 2017.

BRASIL, 2017a. **Brasil Export – Guia de Comércio Exterior e Investimentos.** Brasília/DF, 2017. Disponível em: <http://www.investexportbrasil.gov.br/afrrmm>. Acesso em: 27 mai. 2017.

BRASIL, 2017b. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA). Secretaria de Relações Internacionais do Agronegócio. **Balança Comercial do Agronegócio – Janeiro/2017.** Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2017/02/exportacoes-do-agronegocio-atingem-us-5-87-bilhoes-em-janeiro>. Acesso em: 29 mai. 2017.

BRASIL, 2017c. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017. **Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.** Brasília/DF, 14 de março de 2017.

BRASIL, 2017d. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Física – Perguntas e Respostas IRPF – 2017.** Disponível em: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/interface/cidadao/irpf/2017/perguntao/pir-pf-2017-perguntas-e-respostas-versao-1-1-03032017.pdf>. Acesso em: 05 mai. 2017.

BRASIL, 2017e. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 13.467, de julho de 2017. **Altera a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e as Leis nºs 6.019, de 3 de janeiro de 1974, 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.212, de 24 de julho de 1991, a fim de adequar a legislação às novas relações de trabalho.** Brasília/DF, 13 de julho de 2017.

BROSSARD, P. **Voto no Mandado de Segurança nº 21.443-1 – Distrito Federal.** Tribunal Pleno, Supremo Tribunal Federal. Brasília/DF, 22 de abril de 1992. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=85524>. Acesso em: 8 abr. 2017.

BÜTTENBENDER, C. F. **Da norma ao ordenamento: uma visita a Kelsen e Bobbio. Direito em Debate.** Revista do Departamento de Ciências Jurídicas e Sociais da Unijui. Ano X, nº 16/17, jan./jun. 2002, p. 99-111. Disponível em: <https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/revistadireitoemdebate/article/viewFile/773/495>. Acesso em: 24 jan. 2017.

CALCINI, F. P. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Física na Atividade Rural e a Jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)**. In: Imposto de Renda Pessoa Física à Luz da Jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – volume 2. Coordenadores: ANAN JR., P; PEIXOTO, M. M. Editora MP. 2014. p. 93-112.

CALCINI, F. P. **Balanco da jurisprudência do Carf sobre tributação e agronegócio**. Consultor Jurídico. São Paulo/SP, 9 de setembro de 2016. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-set-09/calcini-balanco-decisoes-carf-tributacao-agronegocio>. Acesso em: 5 fev. 2017.

CALCINI, F. P. **Direito do agronegócio. Implicações da decisão do Supremo a respeito do Funrural**. Consultor jurídico, 7 de abril de 2017. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2017-abr-07/direito-agronegocio-implicacoes-decisao-stf-respeito-funrural>. Acesso em: 7 abr. 2017.

CNA. Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil. **Contribuição Sindical Rural – 2017**. Disponível em: <http://www.cnabrazil.org.br/contribuicao-sindical-rural-2017>. Acesso em: 8 ago. 2017;

CARDOSO, U. C; CARNEIRO, V. L. N; RODRIGUES, E. R. Q. **Cooperativa. Série Empreendimentos Coletivos**. Serviço Brasileiro de Apoio Às Micro e Pequenas Empresas – Sebrae. Brasília/DF, 2014.

CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 11ª edição, revista, ampliada e atualizada. Malheiros Editores. São Paulo/SP, 1998.

CARRAZZA, R. A. **ICMS. Editora Malheiros**. 15ª Edição. São Paulo/SP, 2011.

CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª edição, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional nº 68/2011. Malheiros Editores. São Paulo/SP, 2012.

