



TRIBUTAÇÃO NO AGRONEGÓCIO

FLORENCE HARET

São Paulo

2ª edição

2016

Copyright © 2015 By IDEA (Instituto de direito econômico aplicado)

Produção Editorial: Florence Haret

Capa: Danilo Vaz

	CIP – BRASIL. CATALOGAÇÃO NA FONTE
	SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ.
H24t	Haret, Florence, 1981 - Tributação no agronegócio / Florence Haret. 2ª Edição – São Paulo: IDEA. 2015. 271p. ISBN 978-85-69497-02-8 1. Direito tributário. 2. Tributação no agronegócio. I. Título.
	CDD: B340
	CDU: 336.2

Prefácio

A obra apresentada, de autoria de FLORENCE HARET, trata do importante tema da tributação no agronegócio. Mesmo na atual situação de crise econômica, em que assistimos à retração de importantes setores da economia, o agronegócio segue sua trajetória firme e consistente, registrando um aumento de 1,6% na sua participação no Produto Interno Bruto Nacional, compondo fatia equivalente a 23% de tudo que é produzido no país no ano de 2015, segundo dados da Confederação Nacional da Agricultura. Estes números já são suficientes para indicar a relevância e atualidade do tema.

Com efeito, de há muito, este segmento que responde por praticamente $\frac{1}{4}$ da economia nacional, merece uma obra destinada a desvendar os seus meandros tributários. A abordagem adotada pela autora foi cuidadosamente semeada sobre uma base teórica sólida, que alimenta considerações acerca das diversas incidências relativas ao setor econômico adotado como referencial. Em postura analítica, FLORENCE HARET enfrenta os desafios de uma intrincada regulamentação específica para sistematizar proposições fecundas, diretas e objetivas.

O texto se desenvolve percorrendo os campos da tributação sobre a renda das pessoas físicas, relacionando vantagens e peculiaridades aos regimes de lucro real e presumido, como a possibilidade de compensação de prejuízos pelos produtores rurais.

Descreve a tributação das pessoas jurídicas, os regimes de lucro real e presumido, a questão dos insumos da atividade, problemas que circundam a escrituração de receitas rurais e não rurais que refletem, inclusive, na tributação pelo PIS e COFINS, como propriamente demonstrado.

Aborda ainda de maneira detalhada as contribuições específicas do setor, como SENAR e FUNRURAL, com habilidade de uma jurista experiente, que estrutura suas proposições com rigor científico, de forma didática e precisa.

A autora aprofunda-se em temas atinentes à tributação sobre o patrimônio, tratando dos reflexos na tributação do ITR, do dever de registro das áreas de

preservação permanente e, ainda, da espinhosa controvérsia da exclusão de áreas invadidas, imprestáveis para produção.

Nas invernadas da tributação sobre produção e comércio, enfrenta questões como o crédito presumido de IPI na atividade, problemas como a guerra fiscal do ICMS nas operações interestaduais, conflitos entre o conceito de industrialização e a tributação dos serviços e a incidência de ISS sobre serviços de atividades como plantio e colheita de frutos. Termina por analisar aspectos relativos a cadeia de comércio exterior. Um plantel de considerações geradas, nutridas e maturadas em um ambiente sóbrio de lúcidas conclusões.

Com esta obra, a autora - doutora em direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, sob a orientação do Professor Emérito Paulo de Barros Carvalho, avaliada em banca que tive a honra de integrar- floresce, revelando uma maturidade intelectual cultivada a partir de uma sólida formação acadêmica, intensa produção científica, com a participação em inúmeros congressos nacionais e internacionais, com a publicação de livros e artigos em renomados periódicos nacionais.

Efusivas láureas à Editora Quartier Latin e ao Instituto de Direito Econômico Aplicado (IDEA), que dão publicidade ao excelente trabalho ora prefaciado, para gaudio da comunidade jurídica e de todos os que vivenciam as inquietações de natureza tributária inerentes ao agronegócio no Brasil.

São Paulo, 25 de fevereiro de 2016

Paulo Ayres Barreto

Livre docente pela USP

Professor Associado do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e
Tributário da Universidade de São Paulo

Sumário

Prefácio	3
Sumário	5
Introdução	6
Capítulo 1. Tributação da renda do produtor rural pessoa física	8
Capítulo 2. Tributação sobre a renda do produtor rural pessoa jurídica	36
Capítulo 3. Tributação sobre a renda do produtor rural pessoa jurídica	71
Capítulo 4. Tributação previdenciária nas atividades do agronegócio	93
Capítulo 5. Tributação sobre o patrimônio do produtor rural	113
Capítulo 6. Tributação sobre produção e comércio no agronegócio	147
Capítulo 7. Tributação sobre as atividades financeira no agronegócio	185
Capítulo 8. Tributação sobre o comércio exterior	227
Índice de siglas	263
Bibliografia	268

Introdução

Faz algum tempo que os temas relacionados ao agronegócio vêm chamando a atenção de todos. E isso não poderia deixar de ser diferente, pois o setor tem sido a máquina propulsora do desenvolvimento do País, especialmente em tempos de crise, como o que vivenciamos, e da necessidade de ampliação das fontes de suprimento da população no setor dos alimentos de base. Sua importância é indiscutível e, por isso mesmo, tem recebido muita atenção do Governo, da mídia e das pessoas em geral.

Em termos fiscais, são inúmeros incentivos conferidos ao produtor. Mesmo assim, o setor se desenvolve com dificuldades. Fatores econômicos e climáticos estão a toda hora atormentando a vida dos agroindustriais. Isso sem contar a dificuldade com que os produtores lidam, no dia-a-dia de suas atividades, para escriturar suas movimentações de produção, animais ou valores e considerar toda essa informação no planejamento fiscal de seu negócio. As dificuldades no setor são muitas, de diversas ordens e fazem parte de sua história. A informalidade do setor e as dificuldades da organização das atividades propiciam evasão de tributo, mas, acima de tudo, torna inacessível ao produtor determinados benefícios fiscais concedidos à área. O tratamento diferenciado da atividade agropecuária tanto nas pessoas físicas quanto nas jurídicas demandam organização escritural e uma política interna de governança.

Sob o aspecto econômico, o barateamento de custo produção e do produto se torna um elemento crucial para se manter a competitividade do produtor no mercado internacional. E nessa linha, a tecnologia comparece como forma de dar solução a essa demanda sempre crescente por commodities com valores cada vez mais baixos. O fator tributário ganha importância não só como forma de economia da produção, mas também como fator que gera competitividade ao produtor, estimula o uso da tecnologia no campo e torna possível o suprimento não só do povo brasileiro como da população mundial. Não é a toa que o Brasil é dado como celeiro do mundo, uma vez que possui terras e clima em condições propícias para o suprimento de grande parte dos povos.

Este estudo possui o intuito de servir de material de base informativo aos produtores, em qualquer escala de formação, para que possam compreender, organicamente, a carga tributária que incide em sua atividade. Com base nessa análise, o leitor poderá conhecer melhor cada um dos tributos incidentes na produção e saberá

como o Estado incentiva a atividade rural por meio das espécies tributárias. É um trabalho que tem por objetivo, acima de tudo, trazer ao conhecimento do profissional do setor todos os benefícios fiscais que lhe foi concedido e, ao fim, torna-los acessíveis e concretizados para os objetivos a que foram criados. Com base nessa informação, poderá aplicar isso em sua atividade e, finalmente, economizar tributo, diminuir seus custos operacionais e ganhar competitividade no mercado.

Assim, os objetivos deste estudo são retratados na forma como se optou em redigir os capítulos, sempre muito objetivos, fazendo-se referência apenas em lei e em decisões jurisprudenciais administrativas ou do judiciário. Poucas considerações doutrinárias foram feitas, ainda que a consulta a textos e o desenvolvimento teórico foram fundamentais para organizar a matéria com o enfoque estrito ao setor do agronegócio. Contudo, priorizando a objetividade das informações e pensando-se em um público leitor leigo, mas com o conhecimento prático da matéria, as referências doutrinárias foram apenas citadas na bibliografia.

Também em nome da objetividade, não foi feito um aprofundamento ou desdobramento dos tópicos que cada tributo enseja. As discussões sempre são muitas e complexas, podendo sempre ser trabalhada profundamente em estudos à parte. Tendo em vista que o presente trabalho foi feito com o objetivo de servir como manual básico do produtor, dando um panorama geral da carga tributária incidente na produção agropecuária, o debate de cada tributo foi sucinto porém suficiente para que o leitor possua um ponto de partida para o desenvolvimento setorial da matéria ou faça, em outro momento, um aprofundamento maior da matéria.

Explicada a estratégia tomada na elaboração deste material, certo é que o conteúdo é denso, detalhado e constitui um dos raros trabalhos específicos no âmbito tributário voltados ao setor.

Capítulo 1. Tributação da renda do produtor rural pessoa física

O imposto sobre a renda incidente nas pessoas físicas (IRPF) talvez seja o tributo que mais enseja discussões, não só pela quantidade de leis e de textos infralegais existentes sobre ele, mas também pelo número de alterações anuais sofridas. A tributação da renda do Produtor rural pessoa física possui uma série de peculiaridades a serem destacadas, pois reduzem a carga tributária total sobre a receita desses agentes, gerando capital de giro para a produção.

O IRPF está disciplinado na Constituição (CF), no seu artigo 153, § 2º. É tributo de competência da União, sujeito ativo (credor). No Código Tributário Nacional (CTN), ele se encontra nos artigos. 43 a 45. Dentre as leis esparsas que tratam sobre o tema nas pessoas físicas rural, citemos ainda as Leis n. 7.713/88, 8.023/90 e 9.250/95, o Decreto 3.000/99 (Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR), mais precisamente no Livro 1, entre os artigos 2º a 145 e, em especial, nos artigos. 57 a 72. E, finalmente, está a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN SRF) n. 83/2001, elucidando como se dá a forma da incidência, sem que este último diploma possa criar novas obrigações tributárias.

O IRPF incide sobre a base chamada “renda”, isto é, produto do capital, do trabalho ou de ambos. Requer que seja uma aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, o que implica nova riqueza no patrimônio, considerando-o num determinado espaço de tempo. Sua incidência depende do sistema de apuração. No IRPF, portanto, temos 5 sistemas e, conforme a origem da receita do produtor rural, pode ser enquadrada em qualquer um deles.

Na 1) apuração anual, a aquisição de riqueza é observada no período do ano civil, do dia 01 de janeiro, encerrando-se em 31 de dezembro de cada ano. É o sistema que incide na atividade de produção própria de produtor rural Pessoa Física, como regra. Em algumas hipóteses, mesmo em sendo anual, o tributo é descontado, como adiantamentos, parcelas de IRPF mensais. E aí temos a 2) apuração mensal obrigatória que ocorre, no IRPF, em pagamentos entre Pessoas Físicas ou de fonte no exterior ou, ainda, no caso de receita oriunda de arrendamentos entre PF-produtora e PF-proprietária. Mais adiante, temos a sistemática da 3) retenção na fonte, onde rendas a

título de arrendamentos entre Pessoa jurídica e Pessoa Física-proprietária ou outros tipos de pagamentos de Pessoa jurídica para Pessoa Física. Assim, sendo a pessoa jurídica fonte da receita, cabe a ela reter os valores devidos pelo produtor rural pessoa física, pois, assim, a fiscalização pela Receita fica mais centrada nas contas da pessoa jurídica, sempre sob o pressuposto de que esta é mais regrada e controlada. Como outra sistemática de incidência do IRPF, temos a 4) apuração definitiva, acontecendo nas hipóteses de ganhos de capital na alienação de bens e direitos; de bens repatriados; de operações financeiras no mercado variável (em Bolsa de valores, por exemplo). Finalmente, a 5) apuração complementar, como sistemática residual para os ajustes necessários após declaração anual.

Contribuinte e Responsável são pessoas diferentes na relação tributária. Enquanto o primeiro é sujeito passivo da obrigação (devedor); o segundo é “terceiro”, respondendo pelo recolhimento desse débito (de outrem). Quando se pensa em quem tem o dever de pagar o tributo, deve-se, antes, considerar se é caso de responsabilidade tributária ou não.

No caso do produtor rural, se ele recebe valores de outra Pessoa Física, é o produtor mesmo (contribuinte) quem paga. Se esse produtor rural recebe de Pessoa Jurídica, é a empresa (responsável) que tem a obrigação de reter o IRPF mensal na fonte, sem que o produtor rural deixe de ser o contribuinte dessa mesma obrigação tributária.

No tocante ao IRPF no setor rural, pensado pela primeira sistemática apresentada, a pessoa física rurícola possui a opção legal, dentro do regime de caixa, de apurar pelo 1) Lucro real, regra para a pessoa física em geral ou, particularidade do produtor pessoa física, pelo 2) Lucro presumido.

O regime de caixa, cumpre elucidar, é o sistema contábil que computa receitas e despesas no período de seu efetivo recebimento ou pagamento, independentemente do momento em que são realizadas (pagas). Ou seja, é considerada receita, para fins fiscais, o tempo em que o crédito entra em conta e não quando o negócio jurídico foi celebrado. Da mesma forma com as despesas, que só serão consideradas como tais no IRPF, pelo regime de caixa, quando efetivamente realizadas (pagas) e não quando assumida a obrigação de pagar.

O regime de IRPF pelo lucro presumido é opcional ao produtor rural, significando que ele fará essa escolha quando efetuar o primeiro pagamento mensal do ano a título de adiantamento. Como último regime jurídico do IRPF, cabe ainda considerar o 3) Lucro arbitrado, possuindo caráter sancionatório, não por sua natureza, que não é penalidade, mas por figurar no contexto punitivo.

No regime de caixa, independentemente do ano a que se refiram ou da sua natureza de receita, despesa ou investimento, todos os valores são considerados no mês de seu recebimento.¹

Assim, exemplificando, os adiantamentos de recursos financeiros, recebidos por conta de contrato de compra e venda de produtos agrícolas para entrega futura, serão computados como receita no mês da efetiva entrega do produto. Nas vendas de produtos com preço final sujeito à cotação da bolsa de mercadorias ou à cotação internacional do produto, a diferença apurada por ocasião do fechamento da operação compõe a receita da atividade rural no mês do seu recebimento. Aliás, nessa linha entendeu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) quanto ao resultado decorrente da receita de atividade rural na venda de produtos por preço variável, fixado por cotação, sendo este apurado no momento da entrega do produto.²

Nas alienações a prazo, deverão ser computadas como receitas as parcelas recebidas, na data do seu recebimento, inclusive a atualização monetária. Os investimentos serão considerados despesas no mês do pagamento.³ As despesas relativas às aquisições a prazo somente serão consideradas no mês do pagamento de cada parcela.

Ainda, no caso de produtos da atividade rural, exercida pelo contribuinte, constantes de estoque e ainda não vendidos, devem constar na ficha Bens da Atividade Rural, do Demonstrativo da Atividade Rural (DAR), com a discriminação da quantidade e espécie dos produtos existentes no final do ano, sem indicação do respectivo valor.⁴ Constará nessa mesma metodologia inclusive as commodities produzidas no ano-calendário a que se referir a própria declaração.

¹ RIR/94, art. 66; e IN SRF nº 17/96, art. 5º. Veja art 61 e 62 do RIR

² 1º CC, AC. 220100347, j. 29/07/2009.

³ Lei n 8.023, de 1990, art. 4, §§ 1 e 2.

⁴ Parecer Normativo CST nº 85, de 16 de dezembro de 1977, item 3

Cabe considerar que a adoção do regime de caixa para as pessoas físicas é vantajosa, pois viabiliza a tributação no exato momento em que o agente possui disponibilidades financeiras para efetuar o pagamento do imposto.⁵ Para entender a real vantagem desse tipo de apuração, verifiquemos as diferenças da compra de insumos por pessoa física ou por pessoa jurídica.

Na Pessoa Física, as despesas da aquisição dos insumos são apropriadas como custos na Declaração de Imposto de Renda no ano da compra; já na Pessoa Jurídica, a depender do regime tributário adotado por ela (lucro real ou presumido), poderá ter de apropriá-los no ano fiscal de uso do insumo, postergando a dedutibilidade dessas despesas e pagando mais imposto justamente no ano em que deva fazer maiores dispêndios.

No caso de produtor rural que vende, em seu nome, produtos de sua atividade rural diretamente a centros de abastecimento, fornecendo notas de venda para fins fiscais estaduais, não perde a condição de pessoa física, devendo os rendimentos derivados dessa atividade compor o resultado da atividade rural.⁶

Além do pagamento do tributo, existem outras obrigações tributárias, ditas acessórias, a serem cumpridas pelo produtor rural e estas variarão conforme os regimes de apuração supra referidos. São elas: Declaração de Ajuste Anual (DCTF); Anexo da Atividade Rural (AAR) ou Demonstrativo das Atividades Rurais, para segregar as contas da atividade rural (DAR).

Na DCTF, o contribuinte rural informará, por exemplo, a propriedade rural como um dos bens no quadro Bens e Direitos. Todo aquele que possuir imóvel rural, exercendo nele atividade produtiva visando lucro, como pessoa física, está sujeito ao preenchimento do anexo de atividade rural (AAR) na declaração IRPF.

No AAR ou DAR, são escrituradas receitas e despesas da propriedade rural a cada mês que, normalmente, são apurados mediante escrituração do livro caixa da

⁵ Aliás, a vantagem desse regime também é apontada pelo Supremo Tribunal Federal: “...o regime de caixa seria o que melhor aferiria a possibilidade de contribuir, uma vez que exigiria o pagamento do imposto à luz dos rendimentos efetivamente percebidos, independentemente do momento em que surgido o direito a eles.” RE 614406/RS, rel. orig. Min. Ellen Gracie, red. p/ o acórdão Min. Marco Aurélio, 23.10.2014.

⁶ Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999, art. 61; Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, art. 5º; Parecer Normativo CST nº 130, de 8 de julho de 1970.

atividade rural; resultados da atividade (lucro ou prejuízo); inventário dos bens utilizados na produção rural, como tratores, máquinas e equipamentos; dívidas relacionadas a atividade rural; dados detalhados do imóvel rural; a movimentação do rebanho, com posição total no ano anterior, nascimentos e compras no ano, falecimentos e vendas no ano, e estoque final do rebanho; dentre outras informações ali solicitadas. É o exemplo:

Cod.	Espécie	Estoque Inicial	Aquisições no ano	Nascidos no ano	Consumo e perdas	Vendas no ano	Estoque final
1	Bovinos e bubalinos	520	48	10	32	116	430
2	Suínos	98	110	28	10	15	211
3	Caprinos e ovinos	0	0	0	0	0	0
4	Asininos, equinos e muares	25	2	3	0	0	30
5	Outros	0	0	0	0	0	0

Mesmo se o contribuinte vendeu sua propriedade rural durante o ano-calendário, ele está obrigado a declarar os rendimentos dessa atividade mediante apresentação da DCTF e do DAR, se não estiver nos critérios legais de exclusão legal desse dever.

Na Declaração anual, apurará o resultado positivo de sua produção até a data da venda de suas commodities, sendo irrelevante o fato de haver vendido a propriedade em qualquer período do ano-calendário. O mesmo procedimento deverá ser observado no caso de compra no ano-calendário.⁷

Além disso, com relação ao bem imóvel, apurará o ganho de capital quanto ao preço de alienação da terra nua, quando positivo, bem como tributada a receita com a venda de bens e benfeitorias, caso isto tenha ocorrido.

Afora essas Declarações e Anexos, como a pessoa física produtora exerce atividade econômica organizada, deverá proceder à escrituração do Livro Caixa,

⁷ Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999, arts. 61 e 62; Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, art. 5º e 9º; Parecer Normativo CST nº 131, de 1970; Parecer Normativo CST nº 132, de 8 de julho de 1970

abrangendo receitas, despesas de custeio, investimentos e demais valores integrantes da atividade rural (Lei 9.250/1995, art. 18). Seria representado assim:

Data	Histórico	Entradas	Saídas	Saldo
01.02.2015	Saldo Anterior			1.000,00
02.02.2015	Recebimento Fatura 15/2014	2.500,00		3.500,00
05.02.2015	Pagamento de Salários		1.750,00	1.750,00
Data	Histórico			
01.02.2015	Saldo Anterior			

Pelo 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. O programa da declaração IRPF possibilita a importação das informações do livro caixa da atividade rural, quando escriturado mensalmente.

Para dar alicerce aos dados inseridos nesses documentos, o Regulamento exige a manutenção de documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data das operações ali escrituradas, ficando o produtor obrigado a manter essas documentações por cinco anos, até o final do prazo decadencial do tributo.

Alguns Estados, como o de São Paulo, obrigam os produtores rurais a se inscrever no CNPJ, sem que essa inscrição na Junta comercial os torne pessoas jurídicas. Logo, mesmo com o CNPJ, o produtor não perde a condição de Pessoa Física. Ficam inscritos com o código de natureza jurídica 408-1, que se refere à forma de “Contribuinte Individual”. Este é visto pela lei tal como aquele agente comumente chamado de profissional autônomo ou liberal, sem vínculo empregatício com nenhuma pessoa jurídica. Difere do empresário individual pela atividade realizada porque este se encontra no comércio e na indústria enquanto o autônomo na prestação serviço.

Com o CNPJ na mão, o rurícola PF continua fazendo a escrituração do Livro Caixa Atividade Rural normalmente e suas obrigações acessórias continuam aquelas mesmas supracitadas atribuídas às Pessoas Físicas. Nada se altera.

Para fins de tributação geral/anual, as pessoas físicas, de um modo geral, são obrigadas a apresentar a Declaração de Ajuste Anual (DCTF) quando receberem rendimentos tributáveis, sujeitos ao ajuste na declaração, cuja soma foi superior a R\$ 26.816,55 reais; receberem rendimentos isentos, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, cuja soma foi superior a R\$ 40.000,00 reais; obtiveram, em qualquer mês, ganho de capital na alienação de bens ou direitos, sujeito à incidência do imposto, ou realizou operações em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas.⁸

Quanto às atividades rurais, é obrigado a apresentar a Declaração de Ajuste Anual o produtor que obteve receita bruta em valor superior a R\$ 134.082,75 (em 2014); que pretenda compensar, no ano-calendário vigente ou posteriores, prejuízos da atividade rural de anos-calendário anteriores ou do próprio ano-calendário em vigor; que teve, em 31 de dezembro, a posse ou a propriedade de bens ou direitos, inclusive terra nua, de valor total superior a R\$ 300.000,00 reais; ou que passou à condição de residente no Brasil em qualquer mês e nesta condição se encontrava em 31 de dezembro; ou que optou pela isenção do Imposto sobre a Renda incidente sobre o ganho de capital auferido na venda de imóveis residenciais, cujo produto da venda seja aplicado na aquisição de imóveis residenciais localizados no País, no prazo de 180 dias, contado da celebração do contrato de venda. O contribuinte produtor rural em quaisquer dessas situações supracitadas deverá preencher o Demonstrativo ou Anexo das Atividades Rurais (DAR ou AAR).

Aprofundado agora a análise do IRPF na sua apuração anual, para saber quanto se deve pagar, é preciso considerar a sua base de cálculo e alíquota. As alíquotas incidentes são aquelas enumeradas na tabela progressiva anual da IN RFB nº 1.500/2014.⁹

⁸ Dados retirados do exercício de 2014, ano-calendário de 2013.

⁹ a ser aplicada nos anos-calendários de 2011 a 2014.

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota %	Parcela a deduzir do IR (R\$)
Até 21.453,24	-	
De 21.453,25 até 32.151,48	7,5	1.608,99
De 32.151,49 até 42.869,16	15	4.020,35
De 42.869,17 até 53.565,72	22,5	7.235,54
Acima de 53.565,72	27,5	9.913,83

A partir do exercício 2016, ano calendário 2015, passa-se para a seguinte tabela:

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota %	Parcela a deduzir do IR (R\$)
Até 22.499,13	-	
De 22.499,14 até 33.477,72	7,5	1.687,43
De 33.477,72 até 44.476,74	15	4.198,26
De 44.476,75 até 55.373,55	22,5	7.534,02
Acima de 55.373,55	27,5	10.302,70

Na base de cálculo, devemos contabilizar todo acréscimo patrimonial ocorrido naquele ano calendário (ano civil), exceto os rendimentos isentos que são excluídos da base. São eles: Lucros e Dividendos Distribuídos; Alienação de Bens de Pequeno Valor; Alienação do Único Imóvel; Alimentação, Transporte e Uniformes; Cessão Gratuita de Imóvel; Venda de Ações e Ouro, Ativo Financeiro; dentre outros rendimentos.

Por outro lado, são tributados,¹⁰ compondo a base de cálculo, dentre outras receitas essas que nos interessam para o setor: os lucros do comércio e da indústria, auferidos por todo aquele que não exercer, habitualmente, a profissão de comerciante ou industrial; os rendimentos recebidos na forma de bens ou direitos, avaliados em dinheiro, pelo valor que tiverem na data da percepção; os rendimentos recebidos no exterior, transferidos ou não para o Brasil, decorrentes de atividade desenvolvida ou de capital situado no exterior; os interesses e quaisquer outros rendimentos de partes beneficiárias ou de fundador e de outros títulos semelhantes; as quantias correspondentes ao acréscimo patrimonial da pessoa física, apurado mensalmente,

¹⁰ Lei n° 4.506, de 1964, art. 26, Lei n° 7.713, de 1988, art. 3° , § 4° , e Lei n° 9.430, de 1996, arts. 24, § 2° , inciso IV, e 70, § 3° , inciso I

quando esse acréscimo não for justificado pelos rendimentos tributáveis, não tributáveis, tributados exclusivamente na fonte ou objeto de tributação definitiva.

No caso dos rendimentos da pessoa física, apurados mensalmente, o valor calculado será acrescido a conta das rendas tributáveis na declaração de rendimentos anuais e, ao longo do ano, no mês, submetendo-se à aplicação das alíquotas constantes da tabela progressiva abaixo:¹¹

Receita (R\$)	Alíquota %	Parcela a deduzir do IR (R\$)
Até 10.800,00	-	
Acima de 10.800,00 até 21.600,00	15	1.620,00
Acima de 21.600,00	25	3.780,00

Os rendimentos mensais do produtor rural, portanto, tem apuração mensal, adiantando-se o IRPF mês a mês. O regime de contabilização continua sendo o de caixa, devendo o rurícola obrigatoriamente preencher Livro CAIXA, salvo se a receita bruta total auferida no ano-calendário não exceder R\$ 56.000,00. No caso de facultatividade e opção de dispensa do Livro CAIXA por parte do agricultor, este será substituído por outras provas documentais das transações – tais como nota fiscal, extratos, dentre outros – continuando a pessoa física com o dever de apurar o resultado pela diferença entre o total das receitas e o das despesas/investimentos.

O Livro CAIXA se apresenta da seguinte forma:

¹¹ RIR/99, art. 86.

Data	Conta	Histórico	Valor
02/12/2010	1.15.004 Venda de Equinos	Venda de seis cavalos da raça manga larga conf. nota fiscal do produtor	1.800.000,00
07/12/2010	2.21.008 Encargos Sociais	Recolhimento de FGTS dos empregados conforme folha de pagamento	142,80
08/12/2010	2.21.004 Equinos	Pagamento de serviços veterinários ao Dr. Gilberto Moura, conf. Recebido n° 225	354,80
14/12/2010	2.18.001 Custos das benfeitorias	Construção de Galpão, conf. dados da planilha de custos 12/2010	636,13
15/12/2010	2.21.004 Equinos	Perda de crias conforme laudo n° 4320	869,36
29/12/2010	2.21.004 Equinos	Remuneração de empregados, conforme folha de pagamento	3.500,00
20/12/2010	2.21.008 Encargos Sociais	Recolhimento de contribuição previdenciária, conforme folha de pagamento	27.887,56

Ainda que dispensado do Livro caixa, o produtor rural poderá optar por apurar o resultado pela forma contábil. Nesse caso, fará todos os lançamentos em livros próprios de contabilidade, e, em havendo mais de uma atividade, será necessário um livro para cada tipo de atividade (Diário, Caixa, Razão etc.), de acordo com as normas contábeis, comerciais e fiscais pertinentes a cada um dos livros utilizados.

Na apuração anual, fará novo encontro de contas, considerando essas antecipações mensais da atividade rural, mas de forma segregada dos demais rendimentos obtidos em outras atividades ou em relações patrimoniais. A segregação das contas da atividade rural se dá, justamente, por meio do preenchimento do Anexo ou Demonstrativo da Atividade Rural (AAR/DAR), como no exemplo abaixo:

Base de Cálculo (R\$)	Raceita bruta mensal	Despesas de custeio e investimetno
Jan.	42.500,00	18.620,00
Fev.	26.450,00	12.332,00
Mar.	0	13.310,00
Abr.	0	12.365,00
Mai.	0	13.723,00
Jun.	88.200,00	32.580,00
Jul.	64.000,00	12.994,00
Ago.	0	13.654,00
Set.	0	21.855,00
Out.	32.300,00	13.479,00
Nov.	0	12.528,00
Dez.	0	14.126,00
Total	253.450,00	191.566,00

Após apuração total em separado, no ano, o resultado da atividade rural, quando positivo, será somado aos demais rendimentos da PF compondo a base de cálculo do IR-anual para aplicação da Tabela de alíquotas progressivas na Declaração de Ajuste Anual (DCTF). Quando o resultado da atividade rural for negativo, haverá a possibilidade de compensação de prejuízos de anos-calendários anteriores da atividade rural com as demais atividades, desde que não tenha um elemento estrangeiro em sua atividade ou não seja optante do lucro presumido (IRPF-presumido). Voltaremos ao assunto com mais detalhes no capítulo 2.

Na apuração mensal, as alíquotas aplicáveis são aquelas trazidas no IN RFB nº 1.500/2014:¹²

¹² incidente sobre os rendimentos de pessoas físicas, a ser aplicada nos anos-calendários de 2011 a 2014.

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota %	Parcela a deduzir do IR (R\$)
Até 1.787,77	-	
De 1.787,78 até 2.679,29	7,5	134,08
De 2.679,30 até 3.572,43	15	335,03
De 3.572,44 até 4.463,81	22,5	602,96
Acima de 4.463,81	27,5	826,15

A partir do exercício de 2016, ano calendário 2015, deve-se seguir a seguinte tabela:

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota %	Parcela a deduzir do IR (R\$)
Até 1.903,98	-	
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,69	27,5	869,36

Em resumo, eventual rendimento de parceria do produtor PF, em sendo tributada pelo lucro real, mensalmente, seguirá a regra do regime de caixa,¹³ aplicando-se até 25% sobre a receita bruta, deduzidos despesas de custeio e investimentos da atividade rural autorizadas pela lei. Na apuração anual, havendo saldo positivo, serão feitos os ajustes necessários, podendo essa diferença receber a tributação de no máximo 27,5% conforme tabela de tributação anual.¹⁴ Em todo caso, o contribuinte possui o ônus de escrituração e manutenção dos documentos probatórios das despesas/investimentos.

Vale lembrar que o sistema da Receita Federal possui um simulador de “alíquotas efetivas” muito útil para quem precisa conhecer a real carga tributária incidente em sua atividade.¹⁵ Lá, devem ser inseridas as informações de rendimentos tributáveis e deduções, gerando o sistema o cálculo dessa realidade informada. A alíquota de 27,5% nunca é alcançada na pessoa física.

Para apuração da receita no Lucro real, é preciso calcular os resultados da atividade, observando cada uma de suas fases. Assim, a partir da receita bruta da

¹³ RIR, Arts. 61, 62, 63 e 65; Lei n. 8.023/90, art. 7

¹⁴ Lei n.º 9.250, de 1995, arts. 9 e 21; RIR/99, Art 83.

¹⁵ <http://www.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/ATRJO/Simulador/simulador.asp?tipoSimulador=M>

atividade rural, segregada das demais receitas de outras atividades desse produtor que não seja ligada a sua produção, deve-se aplicar as deduções legais cabíveis tais como as despesas e os investimentos da atividade rural. Mais à frente, voltaremos a este ponto.

Feitas as deduções, alcançamos o resultado da atividade rural, valor este em que serão agora compensados os prejuízos fiscais da atividade rural dos anos anteriores se houver, sendo vedada a compensação de resultado positivo obtido no exterior com resultado negativo obtido no País, ainda que proveniente da atividade rural exercida lá fora. Somente após as deduções e posteriores compensações é que chegamos ao resultado tributável, este sim base de cálculo do IRPF da produção rural do agente PF. Segue quadro elucidativo do cálculo:

(+) Receita Bruta da atividade rural
(-) Despesas da atividade rural (deduções)
(-) Investimentos da atividade rural (deduções)
Resultado da atividade rural
(-) Prejuízos de anos anteriores (compensações)
Resultado Tributável

Ressalta-se, portanto, que resultado da atividade rural não tem o mesmo significado de resultado tributável, ainda que numericamente possam coincidir. É o caso de inexistência de compensação a serem feitas. Esse mesmo quadro das fases do cálculo vem na própria declaração de IRPF como podemos ver no exemplo abaixo:

Apuração do Resultado - Brasil	
APURAÇÃO DO RESULTADO TRIBUTÁVEL	
01. Receita bruta total	253.450,00
02. Despesa Custeio e Investimento	191.566,00
03. Resultado 1	61.884,00
04. Prejuízo de exercício anterior	0,00
05. Resultado após compensação do prejuízo	61.884,00
06. Opção pelo arbitramento sobre a receita bruta	50.690,00
07. <u>Resultado tributável</u>	50.690,00
INFORMAÇÕES PARA O EXERCÍCIO SEGUINTE	
08. Prejuízo a compensar	0,00
09. Valor dos adiantamentos recebidos em 2008 por conta de venda para entrega futura	0,00
APURAÇÃO DO RESULTADO NÃO-TRIBUTÁVEL	
10. Valor dos adiantamentos recebidos até 2007 referente a produtos entregues em 2008	0,00
11. <u>Resultado não tributável</u>	11.194,00

Se o produtor rural fizer a opção pelo regime do lucro presumido,¹⁶ 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 compensação 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.¹⁷

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

¹⁶ RIR, Art. 71; Lei n 8.023/90, art. 5.

¹⁷ Lei n 8.023, de 1990, art. 16, parágrafo único, e Lei n 9.250, de 1995, art. 9º

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 presumido (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.

Vale a pena apresentar breve comparação entre esses regimes:

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)	BC: 20% da Receita Bruta
Al: Tabela Progressiva	Al: Tabela Progressiva (art. 5º, da Lei n. 8.023/90, art. 70, do RIR, art. 11, § 5º, IN 83/2001)
Com compensação 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	Desnecessidade de Livro Caixa
Regime geral para as Pessoas Físicas	Regime opcional

Lembrando que, tanto no caso de lucro real quanto no de lucro presumido, o resultado da atividade rural apurado pelo produtor, quando positivo, integrará a base de cálculo do imposto na sistemática anual e seguirá as regras do regime de caixa também nesta oportunidade.

Voltemos ao sistema do lucro real, que dá mais ensejo a dúvida, para esclarecer alguns componentes da base de cálculo. A receita bruta da atividade rural, para fins de IRPF no regime de lucro real, é constituída pelo montante das vendas dos produtos oriundos das atividades de agricultura; pecuária; extração e exploração vegetal e animal; exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais; transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação; cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização,¹⁸ quando exploradas pelo próprio produtor-vendedor, sem exclusão do ICMS e do Funrural.

Dito de outro modo, fazem parte da receita bruta da atividade rural as receitas provenientes de: vendas de produtos; alienação de bens utilizados exclusivamente na exploração da atividade rural; permuta com outros bens ou dação em pagamento; sobras líquidas decorrentes da comercialização de produtos agropecuários em distribuição pelas sociedades cooperativas aos produtores rurais; entre outros saldos positivos que possuem origem na atividade rural no Brasil e não necessariamente ao patrimônio rural ou à atividade exercida fora do País.

Não se consideram receita bruta da atividade rural, sendo, portanto, saldos positivos excluídos desse cálculo, os valores referentes a: venda de imóvel rural; e resultado da atividade rural exercida no exterior, por residentes ou domiciliados no Brasil.

No primeiro caso, o resultado positivo da venda não é receita bruta da atividade rural porque se sujeita a tributação definitiva do IR como ganho de capital. E o resultado da atividade rural exercida no exterior, por residentes ou domiciliados no Brasil, como já anunciado acima, também não compõe atividade rural por se sujeitar a tributação anual pela regra comum, vedada a compensação de resultado positivo obtido no exterior, com resultado negativo obtido no País (Lei n. 9.250, de 1995, art. 21). Nesse caso, a receita será convertida em reais mediante a utilização do valor do dólar

¹⁸ Art. 58 do RIR

americano fixado para compra pelo BACEN, para o último dia do ano-calendário (31/12/ano em que recebido) a que se refere o resultado e integrará a base de cálculo do IRPF na DCTF.

No IRPF-Lucro real, é de extrema relevância observar as abrangências dos conceitos relacionados às deduções, tendo em vista que repercute diretamente na dimensão da própria base de cálculo do IRPF e, logo, no montante final a pagar desse imposto. As deduções estão previstas no artigo 73 e seguintes do RIR/99 e seguem os princípios interpretativos da dedutibilidade: autorização legal, consumação da despesa/investimento, correlação entre despesa/investimento e atividade rural, efetividade e necessidade da despesa/investimento.

Como regra geral, somente as despesas ocorridas dentro da propriedade rural explorada podem ser deduzidas das receitas auferidas nessa atividade. As despesas ocorridas fora da área de exploração rural só serão computadas quando necessárias à produção agrícola, tais como utilização de mão de obra, uso e ocupação de imóveis dentre outros quando exista contrato formal correspondente de uso, locação, arrendamento, armazenamento dentre outros.

Quando a pessoa física exploradora dessa atividade possuir imóveis situados fora da área rural, mas cuja destinação única e específica seja para seleção, secagem, armazenamento, por exemplo, dos produtos oriundos exclusivamente das propriedades rurais das quais seja participante, percebendo ou não pela cessão desses bens, as despesas de mão-de-obra correspondentes a essas atividades, bem como as decorrentes da utilização e da conservação desses bens, podem ser deduzidas da receita bruta, desde que sejam compatíveis com as práticas usuais e preço de mercado e devidamente comprovadas.¹⁹

Melhor explicando. Para a IN-SRF n° 125/92, artigo 9°, são indedutíveis, por não serem consideradas despesas de custeio da atividade rural, 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

¹⁹ PN 90/78.

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.

Serão dedutíveis, contudo, as despesas com aquisição de aeronaves próprias para uso agrícola, desde que a utilização seja exclusiva para a atividade rural. Nesse contexto, são 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 do piloto etc.²⁰

As deduções quanto aos investimentos também geram algumas dúvidas e os produtores devem tomar muita atenção com isso, especialmente quanto ao disposto na Lei nº 8.023/90, art. 4º, § 2º; RIR/1999, art. 62; e na IN SRF nº 83/01, art. 8º.

Considera-se investimento a efetiva aplicação de recursos financeiros, durante o ano-calendário, visando ao desenvolvimento da atividade rural para a expansão da produção e melhoria da produtividade. Nessa classe de deduções, podemos inserir benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos, culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais; aquisições de tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários usados diretamente na atividade rural, utensílios e bens de duração superior a um ano e animais de trabalho, de produção e de engorda; os serviços técnicos especializados, devidamente contratados, visando a elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou exploração rural; insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como: reprodutores, sementes e mudas selecionadas, corretivos do solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais; atividades que visem especificamente à elevação socioeconômica do trabalhador rural, dentre os quais 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; bolsas de estudo para formação de técnicos em atividades rurais, inclusive gerentes de estabelecimentos e contabilistas.

As deduções quanto aos investimentos admitidas pela SRF observam, portanto, a correlação com a atividade ou os próprios incentivos a projetos rurais-sociais trazidos na

²⁰ IN-RF nº 125/92, art 9º

lei, seja para fins de educação, saneamento, seja para fins de moradia e transporte (acessibilidade).

Vale elucidar o tema trazendo o contexto muito comum do agronegócio em Contrato de integração. O valor do bem adquirido com o adiantamento feito pela agroindústria ao produtor rural é considerado investimento para fins de IRPF, sendo montante observado como investimento ou despesas e, por decorrência do regime de caixa, contabilizado como tal no mês do efetivo recebimento do bem. O valor da dívida paga pelo produtor rural à agroindústria com a posterior entrega de produtos da atividade rural exercida pelo contribuinte deve ser tributado como receita da atividade rural, no mês da entrega dessas commodities.²¹

Outro exemplo, agora na atividade de pesca, são os investimentos a título de reforma/aquisição de motores, de embarcações, de frigoríficos, de redes de pesca, de botes ou caíques, de rádios de comunicação, de bússolas, de sondas, de radares, de guinchos, de cordas, de anzóis e de boias.²² Todos esses considerados investimentos pelo Fisco e, observado como despesa, podendo ser dedutível da receita bruta da atividade pesqueira.

No caso de aquisição de equipamentos novos, tais como tratores, colheitadeiras ou demais implementos, mesmo quando esta ocorra através de financiamentos, são valores considerados como despesas de Investimentos no ano da compra no cômputo do cálculo do resultado da atividade rural. Vale dizer que, em um momento de recessão como o que se vive em 2015/2016, os investimentos são menores e a ausência de tais despesas pode acarretar em um maior resultado tributável na atividade rural. Quanto menores forem as reduções, maior será o resultado fiscal da atividade rural, cuja consequência será o aumento no Imposto sobre a Renda a pagar.

Ainda quanto ao IRPF no Lucro real, feitas as deduções, alcançamos a receita da atividade rural, base a partir da qual poderemos fazer as compensações de prejuízos fiscais dos anos-calendário anteriores.²³ Só não será compensado o resultado positivo obtido na exploração da atividade rural recebido no exterior pela pessoa física, com

²¹ Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999, arts. 61 e 62; Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, arts. 5º, § 2º, inciso IV e 8º

²² Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999, art. 62; Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, art. 8º, inciso III

²³ Lei nº 9.250, de 1995, art. 19

resultado negativo atingido no Brasil, assim como o saldo positivo alcançado com a atividade rural exercida no Brasil por residente ou domiciliado no exterior com resultado negativo obtido no País estrangeiro.²⁴

Em outras palavras, havendo algum elemento estrangeiro, segregam-se as contas da atividade rural no Brasil e da atividade rural exercida no exterior, não havendo comunicabilidade (e compensação) entre essas receitas, ainda que ambas sejam rendas obtidas da produção rurícola. Lembremos que a compensação de prejuízos fiscais é um incentivo tributário que quer propiciar o crescimento da produção rural no Brasil. Uma vez feita no território nacional, a atividade gera empregos, aumento da renda dos trabalhadores e do produtor e crescimento no PIB do País. Por isso mesmo deve ser incentivada pelo mecanismo da compensação de prejuízos fiscais. Não se incentiva a atividade rural no exterior ou qualquer ação que remete os valores positivos para contas no estrangeiro, diminuindo a riqueza do Brasil e sem gerar emprego ou qualquer outra vantagem para o País.

A compensação de prejuízos, ainda, não se aplica aos contribuintes, com receita anual inferior a R\$ 56.000,00 e optantes pela não escrituração do Livro Caixa em sua forma de apuração. E a razão de ser dessa regra é justificada pela necessidade de se comprovar o efetivo prejuízo fiscal através de demonstrativos de fluxo de caixa. Sem o Livro, não haverá prova e, logo, inaplicável o benefício fiscal.

Também não há compensação de prejuízos fiscais para os produtores optantes pelo regime de lucro presumido, na mesma medida em que nesse regime não se permite a dedutibilidade dos custos e despesas da produção. A mesma coisa para contribuintes inscritos no Regime do Simples Nacional.

Ademais, outra consequência fiscal importante a ser considerada pelo contribuinte na hora da escolha é que a pessoa física optante pela apuração do resultado da atividade rural pelo lucro presumido perderá o direito à compensação do total dos prejuízos correspondentes a anos-calendário anteriores ao da opção.²⁵ Desse modo, perderá o direito à compensação desses prejuízos apurados, antes da opção, ainda que mais para frente, volte a apurar seus resultados pelo lucro real. Com a escolha, os prejuízos fiscais são zerados e o produtor rural nunca mais poderá levar em

²⁴ Lei n.º 9.250, de 1995, art. 20 e § 1.º

²⁵ Lei n.º 8.023, de 1990, art. 16, parágrafo único, e Lei n.º 9.250, de 1995, art. 9.º

consideração em suas contas aqueles valores negativos zerados, apenas os novos saldos negativos.

Como já dito, atividade rural exercida no exterior por brasileiro não é observada pela legislação brasileira como atividade rural: não recebe incentivos. Inadmite deduções de despesas de custeio ou investimentos da atividade rural. Não permite compensação de resultado positivo obtido no exterior, com resultado negativo obtido no País (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 21). O saldo da atividade rural exercida no exterior, por residentes ou domiciliados no Brasil, será apurado como atividade comum na DCTF, pela regra geral, convertido em reais mediante a utilização do valor do dólar americano fixado para compra pelo BACEN, para o último dia do ano-calendário a que se refere o resultado. Na declaração anual, essa receita integrará a base de cálculo do imposto, sem apuração em separado como ocorre com as demais atividades rurais no Brasil. Como regra, incidirá até 27,5% sobre o resultado positivo.²⁶

Atividade rural exercida no Brasil, por estrangeiro ou domiciliado no exterior, constituirá a base de cálculo do imposto apurado por ocasião do encerramento do ano-calendário e será tributado à alíquota de 15%.²⁷ No Lucro real, é vedada a compensação de prejuízos apurados²⁸ mas, por sua vez, poderá optar pelo regime de Lucro presumido pessoa física (base de cálculo presumida de 20% sobre a receita bruta), o que não ocorre para o resultado da atividade rural exercida no exterior por brasileiro. O imposto é apurado normalmente, pelo ano-calendário, exceto quando ocorre remessa de lucros antes do encerramento do ano-calendário. Nesse caso, o imposto deverá ser recolhido no ato sobre o valor remetido por ocasião do evento, exceto no caso de devolução de capital.²⁹

Ainda quanto ao IRPF do produtor rural pessoa física, algumas receitas serão objeto de retenção na fonte. E isso ocorre em quatro hipóteses principais: Rendimentos do trabalho; Rendimentos do capital; outros rendimentos submetidos por lei à retenção na fonte; e Rendimentos de residente/domiciliado no exterior.

²⁶ Ver tabela progressiva pela apuração anual.

²⁷ Lei n.º 9.250, de 1995, art. 20

²⁸ Lei n.º 9.250, de 1995, art. 20 e § 1.º

²⁹ Lei n.º 9.250, de 1995, art. 20, § 3.º

O IR retido na fonte mensalmente é objeto de dedução na declaração de ajuste anual,³⁰ uma vez que, na DCTF, tais receitas serão computadas no montante global, aplicando-se a alíquota da tabela progressiva anual e, somente após, é que se deduzem os valores de IRPF-retidos pelas pessoas jurídicas e já pagos ao longo do ano.



Declara na DCTF remuneração recebida e deduz IRRF já pagos ao longo do ano.

Se não fosse assim, haveria dupla incidência sobre a mesma riqueza.

No caso de rendimentos percebidos durante o ano-calendário tributáveis exclusivamente na fonte (regra para rendas provindas de operações no mercado financeiro ou de capital) ou sujeitos à tributação definitiva (para as receitas tributadas como ganho de capital, a exemplo da compra e venda da propriedade rural), esses tributos pagos não serão apurados em conjunto com as demais receitas auferidas no ano, possuindo sistemática própria.

Diferentemente desses casos, são os pagamentos mensais de pessoa jurídica à pessoa física produtora. O imposto apurado e retido pela fonte ou pago diretamente pelo produtor rural poderá ser deduzido desde que o contribuinte possua comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos. A fonte, agroindústria por exemplo, deverá recolher até o terceiro dia útil da semana subsequente a de ocorrência dos fatos geradores, exceto, no caso de rendimentos atribuídos a residente ou domiciliado no exterior, quando recolherá o tributo no próprio ato do pagamento (data da ocorrência do fato gerador). O pagamento será feito no local onde

³⁰ RIR/99, Art. 86 e seguintes; Lei n° 9.250/95, art. 8°, Lei n° 8.981/95, Lei n° 9.430/96 e Lei n° 9.477/97, art. 10, inciso I; Lei n° 7.450/85, art. 55

se encontrar o estabelecimento responsável pela retenção ou, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz.

Rendimentos do trabalho com vínculo empregatício serão retidos na fonte e considerados na redução do IR devido na DCTF, exceto o relativo ao décimo terceiro.³¹ Nesse caso, deverão ser pagos até o último dia útil do dia 20 do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores.

Os pagamentos efetuados por pessoa jurídica à pessoa física, inclusive por cooperativas de trabalho a associados pessoas físicas, estão sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, com base na tabela progressiva mensal abaixo.

Valor da PLR Anual	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
De 0,00 a 6.270,00	-	-
De 6.270,01 a 9.405,00	7,5	470,25
De 9.405,01 a 12.540,00	15,0	1.175,63
De 12.540,01 a 15.675,00	22,5	2.116,13
Acima de 15.675,00	27,5	2.899,88

Os rendimentos de trabalho sem vínculo empregatício são retidos pela fonte pagadora, pessoa jurídica ou Cooperativa de trabalho. São exemplos: comissões, corretagens, gratificações, honorários; direitos autorais; remunerações por quaisquer outros serviços prestados, sem vínculo empregatício; remunerações de empreitadas de obras exclusivamente de trabalho; remunerações decorrentes de fretes e carretos em geral; e remunerações pagas pelo órgão gestor de mão-de-obra do trabalho portuário aos trabalhadores portuários avulsos.³²

A remuneração entendida pela Receita Federal como indireta se submete à tributação de 35% sobre os respectivos valores reajustados no caso de pagamentos efetuados pela Pessoa Jurídica a beneficiário não identificado.

São tidas por remuneração indireta os valores correspondente a: 1) contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os

³¹ RIR/1999, art. 620, § 3º

³² RIR/1999, art. 628; MP nº 2.158-35, de 2001, art. 65

respectivos encargos de depreciação: a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica; e b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente; 2) despesas com benefícios e vantagens concedidas pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagas diretamente ou mediante a contratação de terceiros, tais como: a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa; b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados; c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros; e d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no item 1.³³

No caso de identificação dos beneficiários, os valores correspondentes deverão compor a remuneração mensal do beneficiário e o imposto deverá ser calculado mediante a aplicação da tabela progressiva, utilizando-se as deduções permitidas na legislação e o código de recolhimento será 0561 ou 0588, conforme seja o trabalho com ou sem vínculo de emprego.

Quando as posições de tomador e prestador de serviços se invertem, sendo agora a pessoa jurídica, prestadora de serviços, e a Pessoa física, tomadora desses serviços, o IRPJ é recolhimento mensal pela pessoa jurídica.³⁴ Caberá à própria PJ pagar o tributo incidente sobre os rendimentos de sua prestação a pessoas físicas de serviços de transporte de carga ou de passageiros;³⁵ sobre os rendimentos de prestação, a pessoas físicas, de serviços com trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados.³⁶

³³ RIR/1999, arts. 622, 674 e 675

³⁴ Lei n° 7.713, de 1988, arts. 2° , 3° , § 1° , e 9° ; RIR/99, Art. 107.

³⁵ Tributáveis quando o serviço é prestado em veículo próprio ou locado, inclusive mediante arrendamento mercantil, ou adquirido com reserva de domínio ou alienação fiduciária, considerado como rendimento tributável os percentuais (Lei n° 7.713, de 1988, art. 9°) a 45% do rendimento total, decorrente do transporte de carga; ou a 60% do rendimento total, decorrente do transporte de passageiros.

³⁶ Tributáveis quando o serviço é prestado em veículo próprio ou locado, inclusive mediante arrendamento mercantil, ou adquirido com reserva de domínio ou alienação fiduciária, considerado como rendimento tributável os a 45% do rendimento total da prestação de serviços com trator, máquina de terraplenagem, colheitadeira e assemelhados (Lei n° 7.713, de 1988, art. 9°, parágrafo único).



Declara na DCTF remuneração recebida e deduz IRPJ pago por antecipação ao longo do ano

Em quaisquer hipóteses, tais rendimentos, sujeitos a incidência mensal, deverão integrar a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos de IRPJ e o imposto pago será compensado com o apurado nessa declaração da pessoa jurídica prestadora.³⁷

Como se depreende do que já exposto, a atividade rural é alcançada por diversos benefícios tais como a dedução do Imposto Devido, as compensações fiscais, já vistas acima, mas também outros que ainda serão falados como a depreciação acelerada,³⁸ amortização acelerada,³⁹ e os créditos de até 50% do imposto retido na fonte sobre royalties, assistência técnica, científica e assemelhadas, dentre outras.⁴⁰

Os produtores rurais somente serão agraciados com tais exonerações fiscais se os contribuintes cumprirem as exigências legais. Na hipótese de aproveitarem os benefícios, sem sua adequação a essas condições, os rurícolas estarão submetidos a penalidades. Dito de outro modo, o descumprimento de qualquer obrigação assumida para obter os citados benefícios, exceto as compensações, acarretará a aplicação automática de multa de 50% do valor do imposto e a perda do direito à fruição dos benefícios ainda não utilizados.⁴¹

Também na linha sancionatória, encontra-se o IRPF pelo Lucro arbitrado. Esta sistemática é a forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte. Aplicável pelo Fisco é regime sancionatório (RIR/1999, art. 530) decorrente de alguma infração cometida pelo contribuinte, tais

³⁷ Lei n.º 9.250, de 1995, arts. 8.º, inciso I, e 12, inciso V

³⁸ RIR/99, Art. 490

³⁹ RIR/99, Art. 495

⁴⁰ RIR/99, Art. 500.

⁴¹ Decreto-Lei n.º 2.433, de 1988, art. 13, e Lei n.º 8.661, de 1993, art. 5.º, incisos I e II

como não escrituração de livro caixa ou omissão de receita. Não será penalizado quando contribuinte efetuar o pagamento do IR correspondente com base nas regras do lucro arbitrado.⁴²

Disciplinado pelo RIR/99, Art. 60 e Lei n 9.250/95, art. 18, o IRPF-Lucro arbitrado é aplicável ao produtor rural na falta da escrituração ou do próprio Livro Caixa. Implicará em arbitramento da base de cálculo à razão de 20% da receita bruta do ano-calendário.

Além desse exemplo, outras são as possibilidades de arbitramentos possíveis do imposto pelo Fiscal no contexto da atividade rural, tal como o arbitramento do valor ou preço para fins de apuração de ganho de capital na alienação de bens, sempre que não mereça fé, por notoriamente diferente do de mercado, o valor ou preço informado pelo contribuinte, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.⁴³

No caso de omissão de receitas pelo produtor rural, o Lucro será arbitrado conforme se conheça ou não sua receita bruta. Quando conhecida, os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta são os mesmos aplicáveis para o cálculo da estimativa mensal e do lucro presumido (20% da receita bruta), acrescidos de mais 20%.⁴⁴ A omissão de receita, quando proveniente da atividade rural, mantém seu caráter especial (atividade rural). É inválido o Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) quando o Fisco tributar essas rendas pela regra geral. Mesmo no sistema do Lucro arbitrado, é obrigatório que a glosa se pautem pela legislação específica (Lei n. 8.023/90), sob pena de improcedência do lançamento e decorrente nulidade desse ato.⁴⁵

Finalmente, cabe ressaltar a sistemática da apuração complementar, modo de acréscimo do imposto devido e faltante, sobre os rendimentos recebidos no curso do ano-calendário.⁴⁶ O recolhimento complementar corresponderá à diferença entre o valor do imposto anual calculado e a soma dos valores do imposto retido na fonte ou pago a

⁴² RIR/1999, art. 532, 535 e 538

⁴³ Lei n° 7.713, de 1988, art. 20; RIR/99., Art 124.

⁴⁴ RIR/1999, art. 532

⁴⁵ Este também é o entendimento do CARF: “lançamento com base em depósitos bancários de origem não comprovada, com fundamento no art. 42, da Lei nº. 9.430, de 1996, é incompatível com o reconhecimento, por parte da fiscalização, de que ditos depósitos tiveram origem no exercício da atividade rural”, pois, “nessa hipótese, eventuais diferenças não tributadas devem ser exigidas com base na legislação específica da atividade rural.” (1º CC, AC 10423376, j. 07/08/2008.)

⁴⁶ Lei n° 8.383, de 1991, art. 7º

título de recolhimento mensal, do recolhimento complementar efetuado anteriormente e do imposto pago no exterior,⁴⁷ incidentes sobre os rendimentos computados na base de cálculo, deduzidos os incentivos fiscais. O imposto pago mensalmente será compensado com o apurado na declaração de rendimentos.⁴⁸

Conforme o artigo 114 do RIR/99, constitui base de cálculo para fins do recolhimento complementar do imposto a diferença entre a soma de todos os rendimentos recebidos no curso do ano-calendário, sujeitos à tributação na declaração de rendimentos, inclusive o resultado positivo da atividade rural.