CARVALHAES, M. **Ganho de capital e as novas alíquotas de imposto de renda a partir de 2017. Legislação e Tributos**. Revista eletrônica Pini, 5 de setembro de 2016. Disponível em: <http://blogs.pini.com.br/posts/legislacao-tributos/ganho-de-capital-e-as-novas-aliquotas-de-imposto-de-372553-1.aspx>. Acesso em: 14 set. 2017;

CARVALHO, P. de B. **Introdução do Estudo do IPI**. RDP 11/75, *apud* CASILLO, F. D. IPI. Coordenação: PEIXOTO, M. M. Quartier Latin. São Paulo/SP, 2003.

CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. 16ª edição. Editora Saraiva. São Paulo/SP, 2004.

CARVALHO, T. M. de; LIMA, P. F. de; THOMÉ, K. M. **Análise econômica dos tributos no agronegócio: custo de produção ou custo de transação**. Custos e @gronegócio on line – v. 11, n. 1 - Jan/Mar – 2015. Disponível em: http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero1v11/OK_5_tributos.pdf. Acesso em: 7 abr. 2017.

CEPEA. Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada. **PIB do Agronegócio – Brasil**, dezembro, 2016. ESALQ – Escola Superior de Agricultura Luiz de Queiros.

Disponível em:

http://www.cepea.esalq.usp.br/upload/kceditor/files/Relatorio%20PIBAGRO%20Brasil_DE ZEMBRO.pdf/. Acesso em: 07 jul. 2017.

CHIMENTI, R. C. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11ª Edição. Editora Forense. Rio de Janeiro/RJ, 2010.

CLEMENT, F. **Manual de Previdência Rural**. Editora LTr. São Paulo/SP, 2016.

COÊLHO, S. C. N. **O Código Tributário Nacional, o conceito de tributo e de suas espécies**. Revista do Advogado. Ano. XXXVI, nº 132. Associação dos Advogados de São Paulo. São Paulo/SP, dezembro de 2016.

COÊLHO, S. C. N. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário Nacional**. Editora Forense. 6ª Edição. Editora Forense, Rio de Janeiro/RJ, 1996.

CORREIA NETO, C. de B. **Contribuição previdenciária rural de pessoa física volta à pauta do STF**. Consultor Jurídico – Conjur. São Paulo, 12 de setembro de 2015. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-set-12/observatorio-constitucional-celso-correia-contribuicao-previdenciaria-rural-volta-pauta-stf>. Acesso em: 11 fev. 2017.

COSTA, R. H. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. 6ª edição. Editora Saraiva. São Paulo/SP, 2016.

DALLARI, D. de A. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 20ª edição. Editora Saraiva. São Paulo/SP, 1998.

DALLARI, D. de A. **Constituição e Constituinte**. 4ª Edição. Editora Saraiva. São Paulo/SP, 2010.

DAVIS, J. H.; GOLDBERG, R. A. **A concept f agribusiness. Division of Research**. Boston: Graduate School of Business Administration. Harvard University. 1957. Disponível em: <https://babel.hathitrust.org/cgi/pt?id=uc1.32106006105123;view=1up;seq=11>. Acesso em: 25 jan. 2017.

DE CICCIO, C; GONZAGA, A. de A. **Teoria Geral do Estado e Ciência Política**. Editora RT, São Paulo/SP, 2008.

DE SOUZA, R. G. **Compêndio da legislação tributária**. 2ª Edição. Resenha tributária. Edições Financeiras. 1975.

DINIZ, M. H. **As lacunas no direito**. 5ª edição atualizada. Editora Saraiva. São Paulo/SP, 1999.

DINIZ, M. H. **Normas constitucionais e seus efeitos**. 2ª Edição. Editora Saraiva. São Paulo/SP, 1997.

DOMINGOS, L. R. **O ITR e o lançamento de ofício com base no SIPT**. Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo. Macedo. Alberto [et al.], São Paulo/SP: Noeses, 2015. Disponível em: <http://www.institutoidea.net.br/o-ittr-e-o-lancamento-de-oficio-com-base-no-sipt/>. Acesso em: 28 jan. 2017.

FALCÃO, J; GUERRA, S; ALMEIDA, R. **Tributação sobre renda**. Volume 1. Série Direito Tributário. FGV Editora. Rio de Janeiro/RJ, 2016.

GRUPENMACHER, B. T. **Prefácio ao Código Tributário Nacional Anotado**. Ordem dos Advogados do Brasil, Seção Paraná. Coordenadores: Grillo, F. A. e Silva, R. S. D. da. Curitiba/PR, 2014.

HARADA, K. **Contribuições Sociais – Doutrina e Prática**. Editora Atlas. São Paulo/SP, 2015.

HARET, F. **Planejamento Tributário nos Contratos de Agronegócio**. Revista Dialética de Direito Tributário. Dialética, nº 234. São Paulo/SP, março de 2015.

HARET, F, 2016a. **Tributação no Agronegócio**. 2ª Edição. Instituto de Direito Econômico Aplicado - IDEA. São Paulo/SP, 2016.

HARET, F, 2016b. **Funrural da PF empregadora rural e STF: como estamos?** Blog Canal Rural – Lei da Terra. 27/07/2016. Disponível em: <http://blogs.canalrural.com.br/leidaterra/2016/07/27/funrural-da-pf-empregadora-rural-e-stf-como-estamos/>. Acesso em: 13 fev. 2017.

IBRAHIM, F. Z. **Curso de Direito Previdenciário**. 21ª Edição, revista, ampliada e atualizada. Editora Impetus. Niterói. Rio de Janeiro/RJ, 2015.

KELSEN, H. **Teoria pura do direito [tradução João Baptista Machado]**. 6ª edição. Editora Martins Fontes. São Paulo/SP, 1998.

KFOURI JR., A. **Curso de Direito Tributário**. Editora Saraiva. São Paulo/SP, 2010.

LACOMBE, A. M. L. **Contribuições no Direito Brasileiro**. Revista de Direito Tributário, nº 47. São Paulo/SP, 1989.

LACOMBE, R. S. M. **Comentários aos artigos 77 a 80**. In: Comentários ao Código Tributário Nacional. 2ª edição – Revista e Ampliada. Coordenadores: PEIXOTO, M. M; LACOMBE, R. S. M. Editora MP. São Paulo/SP, 2008. p. 747-774.

LAZZAROTTO, J. J; ROESSING, A. C. **Arrecadação tributária sobre produtos agrícolas brasileiros**. Disponível em: <http://www.sober.org.br/palestra/12/06O315.pdf>. 2008. Acesso em: 26 jan. 2017.

LOUBET, L. F. **Tributação Federal no Agronegócio**. 1ª edição, São Paulo: Editora Noeses, 2017.

LOURENZANI, W. L; LOURENZANI, A. E. B. S. **Potencialidades do agronegócio brasileiro de amendoim**. In: XLIV Congresso da Sober “Questões Agrárias, Educação no Campo e Desenvolvimento”. 2006. Disponível em: <http://www.sober.org.br/palestra/5/935.pdf>. Acesso em: 25 jan. 2017.

LUKIC, M. de S. R. **Tributos em espécie**. Fundação Getúlio Vargas. Direito Rio. Colaboração: MONTENEGRO, M. R. e. Rio de Janeiro/RJ, 2014.

MACHADO, H. de B. **Curso de Direito Tributário**. 35ª edição, revista, atualizada e ampliada. Editora Malheiros. São Paulo/SP, 2014.

MACIEL, E. **Para entender o manicômio tributário**. Estadão. Economia & Negócios. São Paulo/SP, 6 de abril de 2017. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,para-entender-o-manicomio-tributario,70001728421>. Acesso em: 8 abr. 2017.

MAGANO, O. B. **Manual de Direito do Trabalho - Direito Individual do Trabalho**, vol. II, LTR, 1986.

MARQUEZI JÚNIOR, J. S. **Diferimento do ICMS no ordenamento jurídico brasileiro**. Tese apresentada como exigência parcial para obtenção do título de Doutor em Direito junto à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP. São Paulo/SP, 2016.