Finalmente, no contexto do IRRF, cabe considerar que alguns produtores rurais pessoas físicas são equiparadas à pessoa jurídica, para os efeitos da legislação do IR, ainda que não estejam registradas como empresas. São eles:

- 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 a 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.

⁴⁷ RIR/99, art. 103

⁴⁸ Lei n.º 8.383, de 1991, art. 8.º

Por esse motivo, com base nessa equiparação legal, cumpre pensar esses agentes no contexto das empresas optantes pelo SIMPLES uma vez que é na LC 128/08 que se encontra a definição, pela receita bruta do conceito de microempreendedor individual (MEI) por exemplo.

O MEI – Micro empreendedor individual – poderá optar pelo recolhimento dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por ele auferida no mês, quando, cumpridos os requisitos do art. 966 do CC/02 (Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil), tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 36.000,00, não esteja impedido de optar pela sistemática Simples Nacional e feito a opção por este regime. No caso de início de atividades, o limite de até R\$ 36.000,00 será calculado multiplicando o número de meses compreendido entre o início da atividade e o final do respectivo ano-calendário por de R\$ 3.000,00 (três mil reais), consideradas as frações de meses como um mês inteiro. O Microempreendedor Individual recolherá, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, valor fixo mensal.

A lei deixa em aberto o rol de pessoas jurídicas ou equiparados passíveis de se submeterem a este regime simplificado. O texto legal apenas elucida quem não poderá ser participante.⁴⁹ Voltaremos no capítulo seguinte a esse assunto.

⁴⁹ RIR/99, Art. 192. Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica (Lei n ° 9.317, de 1996, art. 9 °, e Lei n ° 9.779, de 1999, art. 6 °): I - na condição de microempresa, que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a cento e vinte mil reais; II - na condição de empresa de pequeno porte, que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior, receita bruta superior a um milhão e duzentos mil reais; III - constituída sob a forma de sociedade por ações; IV - cuja atividade seja banco comercial, banco de investimento, banco de desenvolvimento, caixa econômica, sociedade de crédito, financiamento e investimento, sociedade de crédito imobiliário, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresa de arrendamento mercantil, cooperativa de crédito, empresa de seguros privados e de capitalização e entidade de previdência privada aberta; V - que se dedique à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis; VI - que tenha sócio estrangeiro, residente no exterior; VII - constituída sob qualquer forma, de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal; VIII - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior; IX - cujo titular ou sócio participe com mais de dez por cento do capital de outra empresa, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do art. 185; X - de cujo capital participe, como sócio, outra pessoa jurídica; XI - cuja receita decorrente da venda de bens importados seja superior a cinquenta por cento de sua receita bruta total; XII - que realize operações relativas a: a) importação de produtos estrangeiros; b) locação ou administração de imóveis; c) armazenamento e depósito de produtos de terceiros; d) propaganda e publicidade, excluídos os veículos de comunicação; e) factoring; f) prestação de serviço de vigilância, limpeza, conservação e locação de mão-de-obra; XIII - que preste serviços profissionais de corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos, cantor, músico, dançarino, médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista,

Capítulo 2. Tributação sobre a renda do produtor rural pessoa jurídica

Para analisar a tributação sobre a renda do Produtor rural pessoa jurídica, devemos considerar não somente o IRPJ e CSLL, que será tratado nesse capítulo, mas outros tributos, como as contribuições do PIS, COFINS e patronal. Contudo, por decorrência dos inúmeros debates que cada uma delas enseja, melhor será analisar separadamente os tributos que se correlacionam, facilitando a compreensão da carga tributária do setor.

O IRPJ⁵⁰ - Imposto sobre a Renda - e a CSLL⁵¹ - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – possuem o mesmo sistema de tributação, devendo, portanto, ser analisados juntos. A tributação do IRPJ/CSLL na atividade rural segue o aplicável para todas as pessoas jurídicas, sem distinção, inclusive sujeitando-se ao adicional do imposto de renda à alíquota de 10% (dez por cento).⁵² Diferem-se apenas em face de alguns benefícios e incentivos destinados especificamente para a atividade rural. Podemos subdividir essa incidência em três principais sistemáticas de apuração: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado.

No Lucro real, a apuração da pessoa jurídica rural poderá ser por períodos trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário,⁵³ pagando-se mensalmente IR conforme balancete; ou por apuração anual em 31 de dezembro de cada ano⁵⁴ e, da mesma forma, pagando-se, por antecipação, mensalmente o IR estimado.

publicitário, fisicultor, ou assemelhados, e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida; XV - que tenha débito inscrito em Dívida Ativa da União ou do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, cuja exigibilidade não esteja suspensa; XVI - cujo titular, ou sócio que participe de seu capital com mais de dez por cento, tenha débito inscrito em Dívida Ativa da União ou do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, cuja exigibilidade não esteja suspensa; XVII - que seja resultante de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento da pessoa jurídica, salvo em relação aos eventos ocorridos antes de 6 de dezembro de 1996; XVIII - cujo titular, ou sócio com participação em seu capital superior a dez por cento, adquira bens ou realize gastos em valor incompatível com os rendimentos por ele declarados.

⁵⁰ Vide os principais dispositivos legais sobre o Imposto: Art. 153, III, § 2º, CF/88; Arts. 43 a 45 do CTN; Lei 8.981/95 e 9.430/96 (pessoas jurídicas); Decreto 3.000/99 (Regulamento do IR – pessoas física e jurídica); IN SRF n. 257/2002;

⁵¹ Vide os principais dispositivos legais sobre a contribuição Social sobre o Lucro líquido: Art. 195, I, “c”, CF/88; Lei 7.689/88, 9.249/95 e 9.430/96; IN SRF n. 257/2002; instituída pela Lei 7.689, de 1988,

⁵² RIR/99, art. 406

⁵³ Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1º

⁵⁴ Lei n.º 9.430, de 1996, art. 2º, § 3º

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

São contribuintes do IRPJ as pessoas jurídicas (Capítulo I) e as empresas individuais (Capítulo II). Nesse último caso, incluem-se as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços;⁵⁶ todas as firmas e sociedades, registradas ou não;⁵⁷ sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada;⁵⁸ sociedades em conta de participação SCP.⁵⁹

Na atividade rural, alguns agentes, ainda que sem personalidade jurídica (não são sociedade para fins comerciais), são encarados pelo Fisco como pessoa jurídica para fins de tributação do IRPJ. Exemplo disso são os condomínios e consórcios rurais.

Condomínio rural é uma forma de organização da atividade rural em que proprietários de terras, pessoas físicas, unem-se para trabalharem juntos, com o fim de reduzir custos, otimizar suas atividades, partilhando riscos e lucros em comum.

A origem do condomínio está em uma figura jurídica de direito privado, com caráter empresarial e visando ao lucro sem, contudo, perder a condição de pessoa física, embasando-se seja pelo Código Civil (CC), art. 1314 a 1326, seja pelo Regulamento do Imposto de Renda (RIR). Deu-se com o advento da Medida Provisória 2.183/56 de 2001, que conferiu nova redação ao Artigo 14 do Estatuto da Terra (Lei nº 4.504 de 30/11/1964). É a união decorrente de um vínculo contratual entre as partes, contrato este que prevê duração determinada e rege as relações entre os condôminos rurais.

Hoje, regulamentado por Decreto nº 3.993 de 30 de outubro de 2001, o condomínio rural que praticar atos de comércio deverá manter sua inscrição na Junta comercial (natureza de sociedade comercial). Em caso de não comercialização seria inscrito no Cartório de Registro das Pessoas jurídicas (natureza de sociedade civil). Em

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

⁵⁶ Lei nº 4.506/64, art. 41, § 1º, alínea "b"

⁵⁷ Decreto-Lei nº 5.844/43, art. 27, § 2º

⁵⁸ RIR, 146, § 3º

⁵⁹ Decreto-Lei nº 2.303/86, art. 7º, e Decreto-Lei nº 2.308/86, art. 3º

ambos os casos, os condomínios possuíram CNPJ próprio. Assim, a MP de 2001 passou a exigir maior organização da atividade rural, transformando o condomínio rural comerciante em uma estrutura societária com fins lucrativos, assumindo a forma de sociedade limitada na maioria dos casos.

A limitada condominial confere flexibilidade para o condômino entrar ou sair quando quiser. Caberá ao contrato social estabelecer a forma de adesão, remuneração e distribuição dos resultados. Aplicam-se todas as regras de direito civil previstas no Código Civil para as sociedades limitadas ou sociedades civis, conforme a natureza de suas atividades (e registro).

O condomínio tem por objetivo proporcionar ao produtor rural instrumentos legais mais ágeis e simples para reduzir custos e investimentos, mantendo a produção em escala, diminuindo a carga tributária incidente e conseqüentemente aumentando o lucro. Com uma estrutura que confere segurança e meios alternativos de solução de crédito e planejamento contábil, o condomínio acaba por combater o endividamento da atividade rural, muito comum entre os pequenos proprietários.

Indicado especialmente para agricultura e pecuária (atividade primária), tem a qualidade de distribuir a tributação entre os condôminos sem que estes percam as características de pessoas físicas dos produtores rurais condôminos e incentivos fiscais voltados a eles perante o Fisco.

Os consórcios simplificados de produtores rurais, união de produtores rurais pessoas físicas, são registrados em cartório de títulos e documentos ou Junta comercial⁶⁰ e no INCRA. Além disso, deverá abrir matrícula dos produtores rurais-consorciados no CEI. Não é uma pessoa jurídica autônoma de seus consorciados, apesar de registrado em inscrição no Registro Civil ou Junta Comercial, com CNPJ próprio, e obter tratamento tributário equiparado a pessoas jurídicas rurais para fins de IRPJ⁶¹ e equiparado a empregador rural pessoa física para fins de INSS.⁶² Já o consórcio de pessoas jurídicas, entidade sem personalidade jurídica, não é equiparado à pessoa

⁶⁰ à sua escolha para fins de aplicação de regime jurídico empresarial.

⁶¹ IN SRF n° 257, de 2002. Art 1. Parágrafo único

⁶² Lei n° 8.212/91, Art. 25-A e Instrução Normativa RFB n° 971/2009, artigo 19, inciso II

jurídica para fins fiscais,⁶³ mas está na linha do que a Lei das Sociedades Anônimas (Lei das SA) – Lei 6.404/76 define para grupo econômico.⁶⁴

Os condomínios e consórcios⁶⁵ constituídos por agricultores e trabalhadores rurais se submetem ao imposto sobre a renda pelas regras aplicáveis às demais pessoas jurídicas rurais.

Como premissa desse estudo sobre a tributação do IRPJ/CSLL incidente na pessoa jurídica da atividade, tem-se que, em regra, a tributação segue o mesmo aplicável para todas as pessoas jurídicas, sem qualquer tipo de distinção. A consequência disso é que regime de tributação, base de cálculo, alíquotas, deduções, adições, exclusões, são os mesmos das regras de base.

A apuração das receitas e despesas, diferentemente de como ocorre na pessoa física, segue o regime contábil de competência, tanto no Lucro real quanto no Lucro presumido. O reconhecimento de receitas e gastos é feita na data em que os negócios jurídicos ocorrem independentemente de terem sido recebidos ou pagos os direitos e as obrigações na ordem financeira. Os valores são escriturados contabilmente no período no qual os bens (ou serviços) foram entregues ou executados (ou recebidos). Assim, por exemplo, nas transações com terceiros, a empresa escritura as receitas decorrentes dessa operação quando os terceiros efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, quer pela fruição de serviços por esta prestados.

A pessoa jurídica, qualquer que seja o seu objeto (comercial ou civil), pagará o imposto à alíquota de 15% sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, apurado de conformidade com o RIR/99, acrescido, se o caso, do adicional de 10% sobre o

⁶³ IN SRF 834/08

⁶⁴ O conceito de grupo econômico é obtido na lei das sociedades anônimas (lei 6.404/76), a partir da interpretação dos dispositivos dos arts. 265, 267, 269. Segundo o art. 265:

Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

§ 1º A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.

§ 2º A participação recíproca das sociedades do grupo obedecerá ao disposto no artigo 244.

⁶⁵ nos termos do art. 14 da Lei n º 4.504, de 1964, com redação dada pelo art. 2 º da MP n º 2.183-56, de 2001. IN SRF n º 257, de 2002

excedendo do limite de gasto mensal definido pela lei tributária. A diferença entre esses regimes não se encontra na alíquota, mas na definição de base de cálculo.

A definição do regime pelo Lucro real ou presumido da pessoa jurídica se dá no momento da opção, com o pagamento da primeira parcela do IRPJ, de acordo com o código de recolhimento apostado no DARF. Essa escolha valerá para todo o ano calendário, não podendo ser alterada. O planejamento tributário deverá anteceder esse momento, devendo a pessoa jurídica rural projetar seus ganhos e gastos no ano para fins de proceder a melhor opção de acordo com sua realidade, considerando saldos de compensação (IR/CSLL), direito de crédito de PIS/COFINS, dentre outros aspectos correlatos ao IR e que repercutem na carga tributária total.

Algumas empresas não possuem essa opção, sendo obrigadas a apurar pelo Lucro real. Apuraram seus resultados sempre pelo lucro real as empresas com receita no ano-calendário anterior superior ao limite de R\$ 78 milhões,⁶⁶ e aquelas outras cujas atividades não podem optar pelo lucro presumido tais como instituições financeiras, factoring,⁶⁷ dentre outras com previsão expressa em lei. Se a pessoa jurídica não estiver em nenhuma das hipóteses listadas no RIR, poderá optar pelo sistema do lucro presumido.

Na regra do lucro real, a apuração se dará por período trimestral ou anual, devendo a empresa pagar mensalmente o imposto por estimativa ou conforme balancete à alíquota 15%. Incidirá o adicional de 10% nas contas da empresa sobre a fase que exceder a R\$ 20.000,00 no mês. A base de cálculo é a receita bruta da empresa, com as deduções e compensações legais admitidas.

Na sistemática do Lucro presumido, por sua vez, a base de cálculo é presumida a partir da aplicação de percentuais sobre a receita bruta, definidos de acordo com a origem desses recursos, isto é, com as atividades tributadas.

Para a atividade rural, a regra é a aplicação de 8% sobre a Receita Bruta do mês, conforme apuração segregada, já explicada na aula 1, referentes às atividade rurais, sem deduções ou compensações fiscais. As exceções do setor estão definidas no art. 519 do RIR, nas quais, destaquemos, estão os percentuais de 16% sobre a Receita Bruta do mês

⁶⁶ Art 7º da Lei 12.814/13.

⁶⁷ art. 14 da Lei n. 9.718/98

para serviços de transporte e de 32% sobre a Receita Bruta do mês para os demais serviços, tais como as rendas originárias de arrendamento em que a pessoa jurídica está na posição de arrendadora das terras.

A alíquota no lucro presumido também é de 15%, acrescida, se o caso, do adicional de 10% sobre a fase que exceder R\$ 20.000,00 ao mês, ou seja, apenas sobre a diferença que supere os R\$ 20.000,00 ao mês.

De acordo com a Lei 12.814/2013, a partir de 1º de janeiro de 2014, a pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) 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, desde que não incorra nas demais normas que obrigam à apuração do lucro real.

Para a receita,⁶⁸ o parâmetro utilizado pelo legislador, para fins de opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido, foi a receita bruta total auferida pela pessoa jurídica, a qual não se confunde com o seu faturamento, que se assemelha ao conceito de receita bruta, tal qual definido pelo art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014. O conceito de receita bruta total que tem sido admitido pelo Fisco abrange, além da receita bruta, definida pelo art. 12 do DL nº 1.598, de 1977, as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Considera-se como receita bruta total 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, acrescidos das demais receitas, tais como rendimentos de aplicações financeiras (renda fixa e variável), receita de locação de imóveis, descontos ativos, variações monetárias ativas, juros recebidos como remuneração do capital próprio etc. e dos ganhos de capital.

No lucro presumido, a pessoa jurídica será tributada pelo período trimestral ou anual, pagando mensalmente IR por estimativa ou conforme balancete. Os ganhos de capital, sujeitos a tributação exclusiva, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, submetidos à retenção direto na fonte, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela sistemática de apuração

⁶⁸ Solução de Consulta nº 164 – Cosit, de 25 de junho de 2014.

normal, serão acrescidos à base de cálculo do lucro presumido, para efeito de incidência do imposto e do adicional, o que não ocorre na sistemática do lucro real.

No caso de a pessoa jurídica produtora rural também desenvolver outros fins de natureza diversa e desejar beneficiar-se dos incentivos fiscais próprios concedidos àquela atividade, deverá manter escrituração em separado dos demais resultados com o fim de segregar as receitas, os custos e as despesas referentes à produção rural de modo a permitir a determinação da receita líquida por atividade, bem como demonstrar, no Lalur, separadamente, o lucro ou prejuízo contábil e o lucro ou prejuízo fiscal dessas atividades.⁶⁹ Em sendo assim, no IRPJ do produtor rural, além da segregação de contas das receitas e despesas da atividade rural com as demais atividades da Empresa, é obrigatória ao produtor a manutenção do Lalur para fins da apuração do lucro real.⁷⁰

Em quaisquer dos regimes em que as contas sejam apuradas – lucro real, presumido ou arbitrado –, a parcela do que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 reais pelo número de meses do respectivo período de apuração, se sujeita à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10%.⁷¹ O adicional se aplica, inclusive, à pessoa jurídica que explore atividade rural⁷² e nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação.⁷³ Será recolhido integralmente como receita da União, não sendo permitidas quaisquer deduções.⁷⁴

Cabe abrir breves parênteses para explicar o cálculo do aludido adicional já que tem ensejado muitas dúvidas na hora de apurar o seu montante. Existem dois métodos plenamente possíveis de serem feitos para o cálculo do adicional. O importante é que a incidência sobre o resultado da parte excedente tenha tributação de 25%. Ou seja, até 20.000,00 mensais, o produtor garante tributação a 15%; e sobre o que exceder, terá tributação de 25%.

No método 1, a alíquota do adicional ao IR (10%), assim como a alíquota de 15%, incidirá sobre a base de cálculo do tributo. Assim, quando se faz o cálculo no

⁶⁹ IN SRF n 257, de 2002

⁷⁰ RIR/1999, arts. 251 a 275

⁷¹ Lei n° 9.249, de 1995, art. 3° , § 1° , e Lei n° 9.430, de 1996, art. 4°

⁷² Lei n° 8.023, de 1990; Lei n° 9.249, de 1995, art. 3° , § 3

⁷³ Lei n. 9.249, de 1995, art. 3, §2, e Lei n. 9.430, de 1996, art. 4, §2

⁷⁴ Lei n.9.249, de 1995, art. 3, § 4, e Lei n. 9.718, de 1998, art. 8, §1

Lucro presumido, o adicional poderá ser alcançado mediante a aplicação de 10% sobre a parcela do lucro presumido que exceder ao valor de R\$60.000,00. Incidirá, portanto, sobre o lucro que excede o limite legal, mas calculado sobre a base de cálculo da presunção que superar ao valor de R\$60.000,00 em cada trimestre. No caso do Lucro real, o adicional será calculado mediante a aplicação de 10% sobre o excedente da receita tributável acima do valor de R\$20.000,00, multiplicado pelo número de meses do período da apuração daquela empresa.

Exemplificando:

Empresa com lucro de 500.000,00

Base de cálculo - 500.000,00

IRPJ - 500.000,00 x 15% = 75.000,00

Adicional 440.000,00 (500.000 – 60.000) x 10% = 44.000,00

IRPJ a pagar: 75.000,00 + 44.000,00 = 119.000,00

No método 2, tributa-se a 15% os valores de teto fixado em lei, sem inserir nesse primeiro cálculo quaisquer parcelas do excedente. Num segundo momento, cumprirá agora tomar todo o excedente e aplicar a alíquota de 25% (ao invés de 10%).

Exemplificando:

Empresa com lucro de 500.000,00

Base de cálculo - 500.000,00

IRPJ - 60.000,00 x 15% = 9.000,00

Adicional 440.000,00 (500.000 – 60.000) x 25% = 110.000,00

IRPJ a pagar: 9.000,00 + 110.000,00 = 119.000,00

Verifiquem que o resultado no método 1 e 2 é o mesmo, de modo que a opção por uma forma de cálculo ou outra vai da pessoa, devendo sempre considerar que, ao

final, a carga tributária sobre os R\$ 20.000,00 será de 15% e sobre o excedente, 25%, qualquer forma de cálculo escolhida.

Para reforçar o aprendizado, imaginemos produtor apurando suas contas da atividade rural pelo regime do lucro real. Partiremos dos seguintes valores:

Janeiro 2015; R\$ 177.000,00

Fevereiro 2015: R\$ 198.000,0

Março 2015: R\$ 220.000,00

Produtor com lucro de 1.095.000,00

Deduções de – 595.000,00

Total do faturamento no trimestre R\$ 595.000,00

LUCRO REAL	
Método 1	Método 2
Base de cálculo - 500.000,00	Base de cálculo - 500.000,00
IRPJ - 500.000,00 x 15% = 75.000,00	IRPJ - 60.000,00 x 15% = 9.000,00
Adicional (500.000 – 60.000)	Adicional (500.000 – 60.000)
440.000,00 x 10% = 44.000,00	440.000,00 x 25% = 110.000,00
IRPJ a pagar = 119.000,00	IRPJ a pagar = 119.000,00

Imaginemos, agora, esse produtor rural pessoa jurídica, optante pelo regime de lucro presumido, possuindo o seguinte faturamento da atividade rural:

Janeiro 2015; R\$ 377.000,00

Fevereiro 2015: R\$ 298.000,0

Março 2015: R\$ 420.000,00

obtendo um faturamento total no trimestre de R\$ 1.095.000,00.

Em sendo receita originária de atividade rural, o percentual de presunção é de 8% sobre a receita bruta. Desta forma, no nosso exemplo, o Lucro Presumido será de R\$ 87.600,00 (R\$ 1.095.000 x 8%), valores estes que figurarão como nossa base de cálculo para aplicação do percentual de alíquota agora. Como o valor de R\$ 87.600,00 supera o limite legal de R\$ 60.000,00 no trimestre, deve-se aplicar o adicional no excedente (R\$ 87.600,00 - R\$ 60.000,00) de R\$ 27.600,00. O cálculo, pelos dois métodos acima elucidados, ficaria assim:

LUCRO RESUMIDO	
Método 1	Método 2
R\$ 87.600,00 x 15% = 13.140,00	R\$ 60.000,00 x 15% = 9.000,00
R\$ 27.600,00 x 10% = 2.760,00	R\$ 27.600,00 x 25% = 6.900,00
Total de IRPJ = 15.900,00	Total de IRPJ = 15.900,00

Com base nesse mesmo exemplo, pensemos agora no caso desse produtor pessoa jurídica pelo regime de lucro presumido, apurando sua atividade rural pelo percentual de presunção de 8% e com resultado de R\$ 47.600,00.

LUCRO PRESUMIDO
Método 1
Base de cálculo - R\$ 47.600,00 (R\$ 595.000 x 8%).
IRPJ - 47.600,00 x 15% = 7.140,00
Adicional = 0
IRPJ a pagar= 7.140,00

Nesse caso, não há adicional a pagar, pois a base de cálculo presumida do trimestre não superou o teto de R\$ 60.000.

Feitas as demonstrações necessárias para diferenciar os sistemas e as diferentes formas de apuração do adicional conforme esses regimes, cumpre rememorar o lucro real, ressaltando-se as diferenças com o sistema do lucro presumido, tudo sendo pensado e aplicável ao setor do agronegócio.

No IR pelo lucro real,⁷⁵ a base de cálculo é o resultado positivo da atividade rural (receita bruta recebida menos despesas pagas no ano calendário). Sobre a receita bruta incidirão deduções a título de despesas ou investimentos na atividade rural. O resultado negativo poderá ser compensado com o saldo positivo da atividade rural e, por outra sistemática, com as receitas de outras atividades não-rurais. A alíquota será de 15%, incidindo o adicional de 10% sobre excedente de 20.000/mês.

No IR pelo Lucro presumido, a base de cálculo é de 8% sobre a receita bruta, sem deduções, seja as originárias de despesas/custos seja as de investimentos. O resultado negativo também não poderá ser compensado. A alíquota é de 15%, havendo o adicional de 10% sobre a parcela que superar os 20.000/mês. Nesse regime, é muito comum ouvir a expressão alíquota efetiva que nada mais significa do que a aplicação de 15% (percentual da alíquota) sobre 8% (percentual da base de cálculo presumida). A alíquota efetiva para as receitas da atividade rural de pessoa jurídica produtora pelo sistema do lucro presumido será de 1,2% ($15 \times 8/100$).

O arrendamento rural, para o arrendador (proprietário), é tratado pela lei como aluguel para o arrendador e como despesa da atividade rural para o arrendatário.⁷⁶ Se o arrendador for pessoa física, incidirá IRPF à alíquota de 25% sobre a receita originária do arrendamento. A pessoa jurídica, por sua vez, apurará os pagamentos feitos mês a mês como despesas da atividade rural, pois, para o arrendador, que utiliza a terra efetivamente para o cultivo e plantio, esses valores estão inseridos no seu contexto de atividade rural e, portanto, deve fazer parte da contabilização em separado. Nesse caso ainda, como é a pessoa jurídica que efetiva o pagamento pelo aluguel das terras da pessoa física, antes de repassar os valores a título de arrendamento para o proprietário pessoa física, deverá reter o tributo (IRPF) em que a pessoa física figura como contribuinte, repassando o pagamento já com o desconto.

Na situação contrária, pessoa jurídica arrendadora (proprietária) e pessoa física arrendatária, esta fará o pagamento dos valores de arrendamento sem desconto algum, devendo a própria pessoa jurídica apurar o IRPJ a pagar sobre esse montante, contabilizando-o nas contas de atividades não-rurais, e aplicando-se, em tudo mais, o

⁷⁵ DL 3000/99, art 63

⁷⁶ DL 3000/99, art. 631

regime geral para essas receitas. A pessoa física arrendatária, nesse caso, contabilizará essas saídas como despesas da atividade rural sua, deduzindo-as desse bolo total.

Vê-se, portanto, que é muito importante saber o que seja ou não atividade rural para incluir receitas, despesas e investimentos nas contas corretas e conformar a Base de cálculo do IRPJ. A atividade rural possui definição expressa em lei.

Segundo o direito, considera-se atividade rural⁷⁷ a agricultura; a pecuária; a extração e a exploração vegetal e animal; a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais; a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada, tais como a pasteurização e o acondicionamento do leite, assim como o mel e o suco de laranja, acondicionados em embalagem de apresentação; o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização.

O produto objeto da atividade não altera sua natureza. Exemplo disso, é a produção de alevinos, girinos e embriões de rebanho. Esta é considerada atividade rural,⁷⁸ ainda que sua produção não seja commodity ou bens primários de consumo humano. Os rendimentos dela decorrentes são assim tributados, independentemente de sua destinação: reprodução ou comercialização.

Em determinadas situações, a natureza da atividade será definida em face dos riscos do negócio.⁷⁹ É o caso do ganho auferido por proprietário de gado que entrega certa quantidade de animais à parte contratante, para procriação ou terminação, podendo figurar como rendimento de atividade rural ou não, de acordo com a partilha dos riscos, frutos, produtos e resultados havidos, nas proporções estipuladas no contrato. Uma vez que os rendimentos devem ser classificados segundo a sua natureza, somente são da atividade rural, neste caso, aquele oriundo de contrato de parceria. Nos demais casos, tal

⁷⁷ Lei n. 8.023/90, Art. 2º; Lei n.º 9.250, de 1995, art.17, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 59 RIR/99, Art 58

⁷⁸ Lei n.º 8.023, de 12 de abril de 1990, art. 2º; Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999, arts. 57 e 58; Instrução Normativa SRF n.º 83, de 11 de outubro de 2001, art. 2º, inciso VI, alínea “e”

⁷⁹ Lei n.º 4.504, de 30 de novembro de 1964, art. 96; Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/1999, art. 58; Instrução Normativa SRF n.º 83, de 11 de outubro de 2001, art. 4º, inciso IV

como o arrendamento, inexistente atividade rural, por decorrência do próprio fato do proprietário dos animais receber valor líquido e certo pelo prazo estipulado, sem qualquer risco, mesmo que o rendimento seja predeterminado em número de reses no contrato. Essa situação deve ser pensada de forma separada ao ganho auferido com investimento em títulos representativos de animais (tipo “boi gordo”), uma vez que nesse caso é tributado exclusivamente na fonte.

Finalmente, um dos elementos distintivos para se considerar algo como atividade rural ou não é o manuseio de produção própria ou própria e de terceiro. A condição imposta pela lei para que a atividade da pessoa jurídica permaneça qualificada como agro é não ser única e exclusivamente de terceiro.

Pensemos no caso da pasteurização, com acondicionamento do leite. A pasteurização, com acondicionamento, do leite, bem como o acondicionamento e embalagem de apresentação do mel e do suco de frutas, são considerados atividade rural apenas quando efetuados com produção própria.⁸⁰ Se essa mesma produção for com produto de terceiros, não haverá atividade rural mas industrialização ou beneficiamento.

Algumas atividades são excluídas pela lei da noção de atividade rural, embora pudessem ser enquadradas a tais conceitos. É o caso da comercialização de produtos agrícolas de terceiros; intermediação de animais; aluguel ou arrendamento de imóvel rural, pastos ou máquinas e instrumentos agrícolas ou, ainda, prestação de serviços de transporte de produtos de terceiros.

Na intermediação de animais, não são atividades rurais a compra e venda de rebanho com prazo de permanência inferior a 52 dias, para o confinamento, e 138 dias, nos demais casos. Nessas hipóteses, se houver habitualidade, haverá equiparação da pessoa física intermediadora à pessoa jurídica e tributação pela regra geral do IRPJ, por receita de atividade não-rural. Sem habitualidade, tal receita é tributada como ganho de capital, em separado, conforme artigo 3º, §2º, da Lei nº 7.713/88. Segundo a IN SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, em seu art. 4º, inciso XI, as atividades de turismo rural, como no caso de hotéis-fazenda, locais de passeio etc., não constituem atividade rural.

⁸⁰ Instrução Normativa SRF nº 83, de 11 de outubro de 2001, arts. 2º e 4º

Também não fazem parte das receitas da atividade rural aquelas decorrentes de venda de recursos minerais, receitas financeiras de aplicações de recursos nos períodos entre os dois ciclos de produção, valores de prêmios ganhos a qualquer título de animais, receitas oriundas da exploração do turismo rural ou hotel fazenda, dentre outras. Nesses casos, as receitas provenientes de atividade não-rural deverão ser incluídas com os demais rendimentos tributáveis na Declaração de Ajuste trimestral ou Anual do Imposto de Renda da Pessoa jurídica.

Ficando apenas com as receitas da atividade rural, será possível apurar a base de cálculo, isto é, a sua receita bruta. Integram o resultado da atividade rural: o resultado na alienação de bens exclusivamente utilizados na produção rural; a realização da contrapartida da reavaliação dos bens utilizados exclusivamente na atividade rural (IN SRF n° 257, de 2002).

Não integram o resultado da atividade rural e, portanto, são dedutíveis da receita bruta os custos ou despesas/investimentos relacionados à: demarcação de terrenos, cercas, muros ou valas; construção ou de manutenção de escolas primárias e vocacionais; de dependências recreativas; de hospitais e ambulatórios para seus empregados; obras de conservação e utilização do solo e das águas; de estradas de acesso e de circulação, de saneamento e de distribuição de água; compra, transporte e aplicação de fertilizantes e corretivos do solo; construção de casas de trabalhadores.

Também não compõe a base de cálculo como resultado da atividade rural, devendo ser contabilizados como custo ou despesa / investimentos dedutíveis os valores efetivamente gastos com: eletrificação rural; custo das novas instalações indispensáveis ao desenvolvimento da atividade rural e relacionados com a expansão da produção e melhoria da atividade;⁸¹ benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos, culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais; aquisição de tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários, utensílios e bens de duração superior a um ano e animais de trabalho, de produção e de engorda; serviços técnicos especializados, devidamente contratados, visando a elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou da exploração rural; insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como reprodutores, sementes e mudas selecionadas, corretivos do

⁸¹ IN SRF n° 257, de 2002 e Portaria MF-GB n° 1, de 1971

solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais; atividades que visem especificamente à elevação socioeconômica do trabalhador rural, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde; instalação de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica; bolsas para a formação de técnicos em atividades rurais, inclusive gerentes de estabelecimento e contabilistas (sobre investimento na atividade rural).⁸²

Um dos termos que enseja mais dúvidas e discussões para fins de dedutibilidade da receita bruta da atividade rural são os “insumos”. E o debate se centra em definir a abrangência dessa palavra.

Tem se entendido que o conceito de insumo deve guardar pertinência com as características da atividade produtiva desempenhada concretamente pelo contribuinte. A análise do direito ao crédito deve considerar os princípios da dedutibilidade já explicados acima, quais sejam, os da autorização, consumação, correlação, efetividade e necessidade. Além disso, cabe pesquisar que cada tipo tributário traz, na lei, limites diferentes para a sua compreensão do que seja insumo para aquele determinado tributo. É o que elucida o julgado abaixo:

“INSUMO. ALCANCE DO TERMO. O termo ‘insumo’ utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.”⁸³

Em análise do crédito de PIS e COFINS no regime não-cumulativo para Usina de Açúcar e Alcool, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais reconheceu o

⁸² vide RIR/1999, art. 62, § 2º, e sobre imobilizações de animais vide PN CST n° 57, de 1976 (IN SRF n° 257, de 2002).

⁸³ CARF, 3ª Seção, acórdão 3301-000.954, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Mauricio Taveira e Silva, j. 02/06/2011

direito ao crédito no tocante: (i) – transporte de empregados; (ii) – bens no estoque correspondentes aos adesivos, corretivos, cupinicida, fertilizantes, herbicidas e inseticidas.⁸⁴

Em sendo assim, será considerado insumo:

- para fins de IR, tudo que contribui para auferir renda;
- para o PIS e a COFINS, tudo que se relaciona à atividade rural; e,
- para o IPI, tudo que integra o produto produzido.

Sabemos que a atividade rural é bastante incentivada, seja diretamente pela não-incidência de alguns tributos (imunidades, isenções, alíquotas zero, etc.), seja por outros métodos tais como a depreciação acelerada incentivada do ativo permanente⁸⁵ (IRPJ, CSLL), a compensação de prejuízos fiscais da atividade rural sem limitação temporal ou quantitativa⁸⁶ (CSLL), dentre outros. As imunidades, isenções e alíquotas zeros, como são casuísticas e com incidência pontual, faremos a análise ao longo do desenvolvimento dos tributos incidentes na atividade rural. Os demais incentivos, sendo mais gerais, podem ser explicados um a um na sequência.

Não fará jus aos benefícios a Pessoa Jurídica que não segregare contabilmente as receitas, os custos e as despesas referentes à atividade rural das demais atividades, tendo em vista que somente por meio desta forma de tributação se poderá proceder à correta determinação dos resultados da atividade rural, com vistas ao uso dos citados incentivos.

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.

⁸⁴ CARF, 3ª Seção, Acórdão 3403-0001.275, 4ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Rel. Ivan Alegretti, j. 06/10/2011.

⁸⁵ RIR/1999, art. 314

⁸⁶ Lei n.º 9.065, de 1995, art. 15; Lei n.º 8.023, de 1990, art. 14; e IN SRF n.º 11, de 1996, art. 35, § 4.º; e IN SRF n.º 257, de 2002, art. 17, § 2.º; e RIR/1999, art. 512

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 na 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 medida que seus recursos forem esgotados (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.⁸⁷ 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.⁸⁸ A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de exaustão, quando corresponder à perda do valor

⁸⁷ PN CST n° 18, de 1979

⁸⁸ Lei n° 6.404, de 1976, art. 183, V

decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.⁸⁹

Exemplificando. É aplicável como ativo imobilizado e submetido a dedução como depreciação (qualquer ativo tangível, exceto vegetal) ou exaustão (ativo tangível vegetal) acumulada as culturas permanentes, isto é, aquelas não sujeitas a replantio após cada colheita, tais como cultivo da laranja, café, pêssego, uva etc. Os custos pagos ou incorridos na formação dessa cultura serão contabilizados em conta do Ativo Permanente, sendo permitida a depreciação ou exaustão em quotas compatíveis com o tempo de vida útil. A depreciação ou a exaustão somente serão contabilizadas a partir da primeira colheita, considerando-se o tempo de vida útil da cultura.

Prevista no Art. 314, RIR/99⁹⁰ e na MP 2.159-70/01, para o IR, e no Art. 104 da IN SRF 390/2004,⁹¹ para a CSLL, a depreciação acelerada incentivada nada mais significa do que benefício fiscal relativo ao agronegócio no Brasil que resulta na postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL devidos em relação à aquisição de ativo imobilizado, desde que seja bem aplicado na produção agrícola.

A legislação assume por “bens do ativo imobilizado” máquinas e implementos agrícolas, veículos de cargas e utilitários rurais, reprodutores e matrizes, ou seja, qualquer ativo permanente destinado à produção. Dito em outras palavras, são todos os bens que, vinculados à atividade produtiva, compõem o patrimônio físico e durável da empresa. Contudo, nessa categoria, não se inclui a aquisição da terra nua, que não se submete a depreciação acelerada.

Para os produtores, os valores gastos na aquisição desses bens do ativo imobilizado são depreciados (deduzidos) totalmente no próprio ano-calendário de aquisição, quando, pelo regime geral, apenas a primeira parcela de depreciação (dedução) poderia ocorrer no primeiro ano. No caso da atividade rural, como ela é incentivada, a postergação do que deveria ter sido depreciado, conforme a vida útil do bem, incorre concentrando-se toda a dedução possível daquele bem no ano de aquisição.

⁸⁹ Lei n° 6.404, de 1976, art. 183, § 2º, "c"

⁹⁰ DL.3000 RIR/99: “Art. 314 – Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore atividade rural (art. 58), para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição.”

⁹¹ IN SRF 390/2004: “Art. 104. Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto terra nua, adquiridos por pessoa jurídica rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição.”

O intuito do Governo é justamente diminuir o máximo dos gastos fiscais do produtor justamente no ano em que ele fez a aquisição de um maquinário, por exemplo. Desse modo, desonerando, propicia mais capital em mãos do agricultor e maior fluxo de caixa para custear a fase do plantio e da colheita.

A condição imposta pela lei para o produtor usufruir desse benefício fiscal – que nada mais é que uma dedução (de despesa) por antecipação, desconsiderando a vida útil para fins de dedução e dando imediata redução do todo – é ter o bem destinação *exclusiva* para a atividade rural praticada no País.

Importante dar especial atenção ao termo exclusividade, uma vez que usos comuns do mesmo maquinário em outras produções não-relacionadas a atividade rural, não serão enquadradas pelo Fisco como bem destinação *exclusiva* para a atividade rural, ensejando a impossibilidade de aproveitamento dos benefícios da depreciação acelerada. Dito em outras palavras, não fará jus ao benefício da depreciação incentivada, a pessoa jurídica rural que direcionar a utilização do bem para outras atividades estranhas à atividade rural própria.

O montante a ser excluído (deduzido), correspondente aos valores de bens do ativo permanente vinculados à atividade rural, será igual à diferença entre o custo de sua aquisição e o respectivo encargo de depreciação normal escriturado durante o período de apuração do imposto, e deverá ser controlado na Parte B do Lalur.

O controle na Parte B do Lalur existe na medida em que a dedução feita para fins fiscais não transforma os métodos contábeis que escrituram a depreciação do bem pela vida útil deste. No balanço da empresa, continuará aparecendo como débito, mês a mês, o valor do bem, sendo depreciado pelos mecanismos normais contábeis e de acordo com o valor total do bem repartido pelo seu tempo de vida útil. Se todo bem já foi depreciado para fins de IRPJ e CSLL de uma só vez, é necessário efetuar os ajustes para os períodos subsequentes desses montantes que constam no balanço da companhia e isso ocorre através do LALUR.

O total da depreciação acumulada, incluindo a normal e a complementar (isto é, a incentivada), não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem. E não poderia ser diferente pois o custo de aquisição do bem significa o valor máximo, e real, gasto pelo particular para integrar aquele bem em seu patrimônio.

A depreciação acelerada incentivada (ou complementar) é um benefício fiscal que funciona bem e, de fato, representa uma economia para o agricultor. Algumas questões, contudo, aparecem. Pode o agricultor depreciar quaisquer bens? A resposta é negativa. Serão admitidos apenas bens imobilizados do ativo permanente, vinculados exclusivamente à atividade rural, exceto a terra nua.⁹²

Muita controvérsia se coloca na interpretação do sentido exclusivo ou preponderante do uso da máquina adquirida. Para o Fisco, entende-se o termo de forma restritiva de modo que são apenas aqueles com uso exclusivo na atividade rural do adquirente. Outros usos, ainda que concomitante à utilização na atividade rural, descaracteriza, para a Receita, a vontade da norma e, logo, inadmite a depreciação complementar. Esta posição do Fisco foi debatida em sede do Tribunal Administrativo (CARF), de modo que nele ficou firmado que o critério exclusivo ou preponderante não compõe a norma e é limite sem respaldo na lei dado pelo Fisco, o que é ilegítimo.⁹³

A exclusividade do bem na atividade rural não exclui os equipamentos de alta tecnologia do benefício da depreciação acelerada incentivada. A Lei n. 8.023/90 não define o tipo de atividade rural beneficiada, apenas requer que o bem seja empregado nessa atividade, entendendo-a como “a transformação de produtos, feita pelo próprio produtor, sem que haja alteração da composição e das características do produto in natura, como equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada”.⁹⁴ Conclui-se, pois, que depreciação acelerada não se resume a setor primário.

⁹² “Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ ATIVIDADE RURAL. DEPRECIACÃOINCENTIVADA. O benefício da depreciação complementar, ou depreciação acelerada, atribuído às pessoas jurídicas que exploram atividade rural, que consiste na depreciação integral, no próprio ano de aquisição, dos bens do ativo imobilizado, exceto a terra nua, somente se aplica às máquinas e aos equipamentos enquanto empregados na atividade rural.” SOLUÇÃO DE CONSULTA No- 60, DE 21 DE MARÇO DE 2011 (DOU 29/04/2011)

⁹³ CARF, 1ª Seção, 1ª Câmara, AC 101.96-867. É o julgado: “(...) Depreciação acelerada usina de açúcar: A norma em questão não limitou o benefício a empresas que explorem exclusivamente ou predominantemente atividade rural.

(...) O benefício destina-se a qualquer empresa que explore atividade rural;

(...) Única limitação é bem a ser depreciado seja adquirido para uso nessa atividade”

⁹⁴ “ATIVIDADE RURAL – COMPATIBILIDADE COM EQUIPAMENTOS USUALMENTE EMPREGADOS NA ATIVIDADE – EQUIPAMENTOS DE ALTA TECNOLOGIA – A lei prevê como condição para caracterizar atividade como rural, a transformação de produtos, feita pelo próprio produtor, sem que haja alteração da composição e das características do produto in natura, como equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada. O emprego de equipamentos de alta tecnologia, não é vedado pela Lei n. 8.023/1990. ATIVIDADE RURAL. FRIGORÍFICOS DE AVES. Comprovado que a empresa atende todos os pressupostos do art. 2º da Lei n. 8.023/1990 para fins de enquadramento na atividade rural,

Na mesma linha, o conceito de produção própria deve ser mantido ainda que haja contrato de parceria subjacente. Foi assim que o Conselho de contribuintes se posicionou em julgamento sobre a manutenção do benefício para produção de aves advindas de parceiras. Tal produção pode ser considerada como própria para efeito de aproveitamento da dedutibilidade integral do valor do bem adquirido para efeito de IRPJ e CSLL, na forma como decidido pela Primeira Seção do CARF.⁹⁵

Considerando que lavouras, com a possibilidade de cortes em anos seguidos, fazem parte do ativo permanente da empresa rural, a metodologia contábil para apurar esses gastos e dar dedutibilidade na base de cálculo do IR/CSLL é o da depreciação complementar para a formação dessa cultura e não da amortização (exaustação). Aplica-se a técnica da depreciação aos custos relacionados à formação de lavouras com a possibilidade de cortes em anos seguidos, pois estas fazem parte do ativo imobilizado e a lei não as exclui do benefício ora em análise.⁹⁶ Logo, todos os recursos aplicados na formação da lavoura poderão ser apropriados integralmente como encargos no período correspondente a sua aquisição.

Questão divergente e que ainda não possui uma posição uníssona da Receita e do Judiciário é no tocante a apropriação da depreciação incentivada pela pessoa jurídica produtora e detentora de todo o ciclo da cadeia produtiva (muda, plantação, colheita, industrialização e venda) quando o seu produto final já sai de seu estabelecimento como produto industrializado. Calorosos debates têm causado muitas divergências e existem posições nos dois sentidos.

Para o Fisco, a atividade dessa agroindústria não seria rural e, por conseguinte, não se enquadraria nos parâmetros legais e, logo, seria inaplicável a depreciação acelerada. O contribuinte, por evidente, posiciona-se em sentido oposto, entendendo que a atividade rural se encontra dentre as finalidades da empresa, ainda que as demais etapas de sua produção não recebam essa qualidade rurícola. Como antecipamos, o problema ainda não recebeu jurisprudência firmada. Em solução de Consulta exarada

cancela-se a exigência”.(CARF, 1ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, AC. 1402-00271, Rel. Cons. José Antonio Praga de Souza, j. 08/11/2010.)

⁹⁵ Vide os seguintes julgados: 1a Seção, 1a Turma. 4a Câmara. Ac 1402-00271; 1a Seção, 2a Turma, 4a Câmara. Ac 1402-00.914.

⁹⁶ “IRPJ. AGROINDÚSTRIA. CANA-DE-AÇÚCAR. DEPRECIÇÃO INCENTIVADA. Os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, pode ser apropriados integralmente como encargos no período correspondente a sua aquisição” (CARF, proc. 13855.003821/2008-54, j. 15/03/2012).

em 2009 para uma pessoa jurídica de suco de laranja, a Receita Federal afirmou em sentido contrário ao contribuinte, inadmitindo a depreciação.⁹⁷

Em resumo, os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição (art. 14 IN SRF 257/2002 e art. 314 do RIR/99).

Vale dizer, ainda, no tocante a depreciação (e dedutibilidade) os incentivos que vem sendo dado pelo Governo ao Produtor que investe no desenvolvimento de Pesquisa Tecnológica e Desenvolvimento de Inovação Tecnológica de Produtos. Com base na Lei nº 10.637/02 (art. 39, § 2º) e na Lei nº 11.196/05 (art. 20), a partir de 2003 poderão ser depreciados os gastos procedidos pelo agricultor 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. O saldo não depreciado poderá ainda ser excluído na determinação do lucro real, no período de apuração em que concluída sua utilização, sendo controlado na Parte B do Lalur e adicionado, na determinação do lucro real, em cada período de apuração posterior, pelo valor da depreciação normal que venha a ser contabilizada como despesa operacional. Para fins da dedução, os dispêndios deverão ser controlados contabilmente em contas específicas, individualizadas por projeto realizado.

Na mesma linha, sem prejuízo do disposto no item anterior, as Leis nº 10.637/02 (art.42, caput) e nº 11.196/05 (art. 133, I, “d”) admitem a exclusão de 100% do valor total de cada projeto concluído com sucesso na sua vigência, resultando em depósito de patente até 31 de dezembro de 2005, devidamente registrado no Instituto Nacional de

⁹⁷ “Produtoras de suco de laranja. Depreciação acelerada
Solução de consulta nº 4, de 3 de julho de 2009
Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa: As pessoas jurídicas do ramo agroindústria produtoras de suco de laranja para venda no mercado interno e para exportação, detentoras de toda a cadeia produtiva, desde a produção de mudas até o produto final industrializado, e que não auferem receita de nenhuma das etapas anteriores à produção do suco, caracterizadas como atividade rural, mas a auferem da venda desse produto, no caso o suco industrializado, não explora atividade rural, não fazendo jus ao benefício da depreciação acelerada incentivada.”

Propriedade Industrial (INPI), e, cumulativamente, em pelo menos uma das seguintes entidades de exame reconhecidas pelo Tratado de Cooperação sobre Patentes (Patent Cooperation Treaty – PCT): I – Departamento Europeu de Patentes (European Patent Office); II – Departamento Japonês de Patentes (Japan Patent Office); ou III – Departamento Norte-Americano de Patentes e Marcas (United States Patent and Trade Mark Office). Para obter o benefício, o produtor deverá convalidar a adequação dos dispêndios efetuados. Para tanto, os projetos de desenvolvimento de inovação tecnológica deverão ser encaminhados às agências credenciadas pelo Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT) para análise e aprovação técnica, nos termos do disposto no § 5º do art. 4º da Lei nº 8.661/93.

O valor a ser excluído será controlado na Parte B do Lalur, em conta separada por projeto, até que sejam satisfeitas as exigências previstas na Lei nº 10.637/02, e, em especial no art. 40, § 1º, quando poderão ser excluídos na determinação do lucro real.

Também haverá depreciação acelerada complementar na hipótese de bens destinados à pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, adquiridos a partir de 1º/01/2006, de acordo com o art. 17, III, da Lei nº 11.196/05, em sua redação dada pela Lei nº 11.774/08. Será apurado como gasto, no valor integral, no próprio ano da aquisição, a compra 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.

O segundo benefício fiscal voltado às atividades rurais é a compensação de prejuízos fiscais,⁹⁸ cujo resultado é a economia de tributo a título de IRPJ e de CSLL. Em verdade, a compensação em si não é específica da atividade rural. A diferença, neste caso, são as formas de aproveitamento admitidas pela lei e essas sim são próprias do agronegócio. Prejuízo fiscal é a base negativa apurada na demonstração do lucro real transcrita no Lalur, demonstrando que a empresa não só não obteve lucro como fechou seu balanço no negativo. A compensação só é admitida para prejuízos não-operacionais da empresa.

São “prejuízos não operacionais” os resultados decorrentes da alienação de bens e direitos do ativo permanente não utilizados exclusivamente na produção rural, incluída

⁹⁸ Art. 15 da Lei nº 9.065, de 1995 (Lei nº 8.023, de 1990, art. 14; e IN SRF nº 11, de 1996, art. 35, § 4º; e IN SRF nº 257, de 2002, art. 17, § 2º; e RIR/1999, art. 512)

a terra nua (Art. 511, § 1º do RIR/99), exceto as perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos do ativo permanente, em virtude de terem se tornado imprestáveis, obsoletos ou caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata (Art. 511, § 2º do RIR/99).

A compensação dos prejuízos fiscais é algo admitido no regime tributário comum, mas a lei limita a 30% o aproveitamento dos prejuízos fiscais de períodos anteriores no ano corrente, o que não ocorre se o aproveitamento é do prejuízo do mesmo ano. Conforme Art. 511 do RIR/99 e art. 15 da Lei n. 9.065/95, os prejuízos não operacionais apurados pelas pessoas jurídicas somente poderão ser compensados com lucros da mesma natureza, observado o limite máximo de 30% do referido lucro líquido ajustado para compensação. Mas o prejuízo fiscal poderá também ser compensado com o lucro das demais atividades no mesmo período e sem limite, o que se aplica a todas as empresas, rurais ou não-rurais.

Na atividade rural, a compensação dos prejuízos fiscais do ano corrente ou dos anos anteriores com lucro real da mesma atividade não sofre qualquer limitação, desde que segregadas as contas dessa atividade em relação às demais contas da pessoa jurídica. Para o IRPJ, a matéria é disciplinada no Art. 512⁹⁹ do RIR/99. Para a CSLL, encontra-se no Art. 107 da IN 390/04.¹⁰⁰ A compensação é admissível entre prejuízos da atividade rural com lucro de atividade não-rural e vice-versa. Se feita no mesmo ano, não sofre limites. A limitação dos 30% ocorre apenas em relação 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.¹⁰¹ 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. O prejuízo fiscal da atividade rural apurado no período de apuração poderá ser compensado, sem limite, com o lucro real

⁹⁹ Dec.3000 RIR/99: “Art.512. 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 previsto no caput do art. 510 (30%).”

¹⁰⁰ IN SRF 390/2004: “Art.107. Não se aplica o limite de trinta por cento de que trata o art. 79 à compensação das bases negativas da CSLL decorrentes da atividade rural, com o resultado ajustado da mesma atividade.”

¹⁰¹ Lei n.º 9.065, de 1995, art. 15; arts. 35 e 36 da IN SRF n.º 11, de 1996 (IN SRF n.º 257, de 2002; e RIR/1999, arts. 509 e 512).

das demais atividades apuradas no período de apuração. Não existe qualquer prazo para compensação de prejuízos fiscais da atividade rural.¹⁰²

Façamos um breve resumo distinguindo origem de receitas e de prejuízos fiscais para fins de destacar a existência ou não de limitações.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS da atividade rural			
Com lucros da ATIVIDADE RURAL		Com lucros de ATIVIDADE NÃO-RURAL	
Períodos anteriores	Mesmo período	Períodos anteriores	Mesmo período
Sem limite	Sem limite	Com limite de 30% LL ajustado da atividade não-rural	Sem limite
Sem restrições	Sem restrições	Com restrições: Só compensa com prejuízos não-operacionais em face de resultados da mesma natureza obtidos em períodos anteriores	Sem restrições
Qualquer natureza de Despesa/Lucro líquido (salvo exterior)	Qualquer natureza de Despesa/Lucro líquido (salvo exterior)		Qualquer natureza de Despesa/Lucro líquido (salvo exterior)

Ressalte-se que é vedada a compensação do prejuízo fiscal da atividade rural apurado no exterior com o lucro real obtido no Brasil, seja este oriundo da atividade rural ou não. A atividade rural no exterior não é custeada por benefício fiscal no Brasil, o que decorre a não extensão desse benefício a esses rendimentos rurais externos.

Não poderão compensar os prejuízos das outras pessoas jurídicas nos casos de: mudança de controle societário e do ramo de atividade;¹⁰³ Incorporação, fusão ou cisão total;¹⁰⁴ Cisão Parcial;¹⁰⁵ Sociedade em Conta de Participação – SCP,¹⁰⁶ dentre outros casos citados no regulamento.

¹⁰² RIR/1999, art. 512, Lei n° 8.023, de 1990, art. 14, e IN SRF n° 257, de 2002

¹⁰³ Art. 513. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade (Decreto-Lei n° 2.341, de 29 de junho de 1987, art. 32).

¹⁰⁴ Art. 514. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei n° 2.341, de 1987, art. 33).

A compensação ilegítima de prejuízos fiscais, com o objetivo de desfrutar de incentivos tributários, configura, para efeito de aplicação de penalidade, evidente intuito de fraude, caracterizando-se como crime contra a ordem tributária, nos termos da Lei n.º 8.137, de 1990.

Cabe ainda considerar que o Fisco e o Judiciário são firmes em suas posições no sentido de considerar inaplicável a correção monetária aos valores de saldos apurados em compensação de prejuízos fiscais a serem aproveitados (deduzidos) em períodos futuros, por ausência de previsão legal.¹⁰⁷

Feitas essas digressões quanto aos dois principais benefícios fiscais incidentes na tributação de IRPJ e CSLL, voltemos atenção agora às obrigações acessórias atinentes ao regime jurídico do IR.

A forma de apuração dos resultados no regime do lucro real tem especial importância na medida em que as contas referentes à atividade rural devem ser apuradas de forma segregadas. Conforme Art. 6º do RIR/99, o resultado da exploração da atividade rural será apurado mediante escrituração do Livro Caixa¹⁰⁸ ou sistema de processamento eletrônico,¹⁰⁹ abrangendo receitas, despesas de custeio, investimentos e demais valores que integram a atividade.¹¹⁰ Junto ao referido Livro e para efeitos

¹⁰⁵ Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei n.º 2.341, de 1987, art. 33, parágrafo único).

¹⁰⁶ Art. 515. O prejuízo fiscal apurado por Sociedade em Conta de Participação - SCP somente poderá ser compensado com o lucro real decorrente da mesma SCP. Parágrafo único. É vedada a compensação de prejuízos fiscais e lucros entre duas ou mais SCP ou entre estas e o sócio ostensivo.

¹⁰⁷ “EMENTA: Agravo regimental no recurso extraordinário. Demonstrações financeiras. Saldos de prejuízos fiscais do IRPJ e das bases negativas da CSLL. Natureza de benefício fiscal. Correção monetária. Revogação. Questão infraconstitucional. Ausência de previsão legal. Impossibilidade de atuação do Poder Judiciário como legislador positivo. Precedentes da Corte.