MARTINS, I. G. da S. **Da Sanção Tributária**. 2ª Edição. Editora Saraiva. São Paulo/SP, 1998.

MARTINS, S. P. **Direito da Seguridade Social. Custeio da seguridade social Benefícios – Acidente do trabalho Assistência social – Saúde**. 23ª Edição. Atualizada até 20 de dezembro de 2005. Editora Atlas. S.A. São Paulo/SP, 2006.

MAZZA, A. **Manual de Direito Tributário**. 3ª edição. Editora Saraiva. São Paulo/SP, 2017.

MELLO, C. A. B. de. **Curso de Direito Administrativo**, 14ª Edição - Refundida, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional nº 35, de 25.12.2001. Editora Malheiros. São Paulo/SP, 2002.

MELO, J. E. S de. **Curso de Direito Tributário**. Editora Dialética. 5ª Edição. São Paulo/SP, 2004.

MORAES, A. de. **Direito Constitucional**. 12ª edição, revista e atualizada. Editora Atlas. São Paulo/SP, 2002.

NEVES, M. F. **Vai agronegócio! 25 anos cumprindo missão vitoriosa**. Editora Canaeste, 538 páginas. Primeira Edição. 2016.

NEVES, S. das; VICECONTI, P. E. V. e DA SILVA JR., F. A. **Curso Prático de Imposto de Renda Pessoas Jurídica e Tributos Conexos (CSLL, PIS e COFINS)**. 14ª Edição atualizada, revisada e ampliada. Editora Frase Ltda. São Paulo/SP, 2009.

NÓBREGA, C. B. da. **História do Imposto de Renda no Brasil – Um enfoque da pessoa física (1922-2013)**. Secretaria da Receita Federal do Brasil. 2014. Disponível em: <http://www.youblisher.com/p/997520-Historia-do-imposto-de-Renda-no-Brasil/>. Acesso em: 07 fev. 2017.

NOGUEIRA, R. B. **Curso de Direito Tributário**. 5ª edição. Editora Saraiva. São Paulo/SP, 1980.

OLIVEIRA, F. R. de. **PIS e COFINS na Prática – 2ª edição revista, atualizada e ampliada**. FISCOSoft Editora. São Paulo/SP, 2016.

PACHECO, A. M. da M. **Comentários aos artigos 16 a 18.** *In:* Comentários ao Código Tributário Nacional.

PAULSEN, L. **Curso de Direito Tributário Completo**, 4ª edição, revista atualizada e ampliada. Editora Livraria do Advogado, Porto Alegre/RS, 2012.

PEIXOTO, M. M. **Comentários aos artigos 43 e 44.** *In:* Comentários ao Código Tributário Nacional. 2ª edição – Revista e Ampliada, p. 345-363. Coordenadores: PEIXOTO, M. M.; LACOMBE, R. S. M. Editora MP. São Paulo/SP, 2008.

PEREIRA, F. L; SCHWINGEL, C. V. **Produtor rural: pessoa física ou jurídica? Conheça os benefícios e as desvantagens de permanecer como contribuinte individual ou abrir uma empresa, a tal "pejotização".** Portal DBO, 15 de dezembro de 2015. Disponível em: <http://www.portaldbo.com.br/Agro-DBO/Noticias/Produtor-rural-pessoa-fisica-ou-juridica/14917>. Acesso em: 9 mai. 2017.

PIGATTO, G. A. S; BARCELLOS, J. O. J. **Inovação no agronegócio.** *In:* Agronegócios: Gestão, Inovação e Sustentabilidade. Coordenação: ZUIN, L. F. S.; QUEIROZ, T. R. 1ª Edição. Editora Saraiva. São Paulo/SP, 2015.

PIGATTO, G; TAMARINDO, U. G. F; BRAGA JÚNIOR, S. S. **A Recuperação Judicial do Produtor Rural-Pessoa Física: Requisitos Legais e Jurisprudenciais.** Revista Veredas do Direito, Belo Horizonte, v. 14, n. 28, p. 303-328, jan./abr. 2017. Disponível em: <<http://www.domhelder.edu.br/revista/index.php/veredas/article/view/1008>>. Acesso em: 18 jul. 2017.

PINHO, R. C. R. **Teoria Geral da Constituição e Direitos Fundamentais.** 2ª Edição. Editora Saraiva. São Paulo/SP, 2001.

PONTES DE MIRANDA, F.C. **Comentários à Constituição de 1967.** Revista dos Tribunais-RT. São Paulo/SP, 1967.

REALE, M. **Lições preliminares de direito.** 27ª edição. Editora Saraiva. São Paulo/SP, 2012.

REIS, L. G. dos; GALLO, M. F; PEREIRA, C. A. **Manual de Contabilização de Tributos e Contribuições Sociais.** Editora Atlas. São Paulo/SP, 2010.

RIBEIRO, F. J. A. **O deve de obedecer ao Direito no pensamento de Hans Kelsen (The duty to obey Law in the thought of Hans Kelsen).** Revista de estudo e informações: justiça militar de Minas Gerais. nº 32 – março de 2012. Disponível em: http://www.tjm.mg.gov.br/images/stories/downloads/artigos/artigo_sobre_hans_kelsen_-_2011%20-%20verso%20final.pdf. Acesso em: 26 jan. 2017.

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário.** 7ª Edição. Editora Saraiva. São Paulo/SP, 2015.

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário.** 4ª Edição, atualizada. Editora Saraiva. São Paulo/SP, 2012.

SÃO PAULO. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. Decreto nº 45.490, de 30 de novembro de 2000. **Aprova o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à**

Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação – RICMS. São Paulo/SP, 30 de novembro de 2000.

SENAR. Serviço Nacional de Aprendizagem Rural. Receita Federal do Brasil. **Simples Nacional e as Responsabilidades na Área Rural.** Projeto Cidadania Rural. 1ª edição. Brasília/DF, 2012.

SEPUCRI, N. T. **Comentários aos arts. 43 a 45.** *In:* do Código Tributário Nacional Anotado. Ordem dos Advogados do Brasil, Seção Paraná. Coordenadores: Grillo, F. A. e Silva, R. S. D. da. Curitiba/PR, 2014.

SILVA, J. A. da. **Curso de Direito Constitucional Positivo.** 16ª edição, revisada e atualizada. Editora Malheiros. São Paulo/SP, 1999.

SOUZA, A. R. P. de; STICCA, R. M. **Aspectos de tributação da produção, industrialização e comercialização agropecuária no Brasil.** *In:* Direito do Agronegócio: Mercado, Regulação, Tributação e Meio Ambiente. 1ª Edição. Editora Quartier Latin do Brasil. São Paulo/SP, 2011.

TAVARES, A. M; BODNAR, Z. A **(In)constitucionalidade do Funrural Exigido do Empregador Rural Pessoa Física.** Revista Dialética de Direito Tributário (RDDT), nº 188. São Paulo/SP, 2011.

TEIXEIRA, F. J. **Holding familiar para produtores rurais.** Holding Familiar, 8 de maio de 2017. Disponível em: <http://holdingfamiliar.net/holding-familiar-para-produtores-rurais/>. Acesso em: 9 mai. 2017.

TOMÉ, F. D. P. **Comentários aos artigos 2º a 5º.** *In:* Comentários ao Código Tributário Nacional. 2ª edição – Revista e Ampliada. Coordenadores: PEIXOTO, M. M; LACOMBE, R. S. M. Editora MP. São Paulo/SP, 2008, p. 35-45.

TORRES, H. T. **Limites à modificação da jurisprudência consolidada.** Consultor Tributário. 30 de janeiro de 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-jan-30/consultor-tributario-limites-modificacao-jurisprudencia-consolidada>. Acesso em: 14 ago. 2017.