1. A questão alusiva à revogação da correção monetária pelo art. 4º da Lei n.º 9.249/95 repousa na esfera da legalidade. A afronta ao texto constitucional, se ocorresse, seria meramente reflexa ou indireta.

2. Nos julgamentos do RE n.º 344.994/PR e do RE n.º 545.308/SP, o Tribunal concluiu que a dedução de prejuízos de exercícios anteriores da base de cálculo do IRPJ e a compensação das bases negativas da CSLL constituem favores fiscais.

3. Impossibilidade de atualização monetária do saldo a ser compensado em períodos futuros, por ausência de previsão legal.

4. Agravo regimental não provido.” (STF, REG. NO RE N. 807.062-PR; RELATOR: MIN. DIAS TOFFOLI, noticiado no Informativo 757)

¹⁰⁸ RIR/99, Art. 60, § 5º O Livro Caixa deve ser numerado seqüencialmente e conter, no início e no encerramento, anotações em forma de "Termo" que identifique o contribuinte e a finalidade do Livro.

§ 6º A escrituração do Livro Caixa deve ser realizada até a data prevista para a entrega tempestiva da declaração de rendimentos do correspondente ano-calendário.

§ 7º O Livro Caixa de que trata este artigo independe de registro.

¹⁰⁹ com subdivisões numeradas, em ordem seqüencial ou tipograficamente

¹¹⁰ Lei n.º 9.250, de 1995, art. 18

probatórios, o produtor deverá manter documentação idônea que identifique e certifique: (i) o adquirente ou beneficiário, (ii) o valor e (iii) a data da operação. Estes documentos deverão ser mantidos em seu poder e à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição,¹¹¹ ou seja, cinco anos da ocorrência do fato (regra).

Mas nem todo agricultor precisará manter Livro caixa, excepcionando a lei os contribuintes que tenham auferido receitas anuais até o valor de R\$ 56.000,00 mil reais. Tais produtores terão a opção de escriturar o Livro caixa (facultativamente) ou apurar o resultado da exploração da atividade rural, mediante prova documental, dispensado o Livro Caixa.¹¹²

A consequência da falta dessa escrituração é o arbitramento da base de cálculo à razão de 20% a mais dos 15% sobre a receita bruta da empresa, quando esta é conhecida¹¹³ ou, não o sendo, será determinada através de procedimento de ofício, mediante a utilização das alternativas de cálculo previstas no Art. 535 do RIR/99.¹¹⁴ Cabe alertar que esse sistema do Lucro arbitrado, evidentemente sancionatório, aplicável às pessoas jurídicas nas hipóteses de ilicitudes por elas cometidas previstas em lei¹¹⁵ é diverso daquele outro sistema de Lucro presumido (IRPF) para o caso das

¹¹¹ Lei n.º 9.250, de 1995, art. 18, § 1.

¹¹² (Lei n.º 9.250, de 1995, art. 18, § 3.º).

¹¹³ Base de Cálculo quando conhecida a Receita Bruta: Art. 532. O lucro arbitrado das pessoas jurídicas, observado o disposto no art. 394, § 11, quando conhecida a receita bruta, será determinado mediante a aplicação dos percentuais fixados no art. 519 e seus parágrafos, acrescidos de vinte por cento (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 16, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 27, inciso I).

¹¹⁴ Base de Cálculo quando não conhecida a Receita Bruta

Art. 535. O lucro arbitrado, quando não conhecida a receita bruta, será determinado através de procedimento de ofício, mediante a utilização de uma das seguintes alternativas de cálculo (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 51):

I - um inteiro e cinco décimos do lucro real referente ao último período em que a pessoa jurídica manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais;
 II - quatro centésimos da soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existentes no último balanço patrimonial conhecido;
 III - sete centésimos do valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade;
 IV - cinco centésimos do valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido;
 V - quatro décimos do valor das compras de mercadorias efetuadas no mês;
 VI - quatro décimos da soma, em cada mês, dos valores da folha de pagamento dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem;
 VII - oito décimos da soma dos valores devidos no mês a empregados;
 VIII - nove décimos do valor mensal do aluguel devido.

¹¹⁵ RIR/99, Art. 530. (IRPJ) O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 47, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 1.º):

peças físicas rurais que não mantiverem sua escrituração de Livro Caixa. Este é da ordem d 20% da receita bruta do ano-calendário (regime do lucro presumido).¹¹⁶

Com relação à tributação sobre o ganho de capital na Pessoa Jurídica, importante mencionar a situação de alienação de imóvel rural, em especial, a avaliação a ser feita sobre o custo do bem e o valor de venda, que servirão como elementos para o computo da base de cálculo para a incidência em separado do IRPJ.

Para fins de apuração de ganho de capital, o art. 523 do RIR/99 estabelece que, a partir de 1 de janeiro de 1997, 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, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação, respectivamente (Lei n° 9.393, de 1996, art. 19). No caso de falta de entrega do DIAC 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.

As informações sobre preços de terra observarão os critérios de valor atual de mercado da totalidade do imóvel, com as deduções do montante das benfeitorias indenizáveis a serem pagas em dinheiro, obtendo-se o preço da terra a ser indenizado em toda.¹¹⁷ Também considerarão levantamentos realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas ou dos Municípios.

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não manter escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

II - a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para:

a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou
b) determinar o lucro real;

III - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527;

IV - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;

V - o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398);

VI - o contribuinte não manter, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

¹¹⁶ Lei n° 9.250, de 1995, art. 18, § 2°.

¹¹⁷ estabelecidos no art. 12, § 1°, inciso II da Lei n° 8.629, de 25 de fevereiro de 1993.

Na apuração de ganho de capital correspondente a imóvel rural adquirido anteriormente a 1 de janeiro de 1997, será considerado custo de aquisição o valor constante da escritura pública. Tratando-se de bens e direitos cuja aquisição tenha ocorrido até o final de 1995, o custo de aquisição poderá ser atualizado monetariamente até 31 de dezembro desse ano, não se lhe aplicando qualquer atualização monetária a partir dessa data. 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 atualização monetária.

Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, as pessoas jurídicas observarão o disposto nos arts. 235 e 386 do RIR/99. Empresa absorvida deverá levantar balanço específico até trinta dias antes do evento. Considera-se ocorrido o evento na data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão. Nesse balanço, poderá avaliar os bens e direitos pelo valor contábil ou de mercado.¹¹⁸

Na 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, diminuído dos encargos de depreciação, amortização ou exaustão, será considerada ganho de capital, devendo ser adicionado à base de cálculo do imposto devido (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). Os referidos encargos serão considerados incorridos, ainda que não tenham sido registrados contabilmente.

O imposto deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da ocorrência do evento, considerada essa a data de encerramento do período de apuração. O recolhimento será feito em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao evento. Nesses casos, não há faculdade para a pessoa jurídica em exercer a opção de pagamento em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder.

A pessoa jurídica incorporada, fusionada ou cindida deverá apresentar declaração de rendimentos correspondente ao período transcorrido durante o ano-calendário, em seu próprio nome, até o último dia útil do mês subsequente a data da deliberação que aprovar a incorporação, fusão ou cisão.

¹¹⁸ Lei nº 9.249, de 1995, art. 21

Na extinção da pessoa jurídica, o sistema de cálculo e pagamento é o mesmo, considerando a data do encerramento da liquidação.

Andando junto com a sistemática do IRPJ escolhida pela empresa, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) está prevista nos Arts. 195, I, “c”, CF/88; nas Leis 7.689/88, 9.249/95 e 9.430/96; e, em especial, na IN SRF n. 257/02. A CSLL foi instituída pela Lei 7.689/88. São contribuintes da CSLL todas as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhe são equiparadas pela legislação do IRPJ. Também se incluem como contribuintes da CSLL as associações de poupança e empréstimo e as bolsas de mercadorias e de valores, embora estejam isentas do imposto sobre a renda.

A CSLL possui dois regimes jurídicos gerais: real ou presumido. Saliente-se que as equiparações não alcançadas por lei foram editadas pelo Poder Executivo, mediante Instrução Normativa 390/04.

A opção feita no IRPJ é automaticamente acompanhada no sistema da CSLL. Assim, em sendo pessoa jurídica tributada pelo lucro real, receberá CSLL com alíquota 9% sobre seu lucro líquido. Na hipótese de optante pelo regime de Lucro Presumido, a alíquota 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.

A incidência da CSLL é assemelhada à do IRPJ, em relação às previsões legais de adições e exclusões ao lucro líquido. As sociedades cooperativas calcularão a CSLL sobre o resultado do período de apuração, decorrente de operações com cooperados ou com não-cooperados.

O recolhimento poderá ser feito com base no resultado ajustado anual (CSLL anual), devendo efetuar o pagamento mensal da CSLL sobre a base estimada, ou sobre o resultado ajustado, presumido ou arbitrado do trimestre (CSLL trimestral), sem estimativas.

Os contribuintes questionaram sua cobrança sobre o lucro decorrente de exportação de produtos agropecuários a teor da imunidade das receitas de exportação à

incidência de contribuições sociais (art. 149, § 2º, I da Constituição Federal). Mas o Supremo Tribunal Federal julgou, no REExt 564.413 em 2010, não ser possível excluir as receitas obtidas com exportações da base de cálculo da CSLL.

Na CSLL, o resultado presumido ou arbitrado (base de cálculo) 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:

- 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 atividades de prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares; 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).

Aplica-se à CSLL tudo que já mencionamos quanto à compensação dos prejuízos fiscais sem distinção.

A Lei nº 11.196/2005, conhecida como Lei do Bem, como forma de estimular o desenvolvimento nacional e a produção interna, concedeu dedução da base de cálculo da CSLL até 60% dos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica própria ou executado por instituição científica e tecnológica ou entidades científicas e tecnológicas privadas, sem fins lucrativos. Contudo, em face da crise econômica do País, a partir de 1º/02/2016, este benefício e outros serão suspensos na forma como previstos nos artigos 19, 19-A e 26 da Lei nº 11.196/2005.

Como último ponto a ser enumerado no contexto da tributação de Imposto sobre a Renda na pessoa jurídica produtora rural, é a adoção do regime do SIMPLES – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, seja como Micro Empreendedor Individual (MEI), seja

transformando-se o produtor rural em Micro Empresa (ME) e Empresa de Pequeno Porte (EPP).

O MEI – Micro empreendedor individual – está disciplinado pela LC 123/06, LC 128/08 e LC 139/11. Para ser MEI, a atividade do produtor deverá se enquadrar em uma das admitidas no programa.¹¹⁹ A receita bruta anual (de janeiro a dezembro) do MEI não poderá ultrapassar R\$ 60.000,00. Caso o MEI se formalize quando já iniciado o ano, a receita bruta de R\$ 60.000,00 será proporcional aos meses após sua opção. Efetuará pagamento de tributo em valor fixo.

As vantagens são várias: trâmite especial para registro; custo zero nas taxas e emolumentos; impostos e contribuições abrangidos pelo simples em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta do mês;¹²⁰ desnecessidade de emitir nota fiscal para pessoas físicas. Entretanto, deverá fazer a emissão para relações comerciais diretas com pessoas jurídicas. Nas desvantagens, possui algumas atividades vedadas e uma receita bruta anual baixa.

Consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário,¹²¹ devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no

¹¹⁹ No setor, envolve abatedor de aves com ou sem comercialização do produto; adestrador de animais; aplicador(a) agrícola; beneficiador(a) de castanha, caminhoneiro(a) de cargas não perigosas; carregador (veículos de transportes terrestres); coletor de resíduos perigosos e não-perigosos, comerciante de animais vivos e de artigos e alimentos para animais de estimação; comerciante de cal, areia, pedra britada, tijolos e telhas, de carvão e lenha, de embalagens, de flores, plantas e frutas artificiais, de laticínios, de madeira e artefatos, de medicamentos veterinários, de plantas, flores naturais, vasos e adubos, de produtos naturais; fabricante de açúcar mascavo; de amendoim e castanha de caju torrados e salgados; de águas naturais; de amido e féculas de vegetais; de chá; de conservas de frutas; de conservas de legumes e outros vegetais; de embalagens de cartolina e papel-cartão; de embalagens de madeira; de embalagens de papel; de especiarias; de esquadrias metálicas; de fios de algodão; de fios de linho, rami, juta, seda e lã; de fumo e derivados do fumo; de laticínios; de papel; de polpas de frutas; de produtos de perfumaria e de higiene pessoal; de produtos de limpeza; de produtos de soja; de produtos derivados de carne; de produtos derivados do arroz; de rapadura e melaço; de refrescos, xaropes e pós para refrescos; farinheiro de mandioca ou de milho; locador(a) de máquinas e equipamentos agrícolas sem operador; mecânico(a) de veículos; peixeiro(a); promotor(a) de vendas; reparador(a) de balanças industriais e comerciais, de baterias e acumuladores elétricos, exceto para veículos, de equipamentos hidráulicos e pneumáticos, exceto válvulas, de filtros industriais, de geradores, transformadores e motores elétricos, de máquinas e aparelhos de refrigeração e ventilação para uso industrial e comercial, de máquinas e equipamentos para a indústria da madeira, de máquinas e equipamentos para agricultura e pecuária, de máquinas, aparelhos e equipamentos para instalações térmicas, de tanques, reservatórios metálicos e caldeiras, exceto para veículos, de tratores agrícolas e de veículos de tração animal; salineiro/extrator de sal marinho; serralheiro(a); transportador(a) municipal de cargas não perigosas(carreto) ou municipal hidroviãoário de cargas e verdureiro.

¹²⁰ Exemplo para o que foi adotado em 2014: 45,65 reais para INSS; 1 real para ICMS e 5 reais para ISS, em ambos se contribuinte

¹²¹ a que se refere o art. 966 da Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil)

Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que, em sendo microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e, no caso da 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\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). Caso a microempresa se formalize no decorrer do ano, a receita bruta de R\$ 360.000,00 será proporcional aos meses após formalização.¹²²

Disciplinadas pela LC 123/06 e LC 139/11, como vimos a Microempresa (ME) é definida pela sua receita bruta anual (para a Micro empresa, valor igual ou inferior a R\$ 360.000,00; para a Empresa de pequeno porte (EPP), montante anual superior a R\$ 360.000,00). Ambas estão beneficiadas pelo Simples. Para essas formas de pessoa jurídica, as vantagens estão na Declaração única e facilitada; Simplificação das relações de trabalho; Alíquota progressiva para IRPJ, CSLL, COFINS, PIS, ICMS considerando a Receita Bruta.

Como pessoas jurídicas, as Microempresas (ME) e as empresas de pequeno porte (EPP) podem ou não ser optantes pelo SIMPLES. Em sendo, são obrigadas a arrecadar e recolher (responsável tributário), mediante desconto ou retenção, as contribuições devidas pelo produtor rural pessoa física ou pelo segurado especial com que contratar, incidentes sobre o valor bruto da comercialização de produto rural, na condição de sub-rogadas.¹²³ Com a recente decisão de inconstitucionalidade da Lei 8.212/91, para a SRF, ainda é devido o recolhimento na fonte pela Receita Bruta; por ação, é possível conseguir recolhimento na fonte com retenção de 20% sobre a folha de pagamento (represtinação). Ainda, se optantes pelo SIMPLES, estarão dispensados de escrituração e levantamento anual. Caso contrário, não optantes, a escrituração permanecerá, mas será simplificada (Livro Caixa).

A maior vantagem do SIMPLES, qualquer que seja as formas assumidas pelo produtor rural – MEI, ME e EPP – está no pagamento mensal unificado de impostos e contribuições. Para o MEI, o sistema do SIMPLES isenta-o dos tributos federais (Imposto de Renda, PIS, Cofins, IPI e CSLL). Assim, pagará apenas um valor fixo

¹²² Isso posto, parte-se de 60.000,00 mensal (360.000,00/por 12 meses = 30.000,00 por mês), calculando-se pelos meses em que permanecer registrada. Exemplo, se uma empresa for registrada em outubro, a receita bruta não poderá ultrapassar R\$ 10.000,00 (60.000,00 x 2 meses = 120.000,00).

¹²³ Inciso IV, artigo 190 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009.

mensal, destinado à Previdência Social e ao ICMS ou ao ISS. Essas quantias serão atualizadas anualmente, de acordo com o salário mínimo. O montante total é diferenciado por tipo de atividade do MEI, segregadas como (i) comércio ou indústria, (ii) prestação de serviços ou (iii) comércio e serviços. Exemplificando. O Microempreendedor terá como despesa pagamento mensal de R\$ 44,00 (INSS), acrescido de R\$ 5,00, se prestador de serviço, ou de R\$ 1,00, se praticar comércio e indústria. Eventualmente, pagará ainda as taxas estaduais/municipais que devem ser pagas conforme legislação do Estado ou do Município. O recolhimento se fará por meio de carnê emitido em site da Receita.

Para a ME e EPP, o Simples Nacional não exclui a incidência dos impostos ou contribuições federais, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, especialmente o imposto na fonte relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica e aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável, bem assim o relativo aos ganhos de capital obtidos na alienação de ativos. Rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável e aos ganhos de capital serão submetidos a tributação definitiva na fonte.

A base de cálculo será definida pela receita bruta mensal auferida, aplicando-se percentuais conforme sua atividade e seu faturamento. Sobre a base, incide a alíquota conforme tabelas e faturamento da empresa. O vencimento é até o décimo dia do mês subsequente àquele em que houver sido auferida a receita bruta,¹²⁴ sendo pago por Guia de recolhimento (DARF-SIMPLES) em documento de arrecadação único e específico.¹²⁵

São dispensadas de escrituração comercial desde que mantenham em boa ordem e guarda e enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes: Livro Caixa,¹²⁶ Livro de Registro de Inventário,¹²⁷ todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração dos livros referidos nos incisos anteriores.

¹²⁴ Lei n.º 9.317, de 1996, art. 6.º

¹²⁵ Lei n.º 9.317, de 1996, art. 6.º, § 1.º

¹²⁶ no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária

¹²⁷ no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário

Dentre as desvantagens, está na impossibilidade de ME e EPP optantes pelo SIMPLES serem objeto de parcelamento,¹²⁸ sem contar na impossibilidade de creditamento de PIS, COFINS, IPI e ICMS, no aproveitamento das compensações de prejuízos fiscais, depreciação acelerada incentivada e deduções; dentre outras consequências. Observando as obrigações acessórias a que estão submetidas, as ME e EPP apresentarão, anualmente, declaração simplificada a ser entregue até o último dia útil do mês de maio do ano-calendário subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores dos impostos e contribuições.

¹²⁸ Lei n ° 9.317, de 1996, art. 6 ° , § 2 °

Capítulo 3. Tributação sobre a renda do produtor rural pessoa jurídica

Na Tributação sobre a renda do produtor rural pessoa jurídica, grande parte da carga tributária incidente diz respeito às contribuições do PIS e da COFINS. PIS (PASEP) significa Contribuição para os Programas de Integração Social e Formação do Patrimônio do Servidor Público. Como o PASEP se refere à realidade do servidor público, nem sempre vem mencionado, ficando, para o meio privado, apenas a expressão PIS. COFINS é conceituada como a Contribuição para o Financiamento da Seguridade social.

Tais contribuições sociais, destinadas a financiar a seguridade social, são tidas como tributos diretos, porque justamente incidem diretamente no patrimônio da empresa, sem que seja necessário, como nos tributos indiretos, de uma operação com um bem ou a realização de um negócio jurídico específico. Basta o faturamento para que a incidência do PIS e da COFINS ocorra.

A COFINS tem fundamento constitucional no Art. 195, I, alínea “a”, CF, que estabelece a competência da União. Foi inaugurada no sistema tributário pela Lei Complementar 70/91 e regulada pelas Leis Ordinárias 9.718/98, 10.833/03.

A contribuição ao PIS, também de competência da União, está disciplinada no texto do Art. 239, da CF. Foi introduzida no direito brasileiro pela LC 7/70 e regulada pelas Leis ordinárias 9715/95, 9718/98, 10.637/02, 10.925/04, 11.116/05, 11.727/08, 12.058/08, 12.350/09 e MP 517/10, assim como pelo Decreto n. 4.524/02 e Instruções Normativas da SRF n. 247/02, 404/04, 600/05, 660/06 e 977/09.

Atualmente, as contribuições sociais ao PIS e a COFINS devem ser compreendidas segundo o que dispõem as Leis 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Tanto no PIS quanto na COFINS, o fato gerador é o faturamento mensal, isto é, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente da denominação ou classificação contábil. Incide todo mês, sendo pago diretamente pela empresa à União via guia de recolhimento (GRU).

A base de cálculo é o total das receitas, entendido como a receita bruta de venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.¹²⁹ As alíquotas são determinadas conforme o regime jurídico da incidência optado pela pessoa jurídica. Em sendo regime 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. No setor do agronegócio, a regra é pelo regime não-cumulativo.

Em breve resumo, existem dois regimes de incidência no PIS e na COFINS. O primeiro deles é o sistema cumulativo instituído pela Lei 9.718/98, cujas alíquotas gerais são menores (0,65% de PIS/PASEP e 3% de COFINS) justamente porque não dá direito a crédito escritural para seus contribuintes, incidindo de forma “cheia” em cada operação.

Nesse regime, ainda existem alíquotas especiais para Instituições financeiras (COFINS de 4%) e para cadeia de produtos sujeitos à incidência monofásica (petróleo, álcool para fins de carburantes, querosene para aviação, produtos farmacêuticos e perfumaria, máquinas e veículos).

O regime mais comum, contudo, é o da não-cumulatividade, insculpido nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 tanto para o PIS quanto para a COFINS. Com a adoção da não-cumulatividade pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03, as alíquotas foram majoradas para de 0,65% para 1,65% (PIS/PASEP) e de 3% para 7,6% (COFINS).

¹²⁹ Cabe ressaltar recente decisão em que não se admite a inclusão dos valores referentes a crédito presumido de ICMS na base de cálculo de PIS e da COFINS como faturamento. Não configuram receita mas recuperação de custos, conforme decisão abaixo:

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. BASE DE CÁLCULO. PIS E COFINS. NÃO INCLUSÃO. REINTEGRA. BASE DE CÁLCULO. PIS E COFINS. NÃO INCLUSÃO. 1. Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, "os valores provenientes do crédito do ICMS não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas de recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações, de forma que não integram a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS" (AgRg no AREsp 596.212/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 16/12/2014, DJe 19/12/2014). 2. O art. 1º da Lei 12.546/2011 dispõe que os créditos apurados no REINTEGRA configuram incentivo fiscal que tem por objetivo reintegrar às empresas exportadoras valores referentes a custos tributários federais residuais existentes nas suas cadeias de produção. 3. Os valores provenientes do REINTEGRA, assim como o crédito presumido de ICMS, não ostentam natureza de receita ou faturamento, mas de recuperação de custos na forma de incentivo fiscal concedido pelo governo para desoneração das operações de exportação, de forma que não integram a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Agravo regimental improvido. AgRg nos EDcl no REsp 1.443.771 – RS, DJ 26/05/2015.

No entanto, foi permitido o aproveitamento de créditos em hipóteses específicas, além de previsão de crédito presumido em determinadas situações. Assim, suas alíquotas gerais mais elevadas incidem em cada etapa, mas dão direito a crédito com base no valor devido e pago na etapa anterior, de modo que o produtor pague tributo apenas sobre o valor por ele agregado ao bem. Vale a observação de que, por mais que as contribuições incidam sobre o faturamento, a receita gerada pelo bem é critério para a não-cumulatividade de PIS e da COFINS e do direito de crédito. Assim, para saber o montante de crédito sobre o faturamento, é preciso acompanhar a cadeia do próprio bem. A regra é o regime não-cumulativo do PIS/COFINS. A lei excepciona esse regime expressamente em alguns casos. Não sendo hipótese de exceção, voltamos ao regramento geral.

Cabe abrir parênteses aqui para fazer o paralelo entre esses dois tipos de regimes jurídicos do PIS e da COFINS com os sistemas do IRPJ e da CSLL. O regime não-cumulativo do PIS e da COFINS acompanha o sistema de lucro real do IRPJ e da CSLL. Já o regime cumulativo do PIS e da COFINS ocorrerá quando houver o sistema de lucro presumido do IRPJ e da CSLL. Assim, pensemos em dois exemplos para elucidar como se calcula a carga tributária combinando a incidência desses diferentes tributos.

No exemplo de apuração pelo Lucro Real, pensemos um produtor rural com o seguinte cenário:

- Faturamento trimestral:	R\$ 300.000,00	(100%)
- Lucro Real Apurado:	R\$ 75.000,00	(25%)

Consideremos deduções de crédito ordinário ou presumido de PIS e COFINS não cumulativos de 50%. O cenário ficaria assim:

Tributo	Cálculo Alíquota efetiva	Valor	% Efetiva
COFINS (7,6% X R\$ 150.000,00)	7,6% x 50% RB	11.400,00	3,8%
PIS (1,65% X R\$ 150.000,00)	1,65% x 50% RB	2.475,00	0,82%
IRPJ (15% X R\$ 75.000,00)	15% x 25% RB	11.250,00	3,75%
IRPJ (10% X R\$ 15.000,00)	10% x 5% RB	1.500,00	0,5%
CSLL (9% X R\$ 75.000,00)	9% x 25% RB	6.750,00	2,25%
TOTAIS		33.375,00	11,12%

Imaginemos agora, para fins comparativos, o exemplo de apuração pelo Lucro Presumido, partindo dos seguintes valores:

- Faturamento trimestral: R\$ 150.000,00 (100%)
- Sendo desse FT: Recebimento de arrendamento: R\$ 60.000,00 (40%)
- Lucro Apurado da atividade rural: R\$ 90.000,00 (60%)

A tabela, nesse caso, seria preenchida da seguinte forma:

Tributo	Cálculo Alíquota efetiva	Valor	% Efetiva
COFINS	3% x 100% FT	4.500,00	3%
PIS	0,65% x 100% FT	975,00	0,65%
IRPJ	15% x 8% x 60%	1.080,00	0,72%
IRPJ-arrendamento	15% x 32% x 40%	2.880,00	1,92%
CSLL	9% x 12% x 60%	972,00	0,648%
CSLL-arrendamento	9% x 32% x 40%	1.728,00	1,152%
TOTAL		12.135,00	8,09%

O exemplo traz a figura do arrendamento, considerada receita fora da atividade rural para o Fisco sob o ponto de vista do arrendador (proprietário da terra), com o objetivo de distinguir o tratamento tributário para a atividade rural e não-rural.

Feita a digressão quanto o vínculo entre esses tributos e seus regimes, voltemos à análise das contribuições sociais.

Como já antecipamos acima, a base de cálculo do PIS/COFINS é o total das receitas, considerado como a receita bruta de venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela PJ. Isto significa que a base de cálculo da COFINS só pode incidir sobre a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou de prestação de serviços. Foi nessa linha que o STF entendeu não fazer parte da base de cálculo das referidas contribuições 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. Dito de outro modo, o valor retido em razão do ICMS não pode ser incluído na base de cálculo da COFINS sob pena de violar o art. 195, I, b, da CF.¹³⁰

Do total da receita bruta, a lei admite certas exclusões, o que reduz significativamente a base de cálculo das referidas contribuições. Cabe considerar que as exclusões de IRPJ/CSLL e as das COFINS/PIS não coincidem, de modo que é preciso verificar em cada incidência tributária o que a lei tem admitido como exclusão. Ademais, o Fisco tem entendido que as hipóteses de exclusões devem ser interpretadas restritivamente, o que significa que, na dúvida, deve-se incluir o valor na classe das deduções e não excluir.

Muito bem, são hipóteses legais de exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS receitas: (i) isentas, alíquota zero ou não alcançadas pela contribuição; (ii) não operacionais, decorrente de vendas do ativo permanente; (iii) auferidas por pessoa jurídica na condição de substituta tributária; (iv) de vendas cancelas ou descontos incondicionais; (v) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas; (vi) o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e (vii) os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

Alcançado o valor da receita bruta (faturamento mensal), com as exclusões permitidas em lei, aplicam-se as respectivas alíquotas conforme o regime jurídico da empresa, ocorrendo a incidência mês a mês. Em sendo empresa submetida ao regime não-cumulativo, é preciso considerar que, mensalmente, também surgirá seu direito de crédito de PIS e da COFINS. Assim, antes mesmo de pagar ao Fisco Federal, caberá à

¹³⁰ Informativo 161 e 437 do STF

empresa apurar, além do débito fiscal, o seu crédito fiscal e apenas recolher a diferença devida à SRF. Dito de modo mais técnico, é preciso que a empresa aplique, em suas contas, o método substrativo indireto (base sobre base), feito em três etapas: na primeira, calculará a base de cálculo, aplicando a alíquota; na segunda, apurará o crédito escritural; e, na terceira, subtrairá do resultado da operação da primeira etapa o valor dos créditos na segunda etapa alcançando o valor do tributo a pagar na terceira.

O princípio da não-cumulatividade é uma garantia constitucional do contribuinte, disciplinado para o PIS e para a COFINS no art. 195, § 12, CF/88. A não-cumulatividade de PIS/COFINS é pautada na receita, justamente porque a matriz constitucional (fato gerador) dessas contribuições também o é. Assim, é muito importante ter sempre em mente que, da mesma forma como a incidência dessas contribuições observa a lógica e a presença desse conceito de receita, isso também ocorrerá no sistema de abatimentos. Poderíamos imaginar que esse alerta seria desnecessário, mas a prática tem mostrado que não e a ideia que ora tratamos deverá ser relembrada ao longo deste capítulo.

Sabemos, ainda, que o princípio da não-cumulatividade não alcança apenas o PIS e a COFINS, mas também outros tributos como o IPI e o ICMS. Isso não significa que a não-cumulatividade aparece de forma igual em cada uma dessas exações, justamente porque cada qual tem seu fato gerador, diversos uns dos outros, e seus sistemas de abatimentos vão seguir a lógica inscrita nesse fato gerador. Isto posto, o princípio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS não se confunde com o do IPI e o do ICMS, ainda que se possa observar alguns pontos de intersecção. Certo é que cada qual possui diferentes abrangências.

O regime não-cumulativo é regra geral no PIS e na COFINS. A base de cálculo do regime não-cumulativo é o faturamento como receita bruta de vendas de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Como veremos mais adiante, é uma noção de receita bruta muito mais ampla que a usada para o regime cumulativo. Todas as pessoas jurídicas estão sujeitas ao regime não-cumulativo, salvo aquelas excluídas pela legislação,¹³¹ tal como, por exemplo, as empresas optantes pelo lucro presumido.

¹³¹ art. 8º, Lei 10.833/2003

A exceção é o regime cumulativo¹³² onde a base de cálculo é mais restritiva que no regime não-cumulativo, incluindo o faturamento como resultado das vendas de mercadorias e/ou prestação de serviço. As sociedades cooperativas apuram a Contribuição para PIS/PASEP e a COFINS no regime de incidência cumulativa, exceto as cooperativas de produção agropecuária e as de consumo.¹³³ As receitas financeiras levavam alíquota zero, de acordo com o Decreto 5.164/2004. Com as alterações ocorridas em 2015, as receitas financeiras passaram a ser tributadas pelo PIS e pela COFINS, como veremos mais adiante no capítulo 7.

Sendo regra geral no agronegócio e na maioria das atividades empresariais, algumas particularidades do regime não-cumulativo do PIS e da COFINS devem ser destacadas. Já vimos que a não-cumulatividade do PIS e da COFINS se dá pelo método substrativo indireto, base sobre base, em três etapas. Além disso, há que se considerar nesse contexto haver dois tipos de créditos escriturais possíveis: crédito ordinário e crédito presumido. Em ambos os casos, fala-se em crédito escritural pois não há crédito físico a ser recebido, por exemplo, em restituição de valores ou precatórios. Tal crédito só poderá ser compensado com os mesmos tributos que o geraram ou outros que a lei permitir.

O crédito escritural ordinário é o que ocorre quando há cobrança de PIS/COFINS na etapa anterior. O crédito escritural presumido, em oposição, é aquele atribuído pela lei, quando não há cobrança de PIS/COFINS na etapa anterior, seja em razão de não-incidências, isenção, alíquota zero, com suspensão, ou qualquer outra razão onde o tributo incorre na etapa anterior. O crédito presumido é excepcional e só ocorre de acordo com os termos da lei. Na cadeia rural, é muito comum tendo em vista que muitas agroindústrias adquirem seus insumos justamente de quem não é contribuinte, isto é, do produtor rural pessoa física. Logo, se esta pessoa 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.

¹³² art. 10 da Lei n. 10.833/2003 e 8º da Lei n. 10.637/2002

¹³³ IN 635/06, Art. 33

Não-cumulatividade e créditos decorrentes em PIS e COFINS devem ser interpretados conforme a noção de receita aplicável à base de cálculo. O valor do crédito é calculado sobre o percentual de 7,6% (COFINS) e 1,65% (PIS) incidido na operação anterior. O adquirente, para calcular seu crédito, tomará o valor do bem adquirido no montante procedido nessa etapa.

Os créditos não aproveitados em um mês, podem ser aproveitados nos subsequentes, sem possibilidade de correção monetária de acordo com a posição firmada pelo STF.

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.¹³⁴ As contribuições sociais ao PIS/PASEP e à COFINS estão abrangidas pelo referido benefício.

O crédito ordinário está descrito na Lei 10.925/04, sendo aplicável para todas as pessoas jurídicas submetidas ao sistema não-cumulativo. Não há crédito para as pessoas submetidas ao sistema cumulativo. É ordinário, pois é próprio do regime da não-cumulatividade, ocorrendo toda vez que a operação anterior deva ser cobrada. Calcula-se o valor do crédito ordinário pela combinação da base de cálculo da operação anterior e o percentual de 7,6% (COFINS) e 1,65% (PIS).

No tocante ao crédito ordinário do setor do agronegócio, cabe considerar questões que envolvem o insumo, commodities que circulam na cadeia de produção

¹³⁴ art. 149, § 2º, I da Constituição Federal.

rural e que, portanto, incluem-se no contexto da tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS. Nesse tocante, o problema se situa na determinação do conceito de atividade rural e de insumo.

Com relação ao conceito de atividade rural, vale recordar o que já abordamos no capítulo 1 dessa apostila no que tange ao Art. 2º, Lei n. 8.023/90. A importância dessa discussão é situar determinadas receitas como proveniente da atividade rural, e recebendo os benefícios fiscais próprios da área, ou como não-rurais, recebendo tributação pela regra geral.

Foram consideradas atividades rurais pela lei a agricultura; a pecuária; a extração e exploração vegetal e animal (exemplos: castanha-do-pará, látex da seringueira, palmito, babaçu, etc.); as atividades zootécnicas: apicultura (abelhas), avicultura (frango), cunicultura (coelhos), suinocultura (porco), sericicultura (bicho da seda), piscicultura (peixes) e outras culturas animais; o cultivo de florestas que destinem ao corte para consumo, comércio ou industrialização; a transformação de produtos decorrentes da atividade rural, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura, feita pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios usualmente empregados nas atividades rurais, utilizando exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.¹³⁵

Não foram consideradas como atividade rural o aluguel ou arrendamento de imóvel rural, pastos ou máquinas e instrumentos agrícolas, e a prestação de serviços de transporte de produtos de terceiros (frete); a comercialização de produtos agrícolas de terceiros e a mera intermediação de animais, considerada a compra e venda de rebanho com prazo de permanência inferior a 52 dias, para o confinamento, ou a 138 dias, nos demais casos.

Acrescentando outros elementos a essa discussão, muito importante para determinar a área de incidência desses incentivos fiscais, o insumo comparece como conceito chave para deduzir tudo aquilo que foi utilizado como despesa na produção rural. Quanto mais despesas, maior dedução de valores no faturamento da empresa (base

¹³⁵ Tais como beneficiamento de produtos agrícolas (descasque de arroz, conserva de frutas, debulha de milho), transformação de produtos agrícolas (moagem de milho, grãos em farinha), transformação de produtos zootécnicos (produção de mel acondicionado em embalagem para apresentação, laticínio – pasteurização, leite em queijo -, suco de laranja), transformação de produtos florestais (carvão vegetal, produção de lenha), produção de embriões de rebanho em geral. (Art. 58, V, RIR/99)

de cálculo do PIS e da COFINS), e, logo, menos contribuições sociais a pagar. Assim, os debates quanto à abrangência do conceito de insumo afetam diretamente a carga tributária incidente na atividade.

O insumo está descrito pelos arts. 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03. 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.

O entendimento da SRF quanto ao conceito de insumo está descrito no art. 66, § 5º, da IN 247/02 e no art. 8º, § 4º, da IN 404/04. Apesar de tais instruções normativas não terem peso de lei, são consideradas pelos Auditores da receita, que tem fiscalizado as empresas com base nesse parâmetro.

Segundo o Fisco, na análise caso a caso de insumo, só são consideradas as despesas de bens efetivamente consumidos e aplicados diretamente na produção ou fabricação do produto ou na prestação de serviço vinculando à atividade fim daquela empresa. No caso de fabricação ou produção há necessidade de desgaste físico. Esse posicionamento não é unânime e tem recebido decisões contrárias no CARF:

“INSUMO. ALCANCE DO TERMO. O termo ‘insumo’ utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais”.¹³⁶

A regra geral assumida é que tudo aquilo que se insere na dinâmica da produção do produtor rural, configurando elemento indispensável para a formação do faturamento

¹³⁶ CARF, 3ª Seção, acórdão 3301-000.954, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Cons. Mauricio Taveira e Silva, j. 02/06/2011.

da empresa rurícola e deve gerar crédito e abatimento da base de cálculo de PIS e de COFINS.

Nessa linha restritiva, a SRF negou o direito ao computo das despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica, bem como dos estabelecimentos industriais desta pessoa jurídica para seus próprios estabelecimentos comerciais. Tais despesas com frete, ainda que inserida no contexto da produção e fator importante para a formação da receita bruta tributada pelo PIS e pela COFINS, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da COFINS e ao PIS.¹³⁷

A crítica dada pelo contribuinte à noção supra referida da Receita é a indevida e sem fundamento legal restrição do conceito de insumo. O sentido de insumo deve necessariamente estar vinculado a atividade desempenhada pelo produtor e, como não poderia deixar de ser, à não-cumulatividade, garantia constitucional do contribuinte. Acaba por confundir a não-cumulatividade de IPI com a dada para COFINS/PIS. A regra de ouro aqui é entender que a não-cumulatividade da COFINS e do PIS deve ser ampla e vinculada à noção de receita, não se restringido à aplicação direta e ao desgaste físico (inovação ilegal e inconstitucional), como o quer a Receita Federal.

Segundo o contribuinte, o insumo que dá direito ao crédito ordinário de PIS e da COFINS é conceito abrangente. Tudo aquilo que se liga aos dispêndios realizados pelo contribuinte na produção, de forma direta ou indireta, e contribua para o pleno exercício de sua atividade econômica (indústria, comércio ou serviços) visando à obtenção de receita deve ser considerado como insumo. A pertinência temática entre o fato gerador das contribuições (faturamento/receita bruta) e o direito ao crédito (despesas que contribuíram para a referida receita) deve sempre existir.

Logo, insumo não se restringe a alguns itens vinculados tão somente ao desgaste físico para fins de produção, como ocorre na não-cumulatividade do IPI (cujo fato gerador é a industrialização em si), mas também àqueles fatores econômicos onerados

¹³⁷ COFINS. PIS. APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS DE DESPESAS COM FRETES. Por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda e nem se referirem à operação de venda de mercadorias, as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais da mesma pessoa jurídica, bem como dos estabelecimentos industriais desta pessoa jurídica para seus próprios estabelecimentos comerciais, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins. (COSIT – Solução de Consulta nº 226/2014, DOU 08/09/2014.)

pelas contribuições e que contribuam – direta ou indiretamente – para a obtenção de receita (critério funcional, físico e econômico).

Diante desses dois posicionamentos fortes e antagônicos, o que fazer? Bem, a matéria é ainda nova, de maneira que, na dúvida e estando em jogo montantes consideráveis de crédito de PIS/COFINS, é preciso buscar a opinião da SRF (consulta) ou mesmo postular o direito ao crédito perante o Poder Judiciário, sob pena de prescrição desse desconto ou eventual autuação por parte do Fisco. Não há garantias para o direito ao crédito que supere o entendimento da receita. Mas há argumentos fortes em favor do contribuinte.

Fiquemos, contudo, com a importante e séria ideia de que a análise do direito ao crédito deve guardar pertinência com as características da atividade produtiva desempenhada concretamente pelo contribuinte. Nessa toada, 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 e álcool;¹³⁸ lenha na agroindústria esmagadora de soja;¹³⁹ cal;¹⁴⁰ armazenagem e custos com manipulação do café;¹⁴¹ indumentária de uso obrigatório na indústria de processamento de carnes ou na indústria avícola.¹⁴²

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 das mercadorias e as etiquetas para exclusivo controle interno (embalagens de transporte ou secundárias).

¹³⁸ CARF, 3ª Seção, Acórdão 3403-0001.275, 4ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Rel. Ivan Alegretti, j. 06/10/2011.

¹³⁹ “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 combustível, que também dá direito a crédito no sistema da não cumulatividade das contribuições”. (CARF, 3ª Seção, Acórdão 3101-00.974, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Corintho Oliveira Machado, j. 25/01/2012.)

¹⁴⁰ TRF 3ª, proc. 20056102010301-2, Rel. Juiz Conv. Claudio Santos, 3T, j. 13/11/2008

¹⁴¹ Solução de Consulta 320/2004 SRRF 9ª Região Fiscal

¹⁴² CARF, Recurso 156.139, j. 4/02/2009

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 crédito,¹⁴³ uma vez que há pertinência temática entre essas despesas e a receita da venda desses produtos. Além de inexistir nada na legislação do PIS/PASEP e da COFINS que impede tal entendimento, é errôneo buscar excluir tais custos do direito ao crédito pela via da interpretação analógica da legislação do IPI para fins de se dirimir dúvidas quanto a apuração de créditos.

Do mesmo modo, dão direito a crédito ordinário para pessoa jurídica adquirente de bens adquiridos para revenda, bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; de energia elétrica; aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos; contraprestações de arrendamento mercantil (leasing), exceto quando esta for optante pelo SIMPLES; ou de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, entre outros, “consumida”, seguido posicionamento da SRF e IN, nos estabelecimentos da pessoa jurídica ou utilizados nas atividades produtivas da empresa.

¹⁴³ “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, prende-se ao fato de que, consoante diligências realizadas, 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 n. 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, argumenta 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, denominadas ‘embalagem secundária’, não só com a finalidade de transporte, mas também de armazenamento e 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 de créditos”. (CARF, 3ª Seção, Acórdão 3401-01.716, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Rel. Odassi Guerzoni Filho, j. 15/02/2012.)

Também geram aproveitamento de créditos nas aquisições da pessoa jurídica em relação a bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de período anterior, e tenha sido tributada no regime de incidência não-cumulativa; custos com armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor; nos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos a partir de maio de 2004, para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços;¹⁴⁴ e nos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, adquiridas ou realizadas a partir de maio de 2004, utilizados nas atividades da empresa.

O crédito ordinário é também trazido como forma de dedução da base de cálculo do PIS e da COFINS quando a pessoa jurídica for submetida ao regime não-cumulativo. O crédito ordinário é prerrogativa dada pela lei taxativamente, conforme art. 3.¹⁴⁵

Difere, portanto, das situações de exclusão da base de cálculo, onde não ocorre incidência e, logo, inexistente ingresso de receita algum. As hipóteses de exclusão são outras, completamente diferentes da dedução (crédito ordinário), comparecendo só quando houver: (i) receitas isentas, alíquota zero ou não alcançadas pela contribuição; (ii) não operacionais, decorrente de vendas do ativo permanente; (iii) auferidas por pessoa jurídica na condição de substituta tributária; (iv) vendas canceladas ou descontos

¹⁴⁴ vide Instrução Normativa SRF nº 457, de 2004

¹⁴⁵ I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; II - 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; III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - 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; VI - 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; VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa; VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei; IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor. X - 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.

incondicionais; (v) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas; (vi) o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e (vii) os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

Nesses casos de exclusão, como regra, não há crédito ordinário. Dito de outra forma, em regra, não dá direito a crédito quando a venda (saída) não é tributada ou quando é isenta, nesse caso quando o bem for revendido/utilizado como insumo pelo adquirente. Também não há crédito em relação (art. 3º, § 2º) a custos de mão-de-obra pagos a pessoa física; e de 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 zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

Também não há crédito ordinário de PIS/COFINS em casos de alíquota zero na etapa anterior. A alíquota zero, por muitos entendida como hipótese de isenção tributária, é prevista no art. 1º, da Lei n. 10.925/04; e art. 28 da Lei n. 10.825/04. Busca incentivar a aquisição de determinados produtos a menor custos, barateando a produção rural. Os produtos submetidos a alíquota zero são definidos nesses artigos e incluem aquilo que chamamos de bens componentes da “Cesta básica” e insumos fundamentais para a atividade rural. Em verdade, cabe lembrar, como PIS e COFINS incidem sobre o faturamento, não são os produtos/insumos em si mesmos considerados que recebem alíquota zero mas a receita da venda desses produtos agropecuários se sujeita a zero em relação ao PIS e a COFINS. O regime da não-cumulatividade nessas contribuições segue o produto para atingir a receita. A lei para caracterizar a receita desonerada, acaba definindo o produto em busca de seguir a receita dele decorrente.

Quanto aos insumos fundamentais, recebem alíquota zero, portanto, adubos ou fertilizantes e suas matérias-primas; defensivos agropecuários e suas matérias-primas; sementes e mudas destinadas à semeadura e plantio e produtos de natureza biológica utilizados em sua produção; corretivo de solo de origem mineral; inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de nitrogênio; vacinas para medicina veterinária; pintos de 1 (um) dia dentre outros. Aqui, o incentivo fiscal busca reduzir a carga tributária de quem produz produtos de base da atividade rural.

Quanto aos bens componentes da “cesta básica” que recebem alíquota zero, citemos o feijão, arroz, produtos hortícolas e frutas e ovos; farinha, grumos e sêmolas, grãos esmagados ou em flocos, de milho; farinha de trigo e trigo; 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, destinados ao consumo humano ou utilizados na industrialização de produtos que se destinam ao consumo humano; soro de leite fluido a ser empregado na industrialização de produtos destinados ao consumo humano; queijos tipo mozzarella, minas, prato, queijo de coalho, ricota, requeijão, queijo provolone, queijo parmesão e queijo fresco não maturado; pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados. Aqui, o incentivo fiscal busca reduzir a carga tributária dos produtos de base para que se tornem acessíveis a toda população brasileira.

Aproveitemos o contexto da alíquota zero para explicar a cadeia do agronegócio e introduzir o tema do crédito presumido. Pensemos no produtor rural PJ vendedora de insumos específicos de base para outro produtor rural PJ adquirente. Se o vendedor for submetido a alíquota zero de PIS/COFINS, tais contribuições não serão pagas pois não constituirão a receita bruta para a pessoa jurídica vendedora. Se não há débito de PIS/COFINS na venda, isto é, no faturamento dessa receita para a pessoa jurídica vendedora, como regra, a adquirente não obterá crédito de PIS/COFINS, exceto nos casos específicos de lei de crédito presumido de PIS/COFINS. Nessas hipóteses excepcionais, não ocorrerá nas alíquotas gerais de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS) (crédito ordinário), mas conforme os percentuais definidos em lei sobre essas bases tributárias. O crédito presumido ocorrerá nessa cadeia quando a pessoa jurídica adquirente apurar o IR com base no lucro real; exercer atividade agroindustrial; e utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de origem animal ou vegetal, destinados à alimentação humana ou animal. Ou seja, o crédito presumido é um benefício fiscal voltado para beneficiar a agroindústria.

É possível compreender, concretamente, o crédito presumido observando a cadeia do álcool para fins carburantes. A incidência na venda do álcool para estes fins sofreu alteração pela Lei n. 11.727/08 deixando de adotar o regime exclusivamente cumulativo. Esta lei aplicou alíquotas de 1,5% e 6,9% ao produtor ou importador e de 3,75% e 17,25% ao distribuidor e alíquota 0% ao distribuidor na venda de álcool anidro adicionado à gasolina, ao comerciante varejista e às operações realizadas em bolsa de

mercadorias e futuros. Dessa forma, há suspensão da incidência na venda de cana-de-açúcar, inclusive para fins carburantes, na operação de compra e venda entre o produtor e o distribuidor/varejista ou na operação de compra e venda dessas commodities feitas em bolsa de mercadorias e futuros. Se ocorrer alíquota zero na etapa entre produtor e distribuidor, este último não tem direito de crédito ordinário de PIS/COFINS. A lei, contudo, concede crédito presumido, ainda que sem cobrança na etapa anterior, para que o distribuidor tenha carga tributária reduzida dessas contribuições.

No contexto da suspensão da incidência, o crédito presumido do PIS/COFINS está disciplinado nos arts. 9º e 15 da Lei nº 10.925/04, na IN SRF 660/04; art. 32 da Lei nº 12.058/09, alterado pelo art. 50 da Lei nº 12.350/10; nas Leis 12.341/11 e 12.599/12; e no art. 54 da Lei nº 12.350/10.

O crédito presumido de PIS/COFINS foi outorgado por lei com a finalidade de reduzir o impacto tributário, tendo em vista: (i) o aumento da alíquota e (ii) a vedação legal de apropriação de crédito quanto aos produtos decorrentes de relação com pessoas físicas. Este crédito é excepcional, só admitindo em hipótese expressamente previstas em lei, e ocorre quando não há incidência na etapa anterior. Só se aplica a produtos específicos agropecuários, em rol taxativo de insumos previstos em lei. Tem como beneficiário a agroindústria destinatária quando adquire bens de não-contribuintes de PIS/COFINS (produtores pessoas físicas) ou em outras situações específicas de não-incidência na etapa anterior. A suspensão é obrigatória nas vendas efetuadas a pessoa jurídica que, cumulativamente: (i) apurar o IR com base no lucro real; (ii) exercer atividade agroindustrial; e (iii) utilizar o produto adquirido com suspensão como insumo na fabricação de produtos de origem animal ou vegetal, destinados à alimentação humana ou animal

A pessoa jurídica que exerça atividade agroindustrial (vendedora) poderá descontar créditos presumidos calculados sobre o valor dos produtos agropecuários adquiridos e utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à alimentação humana ou animal, classificados na NCM. Para fins de aproveitamento, há necessidade de apuração dos créditos presumidos de forma segregada dos créditos ordinários.¹⁴⁶

¹⁴⁶ Lei 10.833/03 e 10.637/02, Art 3; e Lei 10.865/04, Art 15 e 17

Não se aplica ao crédito presumido as mesmas alíquotas (cheias) dos créditos ordinários. No crédito presumido são diferentes os percentuais, de acordo com o produto incentivado. Assim, por exemplo, caberá ao produtor adquirente aproveitar apenas 60% do PIS e da COFINS das contribuições que supostamente incidiriam se não houvesse a suspensão. Na aquisição de produtos de origem vegetal (soja e derivados), esse percentual cai para 35%.

Outros percentuais foram trazidos dentre os quais citemos brevemente:

- 50% para aquisição de animais vivos para carne de exportação (bovinos, suínos, aves, salvo animais vivos, etc.);
- 40% para aquisição de animais vivos para industrialização ou para revenda no mercado interno (bovinos, suínos, aves, salvo animais vivos, etc.) com possibilidade de compensação/restituição (Art. 8 da Lei 10.925/09);
- 30% para aquisições de animais vivos e produtos descritos para produção de carnes destinadas à exportação;
- 12% para aquisições dos produtos pecuários para industrialização ou revenda no mercado interno com possibilidade de compensação/restituição (Lei 12.599/12);
- 80% para aquisição de café não torrado para elaboração do café torrado;
- 10% para aquisição de café não torrado para exportação com possibilidade de compensação/restituição (Lei 12.599/12).

Como se vê, é preciso acompanhar constantemente a legislação sobre crédito presumido para verificar o percentual vigente e o regime aplicável.

Discussão bastante pertinente sobre crédito presumido é a que toca a determinação da base de cálculo desse crédito. A dúvida interpretativa existente seria: o percentual de 60% ou 35% seria aplicável em função do valor do insumo adquirido ou do produto elaborado? Para insumos adquiridos de pessoa física ou pessoa jurídica ou recebidos de cooperados PF/PJ, calculados na forma dos Arts. 8 e 15 da Lei 10.925/04?

Segundo a Receita Federal, o percentual seria em função do insumo adquirido, de sorte que o crédito presumido para o setor da agroindústria basicamente estaria no percentual de 35% aplicado sobre o valor do bem adquirido. É o material do insumo que identifica o percentual de crédito presumido.

Esta discussão chegou ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – que, embora não possua jurisprudência pacificada, começou a proferir decisões em favor dos contribuintes. Para o CARF, a alíquota do crédito presumido seria de 60%, pois se apura em função do produto a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.¹⁴⁷ Dito de outro modo, o percentual de apuração da alíquota aplicável sobre os créditos é determinado em função do produto fabricado¹⁴⁸ e não do adquirido.

Para fins de definir o método de avaliação, posteriormente a essas decisões citadas, o art. 33 da Lei n. 12.865 /13, em alteração ao art. 8º, § 3º, inciso I, de referida lei, assim dispõe:

“§ 10. Para efeito de interpretação do inciso I do § 3º, o direito ao crédito na alíquota de 60% (sessenta por cento) abrange todos os insumos utilizados nos produtos ali referidos.”

Ao mencionar ao final “ali referidos” só cabe interpretar o “ali” como a lei. Desse modo, é o produto referido na lei que configura a base para a determinação da alíquota a ser aplicada no crédito presumido. Com o surgimento da Lei n. 12.865/13, portanto, a divergência interpretativa parece estar superada, sendo possível a aplicação para o setor da agroindústria do percentual de 60% para o crédito presumido do art. 8º da Lei n. 10.925/04 sobre o valor dos produtos produzidos.

¹⁴⁷ “Contribuição para o PIS/Pasep. Cofins. Crédito Presumido. Agroindústria. Alíquota. Produto. O crédito presumido de que trata o artigo 8, da Lei n. 10.925/04 corresponderá a 60% ou a 35% daquele a que se refere o artigo 2o, da Lei no 10.833/03, em função da natureza do “produto” a que a agroindústria dá saída e não da origem do insumo que aplica para obtê-lo.” (CARF, Ac. 3403002.469).

¹⁴⁸ “AGROINDÚSTRIA. INSUMOS. PERCENTUAL DE APURAÇÃO.

O percentual de apuração da alíquota aplicável sobre os créditos, prevista no art. 8º, § 3o, da Lei no 10.925, de 2004, é determinado em função do produto adquirido e não do fabricado.” CARF, 3ª Seção, recurso 824.162, Acórdão 3302-00.788, rel. Cons. José Antonio Francisco, j. 02/02/2011.

Neste sentido: CARF, 3ª Seção, recurso 824.163, Acórdão 3302-00.789, rel. Cons. José Antonio Francisco, j. 02/02/2011. CARF, 3ª Seção, recurso 171.006, Acórdão 3301-00.718, rel. Cons. Mauricio Taveira e Silva, j. 27/10/2010.

A Lei n. 12.865 /13 é interpretativa e retroatividade, de modo que se deve aplicar o art. 116 do CTN. Ou seja, o direito de obter o aproveitamento da diferença entre o percentual de 35% e 60% dos créditos dos últimos cinco anos, caso não se tenha utilizado, acrescidos de taxa Selic.

A despeito do art. 33 da Lei n. 12.865 /13, a única interpretação razoável da lei seria compreender que aqueles produtos descritos no art. 8º, § 3º, I, da Lei n. 10.925/2004 para se apurar a alíquota do crédito são em função da saída (produto que a pessoa jurídica elabora) e não da aquisição. Equivale dizer que a apuração da alíquota se faz em função do produto elaborado e não da aquisição. Caso contrário, no percentual de 60%, por exemplo, teríamos que encontrar uma pessoa jurídica que industrialize produtos destinados à alimentação humana e adquira como insumo linguiça, mortadela, salsicha, nugget, etc. Isso seria incongruente. É preciso analisar e aplicar a lei de maneira lógica, sistemática e finalística.

Feita a digressão histórica e em resumo, voltemos à questão central: qual a referência da alíquota legal: insumo ou produto elaborado? Segundo o CARF, deve-se levar em conta a mercadoria produzida e comercializada,¹⁴⁹ ou seja, a natureza do produto final e seu valor. O preço do bem comercializado constituirá a base de cálculo para aplicação da alíquota de crédito presumido.