TORQUATO, A. G. **Empresa gasta 2.600 horas para pagar tributos.** Conjur, São Paulo, 7 de novembro de 2013. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-nov-07/andressa-torquato-empresa-gasta-2600-horar-pagar-tributos>. Acesso em: 27 fev. 2017.

TOSELLI, L. H. M. **A CPRB (Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta) à luz do Sistema Constitucional Tributário.** 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo/SP, 2015.

ANEXO 1

Artigos que apresentam referencial teórico relacionado com o objeto específico de pesquisa e com a tributação no agronegócio

Nº	TÍTULO	AUTOR (ES)	ANO	BASE/PESQUISA	IDIOMA
1	A Tributação na Agropecuária (resumo)	BLAAS, L.	2008	Google Acadêmico	Português
2	Tributação indireta nos custos de produção e comercialização do café	ABRANTES et al.	2009	Google Acadêmico	Português
3	Análise da tributação incidente na cadeia produtiva do vinho brasileiro	BRUCH, K. L. e FENSTERSEIFER, J. E.	2005	Google Acadêmico	Português
4	Cooperativismo e Tributação: um estudo do ramo agropecuário brasileiro.	ANDRADE, H. de C. e, NEVES, M. de C. R.	2008	Google Acadêmico	Português
5	A Tributação no Setor Sucroenergético do Estado de São Paulo: anos de 2000 e 2008	REGAZZINI, L. C. e BACHA, C. J. C.	2012	Google Acadêmico	Português
6	A tributação na produção de carvão vegetal	IMANÑA et al.	2015	Google Acadêmico	Português
7	A contribuição previdenciária rural na interpretação do Supremo Tribunal Federal	BERWANGER, J. L. W. e ZAVASCKI, L. T.	2010	Google Acadêmico	Português
8	Análise do tratamento tributário dado à atividade de turismo rural	REIS, B. H.	2015	Google Acadêmico	Português
9	Vulnerabilidade do sistema declaratório para tributação da propriedade rural	DE ARAÚJO et al.	2014	Google Acadêmico	Português
10	PIS e COFINS: análise de seus impactos no custo de produção dos insumos pecuários.	BARUSELI, M. S. B. S. e DOS SANTOS, R. P.	2012	Google Acadêmico	Português
11	Impacto da Tributação no fluxo de Caixa das Empresas: um estudo de caso no segmento de torrefação e moagem da cadeia agro-industrial do café.	ABRANTES et al.		Google Acadêmico	Português
12	Tributação do couro wet blue e suas implicações ao setor coureiro	SARETTA, C. B.	2012	Google Acadêmico	Português
13	A Constitucionalidade da Contribuição Social do Empregador Rural Pessoa Física: Análise da jurisprudência do STF e do TRF da 4ª Região	FRANZONI, R. de O.		Google Acadêmico	Português
14	Impacto do ICMS no Custo de Produção do Leite: Um Estudo na Cadeia Agroindustrial do Estado de Minas Gerais	MOREIRA et al.	2008	Google Acadêmico	Português
15	Impacto do ICMS no custo de produção do café em Minas Gerais	MOREIRA et al.	2007	Google Acadêmico	Português
16	Avaliação da Sonegação de Impostos na Agropecuária Brasileira	BRUGNARO et al.	2003	Google Acadêmico	Português
17	Incidência do ICMS no Custo de	ABRANTES et al.	2006	Google Acadêmico	Português