Consideremos a evolução legislativa sobre o tema do crédito presumido. A Lei n. 10.925/04 dividia os percentuais em três categorias, excluindo a suspensão nas hipóteses de venda de animal vivo, para revendas/industrialização ou para varejo/consumidor final e não possibilitava compensação com outros tributos federais ou restituição pela via dos precatórios. A Lei n. 12.058/09 e a IN 977/09 estenderam a suspensão para produtos pecuários bovinos nas hipóteses de venda de animal vivo, para revendas/industrialização salvo para varejo/consumidor final e possibilitava compensação ou restituição (art. 8º da Lei n. 10.925/04). As Leis 12.350/10 e 12.341/11 abrangeram a suspensão e crédito presumido para as operações com produtos pecuários de aves e suínos nas hipóteses de venda de animal vivo, para revendas/industrialização

¹⁴⁹ “CRÉDITO PRESUMIDO DA AGROINDÚSTRIA. ALÍQUOTAS.

O cálculo do crédito-presumido do PIS não-cumulativo para a agroindústria deve ser calculado à alíquota de 4,56% ou 2,66% dependendo da mercadoria produzida e comercializada”. (CARF, 3ª Seção, Acórdão 3301-00.980, rel. Cons. José Adão Vitorino de Moraes, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, j. 07/07/2011.)

Neste sentido ainda: CARF, 3ª Seção, Acórdão 3301-00.976, rel. Cons. José Adão Vitorino de Moraes, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, j. 07/07/2011.; CARF, 3ª Seção, Acórdão 3301-00.979, rel. Cons. José Adão Vitorino de Moraes, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, j. 07/07/2011.

salvo para varejo ou consumidor final e possibilitava compensação/restituição (art. 8º da Lei n. 10.925/04). Já a Lei 12.599/12 abarcou as operações com café não-torrado para torrefação, excluindo para varejo/consumidor final, e para operações com café não-torrado para exportação, com possibilidade, em ambas as hipóteses, de compensação/restituição (art. 8º da Lei n. 10.925/04).

A imunidade PIS/COFINS, descrita no Art. 149, § 2º, I, da CF/88 e art. 6º, I, da Lei nº 10.833/03, traz hipótese de não incidência de PIS/COFINS sobre as receitas decorrentes de operações de exportações de mercadorias para o exterior. Ou seja, veda a incidência das contribuições sobre fatos ligados à exportação de mercadorias para o exterior.

Na Importação, contudo, o cenário é outro. Após a EC 42/03, ficou autorizado a contribuição social sobre a importação de bens/serviços do exterior. Com isso, majorou a carga tributária dos contribuintes submetidos ao regime cumulativo. O PIS e a COFINS incidem na importação de serviços do exterior, ocorrendo o fato gerador no pagamento ou entrega a residentes/domiciliados no exterior dos valores a título de contraprestação. A pessoa física ou a pessoa jurídica contratante do serviço são contribuintes, devendo pagar 7,6% (COFINS) e 1,65% (PIS), podendo ser diferenciado pelo produto, sobre o valor efetivamente pago ao prestador de serviço, acrescidos de ISS e das próprias Contribuições de PIS/COFINS.

Também incidirá PIS e COFINS na importação de bens, incidindo quando da entrada dos bens estrangeiros no território nacional. É devido pelas pessoas física ou jurídica importadoras, aplicando-se 7,6% (COFINS) e 1,65% (PIS), podendo ser diferenciado pelo produto, sobre o valor aduaneiro. A legislação brasileira define o valor aduaneiro diferentemente do que feito no acordo do GATT, considerando, para efeitos de PIS/COFINS-importação, os seguintes valores: mercadoria, frete, carga/descarga, seguro, ICMS, e a PIS/COFINS-importação.

Se importador brasileiro estiver submetido ao regime não-cumulativo no sistema interno, terá direito a crédito do PIS/COFINS-importação abatido do PIS/COFINS não-cumulativo interno. Se for importador em regime cumulativo no sistema interno, não tem direito a crédito do PIS/COFINS-importação. Inexiste abatimento do PIS/COFINS-importação ao PIS/COFINS cumulativo interno.

No capítulo 8, voltaremos ao assunto combinando a incidência do PIS/COFINS ao contexto dos demais tributos incidentes nas operações no comércio exterior, tanto para o ingresso desses bens no território nacional (importação) quanto na saída das commodities (exportação).

Capítulo 4. Tributação previdenciária nas atividades do agronegócio

O financiamento da Seguridade Social é feito pelo Estado (orçamento), pelo empregado (descontos em sua remuneração), pelo aposentado ou pensionista (descontos em sua aposentadoria/pensão) e pela empresa (sobre a receita ou sobre as remunerações pagas). Nessa linha, a tributação para o financiamento da seguridade social nas atividades do agronegócio pode ser subdividida em quatro categorias: 1) Empresa: PIS/COFINS (sobre o faturamento) e INSS-Contribuições Empresa ou INSS-patronal (sobre a receita ou folha de salário); 2) RAT (sobre receita) ou SAT (sobre folha de salário); 3) Contribuições de terceiros: salário-educação (FNDES) e INCRA, no setor rural, e SENAI, SESI, SEBRAE ou SESCOOP, no setor industrial, todos (Sobre folha), exceto o SENAR (sobre receita); e 4) Empregado (Sobre folha): INSS-Contribuições Empregado (INSS-segurado).

Quanto ao INSS-patronal ou empresa, existem dois regimes de incidência para o produtor rural, cuja distinção leva em conta, especialmente, fato gerador, base de cálculo e alíquotas:

- 1) o *ordinário*, que ocorre sobre a folha, sistema geral para o segurado ou de exceção para a empresa; e
- 2) o *substitutivo*, incidindo sobre a receita, regra geral para a empresa ou, de exceção, para o segurado.

Isto posto, além da parcela devida pelo trabalhador (art. 195, II, da CF/88: INSS-segurado), a União instituiu as contribuições previdenciárias devidas pelo empregador à SRF/INSS (INSS-empresa ou INSS-patronal), através da Lei n.º 8.212/91, em especial pelo Art. 22-I e III do aludido diploma legislativo.

Na origem, o INSS-patronal incide sobre a folha de salários, com fundamento de validade no art. 195, I, "a", da CF/88 e permanece dessa forma em muitos casos ainda. No agronegócio, contudo, como já adiantamos, há dois regimes que afetam desde produtores pessoa física, com ou sem empregados, até pessoas jurídicas do setor:

- 1) Regime comum: Sobre folha de salários

2) Regime substitutivo: Sobre receita bruta, também chamado de FUNRURAL (ainda que esta sigla comporte, além do INSS-patronal, também o RAT, ficando de fora a contribuição ao SENAR – de terceiro – sobre a receita bruta).

No regime comum de incidência, o INSS-patronal incide sobre o total das remunerações pagas aos seus empregados ou autônomos. A base de cálculo do INSS-patronal é, portanto, diferente da do INSS-segurado. Enquanto a contribuição do empregado (INSS-empregado) está limitada ao salário-contribuição máximo da previdência; no caso do INSS-patronal, não há teto de recolhimento. A base de cálculo do INSS-patronal será o valor efetivamente pago a título de remuneração a todos os empregados vinculados àquela pessoa jurídica agroindustrial. Desse modo, incidirá à alíquota de 20% sobre o total da remuneração paga, sem teto de recolhimento. Esse valor deverá ser considerado na conta da pessoa jurídica empregadora, pois é ela o sujeito passivo (contribuinte) dessa contribuição. Cabe lembrar ainda que a pessoa jurídica do assalariado, nesse caso, poderá deduzir as contribuições pagas como despesas em seu IRPJ e CSLL.

Já no regime substitutivo, o FUNRURAL se insere no contexto histórico do INSS-patronal, sendo mais abrangente que ele, não tendo relação com o INSS do segurado, este configurando outra fonte de custeio e com regime jurídico e sujeito passivo diferente. O FUNRURAL serve para financiar a aposentadoria geral, pelo INSS-patronal, e a aposentadoria especial, pelo RAT.

Fazendo um breve histórico, com o Art. 195, I, "a", da CF/88, o FUNRURAL foi criado com base na competência tributária do INSS-patronal, parcela devida pelo empregador à seguridade social, incidindo sobre a receita bruta auferida na comercialização de seus produtos agrícolas. Inaugurado pela Lei n.º 8.870/94 e, posteriormente, remodelado pela Lei n.º 10.256/01 após modificação da EC 21/98 no texto do art. 195, I, "b", a contribuição previdenciária devida pela empresa (produtor rural equiparado, produtor rural pessoa jurídica e agroindústria) passou a incidir sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição à incidente sobre a folha de salários a cargo da empresa (como contribuinte), na forma do mencionado art. 195, I, "b", da CF/88.¹⁵⁰ Tornou-se a regra geral no setor do

¹⁵⁰ “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

agronegócio e levou o nome de FUNRURAL nas atividades do setor, ainda que, relembando, o termo FUNRURAL incluía não só o INSS-patronal como também a contribuição ao RAT ou GILRAT,¹⁵¹ para financiamento da aposentadoria especial. Vale o reforço: o FUNRURAL não inclui o SENAR, também incidente sobre a receita bruta, mas advindo de outro fundamento de validade.

O regime anterior e comum – da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários (art. 195, I, "a", da CF/88) – ainda ocorre em algumas ocasiões no setor rural, tais como em indústria rudimentar de cana, laticínio, beneficiamento de chá e mate, uva, etc.; em indústria de extração de madeiras para serraria, lenha e carvão vegetal; em matadouro ou abatedouro e setor de abate de animal de qualquer espécie, inclusive das agroindústrias de piscicultura, carnicultura, suinocultura e avicultura e charqueada; em mão-de-obra empregada no abate; ou, ainda, em mão-de-obra de empregados em cooperativas rurais ou industriais. As hipóteses em que o regime comum do INSS-patronal é aplicável estão taxativamente previstas em lei. Todos os que não se encontram nessa lista passam a fazer parte do regime especial.

Quando implementado o sistema substitutivo, a inserção do modelo de contribuição incidente sobre a receita bruta da produção agropecuária reduziu, de modo geral, a carga tributária sobre as contratações no setor, que antes alcançava os 23% sobre a folha de salário. Hoje, tendo em vista a mecanização dos sistemas de produção agropecuários e da terceirização da mão-de-obra, houve significativa redução da folha de pagamentos no setor rural, seja para empregados, seja para autônomos. Como decorrência lógica disso, o regime comum sobre folha tem se tornado mais vantajoso para alguns produtores, especialmente aqueles cuja folha de salário é reduzida. Mas cabe lembrar que cada caso é um caso e não há uma regra geral a ser admitida a todos.

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)".

A EC 20/98 acrescentou ao item "b" o termo faturamento, buscando constitucionalizar o FUNRURAL já instaurado pela Lei n.º 8.870/94, mais à frente declarada inconstitucional. A Lei n.º 10.256/01, expedida após a mudança no texto Constitucional e após a referida inconstitucionalidade, teve por objetivo legalizar o FUNRURAL.

¹⁵¹ GIL-RAT é a Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho. Sendo que: (i) GIL: Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa; e (ii) RAT: Riscos de Acidente de Trabalho. Voltaremos ao assunto mais adiante.

A partir de 04/1993, para os produtores rurais pessoas jurídicas e agroindústrias, a contribuição incidente sobre a receita bruta de produção agropecuária passou a ser de 2,85%,¹⁵² para a pessoa jurídica e 2,3% para a pessoa física,¹⁵³ sem contar nesse índice as demais contribuições previdenciárias e de terceiros incidentes sobre folha de salário. Enquanto no primeiro caso quem recolhe é a própria empresa produtora; no segundo, a responsabilidade de recolhimento é da pessoa jurídica adquirente, exceto quando o adquirente for também pessoa jurídica, caso em que o produtor vendedor deverá recolher esses valores.

Além do INSS-Patronal, contribuição para custear as aposentadorias pelo regime geral, incidirá o GIL-RAT (antigo SAT), contribuição para custear a aposentadoria especial por invalidez. Como descrito em nota de rodapé acima, GIL-RAT significa Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho. O GIL-RAT, sobre a receita bruta, representa hoje o antigo Seguro de Acidente de Trabalho – SAT, que ainda ocorre, mas incidirá sobre a remuneração do trabalhador. O GIL-RAT/SAT incide sobre receita bruta da comercialização/produção (regime substitutivo) – RAT – ou sobre folha de salário e remunerações em regime não-substitutivo – SAT.

Em regime substitutivo, o GIL-RAT incide em 0,1% sobre a receita bruta. Para incidência não-substitutiva, as alíquotas de SAT variam de 1%, 2% e 3% sobre a remuneração, conforme o grau de risco da atividade preponderante da empresa, da seguinte forma:

Grau de risco	Tipo de risco	% Contribuição
Grau 1	Atividade preponderante cujo risco de acidente de trabalho seja considerado leve.	1%
Grau 2	Atividade preponderante cujo risco de acidente de trabalho seja considerado médio.	2%
Grau 3	Atividade preponderante cujo risco de acidente de trabalho seja considerado grave.	3%

Poderíamos visualizar esta incidência da seguinte forma:

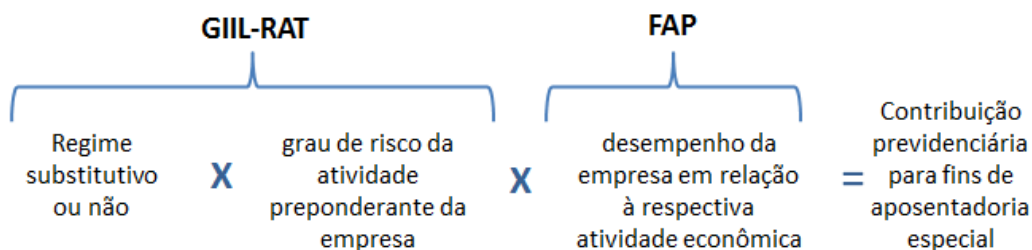
¹⁵² 2,5% INSS-patronal + 0,1% de GIL/RAT + 0,25% SENAR

¹⁵³ 2,0% INSS-patronal + 0,1% GIL/RAT + 0,2% SENAR

$$\left(\begin{array}{l} \text{Sobre a remuneração} \quad \mathbf{X} \quad \mathbf{1 \text{ a } 3\%} \\ \text{Sobre a receita bruta} \quad \mathbf{X} \quad \mathbf{0,1\%} \end{array} \right)$$

O STJ, em julgado no AgRg. no Ag 1178683, admitiu a legitimidade de se estabelecer por decreto o grau de risco (leve, médio ou grave) para determinação da contribuição para o SAT, partindo-se da "atividade preponderante" da empresa.

Sobre o GIIL-RAT, em algumas hipóteses incidirá o FAP. Aprovado pela Lei n. 10.666/03, em seu Art. 10, o Fator Acidentário de Prevenção (FAP) é um índice aplicado sobre a Contribuição de GIIL-RAT, que tanto pode resultar em aumento ou redução do valor do tributo. Consiste num multiplicador variável de 0,50 (redução em até 50%) a 2,00, (aumento em até 100%) a ser aplicado sobre as alíquotas do GIIL-RAT em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade. Este desempenho será apurado em conformidade com os resultados obtidos a partir dos índices de frequência, gravidade e custo, calculados segundo metodologia aprovada pelo Conselho Nacional de Previdência Social. Seria representado assim:



Em outras palavras, FAP sobre o GIIL-RAT é índice institutivo de novo tributo. Em termos numéricos, para saber quanto incidiria de GIIL-RAT com FAP para aquela empresa conforme o grau de riscos de sua atividade e seu desempenho em relação àquele empreendimento econômico, o cálculo teria a seguinte equação:

$$\left(\begin{array}{l} \text{Sobre a remuneração} \quad \mathbf{X} \quad \mathbf{1 \text{ a } 3\%} \\ \text{Sobre a receita bruta} \quad \mathbf{X} \quad \mathbf{0,1\%} \end{array} \right) \quad \mathbf{X} \quad \mathbf{0,5 \text{ a } 2\%} \quad = \quad \text{Valor pago de GIIL-RAT c/ FAP}$$

A Lei n. 10.666/03 delegava em favor do Poder Executivo a função de majorar a contribuição sobre o RAT mediante Decreto e em até 100%, em flagrante violação aos princípios da legalidade trazido no corpo da Constituição Federal. Foi com as ADI's n. 4397 e n. 4660 que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a inconstitucionalidade do art. 10 da Lei n. 10.666/03 que normatizou essa cobrança.

Mais recentemente, em 30 de setembro de 2015, o Ministério da Previdência Social divulgou em seu sítio de internet¹⁵⁴ o Fator Acidentário de Prevenção – FAP a ser utilizado no exercício de 2016 (ano-calendário 2015) pelas empresas para o recolhimento do Seguro de Acidentes do Trabalho - SAT. Na página do Dataprev, é possível verificar o desempenho individual de cada empresa dentro da sua Subclasse da CNAE.

Tendo em vista a jurisprudência consolidada na Súmula nº 351 do Superior Tribunal de Justiça, orientação do Parecer da PGFN/CRJ nº 2.120/2011 e previsões dispostas no Ato Declaratório nº 11/2011 e na IN SRF nº 971/09, a atribuição do grau de risco e respectiva alíquota SAT deverá ser realizada por estabelecimento empresarial, individualizado por CNPJ. Esse método de cálculo do FAP terá vigência a partir de 2016. Cabe ressaltar que a legislação tributária faculta ao contribuinte a possibilidade de impugnar as informações divulgadas por meio de recurso administrativo. A insurgência deverá ser feita pelo próprio site da Dataprev e enviada em formato de formulário eletrônico, o que aconteceu, para os dados publicados em 2015, no período compreendido entre 09 de novembro de 2015 e 08 de dezembro de 2015.

Além do INSS, do GIIL-RAT e do FAP, no contexto da tributação da seguridade social, também incidem as Contribuições de terceiros. São assim chamadas pois, ainda que recolhidas juntamente com o INSS-patronal, possuem destinação diferente. Não vão para a Receita/INSS mas para outras entidades, especialmente as que compõem o terceiro setor (FNDE, INCRA, SESI, SENAI, etc.) A qualidade dos terceiros beneficiados varia a depender: do tipo de atividade tributada: rural ou industrial; e do tipo de indústria envolvida: rudimentar, agroindústria especial ou agroindústria comum, etc. Na hora de pagar, o próprio sistema já abre nova GPS com destinação específica para os fundos de tais entidades. São dispensadas do recolhimento dessas contribuições as pessoas jurídicas optantes do regime do Simples (IN 355/03, Art. 5, §7º).

¹⁵⁴ <https://www2.dataprev.gov.br/FapWeb/pages/login.xhtml>

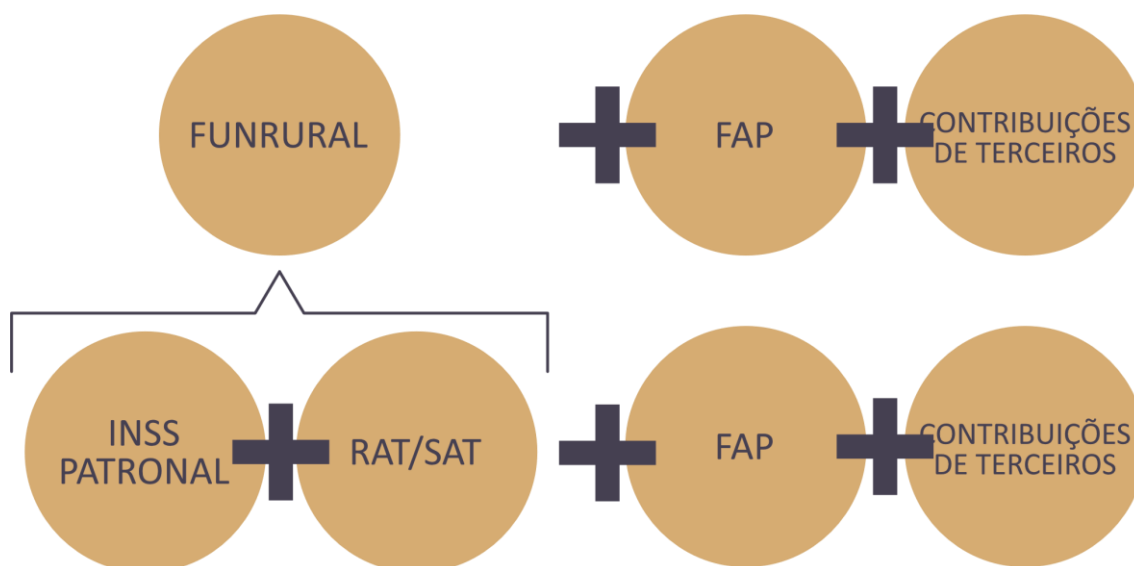
No Setor rural, incidem as contribuições destinadas ao Fundo Nacional de Educação ou Salário-educação – FNDE e a Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA. Independentemente da substituição, entende-se que há de se recolher o montante relativo àquelas contribuições sobre a folha de salários. Indústrias rudimentares relacionadas no art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146/70 contribuem para o INCRA e não para o SESI e SENAI.

No Setor rural rudimentar, contribuem para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - SENAR. Segurado especial paga exclusivamente ao SENAR. E, no campo industrial, incidem contribuições para o Serviço Nacional de aprendizagem Industrial – SENAI; para o Serviço social da indústria – SESI; e para Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE. O setor industrial das agroindústrias comuns contribui para o SENAI, SESI e SEBRAE. As cooperativas contribuem para o Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo – SESCOOP.

A título de demonstração das diferenças de contribuições de terceiros incidentes, visualizemos a seguinte tabela:

CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS					
Indústria rudimentar	Agroindústria comum	Cooperativas rurais	Agroindústrias de criação	Agroindústrias de abate	Agroindústrias setor industrial
2,5% FNDE (FS)	0,25% SENAR (RB)	2,5% FNDE (FS)	2,5% FNDE (FS)	2,5% FNDE (FS)	2,5% FNDE (FS)
2,7% INCRA (FS)	2,5% FNDE (FS)	2,7% INCRA (FS)	0,2% INCRA (FS)	2,7% INCRA (FS)	0,2% INCRA (FS)
	2,7% INCRA (FS)	2,5% SESCOOP (FS)	2,5% SENAR(FS)		1% SENAI (FS)
					1% SESI (FS)
					0,6% SEBRAE (FS)

Em resumo, como contribuições devidas pelo produtor, na forma de contribuinte-empresa ou equiparado a ela, esse é, portanto, o panorama:



Dentre os contribuintes do INSS-patronal sobre a comercialização de sua produção, encontra-se o produtor rural pessoa física (Art. 25 da lei 8212/91), seja como segurado especial ou como contribuinte individual. Possuem alíquotas reduzidas em comparação à carga incidente na pessoa jurídica, contribuindo com um total de 2,3%, sendo 2% a título de INSS-patronal, 0,1% de GIL-RAT e 0,2 de SENAR. O Consórcio simplificado de produtores rurais¹⁵⁵ contribui da mesma forma que o produtor rural pessoa física.

A prestação do serviço do segurado especial é excluída da base de cálculo do FUNRURAL e SENAR, 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 pessoa física, jurídica, agroindústria ou Cooperativa. Como não tem empregados, o segurado especial não possui INSS-patronal a ser pago sobre a folha de salários. Para aqueles serviços sazonais que contrata para safra ou demanda pontual, respeitados os limites legais das Leis 8.212/91 e 8.213/91, é o próprio trabalhador eventual – outro segurado especial ou contribuinte individual – que pagará pelo INSS sobre a folha de sua remuneração recebida.

No caso do produtor contribuinte individual, além do FUNRURAL e SENAR a 2,3% sobre a receita bruta da comercialização de sua produção (com fundamento na Lei 8.540/92, art. 1º, e Lei 10.256/01), este, como empregador, também deverá recolher INSS-patronal sobre folha de salário de seus empregados ou autônomos (outros

¹⁵⁵ O consórcio é a união de produtores rurais que outorgam a um deles o poder de contratar ou demitir empregados. (Art. 25-a da Lei 8212/91)

contribuintes individuais ou segurados especiais) a 20% sobre o total da remuneração paga a esses trabalhadores. Se o contribuinte individual-empregador ainda prestar serviços a outros, de qualquer natureza, contribuirá com 20% sobre sua folha de salário a título de INSS-segurado.

Na representação dessas diferentes atividades, perceberemos que ocorre uma mudança na incidência e, nessa linha, uma maior carga tributária em cima do produtor rural pessoa física empregador.

Foi justamente considerando existir dois INSS-patronal – sobre a receita bruta da comercialização e sobre a folha de salário de seus trabalhadores, incidentes sobre a atividade da pessoa física rural empregadora – que se questionou sucessivamente ao Supremo a validade dessa cobrança.

Além do fundamento de dupla incidência no produtor rural pessoa física com empregados, há o fato de que o FUNRURAL para eles foi instituído por lei ordinária, seja no caso da Lei 8.540/92 (antes da EC 20/98) seja no da Lei 10.256/01 (após a EC 20/98), quando na verdade deveria ser por lei complementar. Com isso, acaba-se onerando mais o produtor rural pessoa física empregador do que a própria agroindústria (pessoa jurídica) ou o segurado especial (sem empregados), em uma verdadeira desigualdade de tributação e falta de isonomia no tratamento.

Em primeiro, foi julgado o RExt 596.177, em 17/09/2009, com Repercussão Geral reconhecida¹⁵⁶ e decidindo ser inconstitucional o FUNRURAL instituído pelo art. 1, caput, da Lei 8.540/92 na pessoa física rural empregadora. O debate e os efeitos dessa decisão não incluem o SENAR, que continua incidente sobre a 0,2% receita bruta da comercialização,¹⁵⁷ nem a pessoa física sem empregados (segurados especiais).¹⁵⁸

O reconhecimento de Repercussão Geral tem o efeito de que a decisão tomada pelo STF nesse caso particular deve ser aplicada a todas as ações judiciais tratando do

¹⁵⁶ A Repercussão geral, quando reconhecida, vincula os demais casos análogos, ou seja, para todas as ações propostas de produtores rurais pessoas físicas empregadores (contribuinte individual) que pediam a inconstitucionalidade do FUNRURAL e a cessão de sua cobrança, para o futuro, e a restituição dos valores pagos, no passado.

¹⁵⁷ O SENAR tem natureza jurídica e fundamento de validade diferente do FUNRURAL (INSS-patronal + RAT), sendo determinado pelas leis 8315/91, art. 3; Lei 8540/92, art. 2; e Lei 9528/97. É contribuição de terceiro e não se destina ao orçamento previdenciário.

¹⁵⁸ O segurado especial, produzindo em regime familiar, possui sistema de custeio previdenciário próprio previsto pelo art. 195, §8º, da CF/88.

mesmo tema, propostas por outros produtores rurais pessoas físicas produtores. Não confere, contudo, efeito imediato à não-cobrança ou à restituição, de modo a ser incorreta a conduta de alguns produtores que simplesmente pararam de pagar o FUNRURAL por conta desse reconhecimento de Repercussão Geral. O Recurso extraordinário é um instrumento processual que trata de um caso concreto e procura atribuir efeitos entre partes.¹⁵⁹ Essas repercussões imediatas que muitos produtores atribuem a este Recurso, na verdade, são aquelas próprias de Ação de Inconstitucionalidade, cuja decisão tomada pelo Supremo nessa modalidade de processo tem efeito erga omnes, ou seja, vale para todos. Sobre o tema, existe a ADIN n. 4395, proposta pela ABfrigo, mas ainda não julgada pelo STF. O produtor deverá ficar atento ao julgamento deste caso.

Ainda, o Supremo, na ocasião do julgamento do RE 596.177/RS, não modulou os efeitos da sua decisão, o que significa que o produtor rural empregador que pagou FUNRURAL todos esses anos poderia pedir restituição do tributo recolhido indevidamente nos últimos cinco anos.¹⁶⁰

Mais adiante, em 17/03/2011, no REExt 363.852 (Mataboi), foi julgada a inconstitucionalidade do FUNRURAL, atacando o mesmo art. 1 da Lei 8.540/92, agora em relação aos seus incisos. Nesse caso, não houve reconhecimento de Repercussão Geral, mas a decisão ainda assim foi positiva para esses produtores contribuintes individuais e serve como simples precedente, seja para o FUNRURAL instituído pela Lei 8540/92, seja para o previsto na Lei 10.256/01.

Recentemente, em outubro de 2015, no REExt 718.874, o FUNRURAL sobre a comercialização da pessoa física empregadora instituído pela Lei 10.256/01, que

¹⁵⁹ A decisão tomada pelo Supremo vale para as partes envolvidas no processo porque é um recurso interposto por elas em face de seu caso em concreto. A decisão não tem efeito automático. Também, com a repercussão geral, inexistente aplicação de inconstitucionalidade para todos os produtores rurais empregadores, mas apenas para aqueles que entraram com a ação judicial, solicitando o pedido de restituição e de cessação de cobrança do FUNRURAL com base na inconstitucionalidade da lei declarada inconstitucional pelo STF. Ou seja, se o produtor não entrar com a ação, não terá direito a parar de pagar o FUNRURAL, e muito menos de obter a restituição do FUNRURAL pago nos últimos cinco anos.

¹⁶⁰ Na ação para a recuperação dos valores pagos indevidamente, é preciso frisar que o Supremo não modulou sua declaração de inconstitucionalidade, de modo que invalidou todos os FUNRURAL retidos pelos adquirentes, devendo ser devolvidos os valores recolhidos nos últimos cinco anos, seja por precatórios, seja por compensação com outros tributos federais, seja ainda, no caso de pessoa física sócia de outra pessoa jurídica, transferindo precatórios para a empresa. Também deverá comprovar sua condição de empregador, devendo juntar comprovantes de folha de pagamento e Carteiras de trabalho de seus empregados. Finalmente, deverá apresentar prova do efetivo recolhimento do tributo, juntando comprovantes das vendas efetivas e dos abatimentos feitos pelo adquirente.

modificou o art. 25 da Lei 8212/94, foi objeto de julgamento. Nesse recurso, houve também repercussão geral reconhecida em 22/08/13 e a diferença com relação aos demais julgados – RExt 363.852 e RExt 596.177 – já mencionados era justamente a lei que ele atacava (Lei 10.256/01) e que foi expedida após a alteração do Art. 195, I, “b” da CF/88 pela EC 21/98. Também aguardamos, aqui, posicionamento do STF com relação a este recurso que não trouxe decisão final do colegiado.

Hoje, entre os produtores rurais pessoa física (empregador) e segurado especial, existe uma incidência comum de contribuições sobre o valor da produção comercializada, que passou de 2,2% para 2,3% (2,0% INSS, 0,1% GILL e 0,2% SENAR) apesar do contribuinte individual possuir, além dessa carga tributária, a repercussão do INSS-patronal a 20% sobre suas folhas de salários pagas.

Já o produtor rural pessoa jurídica e a agroindústria recebem a carga total de 2,85%¹⁶¹ a título de seguridade social, sendo 2,5% de INSS-patronal, 0,1% de GILL-RAT e 0,25% de SENAR. Nesse caso, o INSS-patronal da pessoa jurídica e agroindústria é só esse, não recolhendo a este título sobre a folha de pagamento do setor rural ou urbano vinculado à sua produção agrícola. O INSS pago sobre a folha de salário será feito como responsável tributário e em nome dos empregados ou trabalhadores (INSS-segurado). Lembrando que, nesse caso, diferentemente do empregador pessoa física, haverá a cobrança de PIS e da COFINS sobre o faturamento mensal, contribuições também ligadas à previdência, mas sob outro fundamento constitucional.

As empresas agropecuárias (produtor rural pessoa jurídica) ou agroindustriais, quando da venda da produção rural própria, possuem alíquota diferenciada do produtor pessoa física sendo 2,85% (2,5% INSS, 0,10% GILL e 0,25% SENAR). Pagará ainda contribuições de terceiros sobre as remunerações pagas, conforme o setor da atividade envolvida, e INSS-patronal em 20% sobre o total das folhas de salários de seus trabalhadores envolvidos nesse serviço tomado por terceiro. Será contribuinte do (i) FUNRURAL e SENAR sobre a receita bruta, de (ii) outras contribuições de terceiros sobre folha de salário e de (iii) INSS-patronal sobre folha de serviços prestados. Será responsável tributária sobre o INSS-segurado de seus trabalhadores e deverá reter e recolher os valores de contribuições previdenciárias antes de repassar a remuneração a esses sujeitos.

¹⁶¹ Art. 22-A DA LEI 8212/91

Em resumo, podemos imaginar a incidência do INSS sobre determinada Agroindústria pelo regime substitutivo (FUNRURAL) da seguinte forma:

AGROINDÚSTRIA: REGIME SUBSTITUTIVO (FUNRURAL)		
SETOR RURAL		SETOR INDUSTRIAL
Sobre a produção (RB):	Sobre remuneração mão de obra empregada no setor rural:	Sobre remuneração mão de obra empregada no setor industrial:
Previdência Social: 2,5%	Previdência Social: 0%	Previdência Social: 0%
GILRAT: 0,1%	GILRAT: 0%	GILRAT: 0%
SENAR: 0,25%	Salário-educação: 2,5%	Salário-educação: 2,5%
Exclui-se da receita bruta, para fins de cálculo da contribuição, a receita de prestação de serviços pela Agro a terceiros, a qual está sujeita às contribuições a que se refere o art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 (sobre a remuneração de segurados).	INCRA: 0,2%	INCRA: 0,2%
		SENAI: 1,0%
		SESI: 1,5%
		SEBRAE: 0,6%
	Total terceiros: 2,7%	Total Terceiros: 5,8%

Na receita bruta da atividade rural para fins de IR, o FUNRURAL compõe a base de cálculo, constituída pelo montante das vendas dos produtos oriundos das atividades rurais, quando exploradas pelo próprio produtor-vendedor, sem exclusão do ICMS e do Funrural.

O artigo 166 da Instrução Normativa RFB nº 971/09 dispõe sobre a ocorrência do fato gerador, nas contribuições sociais referentes à comercialização, ocorrendo:

1) da produção rural do produtor rural pessoa física e do segurado especial realizada diretamente com:

a.1) adquirente domiciliado no Exterior (exportação);

a.2) consumidor pessoa física, no varejo;

a.3) adquirente pessoa física, não-produtor rural, para venda no varejo a consumidor pessoa física;

a.4) outro produtor rural pessoa física;

a.5) outro segurado especial;

a.6) empresa adquirente, consumidora, consignatária ou com cooperativa;

2) 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;

3) 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, de 1º/11/01

O artigo 167 da IN RFB nº 971/09 disciplina os eventos que são também considerados fatos geradores de contribuições sociais. São eles:

a) 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;

b) a comercialização de produto rural vegetal ou animal originariamente isenta de contribuição com adquirente que não tenha como objetivo econômico atividade condicionante da isenção;

c) 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;

d) 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;

e) o arremate de produção rural em leilões e praças, exceto se os produtos não integrarem a base de cálculo das contribuições.

Não se aplica essa regra de substituição para a piscicultura, avicultura, cooperativa agrícola e empresa que trabalhe com florestamento como insumo para sua atividade principal que contribuem sobre a folha de salário. Assim como também não se aplica à Micro e Pequena empresa no SIMPLES (LC N. 123/06), pois, nesse caso, o recolhimento é unificado e inclui PIS, COFINS, CSLL, INSS- patronal com alíquotas variáveis em função da atividade e das rendas.

Em resumo, para o cálculo da incidência previdenciária e terceiros nas atividades do agronegócio, é preciso verificar:

- 1) Qual a natureza jurídica do produtor: física ou jurídica;
- 2) Se se trata de comercialização/produção ou de serviços prestados ou tomados;
- 3) Se serviços, se se trata de empregado ou de terceiros sem vínculo empregatício (avulso, individual ou especial);
- 4) Se atividade é rural ou industrial.

No regime substitutivo, incide 2,0% (Pessoa Física) ou 2,5% (Pessoa Jurídica) sobre a receita bruta da produção/comercialização para fins de INSS-patronal, além de, em ambos os casos, ser acrescido 0,1% de GIIL-RAT sobre a mesma base. Além do INSS e GIILRAT (FUNRURAL), devem ser acrescidas as contribuições de terceiros (FNDE, INCRA, SENAR, SECOOP, SESI, SENAI, SEBRAE) que variam em termos de destinação e alíquota em face da própria atividade rural ou industrial envolvida. Sobre a receita bruta da comercialização, incidirá apenas a contribuição ao SENAR em 0,2% (PF) e 0,25% (PJ).

No regime não-substitutivo, incidirá 20% sobre o total da remuneração paga, acrescido de GIILRAT, 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 agroindústrias de piscicultura, de carcinicultura, de suinocultura e de avicultura,

(ii) às sociedades cooperativas, exceto quando os cooperados filiados à cooperativa de produtores rurais se utilizarem dos serviços de segurados empregados pela Cooperativa e estes forem contratados para realizarem, exclusivamente, a colheita da produção de seus cooperados (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 agroindústrias 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 econômica 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 econômica 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 FPAS específico fixado de acordo com o serviço prestado.

Com relação ao INSS-patronal, vale recordar e comparar os sujeitos rurais submetidos ao regime substitutivo, incluindo o INSS-patronal, GIIL-RAT e contribuições de terceiros. Assim, ficamos com o seguinte quadro elucidativo:

PRODUTOR RURAL	INSS	GIIL-RAT	SENAR	Total	Base de cálculo	Responsabilidade pelo recolhimento
Agroindústria	2,5%	0,10%	0,25%	2,85%	Receita Bruta	Agroindústria
Pessoa jurídica	2,5%	0,10%	0,25%	2,85%	Receita Bruta	Produtor Rural
Pessoa Física	0,10%	0,20%	2,30%	2,30%	Receita Bruta	Adquirente

Cabe ainda mais uma tabela comparativa, agora, incluindo as contribuições de terceiro.

PRODUTOR RURAL	INSS/RAT e SENAR	Incra	Fnde	Senai	Sesi	Sebrae	Total FS	Responsabilidade pelo recolhimento
Agroindústria	2,85% RB	0,2% FS	2,5% FS	1% FS	1,5% FS	0,6% FS	5,8% FS	Agroindústria
Agroindústria no caput do art. 2 do dl 1146/70	2,85% RB	2,7% FS	2,5% FS	-	-	-	5,2% FS	Agroindústria
Pessoa jurídica	2,85% RB	0,2% FS	2,5% FS	-	-	-	5,55% FS	Produtor rural
Pessoa Física	2,30% RB	0,2% FS	2,5% FS	-	-	-	5,0% FS	Adquirente

Falado sobre o INSS-patronal, cabe agora tecer algumas considerações a respeito do INSS-segurado, identificando a sua sistemática e questões divergentes.

Já vimos que toda sociedade contribui com a previdência, inclusive os trabalhadores. O INSS a cargo do segurado significa ser o segurado-trabalhador contribuinte deste tributo. A fonte, contudo, será responsável tributária no recolhimento desse valor e deve reter na fonte antes do repasse do salário ou remuneração.

Salário contribuição (SC) é o nome que se dá à base de cálculo para a incidência do INSS. O INSS-segurado sempre incidirá sobre a remuneração (folha de salário). Nesse caso, não há regime substitutivo.

A contribuição dos empregados se dá através de desconto sobre o salário (salário-contribuição), de acordo com a faixa salarial. Tais contribuições possuem natureza tributária. Trata-se de espécie de contribuições sociais para o financiamento da seguridade social que incide na sistemática clássica sobre a remuneração (ou salário) devida pelos empregados (contribuinte) e recolhida pelas empresas fonte-pagadora (responsável tributária ou substituta).

A contribuição dos empregados deve ser recolhida junto ao INSS pelo empregador. Portanto, mesmo que o empregado não tenha Carteira de Trabalho assinada, se ele, ao requerer um benefício, apresentar qualquer documento que comprove a existência de vínculo empregatício, o INSS pode exigir que o empregador efetue o recolhimento das contribuições previdenciárias.

São segurados para o INSS: 1. Segurado empregado; 2. Segurado avulso; 3. Segurado empregado doméstico; 4. Segurado individual ou Contribuinte individual; 5. Segurado facultativo; 6. Segurado de baixa renda (LC 123/06); e 7. Segurado especial. Todos eles serão contribuintes do INSS-segurado, ainda que a fonte pagadora figure como responsável tributária e fará o recolhimento de tributo em nome dos segurados que lhe prestarem serviços. Para elucidar o INSS-segurado é preciso considerar as diferenças existentes entre os diversos tipos de segurados.

Com relação ao segurado empregado (1), avulso (2) e doméstico (3), o responsável tributário pelo recolhimento na fonte é ou o empregador (empregado e doméstico) ou o órgão gestor de mão de obra (avulso). Incidirá determinado percentual a cargo do segurado de acordo com a faixa salarial, em conformidade com a tabela do INSS expedida todo início de ano.

O salário-contribuição do empregado ou avulso está descrito no art. 28 da Lei 8212/91 e ocorrerá na base de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos. Incide contribuições previdenciárias em tudo que se caracteriza como salário, isto é, em tudo que é devido em razão do vínculo laboral. Mas nem sempre é fácil identificar a natureza laboral em determinadas verbas pagas. Foi a partir dessas dúvidas que se tiraram critérios interpretativos na identificação de uma verba remuneratória: (i) natureza salarial e não indenizatória e (ii) com habitualidade.

Integram o Salário-contribuição do empregado e avulso: (i) verbas de natureza salarial; (ii) 13º salário;¹⁶² (iii) Prêmios e verbas pagas com habitualidade; (iv) ajuda de custo e de transporte pagas de forma habitual;¹⁶³ (v) descanso semanal remunerado – DSR; (VI) comissões; (vii) férias gozadas; (viii) salário maternidade;¹⁶⁴ (ix) adicionais tais como hora extra, noturno, insalubridade, periculosidade;¹⁶⁵ (x) gorjetas;¹⁶⁶ (xi) comissão paga ao corretor de seguros;¹⁶⁷ (xii) ajuda de custo para aluguel;¹⁶⁸ dentre outras verbas.

De acordo com o art. 28, §9º Lei n. 8212/91, não incide contribuição previdenciária em verbas de natureza indenizatória. A qualidade indenizatória não estará no nome que se dá a verba de acordo com convenções particulares, mas, sim, conforme a essência efetivamente indenizatória do valor pago.¹⁶⁹ Ter a essência de indenizar requer um contexto de ressarcir um prejuízo, um dano, pensando-se em algo que foge à normalidade e que gera um desconforto ou um verdadeiro dano. Outro ponto que não identifica a essência do que seja indenizatório mas é um critério que se contrapõe ao caráter remuneratório é a habitualidade da receita. Inexistindo a habitualidade, como regra, não há remuneração, tornando-se algo de natureza indenizatória.

Não integram o salário-contribuição as verbas excluídas da incidência das contribuições tais como as de natureza indenizatória ou expressamente excluídas em lei;¹⁷⁰ auxílio-quilometragem sem habitualidade;¹⁷¹ vale refeição;¹⁷² auxílio-alimentação pago *in natura*, esteja ou não a empresa inscrita no programa de alimentação do

¹⁶² SÚMULA 688 DO STF

¹⁶³ STJ, REsp 988855

¹⁶⁴ STJ, REsp 1149071

¹⁶⁵ STJ, REsp 1149071

¹⁶⁶ STJ, REsp 1005747

¹⁶⁷ STJ, SÚMULA 458

¹⁶⁸ STJ, REsp 439133

¹⁶⁹ “(...) O Tribunal a quo consignou que apenas a lei pode dispor sobre as hipóteses de isenção, não podendo as convenções particulares – ao criarem determinada denominação para pagamentos efetuados com base na alegação de serem de cunho indenizatório, mas que sejam, na essência, efetivamente remuneratórios – gerar efeitos não estabelecidos em lei, sob pena de evasão tributária. 4. Conforme disposto no acórdão, a empresa pagava a seus empregados, em razão do exercício dos cargos de confiança, um valor mensal, independentemente da comprovação de qualquer despesa. Assim, não se constatou nenhum dano ou prejuízo sofrido pelos empregados em função da prestação do serviço, não se caracterizando tal verba como indenização, conforme alegado pela apelante..” (STJ, REsp 1123062/ES - 2009/0026282-9)

¹⁷⁰ STJ - REsp 1123062

¹⁷¹ STJ, AgRg no REsp 1197757

¹⁷² Auxílio-alimentação pago habitualmente e em pecúnia, há a incidência.

trabalhador (PAT);¹⁷³ vale transporte ainda que pago em dinheiro;¹⁷⁴ férias indenizadas; férias pagas em dobro (sobre a dobra); ganhos eventuais; participação nos lucros;¹⁷⁵ previdência privada, desde que oferecida a todos empregados; adicional de transferência provisória do empregado até 25% do salário; diárias, desde que totalidade seja menor de 50% da remuneração; cursos para os empregados e ensino fundamental; seguro saúde desde que oferecido a todos os empregados; auxílio-creche; seguro de vida em grupo; direitos autorais; FGTS; dentre outros valores.

No caso de contribuinte individual ou Autônomo, o INSS-segurado deverá ser analisado pela ótica do art. 21 da Lei 8212/91 e incidirá em 20% sobre o total das remunerações do mês ou em 11% sobre um salário mínimo. A opção pela contribuição em 11% só é dada ao segurado autônomo que trabalha por conta própria e empresário cuja empresa fatura até R\$. 36.000 por ano e o microempreendedor individual que fature até R\$. 36.000 por ano. Nesta hipótese não terá direito à aposentadoria por tempo de contribuição. Poderá, a qualquer tempo, pagar a diferença (9%) acrescida da taxa SELIC.

Como já visto anteriormente, quando o contribuinte individual presta serviços a pessoa jurídica ou equiparada a empresa, a tomadora deve reter na fonte 11% a título de INSS-segurado como substituto (responsável) tributário.

O segurado especial é o produtor rural pessoa física que trabalha em regime de economia familiar. Como não recebe remuneração de uma fonte específica, mas vive da comercialização de sua produção, a lei aplicou regime substitutivo. Incide 2,1% sobre o produto da comercialização da produção e 0,2% de INCRA. Tal incidência corresponde à sua contribuição a título de INSS-segurado mas com direito a aposentadoria no patamar mínimo e sem direito a aposentadoria por tempo de contribuição.

Caso tenha interesse em ter valores superiores de aposentadoria ou aposentadoria por tempo de contribuição, terá de efetuar contribuição suplementar como segurado facultativo a 20% sobre o total das remunerações do mês ou 11% sobre um salário mínimo.

¹⁷³ STJ - REsp 1196748 não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária

¹⁷⁴ STF, REExt 478.410

¹⁷⁵ não pode haver distribuição com periodicidadinferior a 6 meses, sob pena de tributação (STJ)

Finalmente, o facultativo está previsto no art. 21 da Lei 8212/91 e poderá contribuir com:

- 1) 20% sobre o total das remunerações do mês ou
- 2) 11% sobre um salário mínimo (sem direito a aposentadoria por tempo de contribuição) apenas para segurado autônomo por conta própria e empresário cuja empresa fatura até R\$. 36.000 por ano e o microempreendedor individual que fature até R\$. 36.000 por ano (11% sobre um salário mínimo). Nesta hipótese não terá direito à aposentadoria por tempo de contribuição. Poderá, a qualquer tempo, pagar a diferença (9%) acrescida da taxa SELIC.

Com isso, percorremos as principais contribuições que financiam o sistema da seguridade social. Passemos agora a observar a incidência sobre o patrimônio do produtor rural.

Capítulo 5. Tributação sobre o patrimônio do produtor rural

Na Tributação sobre o patrimônio do produtor rural devemos considerar, em especial, o ITR e o IR sobre Ganho de capital, este último na sistemática de tributação separada e definitiva prevista no regulamento.

O ITR significa imposto territorial rural. É tributo de competência da União na forma do Art. 153, VI, § 4º, CF/88 e incide sobre o patrimônio (propriedade ou posse). Está previsto ainda na Lei nº 4.771/65; nos Arts. 29 a 31 CTN; nos arts. 6º e 12 da Lei 5.868/72; na Lei 9.393/94; no Decreto-Lei 57/66; no Decreto n. 4.382/2002 (RITR/2002), na Lei n. 11.250/2005; e nas IN SRF 84/2001; IN RFB nº 256/2002; IN RFB n. 884/2008; IN RFB n.1562/2015; e IN RFB n.1578/2015.

A constituição, em seu Art. 153, § 4º, III (EC 42/2003), permitiu a municipalização do ITR, de modo que, quando fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, e desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal, o Município ficará com o valor total da arrecadação. A municipalização do ITR, por força da opção criada pela EC 42/2003 e especialmente como regulamentada pela IN n. 1.562/2015, trouxe algumas controvérsias importantes quanto à cobrança desse imposto. Há, pelo menos, dois aspectos que merecem especial atenção: valor do VTN declarado e comprovação do Grau de utilização. Voltaremos ao assunto mais adiante.

Dentro do arquétipo constitucional do ITR, está o seu caráter extrafiscal representado pelo binômio exploração-preservação. Isto quer dizer que o ITR não funciona apenas como forma de arrecadação. Serve também para desincentivar a manutenção de grandes propriedades improdutivas; preservar, em propriedades produtivas, o mínimo irredutível de áreas naturais para preservação do meio ambiente (reserva legal e preservação permanente); e, finalmente, incentivar a preservação de florestas e vegetação nativa, em propriedades assim vocacionadas. Por isso mesmo, essas áreas devem ser retiradas do cálculo do valor da terra nua (VTN).

Nesse ponto, a extrafiscalidade comparece de várias maneiras. Na Constituição, vem na forma de regra de imunidade, desonerando a pequena gleba rural, desde que (1) a explore o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título que (2) não possua qualquer outro imóvel, rural ou urbano, vedado arrendamento, comodato ou

parceria. Os critérios são cumulativos de modo que, na falta de um deles, haverá tributação de ITR. A pequena gleba rural, quando explorada por contrato de arrendamento, comodato ou parceria, perde a imunidade do ITR, sujeitando-se à apuração do imposto.¹⁷⁶

O usufrutuário é considerado possuidor a qualquer título (tem a posse a título de usufruto) e faz jus à imunidade, desde que satisfeitas as duas condições acima previstas na Constituição.

Nessa linha de função social da propriedade e extrafiscalidade do ITR, uma das principais controvérsias refere-se à tributação sobre propriedade invadida. O ITR sobre esses bens é permitida pela lei contudo, como não poderia deixar de ser, isto enseja uma polêmica ideológica. Com a invasão da propriedade, o proprietário perde totalmente a posse ou domínio útil do bem. Apesar do ITR ter como fato gerador a propriedade de bem imóvel rural, não caberia a tributação sobre a propriedade invadida, uma vez que inexistente área utilizada ou aproveitável para o dono da terra. E não se poderia imputar ao dono do imóvel um custo tributário quando ele mesmo se encontra inserido em um problema social a ser resolvido e custeado pelo Estado.¹⁷⁷ Cobrar o ITR dele seria privatizar para uma determinada pessoa os custos da reforma agrária, onerando esse antigo proprietário duplamente com a perda do bem e o pagamento do imposto.

Infelizmente, mesmo com o imóvel invadido e sem poder dar qualquer aproveitamento econômico da propriedade, aquele que se encontra inscrito na matrícula do imóvel deverá arcar com os custos anuais a título de ITR.

O ITR incide sobre os imóveis localizados fora das áreas urbanas dos municípios, em 1º de janeiro de cada ano. É objeto de auto lançamento ou lançamento por homologação, sendo declarado pelo proprietário ou legítimo possuidor da terra entre os meses de agosto e setembro de cada ano. Tem período de apuração anual. E a alíquota é maior para propriedades de maior área e baixo grau de utilização, de modo a desestimular os grandes latifúndios improdutivos. Também pela alíquota, o ITR, além de propiciar arrecadação (função fiscal), possui finalidade extrafiscal, garantindo o melhor uso da propriedade rural.

¹⁷⁶ IN SRF nº 256, de 2002, art. 2º, § 3º

¹⁷⁷ Confirma entendimento de Fábio Calcini em RDDT 160/181.

Apesar da legislação tributária¹⁷⁸ 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 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 entendendo que o ITR não deveria abranger “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 cobrados”. Aplicava-se, portanto, o critério da destinação em detrimento do critério da localização.

Em 1972, a matéria foi regulada pelos arts. 6º e 12 da Lei 5.868/72 dispondo que, para fim de incidência do ITR, “considera-se imóvel rural aquele que se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agroindustrial e que, independentemente de sua localização, tiver área superior a 1 (um) hectare”. Essa lei foi declarada inconstitucional em 20.5.1983, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 93.850 pelo Supremo ao fundamento de que a matéria tratada deveria ser objeto de lei complementar. A mesma tese foi reafirmar no julgamento do Recurso Extraordinário n. 140.773, em 8.10.1982.

Diante dessas diferentes posições assumidas pelo legislativo e pelo judiciário, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, no Recurso Especial 492869, em 15.2.2005, que “o critério topográfico previsto no art. 32 do CTN deve ser analisado em face do comando do art. 15 do DL 57/66, de modo que não incide o IPTU quando o imóvel situado na zona urbana receber quaisquer das destinações previstas nesse diploma legal.”

jurisprudência majoritária sobre a matéria é no sentido de que o critério predominante para saber se o imóvel deverá pagar ITR ou IPTU é a destinação da propriedade e não a sua localização. Dito de outro modo, a área localizada em zona urbana, se explorada como rural, deverá recolher ITR e não IPTU.

¹⁷⁸ Lei nº 9.393, de 1996, art. 1º; RITR/2002, art. 2º; IN SRF nº 256, de 2002, art. 1º

O contribuinte do ITR é o proprietário ou o legítimo possuidor.¹⁷⁹ Não são contribuintes do ITR o arrendatário, o comodatário e o parceiro. 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.

Em decorrência destes contratos, há a entrega do imóvel sem a intenção de transferir a posse plena. O bem é cedido, temporariamente, apenas o exercício parcial do uso e da fruição (posse limitada). Somente a posse plena, sem subordinação (posse com *animus domini*), é fato gerador do ITR. Como não têm a posse plena, vale dizer, não têm a posse com *animus domini*, o arrendatário, o comodatário e o parceiro não são contribuintes do ITR.

Nem todas as pessoas que exploram imóvel rural estão obrigadas a inscreverem-se no cadastro de ITR da SRF. Apenas possuem esse dever de se inscrever nesse cadastro o proprietário, o possuidor a qualquer título e o titular de domínio útil.¹⁸⁰

O sucessor do imóvel, segundo disposição dos arts. 129 e 130 do CTN, recebe o ativo e passivo do imóvel. Nos débitos fiscais, figurará como responsável tributário. A responsabilidade de terceiro, por sucessão do contribuinte, tanto pode ocorrer quanto às dívidas tributárias preexistentes, quanto às que vierem a ser lançadas ou apuradas posteriormente à sucessão, desde que o fato gerador haja ocorrido até a data dessa sucessão. Os créditos tributários relativos ao ITR sub-rogam-se na pessoa do adquirente, salvo quando conste do título a prova de sua quitação, isto é, Certidão negativa (CND) emitida pela própria Fazenda confirmando a inexistência de débitos fiscais sobre o bem imóvel.

A propósito, em 7/08/2015, a Receita Federal do Brasil (RFB) publicou a IN RFB n 1.578, de 5 de agosto de 2015, regulamentando o dever do contribuinte em declarar o ITR referente ao exercício 2015. De acordo com o ato normativo, para 2015, deveriam entregar a DITR o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou seu possuidor a qualquer título, inclusive a usufrutuário, no período de 17/08/2015 a 30/09/2015. O descumprimento do comando impede a obtenção de Certidão Negativa de Débitos (CND), documento indispensável para diversas atividades, tais como registro de compra ou venda de propriedade rural e obtenção de financiamento agrícola.

¹⁷⁹ IN SRF n° 256, de 2002, art. 4º, § 4º

¹⁸⁰ Lei n° 8022/90, art 1.

A IN n. 1.562/2015, em seu artigo 3º,¹⁸¹ cuidou também de regularizar a fixação dos valores da terra nua (VTN) pelos próprios Municípios, a fim de uniformizar o procedimento introduzido pela EC 42/2003 que introduziu a “Municipalização do ITR”. A matéria foi regulamentada em nível infraconstitucional pela Lei n. 11.250/2005.¹⁸²

Conforme redação atual da Lei 9393/1996, e interpretação dada pela IN SRF 84/2001, a base de cálculo do ITR será o valor da terra nua (VTN), conforme o que declarado no documento de informação e apuração do ITR (Diat). Não é mais feito com base nos valores reais das transações (aquisição/venda) devendo as benfeitorias ser tratadas em separado da terra nua.

Na prática, a possibilidade de incremento na arrecadação municipal autorizado pela EC 42/2003, Lei n. 11.250/2005 e IN n. 1.562/2015 significou um importante estímulo para que muitos municípios optasse por realizar a cobrança do ITR em seu território, na forma do § 4º, art. 153, fazendo jus à totalidade da arrecadação desse tributo, tal como previsto no inciso III, § 4º, art. 153 da Constituição Federal.

¹⁸¹ Art. 3º As informações deverão ser fornecidas 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.

§ 1º Excepcionalmente, as informações referentes ao ano de 2014 que ainda não tenham sido informadas à RFB deverão ser prestadas até o último dia útil de julho de 2015.

§ 2º No caso do Distrito Federal ou município que tenha optado por exercer as atividades de fiscalização e arrecadação do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), conforme disposto no inciso III, § 4º, art. 153 da Constituição Federal, a não apresentação das informações no prazo descrito no caput e no § 1º poderá resultar na denúncia do convênio celebrado, nos termos da alínea a, inciso II, art. 6º da Instrução Normativa RFB nº 884, de 5 de novembro de 2008.

§ 3º É facultada aos municípios a utilização de levantamentos de VTN realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas, Empresas de Assistência Técnica e Extensão Rural do Distrito Federal e dos Estados - EMATER e pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA.

§ 4º As informações serão fornecidas por meio de ofício ao delegado da Receita Federal da Unidade Administrativa com jurisdição na área do município ou DF, conforme modelo a ser publicado por ato do Coordenador-Geral de Fiscalização.

§ 5º As informações sobre VTN fornecidas à RFB deverão ser publicadas no endereço eletrônico da administração municipal ou distrital na internet ou, na sua ausência, em dependência da Unidade Administrativa, franqueada ao público.

§ 6º Sem prejuízo do disposto no parágrafo anterior, a RFB publicará em sua página na internet as informações que lhe forem fornecidas sobre o VTN.

§ 7º Para os entes previstos no caput que não optaram por exercer as atividades de fiscalização e arrecadação do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), na forma prevista no inciso III, § 4º, art. 153 da Constituição Federal, a não apresentação das informações no prazo descrito no caput e no § 1º poderá resultar em arbitramento dos valores do VTN dos imóveis localizados em sua jurisdição por parte da RFB.

¹⁸² Sobre o tema, ver: REIS, Luciana Andrade; MOREIRA, Bernardo Motta. O Imposto Territorial Rural e sua arrecadação pelos Municípios. Revista Brasileira de Direito Municipal – RBDM. Belo Horizonte, n. 25, ano 8 Julho/Setembro 2007. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=47229>>. Acesso em: 16 out. 2015.

No entanto, a municipalização desse imposto, tal como disciplinada pela IN n. 1.562/2015, suscita algumas controvérsias e, não raro, acabou por agravar a situação de alguns contribuintes, pegos de surpresa com cobranças infundadas e pela frequente inobservância do procedimento estabelecido pela IN n. 1.562/15 por parte dos Municípios. A ideia inicial da aludida Instrução normativa de 2015 é preservar a transparência na fixação dos VTNs regionais e o que se vê na prática é exatamente o contrário.

Autorizados pela EC 42/2003, regulamentada pela Lei n. 11.250/2005 e IN n. 1.562/2015, os municípios têm fixado pauta mínima de preços de terras; valores irreais de VTNs pautados e a consequente desconsideração da base de cálculo declarada em DITR pelo produtor, bem como o Fisco limitando as provas aceitas para comprovar área de proteção ambiental ou grau de utilização. Tudo isso contribui para um problema de praticabilidade tributária, especialmente sob o ponto de vista do contribuinte, gerando custos indiretos desnecessários, derivados das exigências formais para o cumprimento das obrigações tributárias.

Segundo o Artigo 3º da IN 1562/15, o VTN deverá ser fornecido pelos municípios e Distrito Federal, anualmente, até o último dia útil de julho de cada ano, sendo publicado nos sítios de internet das prefeituras. É facultada aos municípios a utilização de levantamentos de VTN realizados pelas Secretarias de Agricultura das Unidades Federadas, Empresas de Assistência Técnica e Extensão Rural do Distrito Federal e dos Estados - EMATER e pelo Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA. As informações sobre VTN serão fornecidas pelos Municípios à RFB que publicará em sua página na internet antes do início do prazo de declaração do ITR.

Esta técnica de fixação da base de cálculo do ITR, por pauta mínima de preços de terras prévia à Declaração do produtor, tem ganhado importância após a publicação da IN 1578/2015. Apesar de o Sistema de Preços de Terras (SIPT) não ser vinculante para o contribuinte, ele tem sido usado pelo Fisco como preço de referência, de modo que tudo aquilo declarado em DITR abaixo desses valores será submetido a fiscalização. Significa dizer que, apresentado VTN abaixo daquele previsto na pauta mínima publicada ou não pelo Fisco, o produtor deverá comprovar, mediante laudo

específico, que sua propriedade e seu respectivo VTN é menor do que aquele previsto no SIPT.

Assim, a orientação é que os valores de referência sejam seguidos, salvo, é claro, nos casos em que se verifiquem preços inconsistentes ou na hipótese de apresentação pelo contribuinte de laudo técnico comprobatório da disparidade do valor da Receita com o valor de mercado da terra nua da região.

O acesso ao SIPT se dá por intermédio da rede Serpro, somente a usuário devidamente habilitado, mediante identificação, fornecimento de senha e especificação do nível de acesso autorizado, segundo as rotinas e modelos constantes na Portaria SRF n. 782/1997.¹⁸³

Na prática, o acesso do contribuinte à informação relativa aos valores estabelecidos pelos municípios nem sempre é fácil. Não é incomum que os entes municipais simplesmente ignorem o disposto na IN 1.578/15, cujo intuito é dar transparência não só aos valores alcançados pelo Fisco como também ao método por ele praticado. A rigor, a publicação deverá ser prévia ao período declaratório do sujeito passivo, para que os proprietários da região, antes de quaisquer prazos de pagamento ou eventuais autuações, tenham oportunidade de apresentarem oposição aos valores abstratamente fixados. A divulgação ampla e antecipada da pauta fiscal não só realiza o princípio da transparência como propicia eficiência da Fazenda, na medida em que evita autuações inconsistentes e, por conseguinte, o aumento das demandas administrativas e judiciais.

Por isso, em razão da desorganização latente das municipalidades, alguns Estados têm assumido a fixação dessas pautas, corroborando para a transparência e eficiência da cobrança de ITR. Um dos Estados expoentes na divulgação dos VTN apurado e a metodologia aplicada é o Paraná.¹⁸⁴ Em levantamento feito pelo Departamento de Economia Rural (Deral), a Secretaria de Agricultura do Paraná publicou tabela contendo informações sobre Valores da Terra Nua de 2004 a 2014. Na mesma linha, tem caminhado o Estado de Minas Gerais, definindo os VTNs com tabelas disponíveis em seus sítios de internet.

¹⁸³ Portaria SRF n. 447, de 28 de março de 2002.

¹⁸⁴ <http://www.sistemafaep.org.br/servico/valor-de-terra-nua-2004-ate-2014>.

A tabela retrata o valor médio da propriedade rural, na forma como dispõe o artigo 5º, da IN 1562/15. Este termo não identifica o preço da venda efetiva do bem, até porque o VTN não busca retratar o valor da propriedade em si ou o valor dela em situação de compra e venda (preço praticado no mercado). O VTN do SIPT é a média de valores estipulados pelo Fisco em face de estatística dos valores de mercado da região, desconsiderando-se áreas improdutivas do bem. Deve refletir o preço médio de aptidão agrícola da terra nua, apurado em 1º de janeiro do ano a que se referem. As informações fornecidas à RFB devem refletir um valor médio por aptidão agrícola do VTN por hectare, conforme metodologia apontada em levantamento de preços baseado em transações, ofertas ou opiniões, na forma dos artigos 5º e 7º da IN 1562/2015.¹⁸⁵ A partir dos resultados obtidos em cada levantamento, os Municípios e Distrito Federal deverão informar o VTN por hectare, segundo as seguintes aptidões agrícolas:

I – Lavoura – aptidão boa: terra que suporta manejo intensivo do solo, apta a cultura temporária ou permanente, mecanizada ou mecanizável, com boa declividade e solos de boa ou média profundidade, bem drenados, irrigada ou irrigável ou, ainda, com condições específicas que permitam a prática da atividade agrícola com produtividade alta ou média;

II – Lavoura – aptidão regular: terra apta a cultura temporária ou permanente que possui limitações de uso, que não comporte manejo intensivo do solo, que não seja apta à mecanização, ou seja, com condições e restrições relacionadas a fatores que diminuem a produtividade, tais como erosão, drenagem, clima, solos rasos e relevo;

III – lavoura – aptidão restrita: terras que apresentam limitações fortes para a produção sustentada de um determinado tipo de utilização, observando as condições do manejo considerado. Essas limitações reduzem a produtividade ou os benefícios, ou aumentam os insumos necessários, de tal maneira que os custos só seriam justificados marginalmente;

IV – Pastagem plantada: terra para pastagem plantada ou melhorada, assim considerada a terra imprópria a exploração de lavouras temporárias ou permanentes por possuírem limitações fortes à produção vegetal sustentável, mas que podem ser utilizadas sob forma de pastagem mediante manejo e melhoramento;

¹⁸⁵ IN 1562/15, Art. 7º Deverão constar das informações a serem fornecidas à RFB:

I – Identificação do responsável pelo levantamento, com nome empresarial e número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), se pessoa jurídica; ou nome e número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Físicas (CPF), se pessoa física e número de registro no conselho profissional, caso exerça profissão regulamentada;

II - Descrição simplificada da metodologia utilizada, informando se o levantamento foi baseado em transações, ofertas ou opiniões, com a indicação do tratamento estatístico utilizado e outras informações técnicas relevantes;

III – período de realização da coleta de dados.

V – Silvicultura ou pastagem natural: terra para pastagem natural, silvicultura ou reflorestamento, assim considerada a terra cuja possibilidade de manejo e melhoramento resume-se a práticas com baixo nível tecnológico e reduzida aplicação de capital e que, por essa razão, não possibilitam o uso indicado nos incisos anteriores;

VI – Preservação da fauna ou flora: terra inaproveitável ou com restrição ambiental, terras com restrições físicas, sociais, ambientais ou jurídicas que impossibilitam o uso sustentável e, por isso, são indicadas para a preservação da flora e da fauna ou para outros usos não agrários.

O levantamento realizado pelos municípios e Distrito Federal deve informar valor para todas as aptidões agrícolas existentes no seu território, devendo ser preenchido com traço “-” referido campo caso inexista tal aptidão.

Essa presunção do VTN regional na pauta mínima do SIPT não deve ser enquadrada como absoluta e a lei não limita a prova para que o contribuinte declare o VTN que entende aplicável. Caberia não só o laudo técnico como todos e quaisquer outros meios de prova para rebater o valor pautado no SIPT.

Por isso mesmo, o produtor, em sendo autuado, deve impugnar o lançamento da autoridade por inconstitucionalidade toda vez que o Fiscal levar em conta base de cálculo que ultrapasse valor efetivo do VTN de seu bem, o que poderá ser comprovado por qualquer meio de prova em direito admitido.

As alíquotas são determinadas no Art. 11, conforme tabela abaixo:

Área total do imóvel (em hectares)	GRAU DE UTILIZAÇÃO - GU (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 50 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 até 5.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

Como se depreende do quadro acima, existem vários fatores a serem considerados na fixação do valor final deste tributo: área total e grau de utilização para

determinação da alíquota e valor da terra nua, com as exclusões legais das áreas não tributáveis para a fixação da base de cálculo.

O grau de utilização é determinado pelo quociente da área tributável e este é alcançado pelo total de área utilizada dividido pelo total de área aproveitável. O cálculo, evidentemente, desconsidera para efeitos de grau de utilização áreas que não poderiam ser objeto de exploração pelo proprietário, permanecendo, pois, apenas com aquilo que de fato poderá ser utilizado pelo produtor. Alcançamos a seguinte combinação:

$$\begin{array}{c}
 \left(\begin{array}{c} \text{Área Total} \\ e \\ \text{Grau de utilização} \end{array} \right) \times \begin{array}{c} \text{VTN} \\ c/ \text{exclusões} \end{array} = \text{ITR a pagar} \\
 \uparrow \qquad \qquad \qquad \uparrow \\
 \text{Quociente da área} \qquad \text{VTN} \\
 \text{tributável} \qquad \qquad \text{tributável} \\
 = \\
 \text{Área utilizada} \\
 \hline
 \text{Área aproveitável}
 \end{array}$$

O valor do imposto será apurado aplicando-se sobre o Valor da Terra Nua Tributável - VTNt a alíquota correspondente, prevista no Anexo desta Lei, considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização - GU.

A área total do imóvel rural compõe-se de: I - áreas não tributáveis; e II - áreas tributáveis, sendo que nessa podemos pensar em a) áreas aproveitáveis: utilizadas pela atividade rural ou não utilizadas pela atividade rural; e em b) áreas ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias à atividade rural, exceto as empregadas diretamente na exploração de atividade granjeira ou aquícola.

No contexto do ITR, existem diversas obrigações acessórias, dentre as quais encontramos a Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DITR), produzida pelo próprio contribuinte por meio eletrônico anualmente, em prazo fixado pela SRF,¹⁸⁶ compõe-se de dois documentos: 1) o Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR (DIAC), coletando informações cadastrais do imóvel

¹⁸⁶ Em 2014, o prazo final é 30 de setembro.

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.

Importante mencionar, contudo, que o valor declarado no DITR 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 de área aproveitável para produção da propriedade. Já no IR declara-se o custo contábil do bem, entendido este como a diferença positiva entre o valor de alienação e o valor de aquisição, não podendo ser alterado por oscilações de 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 DITR 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 menor a pagar. Voltaremos mais adiante nesse assunto.

Ainda quanto ao ITR, as áreas do imóvel rural enquadradas como não tributáveis devem se referir à situação existente em 1º de janeiro do ano apurado na 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 2/2014.¹⁸⁷ 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.

O Cadastro Ambiental Rural (CAR) é obrigatório para todos os imóveis rurais. Tem por finalidade integrar as informações ambientais referentes à situação das APP, RL, das florestas e dos remanescentes de vegetação nativa, das áreas de uso restrito (Unidade de conservação) e das áreas consolidadas das propriedades e posses rurais do país.

¹⁸⁷ Confira também o procedimento pelo site: <http://www.car.gov.br/#/>

Criado pela Lei 12.651/2012 (Novo Código Florestal), no âmbito do Sistema Nacional de Informação sobre Meio Ambiente (SINIMA), o CAR constitui uma base de dados estratégica para o controle, monitoramento e combate ao desmatamento das florestas e demais formas de vegetação nativa do Brasil, bem como para planejamento ambiental e econômico dos imóveis rurais. É instrumento essencial para o processo de regularização ambiental de propriedades e posses rurais.

É registro obrigatório para todos os imóveis rurais, com a identificação do imóvel por meio de planta e memorial descritivo, contendo a indicação das coordenadas geográficas com pelo menos um ponto de amarração do perímetro do imóvel, informando a localização das áreas de preservação permanente. Toda área de preservação permanente deve ser registrada no CAR.

O prazo final de inscrição no CAR estava marcado para 5 de maio de 2015, sendo prorrogado por mais um ano. As informações do cadastro passarão a ser utilizadas como critério para a obtenção de licença ambiental para a exploração dos recursos naturais das propriedades. O produtor rural que não se inscrever no CAR até a data limite ficará irregular, podendo ficar impedido de obter licenciamento ambiental e financiamentos.

A inscrição deve ser feita junto ao órgão ambiental estadual ou municipal competente, que disponibilizará na internet programa destinado à inscrição no CAR, bem como à consulta e acompanhamento da situação de regularização ambiental dos imóveis rurais.

Além disso, será necessário fazer expedir o Ato Declaratório Ambiental (ADA), pelo IBAMA, nos casos de imóveis com APP, RL, RPPN, AIE, SA, Florestas, etc. o ADA está previsto na Lei nº 6.938/1981, art. 17-O, § 1º; RITR/2002, art. 10, § 3º, I; IN SRF nº 256/2002, art. 9º, § 3º, I e na IN IBAMA nº 5/2009 e nº 31/2009.

A declaração do ADA, no IBAMA, ocorre simultaneamente com o período de entrega da DITR, na SRF/Prefeitura. O ADA deverá ser entregue até o último dia do ITR, porém este prazo é passível de prorrogação até o final do mesmo ano. Assim, em caso de erros ou omissões, poderão ser feitas retificações do exercício até o último dia

do ano.¹⁸⁸ Após a sua entrega será gerado um número de recibo, o qual deverá ser informado na declaração do ITR correspondente.

As áreas declaradas como não tributáveis devem ser informadas em ADA, a cada exercício, como já adiantado acima. Hoje, a inexistência de informação do ADA na DITR do produtor fará com que as áreas ambientais protegidas isentas sejam integradas no cálculo do ITR, recebendo o produtor auto de infração referente à diferença do ITR a pagar, acrescido de correção, juros e multa.

Para o Fisco, para exclusão das áreas não tributáveis da incidência do ITR, é necessário que o contribuinte apresente o ADA ao IBAMA, a cada exercício, nos prazos fixados por este órgão, e que as áreas assim declaradas atendam ao disposto na legislação pertinente.

O CARF se posicionou a respeito publicando a Súmula 41, desobrigando o proprietário rural até o ano de 2000:

Súmula CARF nº 41: A não apresentação do Ato Declaratório Ambiental (ADA) emitido pelo IBAMA, ou órgão conveniado, não pode motivar o lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até o exercício de 2000.¹⁸⁹

Na mesma linha, para o Judiciário, é desnecessário o ADA, conforme posicionamento firmado no REsp 665.123-PR,¹⁹⁰ em julgamento ocorrido em 12/12/2006. Esse entendimento, contudo, refere-se aos termos do § 7º do art. 10 da referida Lei nº 9.393/1996, lei originária da Medida Provisória nº 2.166-67/2001. Nesses dispositivos, era clara a inexigibilidade do ADA ao dispor que a declaração para fim de isenção do ITR relativa às áreas de preservação permanente, reserva legal e sob

¹⁸⁸ ex. ano-exercício de 2015, retifica-se até 31/12/2015

¹⁸⁹ Súmula originária dos seguintes julgados: Acórdão nº 301-34624, de 10/07/2008 Acórdão nº 301-34747, de 11/09/2008 Acórdão nº 303-33607, de 18/10/2006 Acórdão nº 303-35422, de 19/06/2008 Acórdão nº 301-34680, de 13/08/2008 Acórdão nº 301-33218, de 20/09/2006 Acórdão nº 301-32390, de 08/12/1997 Acórdão nº 302-37944, de 24/08/2006 Acórdão nº 302-38480, de 28/02/2007 Acórdão nº 302-39723, de 13/08/2008 Acórdão nº 302-39650, de 09/07/2008 Acórdão nº 302-39144, de 07/11/2007 Acórdão nº 302-40046, de 10/12/2008 Acórdão nº 302-40049, de 10/12/2008 Acórdão nº 303-35538, de 13/08/2008 Acórdão nº 3021-00.88, de 20/05/2009 Acórdão nº 3021-00.088, de 20/05/2009.

¹⁹⁰ “o Imposto Territorial Rural – ITR é tributo sujeito a lançamento por homologação que, nos termos da Lei 9.393/96, permite a exclusão da sua base de cálculo a área de preservação permanente, sem necessidade de Ato Declaratório Ambiental do IBAMA” (REsp 665.123/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 5.2.2007). No mesmo sentido: REsp 587.429/AL, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 2.8.2004. 2. Recurso especial desprovido.

regime servidão florestal ou ambiental, independe de prévia comprovação da parte da propriedade a excluir. Em caso de erros ou omissões, devidamente apurados pelo Fisco, fica o declarante responsável pelo pagamento do imposto correspondente, com juros e multa previstos nesta lei, caso fique comprovado que a sua declaração não é verdadeira.

Dessa forma, até a vigência do § 7º do art. 10 da referida Lei nº 9.393/1996, como já demonstrado, a jurisprudência dos tribunais superiores declarou desnecessário o ADA, desde que comprovadas a existência das áreas de interesse ambiental (reserva legal, preservação permanente, servidão florestal, reserva particular de patrimônio particular). Contudo, esse reconhecimento depende ação judicial cabível, uma vez que o Fisco não tem entendido deste modo.

Por outro lado, atualmente é obrigatória a apresentação do ADA para efeito de exclusão das áreas de proteção ambiental da base de cálculo do ITR. De acordo com o art. 17-O da Lei nº 10.165/2000, alterando a Lei nº 6.938/1981 que define a Política Nacional do Meio Ambiente, a obrigatoriedade do preenchimento do ADA se tornou obrigatória a partir de 2000 para que o produtor rural usufrua do benefício da isenção do ITR, em razão das áreas de interesse ambiental por outros documentos.

Como já adiantado, no ITR, algumas áreas são consideradas não tributáveis e, portanto, são isentas. Para alguns autores, não se trata de isenção, instituto conhecido como favor legal, mas hipótese de não incidência já que são áreas ambientalmente protegidas em que o proprietário ou possuidor não possui o livre arbítrio de ali explorar como bem entender. Pode ser compreendido como uma parcela da propriedade de interesse coletivo, onde o direito sobre o bem é limitado em prol de um benefício da coletividade. Contudo, apesar deste posicionamento, essas situações são comumente enquadradas como isenção. Citemos algumas hipóteses e os deveres fiscais correlacionados a esta realidade.

É isenta a reserva legal (RL) desde que previamente aprovada pelo órgão competente do Sisnama com registro no Cadastro Ambiental Rural (CAR) exceto as áreas já averbadas na matrícula do imóvel e em que essa averbação identifique o perímetro e a localização da reserva. Em caso de registro no CAR, este deverá conter a indicação das coordenadas geográficas com pelo menos um ponto de amarração do perímetro do imóvel, informando a localização das áreas de reserva legal. Caso o

produtor não tenha reserva legal averbada na matrícula do Imóvel e, ainda, não tenha apresentado o CAR, o Fisco incluirá a área no cômputo do ITR.

A reserva legal pode ser regida sob duas modalidades: manejo sustentável sem propósito comercial para consumo na propriedade e manejo sustentável para exploração florestal com propósito comercial. É vedada a alteração de sua destinação, nos casos de transmissão, a qualquer título, ou de desmembramento, com as exceções previstas na Lei nº 12.651/2012, na data da ocorrência do fato gerador (1º de janeiro de 2014), devendo o produtor ater-se à legislação pertinente. Para o Fisco, em qualquer hipótese, é necessário que o contribuinte apresente o ADA ao IBAMA.

Também como área não tributável, as áreas de preservação permanente (APP) são isentas. A legislação do ITR não exige averbação no Cartório de Registro de Imóveis da APP. Deve ser registrada no CAR, no âmbito do Sistema Nacional de Informação sobre Meio Ambiente (Sinima), registro público eletrônico de âmbito nacional, conforme IN nº 2/2014.

A Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN) é excluída da incidência do ITR. A servidão ambiental perpétua equivale à RPPN entre outros para fins tributários.

Para o Fisco, em todas as situações, a exclusão da área de RPPN no ITR requer apresentação pelo contribuinte do ADA ao IBAMA, em cada exercício. Ainda, as áreas devem ser gravadas com perpetuidade conforme termo de compromisso assinado perante órgão ambiental. Por fim, deverão estar averbadas no registro de imóveis competente e reconhecidas pelo IBAMA, na data de ocorrência do fato gerador (1º de janeiro de 2014), atendendo ao disposto na legislação pertinente. O possuidor não pode constituir área de RPPN, pois esta pressupõe a propriedade para fins de averbação no registro de imóveis competente.

As áreas de interesse ecológico (AIE) são isentas de ITR quando declaradas, mediante ato do órgão competente (federal ou estadual), que sejam: a) destinadas à proteção dos ecossistemas e que ampliem as restrições de uso previstas para as áreas de preservação permanente e de reserva legal; e b) comprovadamente imprestáveis para a atividade rural.

Para efeito de exclusão do ITR, apenas será aceita como área de interesse ecológico a parte declarada em caráter específico para determinada área da propriedade particular. Não será admitida o território declarado em caráter geral. Portanto, se o imóvel rural estiver dentro de área declarada em caráter geral como de interesse ecológico, é necessário também o reconhecimento específico de órgão competente federal ou estadual para a área da propriedade particular.

Para exclusão das áreas de interesse ecológico da incidência do ITR, o contribuinte deve apresentar o ADA ao IBAMA, a cada exercício; as áreas devem ser declaradas como AIE por ato específico do órgão competente, federal ou estadual; e a gestão do AIE deve atender ao disposto na legislação pertinente. As áreas de interesse ecológico não necessitam ser averbadas no registro de imóveis competente.

A existência de áreas de interesse ecológico não pressupõe a titulação de propriedade do imóvel rural, bastando que sejam assim declaradas por ato específico do órgão competente, federal ou estadual, a fim de que possam ser excluídas da incidência do ITR.

A servidão ambiental (SA) é isenta de ITR. As áreas que tenham sido instituídas na forma de servidão florestal, nos termos do art. 44-A da Lei nº 4.771/1965, passam a ser consideradas como de servidão ambiental.

Para exclusão das áreas de servidão ambiental da incidência do ITR é necessário que o contribuinte apresente o ADA ao IBAMA, a cada exercício; as áreas devem ser averbadas no Registro de Imóveis competente, após anuência do órgão ambiental competente, na data de ocorrência do fato gerador (1º de janeiro de 2014) e atender ao disposto na legislação pertinente.

O possuidor não pode constituir área de servidão ambiental. As áreas de servidão ambiental devem estar averbadas no registro de imóveis competente, na data de ocorrência do fato gerador. Isso significa, em outras palavras, que a constituição de servidão ambiental pressupõe a titulação de propriedade do imóvel rural.

Áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração, são isentas. Para exclusão das áreas cobertas por florestas nativas da incidência do ITR, é necessário que o contribuinte apresente o ADA ao

IBAMA, a cada exercício, e que atendam ao disposto na legislação pertinente. As áreas cobertas por florestas nativas não necessitam ser averbadas no registro de imóveis competente. Não pressupõe a titulação de propriedade do imóvel rural.

São isentas, ainda, as áreas alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo Poder Público. Para exclusão dessas áreas alagadas, o contribuinte deve apresentar o ADA ao IBAMA, a cada exercício e atender ao disposto na legislação pertinente. As áreas não necessitam ser averbadas no registro de imóveis competente. A isenção não pressupõe a titulação de propriedade do imóvel rural, podendo ocorrer inclusive após a imissão prévia do expropriante.

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 rural. Logo, benfeitorias não destinadas à atividade rural são áreas aproveitáveis do imóvel e entram no cálculo da área aproveitável.

Ainda no tocante às isenções de ITR, a Lei nº 9.393/96, em seu art. 3º,¹⁹¹ desonera as seguintes propriedades, desde que atendidas as condições estabelecidas em lei:

I - o imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária, caracterizado pelas autoridades competentes como assentamento, desde que:

(i) a titulação do imóvel rural for em nome coletivo;

¹⁹¹ E o RITR/02, art. 4º; IN SRF nº 256/02, art. 3º

- (ii) a exploração for realizada por associação ou cooperativa de produção;
- (iii) a fração ideal por família assentada não ultrapassar os limites da pequena gleba;
- (iv) nenhum dos assentados possuir, individual ou coletivamente, qualquer outro imóvel rural ou urbano;
- (v) não houver arrendamento, comodato ou parceria.

II - O conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título, desde que:

- (i) área total em cada região observe o respectivo limite da pequena gleba rural, isto é, 100 ha (Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense); 50 ha (Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental); 30 ha (qualquer outro município).
- (ii) O proprietário a explore só ou com sua família, admitida ajuda eventual de terceiros;
- (iii) não possua imóvel urbano.

Diante de inúmeras vias de declarações sobre o mesmo bem – DITR (com DIAT e DIAC), ADA, CAR, DCTF, etc – o produtor deverá estar atento às obrigações e aos reflexos gerados pela inclusão de determinadas informações, pois estas podem ser objeto de comprovação futura. Isto vem acontecendo, com maior frequência em face dos cruzamentos de informações feita pelo Fisco. E, na propriedade rural, tem ocorrido em especial com relação as informações prestadas sobre o uso da propriedade (grau de utilização) e sobre as informações ambientais das áreas excluídas do cálculo do ITR.

O grau de utilização, como índice usado para a determinação da alíquota aplicável, conforme tabela regressiva já apresentada acima, é usado como fator para desestimular a terra improdutiva. Quanto menos produtiva é a área, consideradas terras cultiváveis, maior será a alíquota.

O Fisco pode exigir a documentação que comprove o grau de utilização da terra declarado. Como sabemos, as relações no campo nem sempre seguem padrões documentais pré-determinados, havendo uma multiplicidade de formas de se relacionar com fornecedores e agroindústrias e cuja característica é a informalidade. Assim, cabe considerar que o grau de utilização poderá ser comprovado por qualquer meio de prova. Por isso, aconselha-se ao agricultor sempre manter consigo os documentos oficiais que dão substrato para o que declara tais como: notas fiscais de saída de sua produção; talões de produção-rural; fichas de vacinação do gado; nota fiscal de compra de insumo; contratos de arrendamento ou parceria; cédulas hipotecárias; entre outros.

Dito de outro modo, o produtor, ao realizar sua declaração, deverá estar atento às obrigações e aos reflexos gerados pela inclusão de determinadas informações, pois estas podem ser objeto de comprovação futura.

Cabe alertar aos contribuintes, ainda, que, apesar de o Serviço de Fiscalização do ITR da Receita Federal utilizar o levantamento feito pelo DERAL, para comparar com os valores declarados pelos proprietários rurais, nas declarações do ITR, os preços não devem ser utilizados como valor indiscutível, absoluto ou fechado. Cada propriedade rural tem suas características próprias quanto ao tamanho, localização, vias de acesso, topografia, hidrografia, tipo de solo, capacidade de uso e grau de mecanização. É evidente que valores padronizados por região podem desconsiderar uma série de particularidades de uma dada propriedade, cobrando ITR infundado.

Nessa linha, importante mencionar ser muito comum que algumas prefeituras, no afã arrecadatário, não calculem o valor da terra nua, conforme os padrões instituídos na IN 1578/2015, e, sim, o valor de mercado da propriedade toda. Com isso, descumpra os termos da lei tributando ITR a mais de forma indevida. Isso evidentemente deve ser combatido seja de modo preventivo, em debate prévio com a prefeitura pelas associações representativas dos produtores rurais, seja de forma repressiva, mediante impugnação na esfera administrativa ou judicial.

Alguns produtores, antes mesmo do prazo final da DITR, têm buscado juntar-se em comissão regional junto às prefeituras da região para o fim de delimitar, em acordo prévio, os preços de referência. É uma atitude preventiva e muito recomendada tendo

em vista que torna mais democrático o procedimento fiscal, com valores reais, e evita os custos do litígio tanto para o contribuinte quanto para o próprio Fisco.

A tendência é que o número de declarações com valores desatualizados seja cada vez menor e, conseqüentemente, a ocorrência de fiscalizações para tal finalidade também diminua.

Finalmente, o produtor deverá ficar atento ao endereço de correspondência informado na declaração. Tal dado é usado como seu domicílio fiscal pela Confederação Nacional da Agricultura e Pecuária (CNA), sendo o endereço oficial de cobrança da contribuição sindical, de anualidades, do NIRF do imóvel rural e de todas informações vinculadas a ele, tais como intimações fiscais realizadas e administradas pela Receita Federal. No caso de irregularidades apuradas pela receita, o produtor rural receberá Termo de Intimação Fiscal no endereço informado, cujo prazo de impugnação administrativa dessa nova cobrança fiscal tem início a partir da assinatura do aviso de recebimento da correspondência.

Muito bem. Além do ITR, incide sobre a propriedade rural imposto sobre a renda sobre eventuais ganhos de capital. Dito de outro modo, a incidência sobre o ganho de capital, que se dá de forma segregada às demais, ocorre apenas quando da alienação, a qualquer título, de bem imóvel rural. O que inclui compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins. Também haverá ganho de capital na alienação de bens e direitos e de liquidação ou resgate de aplicação financeira adquirida em moedas estrangeiras.

O ganho de capital se encontra hoje disciplinado em diversas leis e atos infralegais. São eles: Lei 9393/96, Art. 19; RIR/1999 (Decreto nº 3.000/1999), Art. 61, 117 e seguintes; IN SRF 84/01 e IN SRF 599/05; Lei 8.134/90, art. 18, §2; Lei 8.981/95, art. 21, §2; e Lei 7.713/88, arts. 2 e 3; §2. Não se considera ganho de capital o valor decorrente de indenização por desapropriação para fins de reforma agrária, conforme §5º, do Art. 184, da CF. Também não configura o ganho o valor recebido a título de sinistro, furto ou roubo, relativo aos objetos segurados.

A tributação do ganho de capital, como decorre de fato isolado e esporádico, é feita de forma segregada das demais operações comuns da pessoa física e algumas pessoas jurídicas. É definitiva na medida em que pago o tributo nesse momento, não se deve, depois, apurar novamente o fato na declaração anual, por exemplo, e pagar eventual diferença. É tributação, portanto, que ocorre uma só vez, no momento da alienação, e sem nova apuração de eventuais diferenças em outro momento. O cálculo do IR é efetuado em separado dos demais rendimentos tributáveis recebidos no mês, quaisquer que sejam. Dito de outro modo, o ganho de capital decorrente de alienação de imóvel rural não se computa como receita da atividade rural e se sujeite à tributação definitiva. Além disso, o saldo positivo de IR sobre o ganho de capital não é compensável na Declaração de Ajuste Anual. Em sendo assim, o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração das demais atividades rurais.

Até o ano-calendário de 2015 e de 2016, a alíquota será de 15% sobre a diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição, valores estes que, para a propriedade rural, possuem regras próprias como veremos mais adiante. Com a Medida Provisória nº 692 (MP 692/15), publicada no final do mês de setembro de 2015, houve uma majoração progressiva no ônus de imposto de renda incidente sobre o ganho de capital, especialmente aqueles apurados por pessoas físicas na alienação de bens e direitos de qualquer natureza e por algumas pessoas jurídicas na alienação de bens e direitos do ativo não-circulante.

Para a nova regra, no caso das Pessoas Físicas residentes no Brasil, o ganho de capital apurado na alienação de bens e direitos em sua DIRPF para os fatos geradores de 2015 e de 2016, por conta da não conversão da MP em lei até 31/12/2015, era tributado à alíquota de 15% pelo imposto de renda. A partir de 2016, passou a se sujeitar à incidência com base em alíquotas progressivas de acordo com o valor do ganho de capital apurado, na forma da tabela abaixo:

Valor do Ganho (R\$)	Alíquota
Até 1 milhão	15%
De 1 milhão a 5 milhões	20%
De 5 milhões a 20 milhões	25%
Acima de 20 milhões	30%

Para a MP, havendo alienação com pagamento parcelado do bem ou direito, a determinação das alíquotas aplicáveis ao ganho de capital se faz apurando os valores nominais envolvidos. Assim, a alíquota será definida com base no valor apurado na primeira operação que, por sua vez, a partir da segunda operação, deverá ser somado ao ganho de capital apurado nas operações seguintes até atingir o valor integral realizado. Esta regra tem por objetivo dar tratamento igual a quem vende um bem ou direito integralmente daquele que aliena em etapas como forma de evitar alíquotas mais elevadas.

No caso das Pessoas Jurídicas Residentes no Brasil, as novas alíquotas progressivas de IRPJ também seriam aplicadas ao ganho de capital apurado na alienação de bens e direitos do ativo não-circulante, mas não por todas as pessoas jurídicas. Somente se submetem à nova tabela de alíquotas as micro e pequenas empresas submetidas ao SIMPLES. Não são alcançadas pela nova legislação as pessoas jurídicas submetidas à regra atual do imposto de renda, quaisquer sejam as formas de base de sua tributação (lucro real, presumido ou arbitrado). A regra geral para as pessoas jurídicas quanto ao ganho de capital, em quaisquer regimes de tributação, será a inclusão do ganho ao lucro tributável pelo IRPJ, aplicando-se à alíquota básica de 15% somada à alíquota adicional de 10% quando o caso.

O referido Diploma se omitiu quanto ao ganho de capital que venha a ser auferido por pessoas (físicas ou jurídicas) não residentes no Brasil e abre debates sobre possibilidade da eventual extensão de seus efeitos oneradores a esses agentes. Há grandes chances das autoridades fiscais estenderem essas novas regras também a estes casos, fundamentadas no art. 18 da Lei nº 9.249/95 que determina o dever de se apurar os ganhos de capital auferidos por não residentes de acordo com as mesmas regras aplicáveis aos residentes no Brasil.

A nova sistemática apresentada pela Medida Provisória nº 692 deveria iniciar seus efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016, caso fosse convertida em lei durante o ano-calendário de 2015. Como isso não ocorreu, as novas regras somente serão exigíveis a partir de 1º de janeiro de 2017 se a MP 692 for convertida em lei de 1º de janeiro de 2016 em diante. Enquanto isso os ganhos de capital decorrentes da venda ou alienação de bens e direitos por pessoas físicas brasileiras permaneceriam sujeitos à

alíquota de 15% e das pessoas jurídicas, quaisquer regimes de apuração, à alíquota básica de 15% somada à alíquota adicional de 10% quando o caso.

A base de cálculo será determinada pela diferença positiva, entre o valor de alienação e o custo de aquisição na forma do art. 19 da Lei n. 9.393/96, o que resulta no ganho de capital. Considera-se ganho de capital, portanto, a diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição na alienação a qualquer título, e na transferência a herdeiros e legatários ou atribuição a ex-cônjuge ou ex-convivente.

A questão divergente se dá em face da determinação desses conceitos de valor de alienação e custo de aquisição da terra rural, interpretando-os nesse entrelaçamento existente entre a DCTF e a DITR.

O valor de alienação, como regra, é o valor efetivo da transação. Com o advento da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, os custos de aquisição e o valor de alienação dos imóveis rurais adquiridos a partir de 01/01/1997 passam a ser considerados como 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. (Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996, art. 19)

O valor da terra nua – VTN – é o preço de mercado do dia 1º de janeiro do ano da apresentação do DIAT. O DIAT, por sua vez, será apresentado até 30 de setembro de cada ano pelo proprietário do imóvel nessa data. Para a Lei 9.393/1996, cabe ao contribuinte 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.

O art. 10 da IN SRF nº 84/01,¹⁹² por sua vez, trouxe um emaranhado de normas, fazendo com que o ganho de capital varie de contribuinte para contribuinte,

¹⁹² IN SRF 84/2001: “Art. 10.

§ 1º No caso de o contribuinte adquirir:

modificando o valor de IR-ganho de capital a pagar conforme o mês da aquisição e/ou da alienação do imóvel rural. A Instrução Normativa 84/01 vai além do que dispõe a Lei 9393/96. O art. 19 da aludida Lei¹⁹³ diz que, com relação aos imóveis rurais adquiridos a partir de 1997, para fins de apuração de ganho de capital considera-se custo de aquisição e valor de venda o VTN declarado nos anos de aquisição e de alienação. No caso de falta de entrega da declaração de ITR ou de subavaliação, a SRF deverá fazer o lançamento com base nos preços de terras divulgados por seu sistema.¹⁹⁴ A IN 84/01 diz algo diferente da lei. Para ela:

- (i) 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;
- (ii) No caso de o contribuinte 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; e
- (iii) No caso de não ter sido apresentado o Diat relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.

Pela interpretação da SRF, a apuração pelos VTNs só deve ser efetuada quando efetivamente houver VTN declarado no ano, ou seja, depois da entrega do DIAT em setembro de cada ano. Ou seja, para se aproveitar o uso do valor da terra nua declarado no DIAT, no ano da aquisição, o contribuinte seria obrigado a adquirir o imóvel antes

I - 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;

II - 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.

§ 2º Caso não tenha sido apresentado o Diat relativamente ao ano de aquisição ou de alienação, ou a ambos, considera-se como custo e como valor de alienação o valor constante nos respectivos documentos de aquisição e de alienação.”

¹⁹³ Lei 9393/96, Artigo 19: “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 VTN declarado, na forma do art. 8º, observado o disposto no art. 14, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.”

¹⁹⁴ Lei 9393/96, Artigo 14: “No caso de falta de entrega do DIAC 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.”

do mês de setembro. E para o aproveitamento do mesmo valor no momento da alienação, teria que vender o imóvel rural, após o mês de setembro, quando já tenha entregue o DIAT com o valor da terra nua. Ou seja, pelos termos da Instrução Normativa, dependendo do mês de alienação do imóvel rural, o ganho de capital poderá ser apurado (i) de acordo com os valores efetivos de aquisição e venda ou (ii) de acordo com os VTNs dos anos de aquisição e alienação.

Como se vê, a IN traz uma restrição que não tem fundamento legal, ultrapassando a competência desse tipo normativo. E ainda com tal limitação infringe por completo a isonomia e a capacidade de tributação, trazendo uma regra que distingue sem que o fator distintivo tenha base constitucional. Pelo contrário, a diferenciação contradiz os mandamentos constitucionais. Nesse entendimento, a instrução normativa beneficia somente àqueles que adquirem imóveis rurais antes de setembro de cada ano e àqueles que alienam após setembro de cada ano, em total descompasso com o art. 19 da lei 9.393/1996. Essa interpretação da SRF acaba dando mais valor à obrigação acessória em detrimento da regra matriz da principal, contrariando, em especial, o princípio da realidade. Que relevância deveria fazer para um fato gerador que é determinado todo dia 1º de janeiro o momento em que deve ser cumprida a obrigação acessória? É essa a questão. Isto é um sem-sentido lógico.

Ora, o contribuinte tem direito de apurar o ganho de capital de acordo com os VTNs do ano de aquisição e de alienação, pois assim determina a Lei 9.393/1996. Contudo, cabe alertar que, se o contribuinte não obedecer os termos do art. 10 da IN SRF nº 84/01, poderá ser autuado e ter que se defender na esfera administrativa e/ou judiciária para fazer valer os termos da Lei uma vez que a IN é a instrução geral interna de cumprimento obrigatório por todos fiscais da SRF.

Na instância administrativa, a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santarém/PA, em decisão do acórdão 18-12586 de 06/07/2010, promulgou a ementa:

EMENTA: GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL
A diferença entre o valor de aquisição e de alienação do imóvel rural é considerada ganho de capital e sujeito a incidência do imposto de renda, sob forma definitiva à alíquota de quinze por cento. Na apuração do ganho de

capital na transação de imóvel rural considera-se Ganho de Capital a diferença entre o valor da alienação e de aquisição (Valor da Terra Nua).

A Superintendência Regional da Receita Federal da 8ª Região Fiscal, em solução da consulta 106 de 17 de abril de 2011, promulgou a ementa:

EMENTA: APURAÇÃO DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RURAL. Na apuração do ganho de capital na alienação de imóvel rural adquirido até 31 de dezembro de 1996 considera-se custo de aquisição o valor constante na Declaração de Bens e Direitos, da Declaração de Ajuste Anual e, valor de alienação, o valor efetivo da operação de venda; no caso de imóveis rurais adquiridos a partir de 1º de janeiro de 1997, considera-se custo de aquisição e valor de venda o Valor da Terra Nua - VTN, constante do Documento de Informação e Apuração do ITR - DIAT, respectivamente, nos anos da ocorrência de sua aquisição e de sua alienação.

Nessa linha, em sede jurisdicional, o TRF4, em julgamento dos processos 2005.71.10.003248-7 e 2007.71.16.000514-0, assentou:

"... cumpre asseverar que o ponto central, do qual está a depender o destrinçamento da controvérsia instaurada neste caderno processual, reside em perscrutar a legalidade da operação aposta no art. 10 da Instrução Normativa 84, de 11 de outubro de 2001, notadamente o seu parágrafo segundo.

De acordo com esse regramento, na falta do DIAT, em cujo bojo deverá constar o Valor da Terra Nua, os custos de aquisição e alienação do imóvel rural devem ser equiparados ao valor constante dos respectivos instrumentos negociais, em nítido descompasso com a legislação de regência, como adiante se constatará. É dizer, previu-se, em veículo normativo de caráter infralegal - instrução normativa -, critério de apuração não contemplado nas regras legais que disciplinam o procedimento, donde desinfluyente aceitar-se que ato infralegal o faça.

A Administração Pública está incontestavelmente sujeita ao princípio da legalidade (CF, art. 37, caput), de modo que sua atuação normativa é

totalmente vinculada aos ditames da lei (CF, art. 84, IV), afora as exceções constitucionalmente previstas (CF, art. 84, VI).

A Instrução Normativa, de sua feita, é ato de competência ministerial que atende a uma necessidade sistemática clamada pela estrutura político-administrativa adotada pela Constituição, restringindo seus efeitos à coordenação dos instrumentos do Poder Executivo com vistas a dar exequibilidade às leis, decretos e regulamentos, conforme preconizado pelo art. 87 da CF.

Destarte, não pode revestir figura autônoma, criando, modificando ou extinguindo direitos e obrigações, pena de, em o fazendo, invadir seara alheia e malferir a ordem constitucional no que atine às competências e atribuições de cada Poder. Assim, a Secretaria da Receita Federal não pode baixar instrução normativa inovando no ordenamento jurídico, ou seja, implicando criação, modificação ou extinção de direitos ou deveres não estabelecidos em lei prévia.

Assim, a lei 9.393/96 estipulou que os custos de aquisição e de alienação de imóvel rural, estimados para fins de apuração de ganho de capital, deverão se pautar por aqueles valores da terra nua declarados pelo contribuinte, no DIAT apresentado nos respectivos anos, enfim porque representativo do preço das terras.”

E, no caso de não terem sido entregues tais documentos informativos, a lei especifica os critérios que deverão ser levados em conta pela Receita Federal para apurar o imposto, entre eles o sistema de preço de terras, de cuja viabilização encarrega o próprio Fisco, neste caso, o Sistema de Preços de Terras foi instituído por meio da Portaria SRF 447/2002.

O valor da escritura pública considerado como custo de aquisição, conforme previsto na lei anterior e acatado pelo fiscal, somente persiste quanto aos imóveis adquiridos antes de 1997, caso em que não é albergada a hipótese dos autos”.

Todos esses precedentes se referem a casos em que a declaração de ITR não havia sido entregue. A SRF aplicou a IN 84/01 e calculou o ganho de capital pelos

valores efetivos de aquisição e de venda. Com base nessas autuações, o contribuinte ajuizou ação sustentando a ilegalidade da IN, para assegurar o direito de calcular o ganho de capital com base nos VTNs dos anos de aquisição e venda, obtendo decisões favoráveis.

O prejuízo apurado em uma alienação não pode ser compensado com ganhos obtidos em outra, ainda que no mesmo mês.

Na apuração do ganho de capital de imóvel rural é considerado custo de aquisição o valor relativo à terra nua (VTN). Considera-se valor da terra nua o valor venal do imóvel rural, com algumas exclusões enumeradas na lei.

Não se computada os custos das benfeitorias (construções, instalações e melhoramentos), das culturas permanentes e temporárias, das árvores e florestas plantadas e das pastagens cultivadas ou melhoradas. Quando não tiverem sido deduzidos como despesa de custeio, na apuração do resultado da atividade rural, podem ser computados para efeito de apuração de ganho de capital.¹⁹⁵

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.

O pagamento do imposto é efetuado, como regra, até o último dia útil do mês subsequente àquele em que o ganho houver sido percebido, na hipótese de alienante ser residente no Brasil. Na hipótese de alienante não-residente, será devido na data da alienação. E nos casos de transferências *causa mortis*, será pago até a data prevista para a entrega da Declaração Final de Espólio. No caso de doação, inclusive em adiantamento da legítima, deverá ser recolhido até o último dia útil do mês subsequente ao da doação. E na dissolução da sociedade conjugal ou da união estável, quando for atribuído o bem ou direito objeto da tributação, será devido 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. Finalmente, no caso de cessão de direitos hereditários, será devido nas datas até o último dia útil do mês

¹⁹⁵ Lei nº 8023/90, art 4º, 3º

subsequente da percepção do ganho (alienante residente) ou na data da alienação (alienante não-residente no Brasil).

Mesmo em caso de desapropriação, incide IR na tributação definitiva. Nessa hipótese, considera-se realizada a alienação na data em que se completar o pagamento integral da indenização, fixada em acordo ou sentença judicial. O adiantamento da indenização integra o valor de alienação.

Como vimos, não incide o imposto sobre o ganho de capital decorrente de indenização do valor do imóvel rural na desapropriação para fins de reforma agrária. Na hipótese, a parcela da indenização, correspondente às benfeitorias, é computada como receita da atividade rural quando estas tiverem sido deduzidas como custo ou despesa.

Também incide IR sobre o ganho de capital na forma de tributação definitiva a 15% nos casos de alienação onerosa do usufruto pelo usufrutuário ao nu-proprietário. Na alienação, é apurado o ganho de capital considerando-se a diferença existente entre o custo de aquisição, isto é, o valor pelo qual o usufruto foi instituído e o valor de alienação, qual seja, o valor constante no instrumento de alienação.

Algumas alienações de bens do ativo do produtor rural entram também no regime do IR-Ganho de capital e isso acontece quando a lei, de alguma forma, não considera ou descaracteriza a atividade como de caráter rural. O critério em jogo é a habitualidade do fato. É o caso de venda de rebanho para confinamento (menos de 52 dias) ou para outros casos (menos de 138 dias). Havendo habitualidade, é atividade rural e o alienante é equiparado a Pessoa Física ou jurídica rural e tributação nessa condição. Se não houver habitualidade, esse mesmo evento é considerado pela lei como ganho de capital,¹⁹⁶ devendo a atividade ser tributada de forma segregada às contas da produção rural e de forma definitiva.

Outro caso emblemático, que toca o assunto de tributação sobre o ganho de capital, é a existência de animais em propriedade de terceiros. Também aqui entrará em jogo o critério de habitualidade da atividade para fins de enquadrar o fato como rural, e os benefícios tributários decorrentes dessa condição, ou não rural. Se o proprietário dos animais explora atividade rural como arrendatário ou parceiro, com habitualidade, as

¹⁹⁶ Lei 7713/88, Art. 3, §2º

quantias auferidas nessa atividade serão incluídas como receita da atividade rural explorada.¹⁹⁷ Nesse caso, a pessoa física proprietária será considerada empresa individual equiparada a pessoa jurídica, sendo seus lucros tributados nessa condição.¹⁹⁸ Sem habitualidade nessa atividade, os lucros auferidos na venda serão computados como ganho de capital.¹⁹⁹

Ainda para efeito elucidativo, cabe considerar a venda de árvores sob a ótica do ganho de capital.²⁰⁰ Os lucros decorrentes da venda de árvores auferidos pelo proprietário da *commoditie* podem ter tratamentos diferentes conforme a atividade rural seja habitual ou não. Se o alienante não explora atividade rural e a venda não for exercida com habitualidade, os lucros recebidos serão considerados ganho de capital, em tributação definitiva e segregada das demais atividades que possui, sem possibilidade de compensações ou deduções.²⁰¹ Se houver habitualidade e a pessoa física não se enquadrar como microempresa, o agente será equiparado a pessoa jurídica, sendo considerado como empresa individual e seus lucros tributados nessa condição²⁰² a 15% sobre os lucros auferidos, acrescido de adicional de 10% no caso de valor superior a R\$ 20.000,00/mês, conforme sistemática já demonstrada no capítulo 1 e 2 considerando a regra geral ainda vigente.

Se o alienante explora atividade rural como proprietário, posseiro, arrendatário, parceiro ou condômino, as quantias recebidas serão tratadas como valores positivos da atividade rural e computadas na receita bruta do imóvel rural explorado e será tratada como receita da atividade rural.

O mesmo entendimento deve ser dado a rendimentos auferidos por pessoa física que utilize área rural para extração de madeira e fabricação de carvão ou venda de árvores plantadas; a alienação de propriedade rural; a lucros apurados na venda de pinheiros plantados em propriedade rural; e a rendimentos recebidos pela pessoa física com a venda de minério extraído de propriedade rural.

¹⁹⁷ Lei n° 8023/90 e IN-RF n° 125/92, art 19

¹⁹⁸ RIR/94, arts 127 c/c 550 e seguintes; PN n° 362/71, 90/78

¹⁹⁹ Lei n° 7713/88, art 3°, § 2°

²⁰⁰ PN-CST n°s 362/71, 90/78, 176/79

²⁰¹ Lei n° 7713/88, art 3°, § 2°

²⁰² RIR/94, arts 127, 550 e 551; Lei n° 7256/84

Considera-se receita da atividade rural a cessão de direito à aquisição, por meio de consórcio, de bem destinado à atividade rural se bem já for contemplado.²⁰³ Entretanto, tributa-se como ganho de capital essa transferência, enquanto não recebido o bem.

Com relação às hipóteses de isenções de IR sobre o ganho de capital, cabe considerar alguns casos em que a lei expressamente desonera a operação na determinação do ganho de capital, tais como na alienação do único imóvel que o titular possua, por valor igual ou inferior a R\$ 440.000,00, individualmente, em condomínio ou em comunhão, desde que, nos últimos 5 anos, não tenha efetuado alienação de imóvel, a qualquer título, tributada ou não;²⁰⁴ ou ainda na 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. Também são isentos os casos de permuta de unidades imobiliárias, sem torna e 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.

Na alienação de bem por pessoa física, o ganho de capital é apurado de acordo com a lei especial (Lei n. 9.363/96) quanto aos imóveis rurais. O custo de aquisição e de alienação, para fins de ganho de capital, será com base no art. 19 da Lei n. 9.363/95. Há atualização monetária até 31/12/1995 para as pessoas físicas para os bens e direitos com aquisição anteriores ao ano de 1996. A partir de 01/01/1997, o valor de “alienação” para apuração do ganho de capital será o VTN declarado.

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.

²⁰³ RIR/94, art. 67, §§ 5º e 6º; e IN SRF nº 17/96, art. 5º

²⁰⁴ A alienação de bens ou direitos por valor igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) era isenta mas o dispositivo foi revogado pela IN SRF n 599, de 28/12/2005.

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 seguir 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 art. 3º e 5º, §2º, III, da Instrução Normativa SRF nº 83/2001.

A promessa de compra e venda de imóvel com cláusula resolutória, desde que contenha todos os requisitos legais que regem este negócio jurídico, constitui direito entre as partes, sendo instrumento suficientemente válido para configurar a transmissão dos direitos sobre o imóvel objeto do contrato e a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária de IR-ganho de capital.

A cláusula de retrovenda, que prevê a rescisão por falta de pagamento, é o que confere a condição resolutória ao ato jurídico. Neste caso, a eficácia do negócio jurídico não fica pendente da ocorrência do evento futuro. Só extingue o direito em virtude da ocorrência do evento futuro previsto no contrato, tal como a falta de pagamento do preço ajustado.

Por força do art. 117, inc. II, CTN, o ato ou negócio jurídico de alienação do imóvel se reputa perfeito e acabado, para os efeitos fiscais, a partir da data do instrumento particular ou público de promessa de compra e venda é celebrado entre as partes. A rescisão do contrato de alienação não importa em restituição do imposto pago pelo alienante.

O contrato de promessa de compra e venda caracteriza alienação para os efeitos fiscais no momento em que realizado, sendo irrelevante a ocorrência de sua rescisão,²⁰⁵ ou a existência no instrumento de negociação de cláusula relativa ao desfazimento da transação, em caso de não pagamento de todas as parcelas na alienação a prestação, bem como ao ressarcimento dos valores efetivamente pagos.

²⁰⁵ CTN, arts. 116 e 117, e PMF nº 80, de 1979, item 6

A quantia recebida pelo vendedor e posteriormente ressarcida ao comprador é considerada pelo vendedor como parte do preço de alienação, devendo o ganho de capital porventura apurado ser tributado na forma da legislação tributária.

Ocorrendo posterior alienação dos mesmos bens ou direitos, é considerado como custo de aquisição: a) o custo de aquisição original acrescido do ganho de capital apurado na venda cancelada por rescisão, antes das reduções (Ganho de Capital 1), no caso de venda à vista; ou b) o custo de aquisição original acrescido da parcela do ganho de capital apurado na venda cancelada por rescisão, antes das reduções (Ganho de Capital 1), correspondente às prestações recebidas, no caso de venda a prazo.

Nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse efetuada à vista e o imposto é pago periodicamente, na proporção da parcela do preço recebida, até o último dia útil do mês subsequente ao do recebimento. Aplica-se 15% sobre o percentual resultante da relação entre o ganho de capital total e valor total da alienação sobre o valor da parcela recebida. O contribuinte é o mesmo do ITR, isto é, aquele que figura no registro do bem na data do fato jurídico (1º do ano). O adquirente figura como responsável tributário e subroga-se na obrigação.