	Produção e de Comercialização no Segmento de Produção do Café em Grão em Minas Gerais				
18	Incidência tributária no custo de produção e comercialização do leite em Minas Gerais	CAPOBIANGO, R. P. e ABRANTES, L. A.	2011	Google Acadêmico	Português
19	Planejamento Tributário: Elisão Fiscal na Agropecuária	DOS SANTOS et al.	2012	Google Acadêmico	Português
20	Incidência Tributária no Segmento de Produção do café em Minas Gerais	ABRANTES et al.		Google Acadêmico	Português
21	O Imposto Territorial Rural (ITR) e a sua Influência Sobre a Atividade Florestal: Um Estudo de caso	PIRES et al.	2001	Google Acadêmico	Português
22	Avaliação Econômica, Financeira e Aspectos Tributários: Uma Análise em Empresas do Ramo de Papel e Celulose Optantes Pelo Lucro Real.	ABRANTES et al.		Google Acadêmico	Português
23	Mensurando a carga tributária incidente sobre a cadeia do vinho do Rio Grande do Sul	GIOVANINI, A. e DE FREITAS, C. A.	2014	Google Acadêmico	Português
24	Arrecadação Tributária Sobre Produtos agrícolas Brasileiros	LAZZAROTTO, J. J. e ROESSING, A. C.	2008	Google Acadêmico	Português
25	Análise da Carga Tributária no Setor Sucroalcooleiro	JOIA et al.	2011	Google Acadêmico	Português
26	Análise econômica dos tributos no agronegócio: custo de produção ou custo de transação	DE CARVALHO et al.	2013	Google Acadêmico	Português
27	PIB, tributos, emprego, salários e saldo comercial no agronegócio gaúcho.	FINAMORE, E. B. e MONTOYA, M. A.	2003	Google Acadêmico	Português
28	Dinâmica de Crescimento do Agronegócio Gaúcho no Período de 1998 a 2003: Renda, Tributos e Emprego.	MONTOYA, M. A. e FINAMORE, E. B.		Google Acadêmico	Português

ANEXO 2

Objetivos dos artigos mapeados

Nº	OBJETIVOS
1	Analisar a incidência e os efeitos dos tributos sobre a agropecuária brasileira, bem como os ganhos decorrentes de um planejamento tributário.
2	Avaliar e analisar a tributação incidente no custo de produção e comercialização do café, bem como mensurar a carga efetiva de impostos que compõe a formação do preço de produção final e comercialização do café cru em Minas Gerais.
3	Analisar a tributação incidente na cadeia produtiva do vinho brasileiro, abordando a tributação sobre o vinho de mesa, o vinho espumante e o vinho fino, bem como, qual a porcentagem que estes tributos representam no preço de uma garrafa de vinho oferecida ao consumidor final.
4	Demonstrar, através da análise do ramo agropecuário do Cooperativismo, como o recolhimento de tributos concerne às organizações que dele fazem parte, mencionando quais destes tributos são passíveis de serem questionados, analisando, para tanto, alguns antecedentes e pareceres de tribunais sobre incidência ou não de tributos em cooperativas.
5	Analisar a tributação sobre os principais bens finais do setor sucroenergético, quais sejam açúcar e álcool, bem como, mensurar a importância da isenção de alguns tributos às vendas externas, estimando as diferenças em termos de carga tributária potencial entre o álcool/açúcar exportado e aquele vendido no mercado doméstico.
6	Fazer uma análise na discriminação e quantificação dos tributos incidentes sobre a produção carvoeira, utilizando para tanto os seguintes tributos: ECRRA, TF, COFINS, PIS, IRPJ, CSLL, ITR, TCFA, TFAMG, INSS e FGTS.
7	Registrar as principais consequências da declaração de inconstitucionalidade da tributação sobre a comercialização rural dos empregadores rurais pessoas físicas (antigo FUNRURAL) proferida pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Recurso Extraordinário 363.852 em 03 de fevereiro de 2010.
8	Evidenciar, a partir da análise do tratamento tributário dado à atividade de turismo rural, alguns importantes pontos relativos à incidência do Imposto Sobre Serviço (ISS) sobre essa atividade, buscando ressaltar que a atividade de turismo rural nos seus mais variados ramos, quando desenvolvida por produtor rural, está sujeita ao mesmo tratamento deferido a qualquer outro contribuinte. Também é abordado o papel do fisco municipal com relação à possibilidade de conceder, por meio de lei local, os benefícios que julgar necessários, compreendidos apenas os tributos de sua competência sem que seja restrito ao produtor rural e sim aos contribuintes que se encontrarem nas mesmas condições fiscais.
9	Avaliar a vulnerabilidade do sistema declaratório e os prejuízos advindos sobre o ITR, bem como apresentar um quadro comparativo entre o Brasil e diferentes países que investiram em estrutura cadastral como forma de alavancar a arrecadação sobre a propriedade rural e seus resultados. Por fim, é também avaliada a possibilidade de os municípios tomarem para si a gerência sobre tal tributo.
10	Identificar em que medida os tributos PIS e COFINS incidentes sobre os suplementos minerais e suas matérias primas aumentam o custo de produção destes insumos.
11	Fazer uma breve análise sobre a importância do produtor rural sob o prisma das cadeias agroindustriais, no sentido de serem essenciais para a manutenção da ordem econômica nacional, consoante preceitua a Constituição Federal.
12	Analisar a incidência tributária na formação do preço de venda e custo final de produção, a partir de dados reais, de uma empresa do segmento de torrefação e moagem da cadeia agroindustrial do café.
13	Examinar a taxa de exportações do couro wet blue (couro em estágio primário de processamento), buscando, em primeira instância, analisar como é o setor de curtumes no Brasil, bem como a sua cadeia produtiva e suas debilidades.
14	Fazer uma análise adequada acerca da cobrança do tributo incidente sobre a atividade rural (exação mais conhecida como FUNRURAL ou Novo FUNRURAL).
15	Analisar as políticas de incidência do ICMS na cadeia agroindustrial do leite no Estado de Minas Gerais.