Na cessão do exercício do usufruto, quando feito a título oneroso, o cedente (usufrutuário) deve considerar como aluguéis ou arrendamento as importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, pela celebração do contrato.²⁰⁶ Assim, os aluguéis são tributados pela regra geral de atividade não rural, a 25% para pessoa física usufrutuária (mensal) ou 15%, mais adicional de 10% quando o caso, para pessoa jurídica usufrutuária. A pessoa que recebe as terras para cultivo (cedido), por sua vez, fará a apuração desses valores pagos a título de aluguéis ou arrendamento como despesas da atividade rural.

Na hipótese de usufruto a título gratuito, exceto ao cônjuge ou parente de 1º grau, o cedente (usufrutuário) deve considerar como rendimento tributável na

²⁰⁶ art. 49 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999

declaração de rendimentos o equivalente a 10% do valor venal do imóvel, ou do valor constante na guia do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).²⁰⁷

²⁰⁷ nos termos do art. 49, § 1º, do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999, e o disposto no inciso IX do seu art. 39. (Parecer Normativo Cosit nº 4, de 3 de novembro de 1995)

Capítulo 6. Tributação sobre produção e comércio no agronegócio

Quando ingressamos no tema da Tributação sobre produção e comércio no agronegócio, precisamos considerar, em especial, os tributos de IPI (sobre produtos industrializados), de ICMS (sobre circulação de mercadoria) e de ISS (sobre serviços). Isso não significa que os demais tributos sobre a receita (IR), sobre o lucro líquido (CSLL) ou sobre o faturamento (FUNRURAL, PIS e COFINS) não sofrem repercussões no tocante à produção rural e o comércio dessas commodities. Evidentemente que essas transações comerciais vão gerar efeitos nas contas da empresa, mas essas repercussões já foram analisadas uma a uma nos capítulos acima. Nesse momento, o que se quer é dar especial atenção a esses tributos chamados indiretos porque, justamente, são passados no preço e ao consumidor final.

O IPI, imposto sobre produtos industrializados, de competência da União Federal, está descrito no Art. 153, inciso IV, §§ 1º e 3º da CF/88 e nos Arts. 46 a 51 do CTN. Na legislação ordinária, está disciplinado na Lei n. 4.504/64 e demais alterações legislativas. Nos dispositivos infralegais, encontramos o Decreto n. 7212/2010 (RIPI) e a Tabela de Incidência do IPI (TIPI), disposta no Decreto n. 6.006/2006.

O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI é de competência federal. É tributo indireto, na medida em que o encargo é incorporado ao preço de venda de mercadorias e serviços. Matéria primária não sofre incidência do IPI. Os produtos derivados da agroindústria, por sua vez, estão sujeitos à alíquota zero (0%), tendo em vista que estão no início da cadeia industrial e essas commodities ainda irão ser submetidas a uma pluralidade de processos de modificação industrial.

Como o valor do bem vai sofrendo acréscimos conforme as etapas industriais em que vai passando, o IPI é submetido ao sistema não-cumulativo. O princípio da não-cumulatividade garante aos contribuintes o direito ao crédito do imposto que for pago nas operações anteriores para abatimento com o IPI devido nas etapas seguintes. Admite ainda que o saldo credor de um período seja utilizado em períodos de apuração subsequentes. É por decorrência desse princípio que surgem, para o adquirente, os créditos ordinários de IPI (quando há cobrança na etapa anterior) e os créditos presumidos (quando o vendedor não pagou IPI na saída do bem de seu estabelecimento). Voltaremos mais adiante ao tema.

Os produtos agrícolas não alcançados pelo processo considerado como industrialização pelo Regulamento do IPI (RIPI ou Decreto n. 7212/2010) não são tributados pelo IPI, porque se situam fora do fato gerador desse imposto. Se não há industrialização, descabe a incidência de IPI. Por isso mesmo, torna-se muito importante saber quando há industrialização, quais são os requisitos mínimos para se dizer que algo passa por um processo desse tipo (diferenciando 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.

Alguns produtos derivados da agroindústria estão sujeitos à alíquota zero, tais como cana-de-açúcar, café, soja, trigo e álcool etílico para fins carburantes. A ideia, mais uma vez, é 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 de base na medida em que a desonera.

O IPI incide na industrialização. O conceito legal de industrialização admite todo e qualquer esforço que transforme, beneficie, caracterize montagem, acondicionamento ou recondicionamento, ou, finalmente, renovação ou recondicionamento. Cada um dos termos trazidos na lei são ainda vagos de modo que é preciso explicar um a um.

Transformar é obter espécie nova. Beneficiar é modificar, aperfeiçoar ou alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto. É o que gera mais dúvida no agronegócio e que será mais demoradamente analisado abaixo. Montar é reunir produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto. Acondicionar ou recondicionar é alterar a apresentação do produto, pela inserção de embalagem. Renovar ou recondicionar é restaurar o produto ou a forma de apresentação deste para nova utilização.

O IPI incide sobre a industrialização do bem e ocorre na saída de produtos industrializados do estabelecimento industrial, com as alíquotas definidas pela Tabela de Incidência do IPI – Tipi (Decreto 4.542/02). Isso significa 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.

O comentário ganha especial importância com a mudança jurisprudencial ocorrida recentemente no STJ quanto a mercadoria é roubada ou furtada.²⁰⁸ O Superior Tribunal de Justiça, recentemente, decidiu que o roubo ou furto de mercadoria destinada à exportação anula o lançamento de IPI, porque o fato gerador do imposto não é a saída do estabelecimento industrial, mas a realização da operação de transferência da propriedade ou posse dos produtos industrializados.²⁰⁹ Se não há proveito econômico, o tributo não deve ser recolhido por ausência de capacidade contributiva. Não é razoável que o empresário arque com a mercadoria roubada, fruto da deficiência na segurança pública, e, além disso, recolha o tributo como se tivesse obtido proveito econômico com a operação. Logo, não ocorre o fato gerador do IPI nessas situações.

Em geral, como afirmamos, os produtos derivados da agroindústria estão sujeitos à alíquota zero (0%). A Agroindústria, como o próprio nome indica, é a pessoa jurídica que industrializa produção própria ou adquirida de terceiros, entendida essa atividade como qualquer operação de que resulte nova natureza de produto ou outro funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação deste. É preciso ter claro, em mente, a diferença entre a Agroindústria da simples produção rural.²¹⁰

Não há industrialização e, logo, descabe cobrança de IPI na venda de produtos agrícolas não submetidos a quaisquer desses processos industriais descritos acima. Produtos agrícolas, com natureza de produtos primários, estão na lei do IPI como “NT”, ou seja, não tributados. Os produtos isentos e com alíquota reduzida a zero já apresentam a característica de semielaborados, por já terem sido submetidos a algum procedimento de beneficiamento rudimentar. Produtos não tributados e Produtos isentos

²⁰⁸ Antes o colegiado do STJ, no REsp 734.403, cujo relator era o ministro Mauro Campbell Marques, entendia que, em caso de furto ou roubo da mercadoria destinada a exportação, era de se manter a cobrança do imposto sobre mercadorias roubadas ou furtadas, tendo em vista que esses acontecimentos eram risco inerente à atividade industrial e que o prejuízo não poderia ser transferido à sociedade sob a forma do não pagamento do tributo. A recente decisão da Segunda Turma, no REsp 1203236, altera por completo este entendimento até então adotado, admitindo-se, hoje, o extorno do tributo devido sob pena de cobrança de ICMS sem fato gerador.

²⁰⁹ STJ, REsp 1203236. Nesse julgado, o Ministro Benjamin observou que Código Tributário Nacional, no artigo 46, inciso II, antecipa o elemento temporal do fato gerador do IPI para a saída do produto do estabelecimento industrial, valendo-se da presunção de que o negócio jurídico mercantil será concluído com a entrega da mercadoria ao comprador. Contudo, o relator considera que “a antecipação do elemento temporal criado por ficção legal não torna definitiva a ocorrência do fato gerador, que é presumida e pode ser contraposta em caso de furto, roubo, perecimento da coisa ou desistência do comprador”.

²¹⁰ IN SRP 03/05, art 240, § 1

ou submetidos a alíquota reduzida recebem tratamentos tributários diferentes pela legislação do IPI, o que se vê, em especial, quando há um produtor optante pelo SIMPLES na cadeia.

É o caso do beneficiamento de simples produção rural ou de atividade de industrialização rudimentar, tratada pela Legislação como simplesmente “produção rural” e não industrialização.

Não se considera industrialização atividades de produção agrícola, tais como aquelas que extraem ou produzem matéria-prima, transformação de recursos naturais em produto primário (que muitas vezes são também considerados matéria-prima).²¹¹ Também se desconsidera para efeitos de IPI as atividades de industrialização rudimentar, exceto abatedouro, tais como aquelas que agregam, embalam, empacotam, purificam ou processam matéria-prima, gerando produtos ainda inadequados para a venda. Ademais, está fora da incidência do IPI o produtor rural pessoa jurídica que realiza processo de industrialização sem departamentos, divisões ou setores rural e industrial distintos.

O beneficiamento traz uma série de dúvidas pois em muito se aproxima da industrialização rudimentar. Existem diversos tipos de beneficiamentos, conforme se depreende do Art. 165, § § 1º e 2º, da IN SRF 971/2009: o beneficiamento industrialização, sujeito ao IPI, e o beneficiamento rudimentar, fora do campo de atuação do IPI.

O beneficiamento que faz parte de um processo maior de industrialização é inserido no contexto do IPI, tal como uma fase do processo produtivo. Quando a atividade de beneficiamento 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 é beneficiamento industrialização e há incidência de IPI.

Quando, por outro lado, ocorre a primeira modificação ou o preparo dos produtos de origem animal ou vegetal, realizado diretamente pelo próprio produtor rural pessoa física, há o beneficiamento rudimentar. Nesse caso, não está sujeito à incidência

²¹¹ IN SRP 03/05, art 240, § 1.

do IPI, pois há um processo simples ou pouco sofisticado, feito pelo produtor rural, com o fim de o seu resultado ser posto à venda ou industrialização posterior, sem retirar a característica original da produção rural. São exemplos de beneficiamento rudimentar, fora da incidência do IPI, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pelagem, descascamento, debulhação, secagem, socagem e lenhamento, dentre outros.

A base de cálculo do IPI é o preço final do bem. Isto significa dizer que compõe a base de cálculo do IPI: o custo de produção, a margem de lucro, o ICMS (regra de 18%), o PIS (de 1,65% no regime não-cumulativo), a COFINS (de 7,6% no regime não-cumulativo) e o próprio IPI, variável conforme a TIPI. O preço final cobrado do cliente é o total com o IPI. Não se inclui na base de cálculo os descontos incondicionais concedidos,²¹² isto é, aquele oferecido independentemente de qualquer condição, não sendo necessário que o comprador pratique qualquer ato subsequente ao da compra para fazer jus ao benefício. Uma vez concedido, não serão pagos os valores, de modo que, abatidos no preço final, repercutem no bolso do produtor que não recebe por isso. E onde não há preço, inexistente recolhimento do imposto.

Na cadeia da produção rural e do IPI, pode existir uma série de agentes optantes pelo sistema do Simples Nacional, cuja sistemática unificada pode gerar dúvidas em como aplicar esse direito. Na venda de produtos primários pelo produtor-SIMPLES, a pessoa jurídica que vende apenas produtos não-tributáveis (NT) – produtos primários - ficará dispensada do acréscimo de 0,5% à sua alíquota total, pelo fato de não ser contribuinte do IPI. Portanto, a totalidade da receita bruta auferida estará fora do campo de incidência do IPI. Quando o vendedor oferecer ao mercado produtos isentos e com alíquota reduzida a zero – produtos semielaborados -, caberá o acréscimo de 0,5%, por se tratar de contribuinte do IPI. Os produtos com alíquota zero ou isento na saída estão enumerados na Lei n. 9.779/99, em seu Art. 11.

²¹² RE N. 567.935-SC

RELATOR: MIN. MARCO AURÉLIO

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – VALORES DE DESCONTOS INCONDICIONAIS – BASE DE CÁLCULO – INCLUSÃO – ARTIGO 15 DA LEI Nº 7.798/89 – INCONSTITUCIONALIDADE FORMAL – LEI COMPLEMENTAR – EXIGIBILIDADE. Viola o artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Carta Federal norma ordinária segundo a qual hão de ser incluídos, na base de cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, os valores relativos a descontos incondicionais concedidos quando das operações de saída de produtos, prevalecendo o disposto na alínea “a” do inciso II do artigo 47 do Código Tributário Nacional.

*noticiado no Informativo 757

Cabe especial atenção, portanto, a esse fato. Se o produtor optante pelo SIMPLES produzir apenas produtos primários (NT) não caberá adicional; se produzir apenas produtos semielaborados (isentos ou com alíquota reduzida a zero ou positiva), ele estará sujeito ao acréscimo de 0,5%; e, finalmente, se produzir produtos primários (NT) e semielaborados, caberá adicional de 0,5% sobre todo o faturamento, inclusive sobre aquele fruto da venda de produtos primários.

Empresa exclusivamente exportadora não estará sujeita ao acréscimo de 0,5% de IPI. Isso porque a Constituição Federal, em seu art. 153, § 3º, inciso III, dispõe sobre a imunidade das exportações e o IPI não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior. Essa imunidade é caso de regra específica e objetiva. A empresa que atue exclusivamente na exportação de produtos industrializados para o exterior estará fora do campo de incidência do IPI, sendo incabível o acréscimo de 0,5% à alíquota do Simples.

Estabelecimentos industriais dos produtos referidos no artigo 29 da Lei nº 10.637/2002,²¹³ desde que atendidas as obrigações acessórias previstas na legislação de regência, estão abrangidos pelo regime de suspensão do IPI, exceto optantes pelo SIMPLES. Conforme posição do CARF, o mecanismo de suspensão de que trata o artigo 29 da Lei nº 10.637/2002, não se dirige ao comerciante ou pessoa física, mas aos estabelecimentos industriais dos produtos ali referidos.²¹⁴

²¹³ Art. 29. As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados), sairão do estabelecimento industrial com suspensão do referido imposto. (Redação dada pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)

§ 5º A suspensão do imposto não impede a manutenção e a utilização dos créditos do IPI pelo respectivo estabelecimento industrial, fabricante das referidas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

§ 6º Nas notas fiscais relativas às saídas referidas no § 5º, deverá constar a expressão "Saída com suspensão do IPI", com a especificação do dispositivo legal correspondente, vedado o registro do imposto nas referidas notas.

§ 7º Para os fins do disposto neste artigo, as empresas adquirentes deverão:

I - atender aos termos e às condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal;

II - declarar ao vendedor, de forma expressa e sob as penas da lei, que atende a todos os requisitos estabelecidos.

²¹⁴ **SUSPENSÃO DO IPI. FABRICAÇÃO PREPONDERANTE. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.** Podem sair do estabelecimento industrial com suspensão do IPI os materiais de embalagem destinados a estabelecimento que se dedique preponderantemente à elaboração dos produtos arrolados no artigo 29 da Lei nº 10.637/2002, desde que atendidas as obrigações acessórias previstas na legislação de regência. **REGIME DE SUSPENSÃO DO IPI. EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES.**

Ainda quanto ao SIMPLES, cabe o alerta de que insumos adquiridos de empresas optantes pelo SIMPLES não dão direito de crédito ao adquirente.²¹⁵

Com relação às obrigações acessórias, o Demonstrativo de Notas Fiscais (DNF) deverá ser entregue apenas pelos fabricantes, importadores e distribuidores, atacadistas dos produtos relacionados no Anexo I da IN SRF nº 359, de 2003, no período de 1º/09/2003 a 31/08/2004 e no Anexo I da IN SRF nº 445, de 2004, a partir de 1º/09/2004.

Até 31 de agosto de 2004, cada um desses estabelecimentos devia apresentar DNF individualizado, relativo às operações por ele realizadas no respectivo período, nas modalidades previstas no art. 4º da IN SRF nº 359, de 2003, conforme o caso. Os demais estabelecimentos industriais da pessoa jurídica, que não tinham por atividade fabricação, importação ou distribuição por atacado de algum dos produtos relacionados nos Anexos I e II da IN SRF nº 359/2003, não estavam obrigados a apresentar o DNF. Porém, é preciso considerar que determinadas atividades de um mesmo estabelecimento podem não requerer a emissão DNF e outras sim. É o caso, por exemplo, de estabelecimento engarrafador de refrigerantes, água mineral e cerveja que produz as próprias embalagens utilizadas, dando saída apenas à bebida envasada que não estava sujeito a DNF para as garrafas, mas o estava para materiais plásticos em formas

INAPLICABILIDADE. O disposto no inciso I, do artigo 23, da Instrução Normativa SRF nº 296/2003, alterada pela Instrução Normativa SRF nº 342/2003, veda a aplicação da suspensão do IPI, nos casos previstos na referida Instrução Normativa, às pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), seja em relação às aquisições de seus fornecedores, seja no tocante às saídas dos produtos que industrializem. SUSPENSÃO DO IPI. O mecanismo de suspensão de que trata o artigo 29 da Lei nº 10.637/2002, não se dirige ao comerciante ou pessoa física, mas aos estabelecimentos industriais dos produtos ali referidos. SÚMULA Nº 02 DO CARF. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. Recurso voluntário conhecido em parte. Na parte conhecida, recurso voluntário negado. CARF, Ac. 3202-001.357, jul. 15/10/2014.

²¹⁵ IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ADQUIRIDOS DE EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE OFENSA AO POSTULADO DA NÃO CUMULATIVIDADE. INADMISSIBILIDADE DE ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO COMO LEGISLADOR POSITIVO. 1. O Simples Nacional é um regime favorecido que reduz o encargo fiscal das microempresas e das empresas de pequeno porte. A redução foi concebida prevendo-se a vedação a apropriação ou a transferência de créditos de IPI. 2. Ao retirar tal óbice, o Poder Judiciário estará concedendo um regime híbrido ao contribuinte, no qual passariam a conviver o tratamento favorecido e o aproveitamento de créditos. Tal favor poderia aviltar a proporcionalidade e o equilíbrio sob os quais o legislador baseou-se originalmente. 3. O acréscimo de 0,5 (meio) ponto no percentual aplicado sobre a receita bruta mensal dos fornecedores contribuintes de IPI (Lei nº 9.317/96, art. 5º, § 2º), utilizado para definir o valor devido mensalmente por esses enquanto inscritos no SIMPLES, não serve de critério de delimitação do crédito pretendido pelas empresas adquirentes de seus produtos. 4. Agravo regimental não provido. RE 595.921 AgR/RS, DJ 20/11/2014.

primárias arrolados no Anexo I, importados diretamente e que se prestam como insumos na industrialização das embalagens.²¹⁶

A partir de 1º de setembro de 2004, quando passou produzir efeitos a IN SRF nº 445/2004, os Demonstrativos de Notas Fiscais-DNF devem ser apresentados, nos termos dessa instrução, pela matriz da pessoa jurídica, contendo informações individualizadas de seus estabelecimentos sujeitos a essa obrigação acessória, ou seja, daqueles que se dediquem à fabricação, importação ou distribuição por atacado dos produtos relacionados nos Anexos I e II do referido diploma, ainda que no respectivo período não tenham realizado movimentações desses produtos.²¹⁷ Os DNFs devem conter informações relativas às notas fiscais de todas as saídas de produtos relacionados no Anexo I ou II das IN SRF 359/2003 e 445/2004 tanto para pessoas jurídicas quanto para pessoas físicas, quando ocorrerem. A obrigação acessória ocorre independentemente de a respectiva saída se dar a título oneroso ou não e ainda que não importe em transferência de propriedade do produto.²¹⁸

Também deve ser apresentado pelos fabricantes e importadores dos produtos relacionados no Anexo II das mesmas instruções normativas, independentemente da atividade exercida pelo destinatário dos produtos relacionados nos referidos anexos.

²¹⁶ Solução de consulta n. 171, DE 07/05/2004 - DOU DE 19/07/2004 - ASSUNTO: Obrigações Acessórias - EMENTA: DEMONSTRATIVO DE NOTAS FISCAIS. ENTREGA. OBRIGATORIEDADE. A obrigatoriedade da entrega do Demonstrativo de Notas Fiscais, de que trata a Instrução Normativa SRF nº 359/2003, não alcança o estabelecimento engarrafador de refrigerantes, água mineral e cerveja que produz as próprias embalagens utilizadas, dando saída apenas à bebida envasada. O estabelecimento obriga-se ao DNF, porém, quanto aos materiais plásticos em formas primárias arrolados no Anexo I, importados diretamente e que se prestam como insumos na industrialização das embalagens. DISPOSITIVOS LEGAIS: arts. 2º e 3º da Instrução Normativa SRF nº 359/2003.

²¹⁷ Conforme Solução de consulta 261, DE 06/09/04 - DOU DE 13/10/2004.

²¹⁸ Solução de consulta 22, DE 28/01/05 - DOU de 22/02/2005 - Assunto: Obrigações Acessórias - Ementa: DEMONSTRATIVO DE NOTAS FISCAIS (DNF). Estabelecimento industrial que revenda matérias-primas adquiridas de terceiros para outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, caracteriza-se relativamente a tais operações como comerciante atacadista de bens de produção. Tratando-se de matérias-primas relacionadas no Anexo I da IN SRF nº 359, de 2003, ou no Anexo I da IN SRF nº 445, de 2004, deverá, portanto, apresentar as informações referentes às notas fiscais relativas às saídas desses produtos no Demonstrativo de Notas Fiscais (DNF) elaborado nos termos dos mencionados diplomas. Os Demonstrativos de Notas Fiscais (DNF) de que tratam a IN SRF nº 359, de 2003, e a IN SRF nº 445, de 2004, devem conter informações relativas às notas fiscais de todas as saídas de produtos relacionados no Anexo I daqueles diplomas, efetuadas por seus fabricantes, importadores ou distribuidores atacadistas, independentemente de a respectiva saída se dar a título oneroso ou não e ainda que não importe em transferência de propriedade do produto. Os fabricantes dos produtos relacionados no Anexo I da IN SRF nº 359, de 2003, e no Anexo I da IN SRF nº 445, de 2004, devem incluir nos DNFs elaborados conforme aqueles diplomas informações relativas às notas fiscais referentes à venda de tais produtos efetuadas tanto para pessoas jurídicas e quanto para pessoas físicas, quando ocorrerem. Dispositivos Legais: IN SRF nº 359, de 2003, arts. 1º e 2º; IN SRF nº 445, de 2004, arts. 1º e 2º; Decreto nº 4.544, de 2004, arts. 9º, § 4º; 14, I, "a" e 519. HAMILTON FERNANDO CASTARDO - Chefe.

O IPI é regido pelo princípio constitucional da não-cumulatividade, cujo objetivo é evitar a cobrança cumulativa do imposto, autorizando a compensação do que for devido em cada operação com o que foi exigido nas operações anteriores. Incidindo o IPI, surge uma relação de crédito (para o adquirente) /débito (para o alienante) em cada etapa. Observada as contas de crédito e débito de IPI individualmente pelos agentes, em todas suas operações, será feita a aferição do valor que deverá ser recolhido por aquela pessoa. O contribuinte, adquirente na operação com o insumo e alienante na venda dos produtos beneficiados, poderá abater da importância que será paga a título de IPI na venda de sua produção o valor recolhido a esse mesmo título pelos fornecedores de insumos. Assim, somente se os débitos forem superiores aos créditos haverá recolhimento do IPI, caso contrário o saldo remanescente deverá ser abatido imediatamente na operação seguinte. Segundo o art. 11 da Lei 9.779/1999, o saldo credor do IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado para pagamento de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional.²¹⁹ Existindo débitos, não parcelados ou parcelados sem garantia, inclusive inscritos em Dívida Ativa da União, os créditos serão utilizados para quitação desses débitos.

Se os insumos ingressam na empresa adquirente sem a carga impositiva do IPI nesta etapa anterior, o CARF não tem reconhecido o direito ao crédito de IPI. O critério que tem sido utilizado é a inauguração ou não de uma nova cadeia produtiva. Havendo nova cadeia produtiva, sem qualquer relação com a cadeia produtiva dos materiais utilizados para insumos, não há direito de crédito de IPI para o adquirente. Este entendimento foi usado para vetar o crédito na aquisição de materiais recicláveis (papéis e caixas de papelão usados), entendendo-se que a reciclagem é uma cadeia produtiva sem relação com a nova cadeia que se forma quando do acondicionamento dos produtos nessas caixas.²²⁰

²¹⁹ Em conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda

²²⁰ IPI. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS NÃO TRIBUTADOS. PAPÉIS E CAIXAS DE PAPELÃO USADOS (SUCATA). RECICLAGEM. AUSÊNCIA DE RELAÇÃO DE CRÉDITO E DÉBITO. NOVA CADEIA PRODUTIVA SEM RELAÇÃO COM A ANTERIOR.

O crédito presumido de IPI se aplica nas situações de alíquota zero, isenção, não incidência e imunidade quando ocorrem na etapa anterior. Há uma série de divergência entre os tribunais sobre este tema, prevalecendo, atualmente, a impossibilidade de creditamento pelo adquirente quando não há cobrança na fase anterior. Para o Supremo, só haverá direito a crédito no IPI para a operação posterior se for cobrado tributo na operação anterior. Ademais, só se compensa o que foi exigido na operação precedente, se for devido tributo na operação seguinte.²²¹

Para o CARF, os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas, cooperativas) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de IPI.²²² Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o

IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO. 1. O IPI é regido pelo princípio constitucional da não-cumulatividade, cujo objetivo é evitar a cobrança cumulativa do imposto, autorizando a compensação do que for devido em cada operação com o que foi exigido nas operações anteriores. 2. Quando o imposto sobre produtos industrializados incide, surge uma relação de crédito/débito para a aferição do valor que deverá ser recolhido. O contribuinte poderá abater da importância que será paga a título de IPI o valor recolhido a esse mesmo título pelos fornecedores de insumos. 3. Assim, somente se os débitos forem superiores aos créditos haverá recolhimento do IPI, caso contrário o saldo remanescente deverá ser abatido imediatamente na operação seguinte. 4. No caso vertente, não há que se falar em direito ao creditamento, pois não houve o recolhimento do tributo na etapa anterior, eis que os insumos ingressam na empresa autora sem a carga impositiva do IPI (fls. 39, 44, 49 e 54). 5. Conforme já decidido em caso análogo, a reciclagem inicia uma nova cadeia produtiva sem qualquer relação com a cadeia produtiva dos materiais recicláveis (papéis e caixas de papelão usados), de modo que inexistente qualquer direito de crédito oriundo da operação anterior (6ª Turma, Rel. Consuelo Yoshida, AMS 253486, j. 16/06/2004). 6. Apelação improvida. TRF 3ª Região, Apel. 0015208-23.2009.4.03.6100, julg. 11/12/2014.

²²¹ "Direito ao creditamento do montante de Imposto sobre Produtos Industrializados pago na aquisição de insumos ou matérias-primas tributados e utilizados na industrialização de produtos cuja saída do estabelecimento industrial é isenta ou sujeita à alíquota zero. A compensação prevista na Constituição da República, para fins da não cumulatividade, depende do cotejo de valores apurados entre o que foi cobrado na entrada e o que foi devido na saída: o crédito do adquirente se dará em função do montante cobrado do vendedor do insumo e o débito do adquirente existirá quando o produto industrializado é vendido a terceiro, dentro da cadeia produtiva. Embora a isenção e a alíquota zero tenham naturezas jurídicas diferentes, a consequência é a mesma, em razão da desoneração do tributo. O regime constitucional do IPI 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 IPI 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, julgamento em 6-5-2009, Plenário, DJE de 13-11-2009.) No mesmo sentido: AI 843.665-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 6-3-2012, Segunda Turma, DJE de 20-3-2012; RE 539.260-ED, Rel. Min. Dias Toffoli, julgamento em 3-5-2011, Primeira Turma, DJE de 1º-8-2011; AI 736.980-ED, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 1º-2-2011, Primeira Turma, DJE de 22-2-2011; RE 371.898-AgR-ED, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 26-5-2009, Segunda Turma, DJE de 12-6-2009; RE 460.785, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 6-5-2009, Plenário, DJE de 11-9-2009; RE 562.980, Rel. p/ o ac. Min. Marco Aurélio, julgamento em 6-5-2009, Plenário, DJE de 4-9-2009, com repercussão geral.

²²² Tratado pela Lei nº 9.363/96.

fez.²²³ Para o Fisco, contudo, inexistente direito a crédito presumido de IPI relativamente à entrada de insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis, o que, segundo seu entendimento, não contraria o princípio da não cumulatividade.

Só há direito ao crédito presumido nas hipóteses de suspensão do IPI expressas na lei, ainda que não haja cobrança na etapa anterior. E os fatos se encontram enumerados no Art. 29 da Lei 10.637/2002 (com redação dada pela Lei 10.684/2003). A suspensão do IPI é hipótese de não incidência do referido imposto na venda de determinados produtos (da produção rural), para o alienante, admitindo-se o creditamento de IPI pelo adquirente, normalmente a agroindústria, ainda que não haja cobrança na etapa anterior.

São beneficiados os estabelecimentos que utilizem as matérias-primas (MI), os produtos intermediários (PI) e os materiais de embalagem (ME), destinados à elaboração de certos produtos. A suspensão se aplica inclusive aos produtos a que corresponde a notação NT (não tributados), quando saírem do estabelecimento industrial com suspensão do IPI. Assim, não há suspensão e seu correlato crédito presumido em todas as hipóteses de saída de matérias-primas (MI), os produtos intermediários (PI) e os materiais de embalagem (ME) mas apenas e tão somente naquelas em que esses bens estão todos voltados à elaboração de certos produtos cuja produção é desejada pelo Fisco. Há que se observar, portanto, o produto final objeto deste incentivo fiscal.

²²³ IPI.CRÉDITO PRESUMIDO. RESSARCIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E COFINS MEDIANTE CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. AQUISIÇÕES DE NÃO CONTRIBUENTES. E ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA SELIC. POSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62-A DO RICARF. MATÉRIA JULGADA NA SISTEMÁTICA DE RECURSO REPETITIVO PELO STJ. Nos termos do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. O incentivo corresponde a um crédito que é presumido, cujo valor deflui de fórmula estabelecida pela lei, a qual considera que é possível ter havido sucessivas incidências das duas contribuições, mas que, por se tratar de presunção “juris et de jure”, não exige nem admite prova ou contraprova de incidências ou não incidências, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte. Os valores correspondentes às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de não contribuintes do PIS e da COFINS (pessoas físicas, cooperativas) podem compor a base de cálculo do crédito presumido de que trata a Lei nº 9.363/96. Não cabe ao intérprete fazer distinção nos casos em que a lei não o fez. Precedentes do STJ. É devida a atualização monetária, com base na Selic, desde o protocolo do pedido até o efetivo ressarcimento do crédito (recebimento em espécie ou compensação com outros tributos). INCLUSÃO DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO DE PRODUTO NT NO PERCENTUAL PARA APURAÇÃO. Nos termos do art. 3º da Lei nº 9.363/96, as receitas brutas e de exportação são determinadas na forma da legislação do IR, de modo que descabe qualquer restrição pelo fato de os produtos serem não tributados para o IPI. Recurso Especial do Contribuinte Provido. CARF, Ac. 9303002.910, julg. 10/04/2014.

Além disso, o benefício se aplica aos estabelecimentos industriais cuja receita bruta decorrente dos produtos com direito a suspensão, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, houver sido superior a 60% de sua receita bruta total no mesmo período.

Vale reforçar que não há crédito ordinário de IPI (regra geral) para insumos não tributados, isentos ou com alíquota zero. A exceção à regra são os créditos ligados à Zona Franca de Manaus (ZFM), ainda que este posicionamento tem sido discutido no Supremo e o tema ainda não foi definido por este Tribunal.²²⁴

A imunidade nas exportações, como já antecipamos, está garantida no art. 153, § 3º, inciso III, da CF/88. Como o exportador é o último da cadeia do bem no Brasil, a Lei 9.363/1996 garantiu a este o crédito presumido na exportação, inclusive às empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação para o exterior. Considera-se *venda com o fim específico de exportação* a saída de produtos do estabelecimento produtor para embarque ou depósito, por conta e ordem da empresa comercial exportadora adquirente.

A empresa comercial exportadora que, no prazo de 180 dias, contado da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora, não houver efetuado a exportação dos produtos para o exterior, ou, ainda, no caso de ter revendido, no mercado interno, os produtos adquiridos para exportação, ela fica obrigada ao pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS relativamente aos produtos adquiridos e não exportados, bem assim de valor correspondente ao do crédito presumido atribuído à empresa produtora vendedora. Nesse caso, o valor a ser pago, correspondente ao crédito presumido, será determinado mediante a aplicação do percentual de 5,37% sobre 60% do preço de aquisição dos produtos adquiridos e não exportados. Além do tributo, será acrescida multa de mora e juros equivalentes à taxa SELIC, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal de venda dos produtos para a empresa comercial exportadora até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% no mês do pagamento.

Na exportação indireta, as comerciais exportadoras e tradings terão os mesmos benefícios concedidos às operações de exportação direta, ainda que em algumas

²²⁴ Aguardemos o posicionamento do STF no REExt 592.891 com repercussão geral reconhecida em 18/10/2010

situações o Fisco, ilegitimamente, tem feito distinções entre essas duas formas de exportação. Isso significa dizer que não incidirá na operação entre o produtor rural e as comerciais exportadoras e tradings os impostos de IPI e ICMS e as contribuições sociais de PIS e COFINS. Além disso, internamente, manterão o direito ao crédito ordinário e presumido de IPI, de acordo com o Decreto-Lei nº 1.894/1991.

Haverá crédito ordinário de IPI quando a aquisição pelas comerciais e tradings for de produtor-vendedor ou a comerciante contribuinte do IPI, e o crédito será o montante do IPI destacado na respectiva nota fiscal. Quando a aquisição de produção nacional for efetuada a comerciante não contribuinte do IPI, o crédito de IPI será presumido e calculado sobre o resultado da aplicação da alíquota desse tributo, em vigor na data da aquisição, sobre o valor de 50% do valor do produto constante da respectiva nota fiscal.

As empresas industriais e comerciais que vendem para empresas comerciais exportadoras e trading têm o direito a manutenção dos créditos de IPI e ICMS tomados nas operações anteriores desde que as suas mercadorias vendidas sejam, comprovadamente, lançadas no mercado internacional através das empresas compradoras.

A empresa produtora e exportadora ou comerciais exportadoras de mercadorias nacionais farão jus a crédito presumido de IPI, como ressarcimento das contribuições de PIS e COFINS incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.²²⁵

O creditamento referente ao período de suspensão estabelecido pelo art. 12, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001, do benefício de crédito presumido de IPI como ressarcimento das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS (art. 1º, da Lei n. 9.363/1996) aplica-se inclusive a produto industrializado sujeito a alíquota zero.

O crédito presumido de IPI relativo a produtos oriundos da atividade rural, utilizados como MP, PI ou ME, na industrialização de produtos exportados, será

²²⁵ Utilizar-se-á, subsidiariamente, a legislação do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados para o estabelecimento, respectivamente, dos conceitos de receita operacional bruta e de produção, matéria-prima, produtos intermediários e material de embalagem.

calculado, exclusivamente, em relação às aquisições efetuadas de pessoas jurídicas sujeitas à contribuição para o PIS e a COFINS. Ou seja, não dará direito a crédito presumido nas aquisições de produção rural de pessoa física, uma vez que PIS e COFINS são contribuições devidas exclusivamente por pessoas jurídicas ou equiparadas.

O crédito presumido será determinada mediante a aplicação de 5,37% sobre a multiplicação do valor total das aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem referidos no artigo anterior com o quociente alcançado pela relação entre a receita de exportação²²⁶ e a receita operacional bruta do produtor exportador.^{227 228} Para efeito do cálculo do crédito presumido, o ICMS não será excluído dos custos de MP, de PI e de ME, bem assim os valores do frete e seguro, desde que cobrados ao adquirente.

Será apurado ao final de cada mês em que houver ocorrido exportação ou venda a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação. No último trimestre em que houver efetuado exportação, ou no último trimestre de cada ano, conforme o caso, a pessoa jurídica produtora ou exportadora deverá excluir da base cálculo do crédito presumido o valor de MP, de PI e de ME utilizados em produtos não acabados e acabados, mas não vendidos.

²²⁶ Receita bruta de exportação, o produto da venda de produtos industrializados de produção da pessoa jurídica para o exterior e para empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação;

²²⁷ Receita operacional bruta é o produto da venda de produtos industrializados de produção da pessoa jurídica, nos mercados interno e externo;

²²⁸ A IN SRF 419/04, em seu artigo 6º, confere um passo-a-passo bem elucidativo com relação a este cálculo:

Art. 6º Para efeito de determinação do crédito presumido correspondente a cada mês, o estabelecimento matriz da pessoa jurídica deverá:

I – apurar o total acumulado, desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito, dos custos referidos no art. 3º;

II – apurar a relação percentual entre a receita de exportação e a receita operacional bruta, acumuladas desde o início do ano até o mês a que se referir o crédito;

III – aplicar a relação percentual, referida no inciso II, sobre o valor apurado de conformidade com o inciso I;

IV – multiplicar o valor apurado de conformidade com o inciso III por 5,37%, cujo resultado corresponderá ao total do crédito presumido acumulado desde o início do ano até o mês da apuração;

V – diminuir, do valor apurado de conformidade com o inciso IV, o resultado da soma dos seguintes valores de créditos presumidos, relativos ao ano-calendário:

a) utilizados por meio de dedução do valor do IPI devido ou de ressarcimento;

b) com pedidos de ressarcimento já entregues à Secretaria da Receita Federal (SRF).

Parágrafo único. O crédito presumido, relativo ao mês, será o valor resultante da operação a que se refere o inciso V.

No caso de empresa com mais de um estabelecimento produtor exportador, a apuração do crédito presumido poderá ser centralizada na matriz e poderá ser transferido para qualquer estabelecimento da empresa para efeito de compensação com o IPI, observadas as normas expedidas pela SRF. Aliás, essa é a recomendação feita pela IN SRF 419/2004. O estabelecimento matriz da pessoa jurídica produtora e exportadora que apurar crédito presumido de IPI deverá escriturá-lo no item 005 do quadro “Demonstrativo de Créditos” do livro Registro de Apuração do IPI, com indicação de sua origem no quadro “Observações”. Caso o estabelecimento matriz não seja contribuinte do IPI, as memórias de cálculo correspondentes a cada período deverão ser transcritos no Livro Diário. A matriz deverá manter arquivar, além dos originais das notas fiscais das próprias operações referidas no art. 2º, cópias das notas fiscais relativas às mesmas operações efetuadas pelos demais estabelecimentos, que permitam a verificação do crédito apurado.

Na hipótese de comprovada impossibilidade de utilização do crédito presumido em compensação do IPI devido pelo produtor exportador nas operações de venda no mercado interno, far-se-á o ressarcimento em moeda corrente.

A nota fiscal de Exportação Indireta, a ser emitida diretamente pelos estabelecimentos industriais e comerciais, deverá constar as seguintes informações:

Natureza de Operação: “Remessa com Fim Específico de Exportação”;

CFOP : 5501, 5502, 6501 ou 6502;

As expressões: “IPI suspenso conforme art. 42, inc. V, alínea a, Decreto nº 4544/02 e ICMS não incidência conforme art. 3, parágrafo único da LC nº 87/96”.

É a partir da data inscrita na referida nota fiscal dos produtores rurais (vendedores) que o prazo de 180 dias para o embarque da mercadoria para o exterior começa a contar, correndo contra as trading e comerciais, conforme a Lei nº 10.833/2003.

Por sua vez, caberá às empresas comerciais exportadoras e trading emitir:

Nota fiscal de exportação

Memorando de exportação (3 vias)²²⁹

Conhecimento de embarque

Comprovante de exportação

Na nota fiscal de exportação, deverão constar no campo “Informações Complementares”, a série, o número e a data de cada nota fiscal emitida pelo estabelecimento remetente. O Memorando-Exportação, também de competência das comerciais exportadoras e tradings, deverá ser emitido em 03 vias, cada uma com seu destinatário específico.

A primeira via será ao remetente das mercadorias (produtor rural alienante) até o último dia do mês subsequente ao embarque para o exterior do produto. O memorando será entregue junto com o Conhecimento de Embarque e o Comprovante de Exportação.

A segunda via ficará no estabelecimento da comercial exportadora/trading, junto com a primeira via da nota fiscal do produtor-remetente.

Finalmente, a terceira via será encaminhada pelo exportador à repartição fiscal do seu domicílio, podendo ser exigida a sua apresentação em seu domicílio.

Feita essa importante consideração sobre o IPI, comenta-se, ainda, que na produção e comercialização, em muitos aspectos as competências tributárias do IPI (União), ICMS (Estados) e ISS (Municípios) se sobrepõem causando conflitos e inevitavelmente tributações indevidas.

Nos conflitos de competências entre o IPI e o ISS, o IPI ocorre quando há obrigação de dar produto industrializado pelo próprio realizador da operação industrial, produto este feito em massa, sem qualquer especificação feita pelo comprador. Consiste em tributar produto transformado, beneficiado, montado, acondicionado, recondicionado ou renovado para o público em geral. O ISS, por sua vez, é a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendendo à obtenção de bem material ou imaterial

²²⁹ Modelo no Anexo Único do Convênio ICMS nº 113/1996, incluído pelo Convênio ICMS nº 107/2001

individualizado. Implica apenas em um fazer, mediante esforço pessoal, que pode ou não traduzir-se em bem corpóreo ou na utilização de materiais.

No conflito entre IPI e ISS, é impertinente aplicar a teoria da preponderância, mensurando o custo atinente ao esforço intelectual e aquele outro do material (serviço) e dos bens aplicados (mercadoria). Se se cobra IPI, não incide ISS na mesma operação e vice-versa.

O segundo tributo a ser analisado na produção e comercialização de produtos rurais é o ICMS, ou seja, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação. De competência estadual (Art. 155, II, CF/88), o ICMS é cobrado na saída da mercadoria do estabelecimento. A despeito de ser estadual, sua essência é nacional. As mercadorias não reconhecem fronteiras em suas circulações, daí o equívoco da Constituição de tê-lo inserido na competência dos Estados. E o cotidiano cenário de Guerra Fiscal ao entorno desse tributo confirma o erro.

Para evitar a Guerra Fiscal, foi criado um sistema unificador, entre os Estados, que exige sejam celebrados Convênios pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

O CONFAZ é formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação de cada Estado e Distrito Federal e pelo Ministro de Estado da Fazenda. É um órgão deliberativo com o intuito maior de promover o aperfeiçoamento do federalismo fiscal e a harmonização tributária entre os Estados da Federação. A Comissão Técnica Permanente (COTEPE), formada por membros de cada Estado, reúne-se regularmente com o objetivo de discutir temas em finanças públicas de interesse comum, para que estes possam ser decididos nas reuniões trimestrais do CONFAZ. Nesses encontros, além dos secretários e Ministro, também se farão presentes os representantes da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN, da Secretaria da Receita Federal - SRF e da Secretaria do Tesouro Nacional - STN. Suas decisões são formalizadas por meio de convênios, protocolos, ajustes, estudos e grupos de trabalho que, em geral, versam sobre concessão ou revogação de benefícios fiscais do ICMS, dentre outros temas de finanças públicas estaduais.

Em termos legais gerais, o ICMS é regulado pela Lei Complementar n. 87/96 (Lei Kandir) e pelo seu regulamento, o RICMS (Decreto n. 45.490/2000).

No Agronegócio, o ICMS tem incidência mitigada sobre os produtos agropecuários, por meio da aplicação do regime de diferimento, isenções, reduções de base de cálculo, além de créditos presumidos. Por isso mesmo é que, nesse setor, caberá identificar bem a política trazida nos Convênios do CONFAZ. Só há legitimidade em conferir isenções e reduções de base de cálculo para operações envolvendo determinados produtos agropecuários quando tais benefícios forem conferidos por Convênio do Confaz. Caso contrário, há inconstitucionalidade já que o artigo 155 da CF/88 assim exige.

O intuito desses benefícios fiscais de ICMS é permitir a desoneração das etapas primárias e circulação de alguns insumos agrícolas dentro dos estados da Federação sem recolhimento do imposto.

De acordo com o artigo 155, § 2º, inciso I da CF e o artigo 19 da Lei Complementar nº 87/1996, o ICMS é imposto não-cumulativo, de forma que o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado se compensa com o que for devido na operação seguinte relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. E isso ocorre em cada fase.

O artigo 20 da referida Lei Complementar assegura ao contribuinte do ICMS o direito ao crédito 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.

O ICMS não incide sobre as operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, em razão da imunidade inscrita no art. 155, § 2º, X, “a” da Constituição Federal. Na mesma linha, não há ICMS sobre as saídas com o fim específico de exportação para o exterior, destinadas a empresa comercial exportadora, inclusive tradings, ou outro estabelecimento da mesma empresa e armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro (art. 3º da Lei Complementar 87/1996 – Lei Kandir) ou sobre as saídas de mercadorias

de armazéns com destino a exportações (Convênio ICMS 30/2006), adquiridos por título de crédito de CDA/WA.

Existem duas hipóteses jurídicas de ICMS: 1) operações relativas à circulação de mercadorias; e 2) prestação de serviços de transporte. No primeiro caso, só incide se houver (i) negócio jurídico (ii) com transferência de propriedade (iii) de bem comercializável. Logo, mera saída da mercadoria de um estabelecimento para outro não deve ser tributada tendo em vista que o bem continua sob a mesma titularidade. No segundo caso, o fato gerador é a prestação de serviços de transporte, onde se inclui, por exemplo, questões de ICMS sobre o frete.

O contribuinte do ICMS é qualquer agente que realize operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviços de transporte. Poderá ser pessoa física ou jurídica, que realize tais fatos geradores, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial.

No mercado interno, o ICMS é devido no local do estabelecimento onde se transfira a propriedade do bem ou o título que o represente (LC 87/96, Art. 11, I, “c”). As alíquotas variam entre zero e 25%. Em São Paulo, por exemplo, a alíquota interna é de 18%, também aplicável nas operações iniciadas no exterior. No Norte/Nordeste, há diversos incentivos para empresas ali instaladas.

Na base de cálculo do ICMS, devemos incluir 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,²³⁰ (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.²³¹ Segundo o art. 155, XI, da CF, a base de cálculo do ICMS não compreenderá o valor do IPI quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos (ICMS e IPI).

²³⁰ Exemplo: se pagar até o dia 10, terá desconto de 5%.

²³¹ No caso de IPI, a jurisprudência entendeu que cabe à lei determinar quais valores deverão integrar a Base de Cálculo, não importante se os fatos que a integram seja de competência do ICMS ou não.

Para deixar claro como se deve calcular o ICMS, façamos um breve exemplo de cálculo da base tributária do imposto. Imaginemos o seguinte cenário:

- ICMS 18%
- IPI 15%
- Preço de custo da mercadoria = 1.000,00

Separaremos o cálculo em etapas da forma abaixo:

1º Calcula-se o preço de custo da mercadoria (montante da operação, frete, seguro, descontos condicionais financeiros e demais despesas acessórias cobradas) com ICMS por dentro, imaginando alíquota interna de 18%:

$$1.000 \times 18\% = 180$$

$$1.000 + 180 = 1.180,00$$

O valor de 1.180,00 será a base de cálculo do IPI, próxima etapa do nosso cálculo:

2º Calcula-se o IPI a pagar:

$$1.180,00 \times 15\% = 177,00$$

3º Calcula-se o valor total com IPI a pagar:

$$1.180,00 + 177 = 1.357,00$$

Este resultado será a base de cálculo do ICMS

4º Calcula-se o ICMS a pagar a partir da base de cálculo alcançada na terceira etapa, aplicando-se os mesmos 18% de alíquota utilizado na primeira fase:

$$1.357,00 \times 18\% = 244,26$$

Este valor é o que será destacado na nota fiscal como devido a título de ICMS. Repare-se que a alíquota efetiva aqui não é os 18% supra anunciados, mas

24,4% (244,26/1.000,00), uma oneração de 6,4% como resultado da manipulação os critérios para a fixação da base de cálculo.

5º Finalmente, o valor total do bem para consumidor será:

$$1.357,00 + 244,26 = 1.601,26$$

Vale chamar a atenção para a diferença entre o preço de custo da mercadoria e valor total do bem para o consumidor tendo em vista essas inclusões na base de cálculo, alcançando 60,1% em uma tributação de ICMS que se apresentava a 18%.

No Estado de São Paulo, a maior parte dos casos o ICMS corresponde ao percentual de 18%, que é embutido no preço como se viu. Entretanto, para certos alimentos básicos, como arroz e feijão, as alíquotas do ICMS são reduzidas, sendo cobrado 7% por exemplo.

Nas operações interestaduais, é preciso verificar as alíquotas das operações internas do Estado de saída e as alíquotas das operações estaduais. A tabela de alíquotas abaixo, portanto, é fundamental para saber em cada operação, considerando Estado de origem (da saída da mercadoria do estabelecimento do alienante) e Estado de destino (da entrada do bem no estabelecimento do adquirente).

Interna do ICMS	D E S T I N O																										
	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MT	MS	MG	PA	PB	PR	PE	PI	RN	RS	RJ	RO	RR	SC	SP	SE	TO
AC	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
AL	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
AM	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
AP	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
BA	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
CE	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
DF	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
GO	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7
PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	18	7	7	7	12	12	7	7	12	12	7	7
PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12
RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12
RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	17	12	7	7	12	12	7	7
RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	19	7	7	12	12	7	7
RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12
RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12
SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	17	12	7	7
SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	12	7	7	7	12	12	7	7	12	18	7	7
SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17

Além disso, é preciso considerar se o adquirente é contribuinte ou não de ICMS. Esses dois fatores – alíquotas internas/interestaduais e contribuinte ou não – são determinantes para chegarmos ao montante de ICMS devido na operação.

As operações interestaduais sempre geraram um problema de guerra fiscal e de repartição de receitas públicas entre os Estados. E as consequências do aumento nas compras e vendas de mercadoria de forma não presencial pelo consumidor final – por meio de internet, telemarketing ou showroom – só aumentou os conflitos e essa discussão sobre o tributo. O Protocolo ICMS n.º 21 do Confaz buscou resolver o problema, ao repartir o ICMS devido nas operações interestaduais provenientes do comércio eletrônico de modo diverso do que previsto na CF/88. O Supremo, evidentemente, declarou a inconstitucionalidade do referido Protocolo, deixando claro que somente uma emenda constitucional poderia mudar a regra do repasse e que deveria ser aplicada a disposição do artigo 155, § 2º, VII, alínea “b” da CF/88 (ICMS

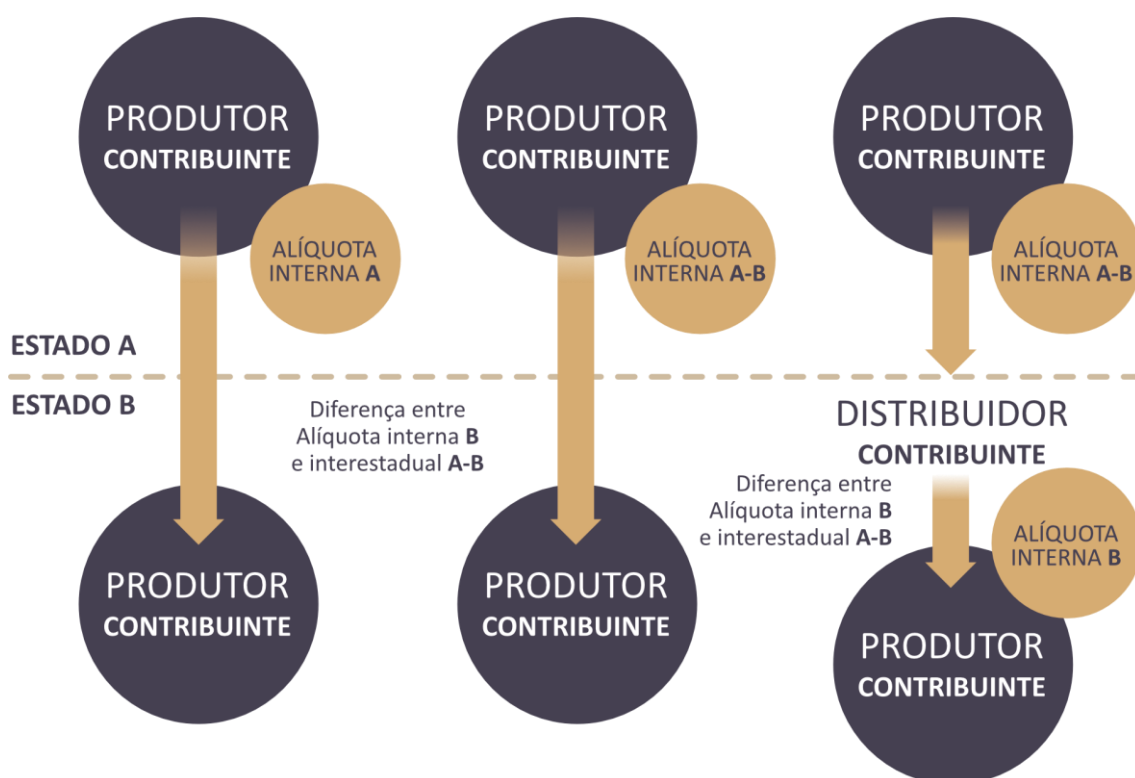
integralmente para a origem). Foi aí que a Emenda Constitucional 87/2015,²³² inserindo o art. 99 do ADCT, implementou a nova sistemática de recolhimento do ICMS-comércio eletrônico interestadual nas operações de compra e venda de mercadorias para outros estados (operações interestaduais) com consumidores finais ou contribuintes do ICMS. A nova regra irá vigorar a partir de 31.03.2016 e será aplicada de forma gradativa anualmente. Vale ressaltar que é uma sistemática que objetiva colocar fim à guerra fiscal referente ao chamado comércio eletrônico e tem pouca repercussão no ambiente do agronegócio. Contudo, a menção é fundamental pois recebe um tratamento jurídico diferente.

No agronegócio, fora do comércio eletrônico, o imposto a pagar ao Estado de origem e ao Estado de destino depende das alíquotas internas e interestaduais e se a operação se dá entre contribuintes de ICMS ou não. Para o Estado de origem, em sendo operação entre contribuinte (origem) e não contribuinte (destino), o ICMS é calculado com base na sua alíquota interna (origem). Em sendo operação entre contribuintes (origem e destino), o ICMS é repartido entre os Estados envolvidos na compra e venda, sendo devido ao Estado de origem o ICMS calculado pela alíquota interestadual e ao Estado de destino o ICMS auferido pela diferença entre a sua alíquota interna e a alíquota interestadual.

Dito de outro modo, no Estado de destino, o imposto poderá ser pago ou não. Não o será se a operação for feita a adquirente não-contribuinte que encerra a cadeia de circulação daquela mercadoria. Nesse caso, incidirá no Estado de origem, 100% do ICMS devido, sem repartição, à base da alíquota interna (origem). Se a mesma operação for feita a contribuinte em outro Estado, o imposto será repartido entre os Estados e será pago ao estado de origem pela alíquota interestadual e ao Estado de destino pelo valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

²³² A Emenda Constitucional 87/2015 alterou os incisos VII e VIII do § 2º do Artigo 155. da Constituição Federal.

Podemos imaginar três situações exemplificativas:



O ICMS é um imposto não cumulativo, compensando-se o valor devido em cada operação ou prestação com o montante cobrado anteriormente. Há verdadeiro sistema de débito e crédito: débito para quem vende a mercadoria (e paga o ICMS), já que o ICMS incide na saída do bem e crédito para quem adquire a mercadoria (e se credita de ICMS). E, ao longo da cadeia, esse sistema continua sucessivamente.

O contribuinte adquirente terá direito a crédito da mercadoria, observando a alíquota interna ou interestadual que foi aplicada na operação anterior. Só não terá direito de crédito na hipótese de suspensão de ICMS na venda. Se não há cobrança na etapa anterior, não há crédito de ICMS na fase seguinte para o adquirente, exceto quando a lei expressamente excepcionar (crédito presumido).

Dentre os benefícios fiscais de ICMS aplicáveis ao agronegócio, encontramos justamente o crédito presumido, normatizado no Convênio ICMS 106/1996 e no Comunicado CAT nº 2/2001. Também se incluem nos benefícios fiscais do setor as

isenções,²³³ a redução de base de cálculo (“isenção parcial”),²³⁴ o diferimento,²³⁵ e num sentido lato, as próprias hipóteses de não-incidência.²³⁶

Pelo princípio da não-cumulatividade do ICMS, não sendo cobrada a operação anterior, isto é, não havendo incidência do ICMS na etapa anterior, não há crédito de ICMS para o adquirente. Tal regra não se aplica quando há lei expressa autorizando o creditamento, ainda que não tenha havido cobrança de ICMS na etapa anterior: o que faz surgir a figura do crédito presumido.

No setor do agronegócio, o Convênio 128/1994 permite a concessão do benefício de aproveitamento integral do crédito presumido no ICMS suspenso nas operações anteriores pelo adquirente do insumo. É o caso, por exemplo, do crédito presumido de 60% na aquisição de amendoim. A lei, aqui, ao contrário do crédito ordinário de ICMS, não permite o aproveitamento de 100% do que foi cobrado na etapa anterior. Admite o crédito apenas de 60% do que deveria ter sido pago pelo alienante, mas que não foi por decorrência de alguma hipótese de não-incidência que desonerou a saída dessas commodities do estabelecimento do produtor. Nessa linha, é preciso verificar, para cada produto, qual o seu percentual de crédito presumido.

Atualmente, o aproveitamento do direito a crédito de ICMS pelos produtores rurais e cooperativa de produtores rurais é feito pelo e-CredRural, devendo o produtor, obrigatoriamente, registrar-se no Sistema e-CredRural e cumprir as demais obrigações trazidas na Portaria CAT 153/2011, quando diante das seguintes situações:

- Transferência de crédito, nos termos do artigo 70-A do RICMS;
- Devolução na hipótese de desfazimento do negócio, nos termos do artigo 70-E do RICMS;
- Incorporação, nos termos do artigo 70-F do RICMS;
- Liquidação de débito mediante compensação, nos termos do artigo 70-G do RICMS;
- Dedução do imposto a pagar em GARE-ICMS, conforme § 1º do artigo 115 do RICMS.

²³³ CF 150, § 6º (lei específica); CF 155, § 2º, XII, g (observância de LC); LC 24/75

²³⁴ CF 155, § 2º, II, b

²³⁵ RICMS, Art 350

²³⁶ CF 155, § 2º, X, a

Como se vê, o programa do e-CredRural foi instituído pela Portaria CAT 153 de 09/11/2011.²³⁷ O e-Credrural é um sistema informatizado e disponibilizado para administração do crédito do ICMS relativo ao estabelecimento de Produtor Rural, à Sociedade em Comum de Produtores Rurais e às Cooperativas de Produtores Rurais.²³⁸ A utilização do crédito do ICMS fica condicionada ao credenciamento do estabelecimento do contribuinte nesse sistema. Salvo disposição em contrário, o produtor que optar por credenciar-se no Sistema e-CredRural fica obrigado a emitir a Nota Fiscal Eletrônica – NFe,²³⁹ relativamente a todas as operações que efetuar, mas ficará dispensado da escrituração do livro Registro de Entradas. Não optando, continuará emitindo nota fiscal física, no modelo 4 para produtor rural.

Nota fiscal do produtor rural (NFP) é o documento obrigatório para acompanhar a produção agropecuária nas operações efetuadas pelo produtor, seja venda ou transporte. Também serve para comprovar a atividade rural junto ao INSS. É obrigatória a emissão de nota fiscal pelo produtor rural emitir a Nota Fiscal de Produtor (modelo 4),²⁴⁰ conforme está prevista nos arts.139 à 145 do RICMS/SP. Segundo o Art. 139 do RICMS/SP, o produtor rural deverá emitir nota fiscal nas seguintes hipóteses:

- 1) sempre que promover a saída de mercadoria;
- 2) na transmissão da propriedade de mercadoria;
- 3) sempre que, no estabelecimento, entrarem bens ou mercadorias, real ou simbolicamente;
- 4) No momento em que entrar no estabelecimento, real ou simbolicamente, mercadoria ou bem: a) novo ou usado, remetido a qualquer título por produtor ou por pessoa natural ou jurídica não obrigada à emissão de documentos fiscais; b) em retorno, quando remetido por profissional autônomo ou avulso ao qual tiver sido enviado para industrialização; c) em retorno de exposição ou feira, para a qual tiver sido remetido exclusivamente para fins de exposição ao público; d) em retorno de remessa feita para venda fora do estabelecimento; e)

²³⁷ Artigos 32 a 34, 70-A a 70-H, 139 a 145, 212-O do RICMS/00, e nas Portarias CAT-162/08 e 141/10.

²³⁸ Confirma endereço eletrônico: <http://www.fazenda.sp.gov.br/ecredrural/>

²³⁹ modelo 55

²⁴⁰ Lei 6.374/89, art. 67, §1º, e Convênio de 15-12-70 - SINIEF, art. 58, na redação do Ajuste SINIEF-9/97, cláusula primeira, V.

em retorno, em razão de não ter sido entregue ao destinatário; f) importado diretamente do Exterior, observado o disposto no artigo 137;²⁴¹ g) arrematado ou adquirido em leilão ou concorrência, promovidos pelo Poder Público;

5) em outras hipóteses previstas na legislação.

A emissão da nota ocorrerá nas saídas de bens e produtos da propriedade rural, seja para vendas; remessas diversas como feiras, exposições ou depósito; transferências para outra propriedade, ainda que no mesmo município e de mesmo produtor; ou qualquer outra finalidade. Para cada veículo transportador, deverá ser emitida uma Nota Fiscal de Produtor Rural. Na saída, a responsabilidade pela emissão da nota é do produtor rural. Por isso, costuma-se orientar que, para sua segurança, o bloco de notas de Nota Fiscal física de Produtor nunca deve ser emprestado ou confiado a guarda de outras pessoas. Na entrada, a nota fiscal de entrada deve ser exigida quando, na emissão

²⁴¹ Artigo 137 - Relativamente à mercadoria ou bem importado a que se refere a alínea "f" do inciso I do artigo anterior, observar-se-á, ainda, o seguinte (Lei 6.374/89, art. 67, § 1.º, Convênio de 15-12-70-SINIEF, art. 55, na redação do Ajuste SINIEF-3/94, cláusula primeira, XII; Convênio ICM-10/81, cláusula quarta, §§ 1.º, 2.º, 3.º e 4.º, o segundo na redação original e os demais na redação do Convênio ICMS-132/98, cláusulas primeira e segunda, e Convênios ICMS-49/90 e ICMS-121/95):

I - quando a mercadoria for transportada de uma só vez, o transporte será acobertado pelo documento de desembarço e pela Nota Fiscal;

II - tratando-se de remessa parcelada, a primeira parcela será transportada com a Nota Fiscal relativa à totalidade da mercadoria, na qual constará a expressão "Primeira Remessa", e com o documento de desembarço; cada posterior remessa será acompanhada de Nota Fiscal, na qual, além dos demais requisitos, serão indicados:

- a) o número de ordem e a data do documento de desembarço;
 - b) a identificação da repartição onde se tiver processado o desembarço;
 - c) o número de ordem, a série e a data da emissão da Nota Fiscal relativa à totalidade da mercadoria;
 - d) o valor total da mercadoria importada;
 - e) o valor do imposto, se devido, bem como a identificação da respectiva guia de recolhimentos especiais;
- III - o transporte da mercadoria far-se-á acompanhar, também, da correspondente guia de recolhimentos especiais, quando for o caso, podendo esta, a partir da segunda remessa, ser substituída por cópia reprográfica autenticada;

IV - conhecido o custo final da importação e sendo ele superior ao valor consignado no documento fiscal referido nos incisos I ou II, será emitida Nota Fiscal, no valor complementar, na qual constarão:

- a) todos os demais elementos componentes do custo;
- b) remissão ao documento fiscal emitido por ocasião da entrada da mercadoria;

V - a Nota Fiscal do valor complementar, emitida nos termos do inciso anterior, além do lançamento normal no livro Registro de Entradas, terá seu número de ordem anotado na coluna "Observações", na linha correspondente ao lançamento do documento fiscal emitido por ocasião da entrada da mercadoria no estabelecimento.

§ 1.º - Se a operação estiver desonerada do imposto em virtude de isenção ou não-incidência, bem como no caso de diferimento, suspensão ou outro motivo previsto na legislação, o transporte da mercadoria deverá ser acompanhado, além da Nota Fiscal e do documento de desembarço, quando exigidos, da Guia para Liberação de Mercadoria Estrangeira sem Comprovação do Recolhimento do ICMS, que obedecerá ao modelo contido no Anexo/Modelos e será emitida de acordo com disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda.

§ 2.º - Para efeito deste artigo, é permitido ao estabelecimento importador manter talão de Nota Fiscal em poder de preposto, hipótese em que fará constar essa circunstância na coluna "Observações" do livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência.

da nota fiscal de produtor, for impossível determinar o valor ou a quantidade da mercadoria a ser transportada.

Segundo o § 6 do art. 136 do RICMS, quando o estabelecimento destinatário assumir o encargo de retirar ou de transportar mercadoria ou bem novo ou usado, remetido a qualquer título por produtor ou por pessoa natural ou jurídica não obrigada à emissão de documentos fiscais, a nota fiscal servirá para acompanhar o trânsito da mercadoria até o local do estabelecimento emitente. A emissão da Nota Fiscal de trânsito, neste caso, não exclui a obrigatoriedade da emissão da Nota Fiscal de Produtor.

Nos casos em que a NF-e, modelo 55, não puder ser emitida, poderá ser fornecida a Nota Fiscal de Produtor, modelo 4, para acobertar o transporte da mercadoria desde que haja a posterior correspondente NF-e até o último dia do mês, encaminhando o DANFE ao destinatário da mercadoria no 1º dia útil subsequente ao da emissão da NF-e. A Nota Fiscal de Produtor, modelo 4, deverá conter a seguinte expressão: "Este documento está vinculado a posterior emissão de Nota Fiscal Eletrônica - NF-e (artigo 8º da Port. CAT 153/11)".

Nessa linha, cada etapa da circulação de mercadorias e na prestação de serviço sujeita ao ICMS deverá ser emitida uma nota fiscal. O transporte de bens e produtos sem nota fiscal enseja muitas sobre o valor da mercadoria, além da cobrança do imposto, que poderia estar dispensado se tivesse sido emitida a nota fiscal de produtor.

Fica dispensada a emissão de Nota Fiscal de Produtor ou Nota Fiscal Eletrônica - NF-e pelo produtor rural:²⁴²

I - Nas saídas internas de mercadorias de produção própria, destinadas diretamente a consumidor final não contribuinte, quando cumulativamente: a) o adquirente da mercadoria não exigir o documento fiscal; b) o valor da operação for inferior ao equivalente a 50% (cinquenta por cento) da Unidade Fiscal do Estado de São Paulo - UFESP;

II - No transporte manual de produto da agricultura ou da criação ou seus derivados, excluída a condução de rebanho.

²⁴² art. 139 do RICMS

No primeiro caso, ao final de cada dia, o contribuinte deverá emitir NF-e englobando o total das saídas para as quais não tenha emitido o documento. Lei específica poderá conceder regime especial para dispensar a emissão de documentação fiscal além das hipóteses previstas na Portaria 153 ou no Regulamento do ICMS. Esses documentos serão escriturados nos livros fiscais para que o imposto possa ser calculado pelo contribuinte e ser arrecadado pelo Estado.

Pela legislação paulista em vigor, o Produtor Rural ainda não está obrigado a emitir a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), nem mesmo quando realiza operações interestaduais, exceto se já optou pelo credenciamento voluntário, nos termos do § 4º do artigo 3º da Portaria CAT nº 162/2008 (com suas alterações). Somente quando feita a opção é que o produtor rural deverá emitir a Nota Fiscal eletrônica (NF-e) em substituição à Nota Fiscal física de Produtor (modelo 4) nas operações em que o destinatário esteja localizado em outra unidade federada, ficando vedada a emissão da Nota Fiscal de Produtor nessa hipótese, a partir do 1º (primeiro) dia do 3º (terceiro) mês subsequente ao mês de seu credenciamento. Nos termos da Portaria CAT 153/11, também estará obrigado a emitir NF-e em substituição à NF física quando produto rural utilizar o sistema Ecred rural.

A obrigatoriedade da emissão da NF-e pressupõe, portanto, que o produtor tenha realizado o seu credenciamento voluntário específico para esta situação e, desde que feito este cadastro, passará a emitir apenas NF-e nas hipóteses legais.²⁴³

Em Consulta nº 6/2012, a SRF reforçou as hipóteses de obrigatoriedade do uso da nota fiscal eletrônica pelo produtor rural:

²⁴³ A Portaria CAT nº 61, de 23/05/2011, que acrescentou o § 4º ao artigo 3º da Portaria CAT nº 162/2008, assim dispõe:

"art. 1º - Fica acrescentado o § 4º ao artigo 3º da Portaria CAT- 162/08, de 29 de dezembro de 2008, com a redação que segue:

"§ 4º - Tratando-se de estabelecimento de produtor rural, a NF-e deverá ser emitida em substituição à Nota Fiscal de Produtor, modelo 4, nas operações em que o destinatário esteja localizado em outra unidade federada, ficando vedada a emissão da Nota Fiscal de Produtor nessa hipótese, a partir do 1º (primeiro) dia do 3º (terceiro) mês subsequente ao mês de seu credenciamento." (NR).

Art. 2º - em se tratando de credenciamento efetuado até o dia 31 de maio de 2011, o contribuinte, em relação a estabelecimento de produtor rural credenciado a emitir NF-e, fica obrigado a emitir a NF-e em substituição à Nota Fiscal de Produtor, modelo 4, nos termos do § 4º do artigo 3º da Portaria CAT- 162/08, de 29 de dezembro de 2008, a partir de 1º de setembro de 2011.

Art. 3º - Esta portaria entra em vigor na data de sua publicação." (g.n.)

“RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 6/2012, de 06 de Fevereiro de 2012.

ICMS - Obrigação acessória - Nota Fiscal Eletrônica - (NF-e) - Produtor Rural - Emissão em substituição à Nota Fiscal de Produtor, modelo 4 - Obrigatoriedade somente no caso de produtor credenciado voluntariamente, nos termos do § 4º do artigo 3º da Portaria CAT nº 162/2008, acrescentado pela Portaria CAT nº 61/2011.

1. O Consulente expõe e indaga o que segue:

"(...) formular consulta sobre a obrigatoriedade de emissão da Nota Fiscal Eletrônica - NFe - Modelo 55 em substituição à Nota Fiscal de Produtor Modelo 4, conforme matéria de fato e de direito abaixo aduzidas.

Tendo em vista que o produtor rural não efetuou o credenciamento voluntário previsto na Portaria CAT nº 162/2008 para fins de emissão de Nota Fiscal eletrônica, as operações realizadas (internas e interestaduais) são acobertadas pela Nota Fiscal Modelo 4, conforme prevê o artigo 139 e seguintes do RICMS - Decreto nº 45.490/2000. Ademais, por não estar constituído como pessoa jurídica com registro na Junta Comercial, não é considerado empresário rural, tendo assim excluída a obrigatoriedade de emissão da NFe.

Esclarece ainda que, conforme determina a legislação paulista (artigos 70-A a 70-H do RICMS), apenas estará obrigado à emissão da NFe à partir de 1º/01/2012, em caso de aproveitamento e transferência de créditos de ICMS.

Porém, referido procedimento foi questionado pelos agentes fiscais de barreiras interestaduais, os quais alegam a obrigação de emissão da Nota Fiscal eletrônica para acompanhar o trânsito das mercadorias.

Diante de citado questionamento, bem como a frequência de realização de operações interestaduais, requer confirmação que o Consulente é considerado produtor rural-pessoa física, e ainda que inscrito junto ao CNPJ não está obrigado à emissão da Nota Fiscal eletrônica."

A emissão da Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, do Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica - DANFE, e do credenciamento de contribuintes devem observar o disposto na Portaria CAT nº 162/2008.

Em ambos os casos, para emitir novas notas, o produtor deverá manter o CAD/PRO ativo, isto é, manter atualizado o seu cadastro de produtor rural no município onde exerça a atividade rural, comparecendo pessoalmente nesse ato com os documentos necessários. O objetivo da Inscrição Estadual do Produtor Rural (CAD/PRO) formar uma base para dar alicerce fiscal à comercialização da produção dos produtores rurais. A obrigatoriedade de nota fiscal também serve no cruzamento de dados oferecidos a tributação pelo produtor rural. Nesse sentido, a base de cálculo na comercialização dos bens para o ICMS servirá de controle para ajustar o valor devido a ser pago pelo produtor no FUNRURAL (sobre a receita bruta da produção comercializada); nas contribuições de PIS/COFINS (sobre o faturamento); no IRPF/IRPJ (sobre a receita) e todos os demais tributos que de alguma forma sofrem repercussões das vendas da produção.

A autorização para emitir nota fiscal de produtor rural deve ser solicitada diretamente na Prefeitura que concedeu a inscrição no CAD/PRO, que emitirá, por sua vez, a Autorização de Impressão de Documentos Fiscais - AIDF. As notas físicas poderão ser confeccionadas pela própria Prefeitura Municipal ou por gráficas (Item 12 da NPF 036/2010). Para tanto, o produtor deverá estar sempre em dia com suas obrigações perante o Estado, sem pendências de entregas das notas recebidas anteriormente. A falta de emissão de Nota Fiscal de Produtor, por mais de 2 (dois) anos consecutivos, caracteriza a cessação de atividade, contrariando a legislação em vigor.

O adquirente ou terceiros poderão consultar a nota fiscal do produtor pela internet devendo informar CAD/PRO, número da AIDF e número da nota do produtor.

No contexto da estocagem da produção nos Armazéns, por meio de emissão dos títulos de crédito armazeneiros – CDA/WA, sem que haja, contudo, a transferência da propriedade das commodities, a LC 87/96 equiparou a simples transferência de título que represente o negócio jurídico de compra e venda da mercadoria à operação de circulação de mercadoria. Os tributos incidentes nessa operação são: IRPJ, CSLL, PIS/COFINS, INSS e ICMS.

Pelo Convênio 30/06, Anexo VII, Art. 99, Cláusula 1ª, os Estados e Distrito Federal aprovaram a isenção de ICMS para as operações envolvendo transferência de títulos de CDA/WA. O debate que se criou em cima disso foi justamente se há verdadeira isenção, que pressupõe fato gerador possível, ou se existe hipótese de não-incidência, uma vez que não há circulação física da mercadoria, mas só transferência dos títulos.

Hoje, por decorrência dessa “isenção” inscrita no referido Convênio, não há cobrança de ICMS na circulação dos títulos de CDA/WA. Incide ICMS e não se aplica a isenção quando ocorre a retirada física da mercadoria pelo endossatário. Para que haja isenção, é preciso que haja duas condições cumulativas: (i) transferência de CDA/WA e (ii) não retirada física do bem do local depositado. Para o Fisco, os fatos geradores serão tantos quantos forem as transferências de CDA/WA, mas todos estão abarcados pela isenção na lei.

Na retirada física da mercadoria, a alíquota de ICMS devido será fixada conforme localização do destinatário: (i) se o destinatário estiver no mesmo Estado que o Armazém, será cobrada alíquota interna (18% em São Paulo); (ii) se o destinatário se localizar em Estado diferente do Armazém, será cobrada do alienante a alíquota interestadual (conforme Resolução do Senado Federal n. 22/89).

A base de cálculo é o preço corrente da mercadoria, incluindo-se os tributos incidentes, conforme cálculo já demonstrado anteriormente. Sendo o endossatário exportador, aplicam-se as regras da exportação indireta previstas na LC 87/96 (vide capítulo 8).

Outro benefício fiscal recorrente no setor do agronegócio é o ICMS-diferido. Diferimento significa postergação no pagamento. É também chamado de substituição tributária para trás ou regressiva. Produto diferido é aquele em que a cobrança do ICMS é adiada, ou seja, é transferida para a fase seguinte, sendo o adquirente o responsável pelo recolhimento do tributo da etapa anterior (como substituto) e de sua própria etapa (como contribuinte). Caracteriza-se como um benefício fiscal na medida em que “paga-se depois”, mais tarde, e com isso o produtor rural consegue permanecer mais capitalizado para novos investimentos ou custeio de sua produção.

Como exemplo, no contexto da soja em vagem ou soja batida, há diferimento para o momento que ocorrer sua saída para outro Estado, saída para o exterior, saída para estabelecimento varejista ou, ainda, saída dos produtos resultantes da industrialização.²⁴⁴ Na primeira saída do bem, do produtor para a agroindústria, a etapa é desonerada, pagando-se dois ICMS na etapa seguinte, quando da saída do bem do distribuidor. O distribuidor arcará com o ICMS da fase anterior, como responsável tributário, e o ICMS da sua fase, como contribuinte. São dois ICMS diferentes pagos pelo mesmo agente, mas sob condições tributárias completamente diversas.

O ICMS é objeto de diversas isenções no setor do agronegócio. A CF/88, em seu art. 150, §6º, exige que seja expedida lei especial para criação de isenção/redução da base de cálculo. Não fala o que seja essa lei especial, mas o Supremo já se pronunciou ser desnecessário que seja uma lei exclusivamente sobre a matéria.

Como já reforçado acima, a concessão de isenção para ser legítima deve observar Lei Complementar,²⁴⁵ hoje é a LC 24/75, ou ser regulada pelo CONFAZ. Nenhum Estado pode conceder isenção sem alicerce em convênio do CONFAZ. Mas é possível que a União conceda isenção de tributo estadual por meio de tratado internacional. O Supremo tem decidido pela constitucionalidade dessas atuações soberanas da União, naquilo que leva o nome de isenção heterônoma.²⁴⁶

O agronegócio tem inúmeros exemplos de isenções de ICMS concedidas na cadeia para possibilitar maior circulação de commodities a menor custo operacional. É o

²⁴⁴ art. 350 ICMS

²⁴⁵ CF, Art. 155, §2º, XII, “g”:

²⁴⁶ A isenção heterônoma é a atribuída por um ente político que não é o mesmo que possui a competência tributária para instituir o tributo. Assim é o caso da União, que não tem competência para instituir ICMS, por meio de tratado, isentar ICMS em determinadas operações com produtos de origem estrangeira. ICMS. IMPORTAÇÃO DE LEITE EM PÓ DA ARGENTINA. PAÍS SIGNATÁRIO DO GATT. ISENÇÃO HETERÔNOMA. TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. CONSTITUCIONALIDADE. ALCANCE E LEGITIMIDADE DE ISENÇÕES À LUZ DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. SIMILARIDADE ENTRE PRODUTOS NACIONAIS E ESTRANGEIROS. APRECIÇÃO EM SEDE EXTRAORDINÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. A matéria versada no art. 5º, incisos XXXV, LIV e LV, da Constituição Federal não foi arguida nas razões do recurso extraordinário, sendo vedado ao recorrente inovar no agravo regimental. A jurisprudência desta Suprema Corte consolidou-se no sentido da constitucionalidade das desonerações tributárias estabelecidas, por meio de tratado, pela República Federativa do Brasil, máxime no que diz com a extensão, às mercadorias importadas de países signatários do GATT, das isenções de ICMS concedidas às similares nacionais (Súmula STF 575). Descabe analisar, em sede de recurso extraordinário, alegações pertinentes à abrangência e à legitimidade de isenções frente à legislação infraconstitucional, para efeito da outorga do tratamento isonômico exigido pelo Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT. Agravo regimental conhecido e não provido. ARE 804.350 AgR/PE, DJ 06/10/2014.[+]

caso da isenção da saída interna de gado do estabelecimento rural com destino a estabelecimento abatedor (art. 102 Anexo I).

Outro benefício fiscal do setor é a redução da base de cálculo de ICMS. Muitas vezes comparece com o nome de isenção parcial porque não desonera toda a operação.

O ICMS é tributo sujeito ao princípio constitucional da não-cumulatividade de modo que, em cada operação, tributa-se apenas a mais-valia agregada ao bem. Para tanto, o sistema proporciona ao produtor rural um crédito de ICMS relativamente o imposto pago este título na operação anterior e cobra ICMS sobre o valor “cheio” da etapa seguinte. Assim, ao final, o produtor fará um encontro de contas de débito de ICMS (nas operações que ele dá saída: é vendedor) e de crédito de ICMS (naquelas que ele dá entrada: é adquirente), pagando ao Fisco estadual apenas o valor de débito que superar o crédito recebido. Esse crédito de ICMS é chamado de escritural na linguagem técnica e porque cobrado este tributo na etapa anterior é ordinário. Vale lembrar que crédito ordinário faz o contraponto com o crédito presumido. No primeiro caso, há cobrança de ICMS na etapa anterior; no segundo, existe alguma situação em que não houve pagamento de ICMS mas a lei confere a possibilidade de creditamento. A inexistência de cobrança na etapa anterior pode ser originária de uma suspensão de ICMS, redução de base de cálculo, alíquota zero, isenção, imunidade, etc.

Sobre o tema, importante mencionar a mudança jurisprudencial do STF com relação ao aproveitamento de crédito das etapas anteriores quando haja redução da base de cálculo. Até meados de 2008, o Supremo entendia que o adquirente teria direito de se aproveitar desses créditos de ICMS. Com o Recurso extraordinário n. 174.478/SP, julgado em 29/05/08 o tribunal julgou que a redução da base de cálculo recebe o mesmo tratamento de isenção parcial, aplicando-se a regra do art. 155, § 2º, II, b, da CF em leitura literal. Logo, se há incidência parcial na etapa anterior, haverá direito de crédito para o adquirente apenas na parte que foi cobrada, ou seja, referente tão só ao que incidiu na fase anterior.

Finalmente chegamos ao ISS, imposto de competência municipal, previsto no art. 156, III, da CF, incidindo nas prestações de serviços. Os serviços sujeitos ao ISS

estão previstos na LC 106/2003, definida pelo Supremo como previsão de ordem taxativa,²⁴⁷ embora permita interpretação ampla e analógica.²⁴⁸

O legislador municipal, no exercício do que dispõe o Art. 156, III, da CF, positiva na lei municipal todos os elementos que constituem o tipo tributário (hipótese) e suas consequências (relação jurídica tributária. É devido ISS toda prestação de serviços de qualquer natureza, excetuando-se os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. A incidência ocorre no momento da prestação do serviço. O contribuinte é o prestador do serviço, pagando ao Município,²⁴⁹ credor do imposto. O valor devido tem por base de cálculo o preço do serviço de onde será aplicada a alíquota, a prevista na legislação do imposto e que deverá estar dentro dos limites de mínimos (2%) e máximos (8%) previstos na Constituição e na Lei Complementar nº 116/03.²⁵⁰

Evidentemente que a interpretação analógica e ampla não pode redundar em tributação de hipóteses não previstas em lei, pois tributo só ocorre quando haja previsão legal prévia. Mas, além disso, a própria LC 106/2003 traz itens relacionados a negócios jurídicos que não constituem autênticos serviços tais como a locação (itens 3.04, 15.03). O Supremo entendeu pela inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis,²⁵¹ exegese que poderíamos estender aos arrendamentos rurais ou parcerias agrícolas. E outras hipóteses como essa chamam a atenção, uma vez que parecem inadequadas ao conceito de “prestação de serviço”. É o caso do arrendamento mercantil ou leasing (15.9), da cessão de bens (3.05), da franquia (17.08), da factoring (17.23), dentre outras hipóteses.

Serviços rurais, como a preparação de terreno, o plantio, a colheita, entre outros, geram grandes discussões quanto a incidência do ISS por inexistir item específico na

²⁴⁷ STF, RE 77183-SP, 19.4.74

²⁴⁸ STF, RE 75.952-SP, 29.10.73

²⁴⁹ O Município poderá delegar a competência de fiscalização e arrecadação do ISS, um dos elementos de distinção entre competência (poder legislativo de editar lei sobre ISS) e capacidade tributária ativa (poder executivo de cobrar ISS).

²⁵⁰ Tais limites máximos (8%) e mínimos (2%) estão previstos respectivamente no ADCT, Art. 88. EMENDA CONSTITUCIONAL 37/02: “Art. 3º. O Ato das Disposições Constitucionais transitórias passa a vigorar acrescido dos seguintes arts. 84,85,86,87 e 88: (...) Art. 88- Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e II do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do caput do mesmo artigo: I- terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968; I I-Não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecido no inciso I

²⁵¹ STF, RE 116.121-3, Pleno, Marco Aurélio, 11/12/98

lista de serviço para a tributação das denominadas atividades. E se esta é taxativa, cabe *a contrario sensu* imaginar que a incidência de ISS nessas situações requer previsão taxativa, excluindo-se do ISS serviços rurais como esses não expressamente identificados no rol.

Outra questão importante é o conflito existente entre ICMS (operação de circulação de mercadoria) e ISS (prestação de serviço). Muitos contribuintes aplicavam a teoria da preponderância na operação, mensurando o custo pertinente ao esforço intelectual e material (serviço) e aos bens aplicados (mercadoria). Evidentemente que isso gerava manipulações de contabilidade e evasão fiscal. O fisco e os tribunais administrativos têm sido categóricos em inadmitir a aplicação da teoria da preponderância nesses casos.

As microempresas e empresas de pequeno porte, optantes pelo SIMPLES não recolherão o ISS, por este estar incluso na contribuição com base em alíquota única, instituída pelo Sistema, de acordo com a faixa de receita bruta acumulada até o mês do faturamento a que a empresa estiver vinculada.

Havendo incidência de ISS, a empresa tomadora do serviço deverá, ainda, recolher o IRRF incidente sobre o valor dos serviços prestados por pessoas físicas a pessoas jurídicas até o 3º dia útil da semana seguinte àquela em que ocorreu o pagamento do rendimento, através de DARF. Só não há retenção na fonte quando o tomador for também pessoa física e não for equiparado a empresa.

Para fins de ISS, todas as pessoas físicas, na condição de Profissionais Autônomos (contribuinte individual para a previdência), que exerçam, com ou sem estabelecimento fixo, habitual ou temporariamente, quaisquer das atividades constantes da Lista de Serviços de incidência do ISS estão obrigadas à inscrição no CCM. O Segurado especial, pessoa física que utilize mão-de-obra predominantemente familiar, é dispensado de inscrição no CCM. Tal dispensa só ocorre se o sujeito não é titular de firma individual (MEI) ou faça parte de sociedade comercial (Micro, pequena empresa, etc.). A obrigatoriedade da inscrição se estende para os agentes imunes ou isentos do pagamento do imposto inclusive.

A inscrição será solicitada pelo interessado, com o preenchimento de formulário próprio fornecido pelo órgão competente e apresentação da documentação nele

indicada. Feita a inscrição, o contribuinte obterá um documento de identificação, no qual constará seu número de inscrição de CCM, devendo este constar, obrigatoriamente, de todos os documentos fiscais que utilizar.

São serviços rurais passíveis de tributação pelo ISS: arrendamento mercantil; Armazéns gerais - emissão de warrant; Alojamento de animais domésticos; Administração de consórcios 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 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.

Com relação ao plantio, previsto no item 7.16 da Lista de Serviços Anexa a LC nº. 116/2003, a lei inclui Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres. Apenas os serviços de plantio enquadrados nesses subitens darão ensejo à incidência do ISS. Não há interpretação analógica, mas extrapolação do fato gerador a interpretação de que no termo “semeadura” ou, ainda, que no termo “adubar” se inclua o serviço de “preparo do terreno”. Na linha do entendimento do STJ, caberá a cobrança de ISS no preparo do terreno, seja por interpretação analógica ou ampla de semeadura ou adubação, seja pela inclusão da atividade no grupo dos “congêneres”.

A questão também existe no tocante à colheita de frutos. Incide ISS sobre os contratos de prestação de serviço onde ocorre a disponibilização de ferramenta (maquinário) com o operador, para realizar a colheita dos frutos? Deve-se entender por colheita o corte e carregamento. Não incide ISS por ausência de previsão legal e haja vista a qualidade taxativa da lista. Seria inconstitucional enquadramento da colheita de frutos como atividade “congênera” de florestamento, reflorestamento, semeadura e adubação ou como poda de árvores.

No contexto da colheita, a terceirização para a retirada dos frutos gera divergência quanto a incidência do ISS, uma vez que o termo comparece expressamente no item 17.05 da Lista de Serviços anexa à LC nº. 116/2003. A terceirização de mão-de-

obra no meio rural se dá quando o produtor ou cooperativa contratam pessoas físicas por intermédio de uma empresa que as agência. No entendimento de que seja devido o ISS, por ser expressa na LC 116/03, deveria ser recolhido para o Município onde se encontra o espaço físico em que será realizada a colheita, sendo calculado conforme base e alíquota determinadas por este. O Fisco municipal tem entendido, contudo, que o ISS é devido no local do estabelecimento do tomador da mão-de-obra, ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado sido cobrado.

Capítulo 7. Tributação sobre as atividades financeira no agronegócio

Falar a respeito da Tributação sobre os investimentos financeiros no agronegócio é desenvolver os modos de financiamento da atividade rural. E existem várias formas de isso ser feito. O tema é complexo e vem sofrendo inúmeras alterações por decorrência da crise de caixa do Governo. Por mais detalhado que este capítulo pretenda ser, o assunto sempre ensejará uma observância a mais e um olhar atento do leitor quanto às atualidades do tema, suas últimas alterações legais e na interpretação da lei pela Receita e pelos principais Tribunais.

A receita financeira, hoje, possui repercussões fiscais no IR, CSLL, PIS, COFINS e IOF. Cada operação (fundo de renda fixa, de renda variável, ações, swap, hedge...) receberá um tratamento diferenciado a título de Imposto sobre a renda. Na CSLL, será tributado na forma comum. O IOF incidirá em operações de crédito ou de câmbio, a depender da natureza jurídica da operação e dos agentes envolvidos (residentes ou não). Já as contribuições de PIS e de COFINS são novidades para as receitas financeiras, que sempre receberam alíquota zero ou isenções para empresas não-financeiras. Repercutiam apenas nas Instituições de crédito. Hoje, com as modificações da Lei 9.718/98 e os termos da Lei 12.973/14, todas as receitas, exceto as expressamente excluídas, integram a base de cálculo da COFINS e do PIS, sejam operacionais ou não operacionais. Assim, após a publicação da Lei 12.973/14, a partir de 01/07/15, tem sido admitida a incidência de PIS/COFINS também nas empresas não-financeiras, estejam em regime cumulativa (lucro presumido) ou não-cumulativa (Lucro real), uma vez que as receitas financeiras são consideradas parte do faturamento. Como tal, integram a base de cálculo do PIS/COFINS.

Antes, o artigo 79 da Lei 11.941/09, ao revogar o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998, alterou a base de cálculo do PIS e da COFINS, sendo, a partir de 28.05.2009, a receita bruta da pessoa jurídica, e não mais a totalidade das receitas auferidas. Isto significa, em outras palavras, que as receitas tributáveis serão as decorrentes das atividades operacionais do negócio (faturamento) e não mais todas as receitas auferidas, excluindo-se, portanto, as financeiras. Mesmo diante dos termos do artigo 79 da Lei 11.941/09, o executivo e a receita federal vinham expedindo normas infralegais, incluindo o PIS e COFINS sobre as receitas financeiras.

A Lei nº 10.865/04, que dispõe sobre as contribuições ao PIS e à COFINS sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências, em seu art. 27, § 2º,²⁵² autorizou o Poder Executivo a reduzir as alíquotas das referidas contribuições incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade (lucro real). Com o Decreto nº 5.164/04, as alíquotas da Contribuição para o PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, exceto as oriundas de juros sobre capital próprio e as decorrentes de operações de hedge, foram reduzidas a zero. Um ano após o art. 1º²⁵³ do Decreto nº 5.442/05 revogou os termos do Decreto de 2004 e, com nova redação, manteve a redução a zero sobre receitas financeiras.

Em 2015, o Decreto nº 8.426/15, em seu art. 1º,²⁵⁴ restabeleceu a incidência do PIS/PASEP e da COFINS sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições. No mesmo ano, um novo Decreto (nº 8.451/15)²⁵⁵ reestabeleceu a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de

²⁵² "Art. 27. O Poder Executivo poderá autorizar o desconto de crédito nos percentuais que estabelecer e para os fins referidos no art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativamente às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, inclusive pagos ou creditados a residentes ou domiciliados no exterior.

(...)

§ 2º O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8º desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar."

²⁵³ "Art. 1º. Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições."

²⁵⁴ "Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições."

²⁵⁵ Art. 2º O Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, passa a vigorar com as seguintes alterações: (Produção de efeito)

"Art. 1º (...)

§ 3º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o caput incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio, de:

I - Operações de exportação de bens e serviços para o exterior; e

II - Obrigações contraídas pela pessoa jurídica, inclusive empréstimos e financiamentos.

§ 4º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o caput incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsa de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão organizado destinadas exclusivamente à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas quando, cumulativamente, o objeto do contrato negociado:

a) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica; e

b) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica." (NR)

variação cambial e operações hedge. Contudo, excluídas as duas operações, todas as demais receitas financeiras permanecem tributadas de PIS e de COFINS.

Buscando explicitar os termos do Decreto nº 8.451/15, o Fisco federal expediu Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 8/15 limitando o benefício tributário às receitas decorrentes de variação cambial positiva nas operações de exportação de bens e serviços apuradas até a data do recebimento dos recursos decorrentes da exportação pelo exportador.²⁵⁶

Por meio de um ato infralegal, a receita restringiu a abrangência das hipóteses de variação cambial positiva submetidas a alíquota zero. Como conclusão, para o Fisco, somente se sujeitam à alíquota zero as receitas financeiras decorrentes da variação cambial positiva nas operações de exportação de bens e serviços apuradas até a data do recebimento dos recursos pelo exportador. Todas as demais receitas financeiras apuradas após a data do recebimento dos recursos, mesmo que inicialmente tenham sido decorrentes de operações de exportação, serão tributadas. Vale dizer que essa interpretação vai contra o Art. 195, § 7º, da CF/88. Além disso, é ilegítima a majoração de contribuições previdenciárias por meio de Decreto.

Isto posto, a partir de 01.07.2015, as alíquotas do PIS e COFINS sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições, serão de 0,65% e 4%, respectivamente. Aplica-se tal tributação inclusive

²⁵⁶ O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso das atribuições que lhe conferem os incisos III e XXVI do art. 280 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, e tendo em vista o disposto no inciso I do § 3º do art. 1º do Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, declara:

Art. 1º Para fins de aplicação da alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio, de operações de exportação de bens e serviços para o exterior a que se refere inciso I do § 3º do art. 1º do Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, devem ser consideradas as variações cambiais ocorridas até a data do recebimento pelo exportador dos recursos decorrentes da exportação.

Parágrafo único. O benefício de que trata o caput não alcança as variações cambiais ocorridas a após a data de recebimento pelo exportador dos recursos decorrentes da exportação.

Art. 2º Ficam modificadas as conclusões em contrário constantes em Soluções de Consulta ou em Soluções de Divergência emitidas antes da publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consulentes.

Art. 3º Publique-se no Diário Oficial da União.

Os Atos Declaratórios Interpretativos são normas expedidas pela Administração Tributária a fim de consignar como uma norma específica deve ser interpretada, no caso, sob a ótica fazendária. Isto significa que toda a Administração Tributária deverá seguir a orientação consignada.

às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Ficam mantidas em 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis aos juros sobre o capital próprio. Feito esses parênteses necessários com relação, voltemos ao ponto deste capítulo.

Havendo tributação de PIS/COFINS sobre as receitas financeiras, a consequência lógica disso é o direito ao crédito do contribuinte referente a esses valores. A não cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS é uma prerrogativa constitucional conferida a toda pessoa jurídica, conferindo ao contribuinte o direito inafastável à apropriação de crédito sobre esse tipo de despesa. A Lei nº 10.865/2004 subordina o creditamento de PIS/COFINS à publicação de Decreto Presidencial regulamentando a matéria, o que nunca ocorreu. No poder judiciário, já há casos de medida liminar autorizando a apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre despesas financeiras.

Feito este breve panorama histórico sobre a tributação de PIS/COFINS sobre a receita financeira, vale agora buscar elucidar a matéria pensando-a pelo lado do devedor (produtor) e, depois, do credor (mercado).

Sob o ponto de vista do devedor – produtor rural que busca financiar suas atividades – os Mercado se dividem em: (i) de câmbio, crédito e monetário, (ii) de capitais, (iii) de seguro e (iv) de previdência privada. Os dois primeiros são os que nos interessam para efeitos de analisar o tratamento fiscal das formas de financiamento das atividades do agronegócio.

No Mercado de câmbio, crédito e monetário, o financiamento é feito com intermediação de instituições financeiras. As aplicações podem ser feitas em renda fixa ou variável.

No Mercado de capitais, diferentemente do financeiro, o financiamento se faz direto ao público, sem intermediação de instituições financeiras, e isso se dá quando a própria empresa é emissora dos títulos ou valores mobiliários (Oferta primária) ou pela

via das bolsas de valores (oferta secundária). Os títulos ou valores mobiliários²⁵⁷ são formas de financiamento pelo setor privado, empréstimos feitos com ou sem títulos. Também no mercado de capitais, as operações poderão ser classificadas em renda fixa ou variável, informação importante para delimitar a carga tributária incidente. Neste capítulo sobre formas de financiamento do agronegócio, não nos interessará desenvolver os mercados de seguro e de previdência privada.

Sob o ponto de vista do investidor, na renda variável, os tipos de mercado e sua tributação são definidos conforme o momento da liquidação do ativo, sendo classificado por este critério como: à vista, a termo, futuro ou de opções. Como uma categoria própria, podemos identificar as operações de swap no mercado de renda variável.

Será à vista quando a liquidação é feita no ato e, a termo, quando a liquidação for a certo termo, entre eles: 30, 60 ou 90 dias. Assim ocorre na compra e venda em pregão de contratos autorizados pela BM&F para liquidação no final do prazo estabelecido nos contratos ou, antecipadamente, por solicitação do comprador. O mercado de renda variável futuro – que também poderia ser dito a termo – se difere deste uma vez que a liquidação ocorre em data pré-fixada futura. É o caso de operações envolvendo lotes padronizados de commodities ou ativos financeiros, com cotações futuras destes ativos como hedgers, arbitadores ou especuladores.

Feita a breve introdução quanto ao panorama dos mercados possíveis, sob o ponto de vista do devedor e do investidor, cabe considerar agora a sua tributação.

No mercado financeiro, caracterizado pela intermediação necessária de instituições financeiras, a remuneração do Banco se dá pelo que se chama spread. O termo significa a margem de lucro entre os juros que a Instituição Financeira paga ao aplicador de recursos e os juros que ela cobra do tomador dos recursos financeiros (produtor rural em nosso exemplo).

Para o devedor, os empréstimos tomados, da instituição financeira ou direto no mercado, para a atividade rural serão contabilizados como custo de sua produção e serão valores dedutíveis da receita. Os empréstimos não cobrirão variação patrimonial, uma vez que têm destinação específica.

²⁵⁷ Lei 6.385/76, Art. 2º

Os financiamentos rurais não devem produzir variação patrimonial, pois, em assim ocorrendo, haveria desvio de finalidade na aplicação do recurso. O Art. 62. § 12 do RIR/99 é expresso ao dizer: “os empréstimos destinados ao financiamento da atividade rural, comprovadamente utilizados nessa atividade, não poderão ser utilizados para justificar acréscimo patrimonial.” Logo, não devem ser lançados na declaração de IRPF na ficha “Dívidas e Ônus Reais”, devendo os valores correspondentes ser informados no quadro "Dívidas vinculadas à atividade rural" do Anexo da Atividade Rural (IN-RF nº 125/92, art. 31).

As amortizações de dívidas rurais não devem ser superiores aos valores liberados. Havendo diferença, é preciso que o produtor rural comprove a origem desse valor. As importâncias correspondentes aos financiamentos e empréstimos obtidos serão consideradas como recursos no ano em que forem recebidas e declaradas pelo valor contratado no quadro "Dívidas vinculadas à atividade rural" (IN-RF nº 125/92, art. 24; PN 90/78).

O produtor rural Pessoa Física, tributado pelo regime de caixa, contabilizará essa despesa na data do efetivo pagamento do bem daquilo que financiou junto à financeira. Podemos citar aqui vários exemplos de como isso ocorre. Havendo empréstimo obtido em moeda estrangeira, a variação cambial apurada no momento de sua liquidação – diferença em comparação com o valor contratado – será considerada receita ou despesa da atividade rural, conforme o caso, na data de pagamento de cada parcela.

Caso emblemático é a compra de tratores, colheitadeiras, equipamentos e implementos, adquiridos através de financiamento por instituições financeiras. Os custos desse empréstimo para o produtor-devedor deverão ser lançados como despesa na data da aquisição do bem, isto é, quando o pagamento é feito à empresa vendedora dos equipamentos. E isso se dá dessa forma mesmo sendo o pagamento efetuado através de recursos próprios combinado com recursos financiados. Na Declaração de IRPF (DIRPF), o valor dos financiamentos vinculados a atividade rural deverá ser lançados na ficha “Atividade Rural”, no quadro específico de “Dívidas vinculadas à atividade rural”.

Na ocasião do pagamento das parcelas do financiamento à instituição financeira, o produtor não pode lançar a amortização do capital como despesa da atividade rural, sob pena de duplicar a despesa. A dedução dos custos da máquina já foi feita de uma só

vez no momento da compra. Somente os juros e acessórios serão considerados como despesas da atividade rural, enquanto que o capital é amortizado na dívida.

Outro exemplo claro é o investimento em uma unidade de secagem e armazenagem, feito através de um financiamento com instituição financeira. Os custos dessa operação figuraram na conta de “Dívidas vinculadas à atividade rural”, sendo dedutível de eventual receita da produção. Se, no ano do investimento, a atividade rural desse produtor ficar deficitária, ele apurará o prejuízo fiscal para a atividade rural no ano em que foi feito o investimento, podendo esta ser compensável com receitas de atividade não-rural no mesmo ano (sem limites) ou nos anos subsequentes (com limites), assim como receitas de atividade rural nos anos subsequentes (sem limites), repercutindo em uma diminuição em sua base de cálculo para fins de IRPF/IRPJ e CSLL, além do PIS e COFINS.

Com relação aos investimentos na atividade rural, devemos dar atenção à diferença de tratamento fiscal atribuído para a despesa na aquisição dos maquinários comprados por meio de Financiamento comum, pelo leasing ou comprados com recursos próprios à prazo. No IRPJ, todos os casos serão tratados como despesa da atividade rural, mas cada qual será considerada em momentos diversos.

Os maquinários adquiridos através de financiamento por instituições financeiras (FINAMES, PSI, etc.) são considerados como despesa na data do pagamento do bem, ou seja, o valor financiado é repassado ao vendedor do maquinário e o produtor rural paga nos próximos anos o financiamento. Por decorrência da depreciação acelerada incentivada, a dedutibilidade dessa despesa é total e imediata, feita de forma integral no ano mesmo em que ocorre o pagamento do bem ao fornecedor do maquinário. Assim, a dedutibilidade do IR também será diluída, sendo contabilizadas apenas as despesas quando efetivamente forem acontecendo.

Assim, se o produtor rural adquirir um trator no valor de R\$ 100.000,00 em Dezembro de 2015, por meio de um financiamento bancário a ser pago ao longo de 5 anos. A despesa de R\$ 100.000,00 será deduzida em 2015. Se a mesma aquisição for feita a prazo, mas com recursos próprios do produtor rural, a despesa será dos mesmos R\$ 100.000,00 e sua dedutibilidade ocorrerá ao longo dos cinco anos de financiamento junto ao fornecedor, ou seja, em 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019.

O arrendamento mercantil (leasing), por sua vez, é tributado no IRRF como operações de renda fixa e suas alíquotas variarão conforme o prazo da aplicação: até 180 dias, alíquota de 22,5%; de 181 à 360 dias, alíquota de 20%; de 361 à 720 dias, alíquota de 17,5%; mais de 720 dias, alíquota de 15%. O custo de aquisição de bens comprados por arrendamento mercantil corresponde aos valores pagos pelo bem a esse título e será computado como investimento (despesa) no Demonstrativo da Atividade Rural nos seguintes valores: a) com a opção de compra realizada ao final do contrato, pela soma dos valores pagos a título de arrendamento mercantil acrescido do valor residual pago; b) com a opção de compra realizada no ato do contrato, pela soma de todos os valores pagos (aluguel mais valor residual pago a cada parcela).²⁵⁸

Vale a lembrança, na forma como dispõe o artigo 356 do RIR/99, os valores relativos às contraprestações pagas ou creditadas por força de contratos de arrendamento mercantil são considerados como custo ou despesa operacional dedutíveis na apuração do lucro real da arrendatária para fins de IRPJ e CSLL na apuração do lucro real, dedutibilidade permitida a partir de 01.01.1996. Em ambos os casos, as contraprestações de arrendamento mercantil somente serão dedutíveis quando se tratar de bens relacionados diretamente com a produção ou comercialização dos bens e serviços (artigo 13, inciso II da Lei 9.249/95).

Não há incidência do IOF-Crédito pelo simples fato do Leasing não ser caracterizado como financiamento para fins desse imposto. Contudo, se ocorrer atrasos nos pagamentos, haverá a incidência de encargos, inclusive IOF-Crédito, porque a administradora toma emprestado os recursos para liquidar a operação. O Imposto Sobre Serviços (ISS), devido apenas nos casos de leasing financeiro e no chamado lease-back mas não no leasing operacional, será cobrado na celebração do contrato.²⁵⁹

Outra coisa é quando algum bem de produção for objeto de real operação de financiamento. Nesse caso, haverá desde já incidência do IOF-Crédito à alíquota de 0,0041% a 0,0082% ao dia, para pessoa física. Além disso, incidirá adicional de IOF com alíquota de 0,38% sobre o valor do financiamento, independentemente do prazo da operação, tanto para pessoa física rural quanto para pessoa jurídica do setor.

²⁵⁸ Lei nº 9.250/95, art. 24; RIR/1999, art. 117, § 4º

²⁵⁹ Informativo STF - Nº 570; STF, REExt 116121/SP (DJU de 25.5.2001).

Para o investidor, ainda que produtor rural, as receitas provenientes de atividades mercantis (compra e venda, mesmo que de produtos agropastoris) assim como as receitas provenientes de aplicações financeiras e todas aquelas provenientes de arrendamento rural, consoante o disposto na legislação fiscal, não são alcançadas pelo conceito de atividade rural.²⁶⁰ Conforme o tipo de investimento, incidirá determinada sistemática de tributação. Em sendo renda variável, a mais valia será tida como ganho e, no caso de renda fixa, será observada como rendimento.

A renda fixa é dimensionável no momento da aplicação. São investimentos feitos com títulos públicos ou privados, conforme a condição da entidade ou empresa que os emite. Como títulos públicos, podemos citar as Notas do Tesouro Nacional (NTN), os Bônus do Banco Central (BBC), os Títulos da Dívida Agrária (TDA), bem como os títulos estaduais e municipais. Como títulos de renda fixa privados, estão aqueles emitidos por instituições ou empresas de direito privado, tais como Letras de Câmbio (LC), Certificados de Depósito Bancário (CDB), Recibos de Depósito Bancário (RDB) e Debêntures.

A renda variável, ao contrário, não pode ser dimensionada no momento da aplicação. Figuram como tal ações, quotas ou quinhões de capital, ouro (ativo financeiro) e os contratos negociados nas bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas.

O IR incidirá sobre a renda auferida nessas diferentes operações financeiras, podendo ser encaradas pela legislação federal como ganho líquido/rendimento (regime de tributação exclusiva na fonte) ou como ganho de capital (regime de tributação separada na declaração de ajustes). Como este tributo já foi bem tratado acima, não se desenvolverá maiores detalhes quanto à sua incidência, buscando apenas identificar a carga tributária ocorrente na aludida operação financeira.

A repercussão do imposto na fonte relativa aos rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa e aos ganhos de capital será definitiva.²⁶¹ As regras de tributação dos rendimentos auferidos em qualquer aplicação ou operação financeira de renda fixa, de renda variável, e em fundos de investimento devem ser

²⁶⁰ RIR/1994, art. 352, PN CST n ° 7, de 1982, e IN SRF n ° 257, de 2002

²⁶¹ Lei n ° 9.317, de 1996, art. 3 °, § 3 °

buscadas nas Leis nº 11.033/04,²⁶² e nº 11.053/04,²⁶³ RIR/99, em seus arts. 729, 730, 734, §1º, 759.e 770, Instrução Normativa nº nº 25/01²⁶⁴ e 1.022/10.²⁶⁵

Buscando incentivar a manutenção dos recursos aplicados por maior tempo, instituíram-se alíquotas de IRRF regressivas. A partir de 1º de janeiro de 2005, aplicam-se as seguintes alíquotas:²⁶⁶ 22,5%, em aplicações com prazo de até 180 dias; 20%, em aplicações com prazo de 181 dias até 360 dias; 17,5%, em aplicações com prazo de 361 dias até 720 dias; 15%, em aplicações com prazo acima de 720 dias.

A renda fixa de Pessoa jurídica é tributada quando há: (i) rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa, decorrentes de alienação, liquidação (total ou parcial), resgate, cessão ou repactuação do título ou aplicação; (ii) rendimentos auferidos pela entrega de recursos à pessoa jurídica, sob qualquer forma e a qualquer título, independentemente de ser ou não a fonte pagadora instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil; (iii) rendimentos predeterminados obtidos em operações conjugadas realizadas: nos mercados de opções de compra e venda em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros (box); no mercado a termo nas bolsas de valores, de mercadorias e de futuros, em operações de venda coberta e sem ajustes diários; e no mercado de balcão; (iv) rendimentos obtidos nas operações de transferência de dívidas realizadas com instituição financeira e outras instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil; (v) rendimentos periódicos produzidos por título ou aplicação, bem como qualquer remuneração adicional aos rendimentos prefixados; (vi) rendimentos auferidos nas operações de mútuo de recursos financeiros entre pessoa física e pessoa jurídica e entre pessoas jurídicas, inclusive controladoras, controladas, coligadas e interligadas; (vii) rendimentos auferidos em operações de adiantamento sobre contratos de câmbio de exportação, não sacado (trava de câmbio), bem como operações com export notes, com debêntures, com depósitos voluntários para garantia de instância e com depósitos judiciais ou administrativos, quando seu levantamento se der em favor do depositante; (viii) rendimentos auferidos no reembolso ou na devolução dos valores retidos referentes a CPMF/IOF; (ix) ganhos obtidos nas operações de mútuo e compra vinculada à revenda, no mercado secundário

²⁶² conversão em lei da Medida Provisória nº 206/04

²⁶³ conversão em lei da Medida Provisória nº 209/04

²⁶⁴ Arts. 17, 18 e 35, § 3º

²⁶⁵ revogou antiga Instrução Normativa SRF nº 487 de 2004

²⁶⁶ Lei nº 11.033, de 2004, art. 1º; IN RFB nº 1.022, de 2010, art. 37

de ouro, ativo financeiro; (x) rendimentos auferidos em contas de depósitos de poupança e sobre juros produzidos por letras hipotecárias.

O contribuinte do IR sobre renda fixa é a pessoa física ou jurídica, inclusive as isentas e as instituições de educação ou de assistência social. Na Pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado, os rendimentos de capital serão observados como ganho líquido (regime de tributação exclusiva na fonte) e integrarão o lucro real, presumido ou o lucro arbitrado. O imposto retido será deduzido do apurado no encerramento do período de apuração, trimestral ou anual.

Na pessoa jurídica optante pelo Simples, isenta e instituição de educação ou de assistência social, a tributação será definitiva. A regra geral da pessoa física ou jurídica residente na tributação da renda fixa é a incidência do IR de 22,5% a 15%, conforme o prazo desde a aquisição, sobre os rendimentos periódicos e na venda ou resgate. O IOF, para operação de prazo inferior a 30 dias, terá incidência de 1% ao dia sobre o valor do resgate, limitado ao rendimento da operação. Pessoa jurídica financeira não está sujeita ao regime de fonte ou ao IOF (30 dias). Não-residentes recebem tributação diferenciada, falando-se em 15% de IR sobre os rendimentos e alíquota zero no IOF-câmbio.

Pagará sobre o valor do rendimento constituído pela diferença positiva entre o valor da alienação, líquido do IOF, e o valor da aplicação financeira. O pagamento deverá ser feito até o terceiro dia útil da semana subsequente àquela em que tiverem ocorridos os fatos geradores.

Em operações específicas, a base de cálculo terá as seguintes hipóteses:²⁶⁷ a) nas operações conjugadas que permitam a obtenção de rendimentos predeterminados, será o resultado positivo auferido no encerramento ou liquidação das operações; b) nas operações de transferência de dívidas realizadas com instituição financeira e demais instituições autorizadas a funcionar pelo BACEN, será a diferença positiva entre o valor da dívida e o valor entregue à pessoa jurídica responsável pelo pagamento da obrigação, acrescida do respectivo imposto sobre a renda retido; c) nas operações de mútuo de recursos financeiros ou de aquisição de títulos ou contrato de investimento coletivo, será o valor dos rendimentos obtidos; d) nas operações de mútuo de ouro, ativo financeiro: pelo valor pago ou creditado ao mutuante; e) nas operações de compra vinculada à

²⁶⁷ RIR/1999, art. 734; IN SRF nº 12, de 1999, art. 1º; IN RFB nº 1.022, de 2010, arts. 38 e 42; ADN Cosit nº 19, de 1998

revenda, será pela diferença positiva entre o valor de revenda e o de compra do ouro; f) nas demais operações, será a diferença positiva entre o valor da alienação, líquida do IOF, e o valor da aplicação financeira.