16	Avaliar e analisar o sistema de tributação e mensurar a incidência tributária na composição do preço final do café cru em Minas Gerais e suas principais implicações na formação dos custos de produção e comercialização.
17	Analisar a incidência tributária na agropecuária e a sonegação desses impostos, com atenção especial é dada às seguintes atividades: bovinocultura de corte, cana-de-açúcar, citricultura, café, algodão, soja e outros grãos (arroz, feijão e milho).
18	Avaliar e analisar o sistema de tributação e mensurar a incidência tributária na composição do preço final do café no segmento produtivo da cadeia agroindustrial em Minas Gerais, bem como suas implicações na formação do preço de custo da produção.
19	Identificar e evidenciar a carga tributária na formação dos custos de produção para o segmento produtor de leite e em sua comercialização, para distintos estratos de produção diária.
20	Demonstrar a importância do planejamento tributário como meio de se reduzir a carga tributária da atividade rural para os produtores rurais do município de Alta Floresta, MT, ano de 2012.
21	Estimar o montante da incidência tributária que compõe o preço final do café nesse segmento e suas principais implicações na formação dos custos de produção.
22	Realizar um estudo de caso num grupo de propriedades rurais, procurando estabelecer o grau de relacionamento entre o Imposto Territorial Rural, a área total da propriedade e seu grau de utilização em relação à agricultura, pastagem, floresta e benfeitorias, bem como, fornecer subsídios para a inclusão de dispositivos no Imposto Territorial Rural de incentivo ao desenvolvimento da atividade florestal, tanto de produção como de conservação da natureza.
23	Relatar a dificuldade encontrada pelo trabalhador rural (segurado especial) em conseguir comprovar a atividade rural perante a Previdência Social, maioria das vezes tem que buscar seus direitos através da justiça.
24	Proceder à avaliação econômica e financeira das empresas em estudo e analisar a interferência das mudanças na legislação do PIS/COFINS em seus resultados.
25	Estimar o montante de tributos presentes no preço final de venda do vinho.
26	Realizar estimativas e discussões sobre a contribuição de alguns dos principais produtos agrícolas para a arrecadação tributária nacional.
27	Esclarecer qual o custo tributário sobre as indústrias do setor sucroalcooleiro.
28	Classificar os tributos como custo de produção ou custo de transação, e contribuir com uma análise da complexa estrutura tributária brasileira no agronegócio e sua incidência nas atividades produtivas do setor, constituindo uma ferramenta importante no processo de gestão financeira da firma.