Nos títulos ou contratos de investimento coletivo, tal como o Boi-gordo,²⁶⁸ o ganho auferido com investimento em títulos representativos de animais deve ser tributado exclusivamente na fonte. Não se sujeitam ao ganho de capital e são tributados exclusivamente na fonte como aplicação financeira de renda fixa, incidindo o imposto sobre a renda incidente na fonte à alíquota de 20% sobre o valor dos rendimentos líquidos pagos ou creditados. A retenção do imposto é efetuada por ocasião do pagamento dos rendimentos ou resgate do título ou contrato, sendo a fonte pagadora dos rendimentos a responsável por essa retenção.²⁶⁹

A responsabilidade pela retenção do imposto cabe à pessoa jurídica que efetuar o pagamento dos rendimentos, como regra instituições ou entidades que, embora não seja fonte pagadora original, façam o pagamento ou crédito dos rendimentos ao beneficiário final. É dispensada a retenção na fonte sobre aplicações financeiras de renda fixa de titularidade de instituições financeiras, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, sociedade distribuidora de títulos e valores mobiliários, sociedade de arrendamento mercantil, sociedade de seguro, previdência e capitalização.

Aplicações Financeiras de Renda Fixa, exceto em Fundos de Investimento, na pessoa física são observados como ganho líquido na legislação do IRPF, ou também chamado rendimento de capital na Pessoa Física, e serão tributados pelo regime de retenção exclusiva na fonte.

Ocorre o fato gerador para a pessoa física quando há: (i) rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa, decorrentes de alienação, liquidação (total ou parcial), resgate, cessão ou repactuação do título ou aplicação; (ii) rendimentos auferidos pela entrega de recursos à pessoa jurídica, sob qualquer forma e a qualquer título, independentemente de ser ou não a fonte pagadora instituição autorizada a funcionar pelo Banco Central do Brasil; (iii) rendimentos predeterminados obtidos em operações conjugadas realizadas: nos mercados de opções de compra e venda em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros (box); (iv) no mercado a termo nas bolsas de

²⁶⁸ Lei n° 4.504/64, art. 96; RIR/99, art. 58; INSRF n° 83/01, art. 4°, inciso IV

²⁶⁹ Ato Declaratório Normativo Cosit n° 19, de 1998

valores, de mercadorias e de futuros, em operações de venda coberta e sem ajustes diários; e no mercado de balcão; (v) rendimentos obtidos nas operações de transferência de dívidas realizadas com instituição financeira e outras instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil; (vi) rendimentos periódicos produzidos por título ou aplicação, bem como qualquer remuneração adicional aos rendimentos prefixados; (vii) rendimentos auferidos nas operações de mútuo de recursos financeiros entre pessoa física e pessoa jurídica e entre pessoas jurídicas, inclusive controladoras, controladas, coligadas e interligadas; (viii) rendimentos obtidos nas operações de mútuo e de compra vinculada à revenda tendo por objeto ouro, ativo financeiro; (ix) rendimentos auferidos em contas de depósitos de poupança e sobre juros produzidos por letras hipotecárias.

O beneficiário, que é a Pessoa física, é também o contribuinte.²⁷⁰ O rendimento de capital da Pessoa Física tem por base de cálculo: a) nas operações conjugadas que permitam a obtenção de rendimentos predeterminados, o resultado positivo auferido no encerramento ou liquidação das operações; b) nas operações de transferência de dívidas realizadas com instituição financeira e demais instituições autorizadas a funcionar pelo BACEN, a diferença positiva entre o valor da dívida e o valor entregue à pessoa jurídica responsável pelo pagamento da obrigação, acrescida do respectivo imposto sobre a renda retido; c) nas operações de mútuo de recursos financeiros ou de aquisição de títulos ou contrato de investimento coletivo, o valor dos rendimentos obtidos; d) nas operações de mútuo de ouro, ativo financeiro, o valor pago ou creditado ao mutuante; e) nas operações de compra vinculada à revenda, a diferença positiva entre o valor de revenda e o de compra do ouro; f) nas demais operações, a diferença positiva entre o valor da alienação, líquida do IOF, e o valor da aplicação financeira.

Os juros e outros encargos pagos ou creditados pela pessoa jurídica a seus sócios ou acionistas, calculados sobre os juros remuneratórios do capital próprio e sobre os lucros e dividendos por ela distribuídos, sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte, aplicando-se as normas referentes aos rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, inclusive quanto ao informe a ser fornecido pela pessoa jurídica.

²⁷⁰ RIR/1999, art. 729

A renda variável, por sua vez, são as operações que envolvem: Fundo de investimento; Swap; Operações day-trade; Hedge; Títulos bancários; dentre outros. Os ganhos nesse tipo de operação estão sujeitos tanto ao IRPJ, como ao IRPF, sujeitando-se à retenção do Imposto de Renda na Fonte ou são pagos em separado. As leis que tratam sobre o tema são a Lei nº 11.033/04 e nº 11.053/04. Analisemos cada uma dessas operações de investimento do produtor rural em renda variável.

Na Pessoa Física, o IR sobre a renda variável auferida é de 15%. Calcula-se sobre os ganhos líquidos mensais, ficando isentos os ganhos de alienação de ação até R\$ 20.000 mil reais/mês. Além dos 15% sobre tais rendimentos, haverá IRRF, retido na fonte pela financeira, também chamado de “dedo-duro”, uma vez que o objetivo maior é configurar informações fiscais para a SRF em suas autuações. Será de 0,005% sobre os rendimentos. No caso de operação day-trade, também haverá o IR de 20% sobre os ganhos líquidos e 1% retido na fonte. O IOF para a operação de prazo inferior a 30 dias é de zero. A mesma sistemática se dá para as pessoas jurídicas residentes. Para os não-residentes, pessoa física ou jurídica, o rendimento será tributado como ganho de capital, sendo isentos atualmente. Será de 10% no caso de operação de mercados de liquidação futura fora da bolsa. O IOF-câmbio também é zero.

No Fundo de investimento, a legislação do Imposto de Renda trata separadamente da tributação dos Fundos de Investimento e dos Fundos de Investimento em Ações. Obedecendo a legislação da CVM, o Fundo de investimento é a reunião de investidores em condomínio, sem personalidade jurídica, administrado por instituições financeiras, entidades de previdência privada, dentre outras previstas em lei. São chamados de Clubes de Investimentos ou Contratos Coletivos.

Os tipos de Fundos de investimentos poderão ser apresentados de acordo com o propósito de investimento: renda fixa ou variável. Conforme o tempo de aplicação, os fundos poderão ser considerados (i) de longo prazo, aquele cuja carteira de títulos tenha prazo médio superior a 365 (trezentos e sessenta e cinco) dias e tributados a 22,5% a 20% sobre o acréscimo; (ii) de curto prazo, aquele cuja carteira de títulos tenha prazo médio igual ou inferior a 365 (trezentos e sessenta e cinco) dias, sendo tributado a 22,5% a 15% sobre a diferença positiva. Os fundos de ações, cuja exigência é de um

mínimo de 67% de ações na carteira,²⁷¹ são tributados a 15%. Ainda quanto a classificação dos fundos de investimentos, podemos encontrar o entendimento de fundos fechados, quando ocorre a venda ou alienações de quotas e os abertos, onde há resgates (come-cotas).²⁷²

A carteira de títulos dos fundos poderá inscrever títulos de vários gêneros: privados ou públicos federais, prefixados ou indexados à taxa de juros, a índices de preço ou à variação cambial, ou por operações compromissadas lastreadas nos referidos títulos públicos federais e por outros títulos e operações com características assemelhadas.

Nos fundos de longo prazo²⁷³ ou de renda fixa, incide IRRF sobre os rendimentos auferidos por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica isenta. É tributado hoje:²⁷⁴ a) no último dia útil dos meses de maio e novembro de cada ano, ou no resgate, se ocorrido em data anterior, sem prejuízo da cobrança de alíquota complementar, de acordo com as alíquotas regressivas dispostas abaixo; b) na data em que se completar cada período de carência para resgate de quotas com rendimento ou no resgate de quotas, se ocorrido em outra data, no caso de fundos com prazo de carência de até 90 (noventa) dias, sem prejuízo da cobrança de alíquota complementar, de acordo com as alíquotas regressivas dispostas abaixo.

Será cobrado às seguintes alíquotas regressivas:

- a) 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento), em aplicações com prazo de até 180 (cento e oitenta) dias;
- b) 20% (vinte por cento), em aplicações com prazo de 181 (cento e oitenta e um) dias até 360 (trezentos e sessenta) dias;

²⁷¹ O Ministro da Fazenda poderá elevar e restabelecer o percentual de 67% a que se refere o art. 2º da Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001 (§ 7º do art. 1º da Lei nº 11.033 de 2004).

²⁷² Outros fundos de investimentos poderão ainda ser citados tais como os fundos em participações (FIP), previsto na IN CVM n. 391/01, e os fundos em direitos creditórios (FIDC), trazidos na IN CVM n. 356/01. Os conceitos e as classes na legislação fiscal são diferente daqueles determinados na CVM

²⁷³ Art. 6º da IN RFB nº 1.022/10

²⁷⁴ aplicações existentes após 31/12/04

c) 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento), em aplicações com prazo de 361 (trezentos e sessenta e um dias) até 720 (setecentos e vinte) dias;

d) 15% (quinze por cento), em aplicações com prazo acima de 720 (setecentos e vinte) dias.

A base de cálculo é a diferença positiva entre o valor de quota no resgate e na data da aplicação. Além dos 22,5% a 15% sobre essa base, há o IR de 15% a título de antecipação retidos semestralmente, em maio e novembro, em sistema chamado come-quotas, uma vez que o tributo é calculado e dedutível do número de quotas do investidor. Assim, o IR semestral, após sua incidência, reduz o número de quotas total do sujeito passivo. Além desses Impostos sobre a renda, há o IOF (30 dias) de 1% ao dia sobre o valor do resgate, limitado ao rendimento da operação.

Os Fundos de curto prazo,²⁷⁵ aqueles cuja carteira de títulos tenha prazo médio igual ou inferior a 365 dias, recebem a incidência do IRRF por ocasião do resgate. As alíquotas são regressivas conforme o período de aplicação: a) 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento), em aplicações com prazo de até 180 (cento e oitenta) dias; b) 20% (vinte por cento), em aplicações com prazo acima de 180 (cento e oitenta) dias. A base de cálculo é a diferença positiva entre o valor de quota no resgate e na data da aplicação. Além desse IR, haverá também o IRRF de antecipação a 20% sobre os rendimentos, retidos semestralmente em maio e novembro. Este último recebe o nome de come-quotas pelas mesmas razões já explicadas acima. O IOF tem alíquota zero. O tratamento da pessoa jurídica e da pessoa física residente quanto a fundos de curto prazo é idêntico. Nas pessoas não-residentes, o IR é de 10% sobre os rendimentos e o IOF-cambio é zero.

Esse sistema se dá da mesma forma para a pessoa jurídica residente falando-se em:

IR de 22,5% a 15%;

IR antecipado de 15% (come-quota)

²⁷⁵ IN RFB nº 1.022/2010, Art. 8º

IOF (30 dias) de 1%.

Para não-residente, será de 15% sobre os rendimentos a título de IR-ganho de capital. Terá alíquota zero no caso de fundos (exclusivos de não-residentes) com 98% de títulos públicos federais ou 98% de títulos públicos incentivados. O IOF-cambio recebe alíquota zero.

Os rendimentos tributados semestralmente, com base no art. 3º da Lei nº 10.892, de 13 de julho de 2004, sujeitam-se à alíquota de vinte por cento e no resgate das quotas será aplicada alíquota complementar de 2,5%, se o resgate ocorrer no prazo de até 180 dias.

Nos Fundos e clubes de investimentos em ações,²⁷⁶ as alíquotas regressivas não se aplicam. Nessas operações, os rendimentos são tributados exclusivamente no resgate das quotas, abrangendo os rendimentos e ganhos totais do patrimônio do fundo à alíquota de 15%. Ao fundo ou clube de investimento em ações cuja carteira deixar de observar a proporção de mínimo de 67%,²⁷⁷ aplica-se a tributação própria aos fundos de investimentos, sendo feita na fonte com base nas alíquotas regressivas, a partir do momento do desenquadramento da carteira. Mantem-se o regime de Fundos e clubes de investimentos em ações se, cumulativamente, a referida proporção não ultrapassar o limite de 50% do total da carteira, a situação for regularizada no prazo máximo de 30 dias e o fundo ou clube não incorrer em nova hipótese de desenquadramento no período de 12 meses subsequentes.

Os fundos de investimentos na Pessoa Física são tributados pelo regime de Tributação Definitivo,²⁷⁸ sendo recolhido até o 3º dia útil subsequente ao decêndio de ocorrência dos fatos geradores. A retenção do imposto será efetuada por ocasião:²⁷⁹ a) do recebimento dos recursos destinados ao pagamento de dívidas, no caso das operações de transferência de dívidas; b) na data da conversão, no caso de debênture conversível

²⁷⁶ Lei 9.532 de 1997 e Instrução Normativa RFB nº 1.022 de 2010.

Serão equiparadas às ações, para efeito da proporção de que trata este item: I - no Brasil: a) os recibos de subscrição; b) os certificados de depósito de ações; c) os Certificados de Depósito de Valores Mobiliários (Brazilian Depositary Receipts - BDR); d) as cotas dos fundos de ações; e e) as cotas dos fundos de índice de ações negociadas em bolsa de valores ou mercado de balcão; II - no exterior: a) os American Depositary Receipts (ADR); e b) os Global Depositary Receipts (GDR).

²⁷⁷ referida no art. 2º da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001 (vide nota abaixo)

²⁷⁸ RIR/1999, art. 770, § 2º, II.

²⁷⁹ RIR/1999, arts. 729, § 3º, 732 e 733; IN RFB nº 1.022, de 2010, art. 39, § 1º; ADE Corat nº 9, de 2002.

em ações; c) do pagamento ou crédito dos rendimentos, ou da alienação do título ou aplicação, nos demais casos.

Há isenção de IR com relação a remuneração produzida por Certificado de Depósito Agropecuário (CDA), Warrant Agropecuário (WA), Certificado de Direitos Creditórios do Agronegócio (CDCA), Letra de Crédito do Agronegócio (LCA) e Certificado de Recebíveis do Agronegócio (CRA), e a remuneração produzida pela Cédula de Produto Rural (CPR), com liquidação financeira, desde que negociada no mercado financeiro. Esta isenção não se aplica ao ganho de capital auferido na alienação ou cessão.²⁸⁰

A responsabilidade pela retenção do imposto cabe: 1) às instituições ou entidades que, embora não sejam fontes pagadoras originais, façam o pagamento ou crédito dos rendimentos ao beneficiário final; 2) à pessoa jurídica que efetuar o pagamento dos rendimentos, nas demais operações.

O Fundo de investimentos da Pessoa Jurídica produtora rural não é enquadrado como receita ou despesa da atividade rural. São valores tidos pela legislação do IR como atividades acessórias, não rurais, quando decorrentes de aplicações financeiras; de aluguel ou arrendamento; de dividendos de investimentos avaliados pelo custo de aquisição; etc.²⁸¹ São variações monetárias ativas e passivas não vinculadas a atividade rural.

Assim, explicando a matéria de forma simplificada, teremos a seguinte situação para as empresas submetidas ao Lucro real. Mensalmente o banco credita na conta Investimentos/Aplicações o rendimento do valor aplicado. Apenas quando ocorre o resgate é que o estabelecimento bancário fará o desconto do IR sobre o rendimento. O imposto tomará como base de cálculo os rendimentos brutos de aplicação financeira. A compensação desses valores retidos de IRRF com os valores devidos na tributação

²⁸⁰ Lei nº 8.981, art. 68, III; Lei nº 11.033, de 2004, art. 3º; IN RFB nº 1.022, de 2010, art. 44.

²⁸¹ São receitas fora do conceito de atividade rural: Rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa decorrentes de alienação, liquidação (total ou parcial), resgate, cessão ou repactuação de título ou aplicação; Rendimentos predeterminados obtidos em operações conjugadas realizadas em mercado de opções, no mercado a termo, em operações de venda coberta e sem ajustes diários e no mercado de balcão; Rendimentos periódicos produzidos por títulos ou aplicações, bem como qualquer remuneração adicional aos rendimentos prefixados; Rendimentos auferidos nas operações de mútuo de recursos financeiros entre pessoa física e pessoa jurídica e entre pessoas jurídicas; Rendimentos auferidos em operações de ACC, operações com export notes, debêntres, depósitos judiciais ou administrativos; Rendimentos auferidos em contas de depósitos de poupança e sobre juros produzidos em letra hipotecárias;

anual ocorrerá apenas em outro momento, quando da apuração do ano. Nessa ocasião, a Declaração de IR (DIPJ) trará todas as informações desse contexto, desde a base de cálculo do IRPJ e da CSLL e o IRRF retido pelo banco até os dados da instituição financeira-fonte (Razão Social, CNPJ, valores pagos e os retidos). A empresa não-optante pelo sistema do Simples deve somar o rendimento das aplicações financeiras a base de cálculo do IRPJ e CSLL, também em seus montantes brutos e diminuir o IRRF retido pelo Banco.

No caso de optantes pelo Lucro Presumido, a pessoa jurídica adicionará os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e os ganhos líquidos de operações financeiras de renda variável somente no período em que ocorrer a alienação, resgate ou a cessão do título ou aplicação, na forma como previsto no art. 37, §1º, da Instrução Normativa SRF nº 93/1997.

Nas Operações day-trade, renda variável, os ganhos líquidos serão tributados como rendimento de capital. A legislação aplicável ao day-trade estão inscritas na Lei nº 12.350/10; Lei nº 9.959/00, art. 8º; IN RFB nº 1.022/10, art. 54 e AD Cosar nº 56/99.

Day trade é toda operação ou a conjugação de operações iniciadas e encerradas em um mesmo dia, com o mesmo ativo, em uma mesma instituição intermediadora, em que a quantidade negociada tenha sido liquidada, total ou parcialmente. Por isso, as receitas e as despesas dessas operações são observadas em bloco de dia e operação por operação pelas instituições retentoras. Só será admitida a compensação de perdas incorridas em operações day trade realizadas no mesmo dia. Não será considerado o valor ou quantidade de estoque do ativo existente em data anterior a da operação de Day-trade. Serão observados, pela ordem, o primeiro negócio de compra com o primeiro negócio de venda, ou o primeiro negócio de venda com o primeiro negócio de compra, sucessivamente. Para a empresa, o valor do imposto retido na fonte sobre operações de day-trade poderá ser: I - deduzido do imposto incidente sobre ganhos líquidos apurados no mês; II - compensado com o imposto incidente sobre ganhos líquidos apurados nos meses subsequentes, se, após a dedução no mês, houver saldo de imposto retido.²⁸²

²⁸² RIR/1999, art. 773; IN RFB nº 1.022, de 2010, art. 54, § 8º

O IRRF incidirá sempre que houver rendimentos auferidos em operações day trade realizadas em bolsa de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas. Será devido pela pessoa física ou jurídica, inclusive as isentas, a 1% sobre o valor do resultado positivo apurado no encerramento das operações, além dos 15%.

Fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto a instituição intermediadora da operação day-trade, que receber diretamente a ordem do cliente, devendo assim proceder até o 3º (terceiro) dia útil subsequente ao decêndio de ocorrência dos fatos geradores

No mercado financeiro e de capitais, como renda variável, estão as operações de swap, trazidas como uma categoria a parte dos demais mercados de renda variáveis (à vista, a termo, futuro e a prazo). O Swap está previsto na Lei nº 8.981/95, art. 74; Lei nº 9.532/97, art. 36; no RIR/1999, arts. 756 e 770; e na IN RFB nº 1.020/10, art. 40.

SWAP representam contratos de troca de ativos financeiros. É um método de financiamento da atividade rural garantindo ao produtor o recebimento por sua produção de acordo com certo referencial (índice, taxa, preço de mercadoria, dentre outros). Produtor e investidor assumem riscos na fixação de referencial, ambos tendo potencial de ganho ou de perda. A vantagem para o agricultor é se garantir contra a flutuação de preços de suas commodities no mercado, determinando o seu ganho. Ao final, as partes liquidam o contrato pela diferença entre os referenciais adotados na contratação e na liquidação: uma das partes pagará para outra a diferença positiva obtida.

Existem vários tipos de SWAP: (i) de taxa de juros e derivativos; (ii) de commodities agrícolas; (iii) de derivados de petróleo; (iv) de contas a pagar.

No IR, o swap é tributado como rendimento de capital, em regime de tributação exclusiva na fonte, sob a responsabilidade da pessoa jurídica que efetuar o pagamento do rendimento. É tributado como operações de renda fixa, cuja alíquota varia de acordo com o prazo da operação (entre 15% a 22,5%). A base de cálculo é o resultado positivo auferido na liquidação do contrato. Essas bases de IR para a swap ocorre tanto na Pessoa Física quanto na Pessoa Jurídica residente. No caso de não-residente, o IR será de 10% sobre rendimentos dentro ou fora da bolsa. Contudo, a alíquota zero de IOF-Câmbio só se admite na operação em bolsa.

O IR incide na data da liquidação do respectivo contrato e tem como base de cálculo do imposto o resultado positivo auferido na liquidação do contrato de swap. A despeito de se submeter às flutuações do mercado, utiliza-se da mesma alíquota incidente sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, na forma do sistema regressivo conforme o tempo.²⁸³ As operações de swap, assim como as aplicações de renda fixa, continuam sendo tributadas apenas na data do resgate, alienação, liquidação ou cessação a 20%

Incide IR sobre todos os rendimentos auferidos em operações de swap, inclusive nas operações de cobertura (hedge), realizadas por meio de swap. Quando a operação de swap tiver por objeto taxa baseada na remuneração dos depósitos de poupança, esta remuneração será adicionada à base de cálculo do imposto,²⁸⁴ somando-se ao principal. Por sua vez, poderão ser considerados como custo da operação e serão dedutíveis da base de cálculo os valores pagos a título de cobertura (prêmio) contra eventuais perdas incorridas em operações de swap.

As perdas incorridas nas operações swap somente serão dedutíveis na determinação do lucro real da atividade não-rural, se a operação de swap for registrada e contratada de acordo com as normas emitidas pelo CMN e pelo Bacen e demais legislação vigente.²⁸⁵ Para efeito de apuração e pagamento do imposto mensal sobre os ganhos líquidos, as perdas incorridas em operações de swap não poderão ser compensadas com os ganhos líquidos auferidos em outras operações de renda variável.

Quando a operação de swap tiver por objeto taxa baseada na remuneração dos depósitos de poupança, este valor será adicionado à base de cálculo do imposto, ficando o montante do mesmo limitado ao rendimento auferido na liquidação da operação de swap. (IN RFB nº 1.022/10, art. 40)

Sobre o resultado positivo auferido na liquidação ou cessão do contrato, aplicam-se as alíquotas de 22,5 a 15%, de acordo com os prazos de aplicações da tabela regressiva. No caso de operações de swap contratadas até 31 de dezembro de 2004, os rendimentos produzidos até essa data, sujeitam-se à alíquota de 20%.

²⁸³ 22,5%, em aplicações com prazo de até 180 dias; 20%, em aplicações com prazo de 181 dias até 360 dias; 17,5%, em aplicações com prazo de 361 dias até 720 dias; 15%, em aplicações com prazo acima de 720 dias.

²⁸⁴ Conforme parágrafo único do art. 36 da Lei nº 9.532 de 1997

²⁸⁵ § 3º do art. 74 da Lei nº 8.981 de 1995

São contribuintes da operação com swap as pessoas físicas e jurídicas titulares do saldo positivo, inclusive as isentas. Está dispensada a retenção do imposto sobre a renda na fonte, caso o beneficiário do rendimento declare, por escrito, à fonte pagadora, a condição de entidade imune²⁸⁶ e quando os rendimentos produzidos forem de titularidade de instituição financeira, sociedade corretora de títulos, valores mobiliários e câmbio, sociedade distribuidora de títulos e valores mobiliários, sociedade de arrendamento mercantil, sociedade de seguro, previdência e capitalização.²⁸⁷

Pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado terão os rendimentos originários de operações com swap integrando o seu lucro real e serão adicionados ao lucro presumido ou ao lucro arbitrado.²⁸⁸ No lucro real, os ganhos das operações de swap irão compor o lucro tributável e serão contabilizados normalmente como receita financeira. Em todos os regimes de IRPJ, o imposto retido será deduzido do apurado no encerramento do período de apuração (mensal, trimestral ou anual). Pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional ou pessoa jurídica isenta assim como a Pessoa física estarão sujeitas a tributação definitiva. Tanto na PF quanto na PJ o Swap tem recebido tributação igual ao mercado de renda fixa de longo prazo, recebendo, conforme o prazo de aquisição, 22,5% a 15% sobre o resultado positivo auferido na liquidação do contrato.

Além do IRRF, as operações de swap são tributadas pelo IOF e pelas Contribuições Sociais. Estas últimas, em face das recentes mudanças de tratamento fiscal, merecem alguns parágrafos à parte. Voltaremos a elas mais à frente. O IRRF, à alíquota de 10% sobre rendimentos dentro ou fora da bolsa, será retido pela pessoa jurídica que efetuar o pagamento do rendimento na liquidação do contrato. Caso haja perda, os valores negativos poderão ser deduzidos se e apenas a operação de swap tiver sido registrada e contratada de acordo com as normas do BACEN. Os prêmios pagos a título de cobertura contra eventuais perdas poderão ser considerados como custos da operação.

Já o IOF ocorre no momento da emissão, transmissão, pagamento ou resgate do instrumento negociado, independentemente de ganho na operação, e, na maioria dos

²⁸⁶ nos termos art. 57 da IN RFB nº 1.022, de 2010

²⁸⁷ RIR/1999, art. 774, I; Lei nº 8.981, de 2001, arts. 71 e 77, I; IN RFB nº 1.022, de 2010, art. 56

²⁸⁸ RIR/1999, art. 773; Lei nº 11.196/05, art. 70, I, b.1; IN RFB nº 1.022/10, art. 40, § 9º e AD Cosar nº 20, de 1995

casos, o recolhimento do tributo será feito pela instituição financeira que realizou a operação. No caso de não-residente, o IOF-câmbio tem recebido alíquota zero para operações em Bolsa.

Antes do Decreto nº 8.426/15 e dos termos da Lei 12.973/14, conforme já explicitamos no início deste capítulo, as contribuições de PIS e da COFINS não incidiam nas empresas não financeiras. Em meados de 2015, portanto, foi restabelecida a incidência do PIS/PASEP e da COFINS sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições (lucro real no IR/CSLL) e em regime cumulativa (lucro presumido). Sendo parte do faturamento da empresa, as receitas financeiras são consideradas na base de cálculo de PIS/COFINS, ficando excluídas apenas as receitas de variação cambial e operações hedge.

Já as Instituições financeiras que negociam tais derivativos possuem incidência de PIS/PASEP e COFINS segundo regras específicas. Tais empresas devem apurar a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins mediante a aplicação das alíquotas de 0,65% e de 4%, respectivamente, sobre a receita registradas decorrente da operação de swap quando da alienação desses ativos (operações realizadas em mercados de liquidação futura).

Ainda no tocante ao mercado financeiro e de capitais, encontramos o Hedge, expressão do inglês que significa defender, garantir, proteger, travar. É uma estratégia financeira do produtor rural em cobrir-se dos riscos de variações de preços desvantajosos para seus propósitos. Produtor e investidor figurarão como hedgers.

Hedge e swap são ideias correlacionadas. Os rendimentos auferidos nos contratos de swap (=troca de indexadores a que vinculados preexistentes créditos das partes contratantes) para fins de hedge (=cobertura do risco de variação do preço ou da taxa a que atrelado débito anterior da pessoa jurídica) sujeitam-se à incidência do imposto de renda (arts. 74 e 76 da Lei 8.981/95) e Contribuições sociais sobre o Lucro (CSLL), assim como o Imposto sobre operações financeiras. Não ocorre, contudo, a tributação de PIS/PASEP e da COFINS uma vez que são receitas financeiras objeto de alíquota zero na forma do Decreto nº 8.451/15, desde que sejam operações de hedge realizadas em bolsa de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão

organizado destinadas exclusivamente à proteção contra riscos relacionados às oscilações de preço ou de taxas.

O hedge, portanto, é uma forma de proteção de risco para o produtor. Assim, como forma de se garantir da flutuação de preços de sua produção no mercado, já na época da colheita, o produtor fixa o preço de sua commodity em data futura no valor de R\$ 100,00 por meio de contrato de hedge. Na data de venda à vista (spot), duas possibilidades podem acontecer:

- 1) Se a commodity estiver em R\$ 110,00, o produtor obterá R\$ 110,00 no mercado físico, mas perderá em R\$ 10,00 na bolsa, pois se comprometeu a vender a R\$ 110,00 o que vale R\$ 100,00.
- 2) Se a commodity estiver em R\$80,00, o produtor obterá R\$ 80,00 no mercado físico, mas ganhará em R\$ 20,00 na bolsa, pois tem o direito de vender a R\$ 100,00 o que vale R\$ 80,00.

O comprador-garantidor em bolsa, outro hedger ou especulador, é a pessoa da outra ponta do contrato que aceita o risco em troca de lucro a curto prazo.

No Hedge, assim como no swap, incidem IR, CSLL e IOF para as empresas não financeiras. O Decreto nº 8.426/15 atribuiu alíquota zero para as contribuições de PIS/COFINS nas receitas oriundas das operações de Hedge. Nas instituições financeiras, há ainda repercussões de PIS e de COFINS.

No IR, os ganhos no hedge correspondem efetivo acréscimo patrimonial para uma das partes. São tributados hoje pelo regime de retenção na fonte pela instituição financeira com base nas alíquotas relativas a operações de renda variável, fixo em 15%. Difere, portanto, da forma como os swaps são tributados no IR como operações de renda fixa às alíquotas de 22,5 a 15%, de acordo com os prazos de aplicações da tabela regressiva.

Mas nem sempre foi assim. Até a edição da MP 1.788/98 e por força do art.77 da Lei 8.981/95, os ganhos obtidos nos contratos com finalidade de hedge estavam dispensados da retenção do imposto de renda na fonte, a que estavam sujeitas as demais aplicações financeiras, devendo compor a base de cálculo do lucro do exercício, sobre a qual, então, incidiria o tributo. Com o advento, em 29.12.1998, da MP 1.788 (convertida

na Lei 9.779, de 26.05.1999) suprimiu-se o tratamento excepcional conferido pela Lei 8.981/95 às transações para fins de hedge, submetendo-se as quantias nelas auferidas à retenção na fonte, assegurado o direito ao reconhecimento de eventuais perdas incorridas no final do exercício, via dedução do lucro.

Os ganhos das operações de hedge compõem a receita financeira da empresa e integrarão a sua base tributável no Lucro real. Havendo perda, serão despesas dedutíveis do IRPJ e CSLL apurado no encerramento do período para as empresas não financeiras. Essa dedutibilidade, contudo, só é admitida pelo fisco nas operações de cobertura de risco, na forma como definida na Lei n. 8.981/95 em seu artigo 77.

Esse dispositivo instituiu um conceito normativo de hedge, chamado pela doutrina de hedge fiscal, entendendo-o como operação destinadas, exclusivamente, à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas, quando o objeto do contrato negociado: (a) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica; (b) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica. Faltando um desses caracteres, não cabe a dedução do IRPJ ou da CSLL despesas.

O hedge fiscal, definido no artigo 77 da Lei n. 8.981/1995, difere do hedge contábil, cujo entendimento de hedge é mais amplo. Para este último, basta que haja na operação o objetivo principal de trazer menores flutuações aos resultados, ao longo do tempo e não, exclusivamente, à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas. Para a contabilidade, nem todo hedge contábil necessariamente cobrirá um risco. Para o Fisco, todavia,

Em sendo assim, não necessariamente todo hedge contábil será um hedge fiscal. Exemplo disso é a empresa brasileira, cujas contas funcionam em moeda real. Possuindo um contrato de empréstimo firmado em reais, para diminuir seus custos e aumentar os ganhos nessa operação, ela poderá contratar um SWAP transformando a dívida em reais para dólar. Ao fazer isso, a companhia aposta numa desvalorização do dólar em relação ao real. Esse swap, a despeito de ser encarado pela contabilidade como hedge, não o é para o Fisco uma vez que não existe para cobrir nenhum risco de sua atividade operacional, figurando apenas como investimento.

Como se vê, essa definição fiscal de operações de hedge limita o conceito, desconsiderando Hedges que possuem todos os elementos para se caracterizar como tal.

Em 26 de janeiro de 2006, a Primeira Câmara do 1º Conselho de Contribuintes se manifestou, em julgamento do Recurso n. 133.233, sobre a desconsideração pelo Fisco da operação realizada pelo sujeito passivo como sendo de hedge:

"Cumpridas as normas da autoridade monetária, com o registro da captação de recursos em moeda estrangeira e comunicação da realização do hedge, sem qualquer oposição manifestada pelo Bacen, não há razão para que a fiscalização descaracterize o hedge".

No caso vertente, a decisão esclareceu que as autoridades fiscais não têm um poder ilimitado para desconsiderar operações de hedge que possuem todas as características essenciais a elas.

Em 2004, a receita federal elucidou quais as documentações que comprovam a finalidade de cobertura de risco, base probatória para sustentar a dedutibilidade de eventuais perdas com operações de hedge. Além das notas de liquidação e extratos bancários, documentos comprobatórios do resultado do hedge, as empresas deverão manter controles extra contábeis e demonstrativos com a identificação dos itens (passivo e ativo) que foram objeto de hedge e os ganhos e perdas dos derivativos contratados com a finalidade de cobertura dessas exposições.

Não há um documento específico para efeito de controle extra contábil dos itens objeto de hedge. Poderá ser qualquer formato contendo informações mínimas sobre a operação de hedge, tais como: valor do bem, direito ou obrigação; data de vencimento do contrato correspondente ao direito ou obrigação; indicação das contas do balanço em que o bem, direito ou obrigação está contabilizado. Solicitado pelo Fiscal da Receita tais documentações e não as havendo, o contribuinte ficará sujeito a glosa das perdas deduzidas de seu IRPJ e cobrança do tributo devido, acrescido ainda de juros e multa por ofício (75% ou 150%).

Ainda com relação ao mercado financeiro e de capital, cabe considerar operações feitas com títulos bancários dentre os quais Certificados de Depósito Bancário (CDB), pré e pós-fixados e com ou sem swap. São tributados a título de IRRF, CSLL, e IOF quando empresas não-financeiras. A partir de 2015, também deve-se incluir a incidência de PIS/COFINS para pessoas jurídicas em regime cumulativo (lucro presumido) ou não-cumulativo (lucro real).

No IR, a regra de ouro é que quanto mais tempo os recursos permanecerem aplicados, menor será a alíquota do imposto cobrado.²⁸⁹ A base de cálculo são os rendimentos periódicos e, desde a aquisição, além do saldo positivo na venda ou no resgate. Tais regras de IR, alíquota e base de cálculo são válidos tanto para pessoa física quanto para pessoa jurídica residente e, ainda, para não-residente. O IRRF incidirá sobre os rendimentos do CDB e suas alíquotas variarão conforme o prazo da aplicação:

até 180 dias, alíquota de 22,5%

de 181 à 360 dias, alíquota de 20%

de 361 à 720 dias, alíquota de 17,5%

mais de 720 dias, alíquota de 15%

Quanto ao IOF, só haverá incidência nos resgates realizados antes de 30 dias, limitado ao rendimento da aplicação e em função do prazo, conforme tabela padrão para todas as instituições financeiras. Tributa-se regressivamente conforme o número de dias restantes para fechar o primeiro mês (30 dias), iniciando em 96% para aplicações com 1 dia e 0% para aplicações com 30 dias ou mais. A partir do trigésimo dia, a aplicação fica isenta da cobrança de IOF. Para não residentes, haverá o IOF-câmbio, hoje, sujeito a alíquota zero.

Os CDBs são títulos nominativos emitidos pelos bancos e vendidos ao público como forma de captação de recursos para a própria instituição financeira. É um investimento considerado de baixo risco. São tributados como renda fixa, modalidade de depósito a prazo, em que os prazos são negociados no momento da aplicação. O rendimento pode ser prefixado ou pós-fixado.

No CDB-pré fixado, levando em consideração o valor que foi aplicado e o prazo de vencimento do investimento, o percentual de remuneração (taxa de juros) é definido no momento da aplicação.

²⁸⁹ Não incidência IRRF e na declaração das PF, quando a remuneração for produzida por: Operação de mercado à vista de ações nas bolsas de valores e em operações com ouro ativo financeiro cujo valor das alienações realizadas em cada mês, seja igual ou inferior a 20.000,00; Por letra hipotecárias, certificados de recebíveis imobiliários e letras de crédito imobiliário; por CDA, WA, CDCA, LCA e CRA; Por CPR com liquidação financeira desde que negociada no mercado financeiro.

No CDB - Pós-fixado, a remuneração é desconhecida na aplicação, somente sendo determinada na liquidação do título e de acordo com a variação do indexador do produto e, ainda, o percentual contratado no momento da aplicação. A liquidação poderá (ou não) ser diária, rendendo de acordo com o desempenho de indicadores como os Certificados de Depósito Interbancário (CDI) ou a Taxa de Referência (TR).

CDB com Swap ocorre quando o título se agrega a um contrato de swap, podendo ser pré ou pós-fixados. Registrado na CETIP (Câmara de Custódia e Liquidação), o contrato de swap troca a rentabilidade original do CDB, em percentuais do CDI, pela rentabilidade do índice escolhido pelo investidor para remunerar seus investimentos como Taxa SELIC, taxa cambial, etc. Ao final do período, apura-se a rentabilidade do produto e do índice. Se o índice optado for maior que a rentabilidade da commodity, o produtor recebe a diferença; se for menor, paga a diferença entre esses valores. O imposto sobre a renda cobrado será referente ao da aplicação original acrescido do IR sobre o lucro do swap, se houver.

Com relação aos empréstimos bancários ou mesmo operações de transferência de dívidas, a legislação do imposto sobre a renda as equipara a operações de renda fixa. Deve ser computado como investimento o valor total dos bens adquiridos e não o do financiamento. O saldo em 31 de dezembro de cada ano do financiamento rural deve ser declarado como Dívidas Vinculadas à Atividade Rural do Demonstrativo da Atividade Rural. O valor dos encargos financeiros efetivamente pagos em decorrência de empréstimos contraídos para o financiamento dos custos/investimentos da atividade rural pode ser deduzido como despesa quando da apuração do resultado. (Lei nº 8.023/90, art. 4º, § 2º; RIR/1999, art. 62 e § 11; Instrução Normativa SRF nº 83/01, arts. 8º e 16).

Na portabilidade de crédito não há cobrança de Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), o que necessariamente implica a manutenção do mesmo número de parcelas. No refinanciamento, há cobrança de novo IOF e tanto o prazo quanto as demais condições contratuais podem ser alterados, o que pode camuflar possíveis desvantagens para o produtor financiado. No tocante às formas privadas de financiamento do agronegócio, cabe ainda considerar os títulos usados pelo setor, fazendo a análise de incidência tributária nos mecanismos do mercado de capitais.

O Mercado de capitais canaliza recursos financeiros da sociedade para o comércio, a indústria e outras atividades econômicas. Compõe o sistema financeiro e caracterizam-se pela ausência de intermediação das instituições financeiras. É subdividido em mercado: primário e secundário participam desse sistema: CMN; BACEN e CVM. Distingue-se do mercado monetário que movimenta valores a curto prazo, embora tenham muitas instituições em comum.

Com base nos instrumentos do Mercado de capitais, o produtor rural possui uma forma de financiar suas atividades sem depender de empréstimos bancários. Por isso mesmo, são consideradas formas privadas de financiamento da atividade rural. As ferramentas do Mercado de capitais são os valores mobiliários negociados (Lei 6.385/76, Art. 2º): ações, debêntures, bônus de subscrição, quotas de fundos de investimentos, notas promissórias, derivativos e, quando ofertados publicamente, quaisquer outros títulos ou contratos de investimentos coletivos, que gerem direito de participação, de parceria ou de remuneração.

Incide sobre alienação de títulos rurais no mercado financeiro de capitais: IRPJ, CSLL e PIS, COFINS sobre os resultados auferidos. O tratamento fiscal para o Mercado de capitais, como regra, é de operações de renda fixa, para fins de incidência do IRRF.

As seguintes operações são equiparadas a renda fixa: de mútuo ou de compra vinculada à revenda, no mercado secundário, tendo por objeto ouro, ativo financeiro; de financiamento, inclusive box, realizadas em bolsas de valores (negócios, títulos e valores mobiliários), de mercadorias (negociam mercadorias) e de futuros (negociam contratos de entrega de determinado bem em data posterior); de transferência de dívidas; de qualquer rendimento auferido pela entrega de recursos a pessoa jurídica.

O IRRF ocorre na liquidação desses títulos, mercadorias ou contratos. Receberá alíquota regressiva de 22,5% a 15% conforme o prazo desde a aquisição do bem e terá por base de cálculo os rendimentos periódicos e na venda ou resgate, tanto para PF quanto para PJ residente.

O IOF nas operações de prazo inferior a 30 dias é de 1% ao dia sobre o valor de resgate, limitado a renda da operação e isento acima de 30 dias. Para os não-residentes, o IR ocorre a 15% sobre os rendimentos e há alíquota zero de IOF-câmbio.

Também incide sobre alienação de títulos rurais no mercado financeiro os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/COFINS (a partir de 2015) e IOF (para não-financeiras).

Os títulos de CDA e WA são isentos do ICMS e do IOF (Lei 11076/04, Art. 18), ainda que não e possa falar propriamente em operação de circulação de mercadorias pela emissão e negociação desses títulos nos mercados de bolsa e balcão. A incidência de IR e CSLL se dá no encerramento de seu balanço sobre a mais valia obtida pelo alienante dos títulos no mercado secundário, isto é, parcela de lucro registrada. Não incide sobre empresa agrícola ou sobre empresa de beneficiamento.

Quanto ao IOF, tendo em vista ser agora o momento a trazer as principais questões que envolvem esse tributo, cumpre destacar com mais detalhes suas características, assim como a carga tributária que recai nas diferentes atividades financeiras do agronegócio. De pronto, cabe apontar não traduzir bem a sigla IOF a dimensão que possui o tributo insculpido no artigo 153, V, da CF/88, nem tampouco aquela do artigo 63 e seguintes do CTN. Operações financeiras, fato gerador genérico do IOF, é expressão oriunda da doutrina e que visa traduzir as quatro bases econômicas a que este imposto, de competência da União, visa alcançar. São elas: (i) Operações de Crédito, (ii) Câmbio, (iii) Seguro e (iv) Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários. Cada hipótese de incidência é diferente da outra e, por isso mesmo, devem ser analisadas dentro de suas especificidades, conforme o contexto das diversas formas de financiamento no agronegócio.

No plano infraconstitucional, essas quatro situações são desenvolvidas pelas disposições das Leis Lei 8.033/90 e 8.894/94 e dos Decretos n. 4.494/02, 6.306/07 e 7.726/12.

De competência exclusiva da União, o IOF possui função extrafiscal, justamente, porque, com ele, o Estado Nacional poderá utilizar desse imposto como instrumento econômico para intervir e regular política de crédito, câmbio e seguro, situações de sua competência material, conforme o art. 21, VII e VIII da CF/88.

Incide sobre 1) operações de crédito realizadas por instituições financeiras,²⁹⁰ compreendidos as companhias de factoring, Cooperativas de crédito²⁹¹ e demais empresas que prestam serviços de assessoria creditícia, mercadológica, etc; e entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física;²⁹² sobre 2) operações de câmbio;²⁹³ sobre 3) operações de seguro realizadas por seguradoras;²⁹⁴ sobre 4) operações relativas a títulos ou valores mobiliários;²⁹⁵ e, finalmente, sobre 5) operações com ouro, ativo financeiro, ou instrumento cambial.²⁹⁶

Na linha das limitações ao poder de tributar do Fisco, de acordo com o art. 150, VI, a, da CF/88²⁹⁷ que dispõe sobre a imunidade recíproca, “os Municípios são imunes ao pagamento de IOF sobre suas aplicações financeiras”.²⁹⁸ Cabe considerar, contudo, que a abrangência dos sujeitos ligados ao Estado, em sentido amplo, ou a qualquer outro agente imune apto a se submeterem às regras de imunidade, recebe interpretação restritiva. Assim, não se estende a outros sujeitos a eles ligados,²⁹⁹ em uma verdadeira restrição subjetiva desse benefício constitucional. Dito de outro modo, pessoas jurídicas que forneçam produtos agrícolas a Entes públicos não são abarcadas pela imunidade, que é regra constitucional limitativa da tributação dos sujeitos estatais, não alcançando outros agentes que com ele atuem nas políticas públicas.

²⁹⁰ Lei nº 5.143/66, art. 1º

²⁹¹ Cooperativa de crédito é instituição financeira constituída na forma de associação autônoma de pessoas físicas ou jurídicas unidas, cuja natureza é civil, sem fins lucrativos, constituída para prestar serviços financeiros aos seus associados, dando acesso simplificado e mais vantajoso a crédito ou outros produtos financeiros (aplicações, investimentos, empréstimos, financiamentos, recebimento de contas, seguros, etc.).

²⁹² Lei nº 9.779/99, art. 13

²⁹³ Lei nº 8.894/94, art. 5º

²⁹⁴ Lei nº 5.143/66, art. 1º

²⁹⁵ Lei nº 8.894/94, art. 1º

²⁹⁶ Lei nº 7.766/89, art. 4º

²⁹⁷ CF/88, Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

²⁹⁸ TRF4, Sumula 34.

²⁹⁹ Vide exemplo retirado dessa solução de consulta proferida pelo Fisco em relação a entidades colaboradoras com os templos de qualquer culto: “COSIT - Solução de Divergência nº 16/2014: TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. REMESSA VALORES AO EXTERIOR. IMUNIDADE. A imunidade prevista no art. 150, VI, b, da Constituição, destina-se ao templo de qualquer culto, entidade por intermédio da qual se concretiza o direito constitucional ao livre exercício dos cultos religiosos. Não se estende à entidade que se constitui com a finalidade de colaborar ou cooperar com igrejas, auxiliá-las ou prestar-lhes qualquer serviço relacionado às finalidades essenciais do templo. Também não se aplica a esta a não incidência de IOF determinada pelo inciso II do § 3º do art. 2º do Decreto nº 6.306, de 2007. Fica parcialmente reformada a Solução de Consulta SRRF09/Disit nº 22, de 2013, na parte em que deu ao conceito de templo interpretação uma extensão que não condiz com a garantia constitucional ao livre exercício dos cultos religiosos. DOU 10/11/2014.

Iniciando o exame, hipótese por hipótese, nas operações de crédito, o IOF incide na entrega do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do interessado nas hipóteses de: I - empréstimo sob qualquer modalidade, inclusive abertura de crédito e desconto de títulos;³⁰⁰ II - alienação, à empresa que exercer as atividades de factoring, de direitos creditórios resultantes de vendas a prazo;³⁰¹ III - mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física.³⁰²

Considera-se que, nessa modalidade de IOF, o que se destaca é a existência de verdadeiro negócio jurídico, com transmissão de um direito, consubstanciado na entrega, em data presente, de moeda mediante contraprestação futura, pouco importando a presença de instituição financeira nessa operação. Dito isso, não poderá incidir sobre simples saque efetuado em conta poupança, que não configura operação de crédito, como já sumulado pelo STF.³⁰³ Segundo posicionamento majoritário da doutrina, não deverá ocorrer também sobre fiança onerosa (que constitui garantia), cuja natureza jurídica difere da operação de crédito (que incide sobre empréstimo, circulação de crédito financeiro).

Para fins de evitar a incidência sobre o mesmo fato, configurando bis in idem, pondera-se que:

“Se uma operação de crédito está representada pela emissão, pagamento e resgate de um título, a incidência é uma só. Não haverá uma incidência sobre a operação de crédito e outra sobre a emissão, pagamento ou resgate do título que a represente”.³⁰⁴

Assim, a cada ciclo do crédito, todas as etapas da operação deverão ser consideradas em uma só incidência, ainda que envolva contratos, títulos, transferências de valores, etc. O contribuinte é toda pessoa, física ou jurídica, participante desse negócio jurídico como devedor, isto é, o tomador do crédito. O credor, por sua vez, figurará como responsável tributário (agente arrecadador) e terá suas obrigações próprias de reter e recolher o tributo devido por outrem (tomador). São responsáveis

³⁰⁰ Decreto-Lei nº 1.783/80, art. 1º, inciso I

³⁰¹ Lei nº 9.532/97, art. 58

³⁰² Lei nº 9.779/99, art. 13

³⁰³ Súmula 664 Supremo Tribunal Federal (STF).

³⁰⁴ Hugo de Brito Machado, Curso de direito tributário, p. 245.

pela cobrança do IOF e pelo seu recolhimento as instituições financeiras que efetuarem operações de crédito; as empresas de factoring adquirentes do direito creditório; e a pessoa jurídica que conceder o crédito, nas operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiro.

Entre si, as partes podem convencionar o financiamento do IOF,³⁰⁵ valor de tributo que será submetido também a contraprestação de juros e demais encargos da operação. Porém, lembremos, o artigo 123 do CTN³⁰⁶ veda a oposição de qualquer ônus contratual ao Fisco, que, ademais de não ser parte no contrato, tem direito legal, de modo a prevalecer a lei sobre os termos dos contratos.

O IOF-crédito será cobrado à alíquota máxima de 1,5% (PJ) e 3% (PF) ao dia sobre o valor das operações de crédito. Além disso, incide a alíquota de 0,38% na abertura da operação de crédito. Dessa forma, o tomador de crédito pessoa física, que pagava 1,88% ao ano, passará a pagar 3,38%.

O momento em que se dá cada tipo de operação de crédito é definido na lei e ocorrerá: I - na data da efetiva entrega, total ou parcial, do valor que constitua o objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do interessado; II - no momento da liberação de cada uma das parcelas, nas hipóteses de crédito sujeito, contratualmente, a liberação parcelada; III - na data do adiantamento a depositante, assim considerado o saldo a descoberto em conta de depósito; IV - na data do registro efetuado em conta devedora por crédito liquidado no exterior; V - na data em que se verificar excesso de limite, assim entendido o saldo a descoberto ocorrido em operação de empréstimo ou financiamento, inclusive sob a forma de abertura de crédito; VI - na data da novação, composição, consolidação, confissão de dívida e dos negócios assemelhados, de acordo com o parágrafo abaixo; e, finalmente, VII - na data do lançamento contábil, em relação às operações e às transferências internas que não tenham classificação específica, mas que, pela sua natureza, se enquadrem como operações de crédito.

³⁰⁵ “Podem as partes convencionar o pagamento do Imposto sobre Operações Financeiras e de Crédito (IOF) por meio de financiamento acessório ao mútuo principal, sujeitando-o aos mesmos encargos contratuais.” REsp 1.251.331-RS e REsp 1.255.573-RS, Rel. Min. Maria Isabel Gallotti, julgados em 28/8/2013.

³⁰⁶ CTN, Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Na prorrogação, renovação, novação, composição, consolidação, confissão de dívida e negócios assemelhados de operação de crédito em que inexistente substituição de devedor, a base de cálculo do IOF-crédito será o valor não liquidado (não pago) da operação anteriormente tributada, sendo essa incidência considerada complementar (adicional) à anteriormente feita, aplicando-se a alíquota em vigor à época da operação inicial, ou seja, alíquota de quando foi feita a primeira contratação do referido empréstimo. Havendo entrega ou colocação de novos valores à disposição do interessado, esses constituirão nova base de cálculo. É o caso, por exemplo, de novação de dívida com Instituição Financeira, no contexto da recuperação judicial. Segundo Solução de consulta trazida nessa apostila, entende o Fisco que caberá a incidência do IOF-crédito também nessa hipótese.³⁰⁷

Alguns incentivos fiscais, tais como isenção ou alíquota reduzida, são dados a determinados setores, e o agronegócio configura um dos mais beneficiados pela aplicação desse benefício fiscal. Estão submetidos a alíquota zero as operações de crédito em que figure como tomadora (devedora) cooperativa. Para efeito de reconhecimento da aplicabilidade do IOF-crédito nessas operações, cabe à instituição financeira responsável pela cobrança e recolhimento do IOF exigir, no ato da realização das operações, declaração firmada pela cooperativa de que atende aos requisitos da legislação cooperativista (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971).³⁰⁸ Também estão

³⁰⁷ COSIT - Solução de Consulta nº 281/2014: IOF. OPERAÇÕES DE CRÉDITO. NOVAÇÃO DE DÍVIDAS. PROCESSO DE RECUPERAÇÃO JUDICIAL. INCIDÊNCIA. Incide o IOF nas operações de novação de dívidas realizadas no âmbito de processo de recuperação judicial, cabendo à instituição financeira credora a responsabilidade pela cobrança e recolhimento do imposto. DOU 20/11/2014.

³⁰⁸ Art. 4º 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 - Inacessibilidade 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;

submetidas a alíquota zero as operações de crédito realizadas entre cooperativa de crédito e seus associados.

Operações de crédito relacionadas à exportação, bem como de amparo à produção ou estímulo à exportação, assim como as relativas a adiantamento de contrato de câmbio de exportação também receberão o incentivo da alíquota zero a título de IOF. Ainda quanto a exportações, não incide IOF nas operações realizadas por instituição financeira, com recursos públicos ou privados, para financiamento de operações, contratadas a partir de 2 de abril de 2013, destinadas a aquisição, produção e arrendamento mercantil de bens de capital, incluídos componentes e serviços tecnológicos relacionados, e o capital de giro associado, a produção de bens de consumo para exportação, ao setor de energia elétrica, a estruturas para exportação de grãos líquidos, a projetos de engenharia, à inovação tecnológica, e a projetos de investimento destinados à constituição de capacidade tecnológica e produtiva em setores de alta intensidade de conhecimento e engenharia e projetos de infraestrutura logística direcionados a obras de rodovias e ferrovias objeto de concessão pelo Governo federal, a que se refere o art. 1º da Lei nº 12.096, de 24 de novembro de 2009, e de acordo com os critérios fixados pelo Conselho Monetário Nacional e pelo Banco Central do Brasil.

Na mesma linha, não incide IOF-crédito quando o tomador seja rural, pessoa física ou jurídica, e esses valores sejam destinados a investimento, custeio e comercialização de sua produção. No caso de operação comercial, na modalidade de desconto de nota promissória rural ou duplicata rural, a alíquota zero é aplicável somente quando o título for emitido em decorrência de venda de produção própria. Exclui-se da incidência do IOF sobre operações de crédito a operação de crédito externo incidindo sobre operações de câmbio.

Sujeitam-se a alíquota zero, ainda, as operações de créditos relativas a adiantamento de salário concedido por pessoa jurídica aos seus empregados, para desconto em folha de pagamento ou qualquer outra forma de reembolso; e aquelas relativa a transferência de bens objeto de alienação fiduciária, com sub-rogação de terceiro nos direitos e obrigações do devedor, desde que mantidas todas as condições financeiras do contrato original.

XI - área de admissão de associados limitada às possibilidades de reunião, controle, operações e prestação de serviços.

São ainda submetidas a alíquota zero de IOF-crédito as operações do mercado de renda variável, inclusive as realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e entidades assemelhadas; as operações com Certificado de Direitos Creditórios do Agronegócio - CDCA,³⁰⁹ com Letra de Crédito do Agronegócio - LCA,³¹⁰ e com Certificado de Recebíveis do Agronegócio - CRA,³¹¹ criados pelo art. 23 da Lei nº 11.076/04; Operações de negociação de cotas de Fundos de Índice de Renda Fixa em bolsas de valores ou mercado de balcão organizado (Incluído pelo Decreto nº 8.325/14).

Em breve explicação, CDCA, LCA e CRA são títulos de créditos típicos de agronegócios, configurando, os três, em promessa de pagamento feita pelos variados agentes emissores nas relações de financiamento do setor, conforme elucidado em nota de rodapé acima. Sujeitam-se a alíquota zero no IOF, tanto para pessoa física quanto para pessoa jurídica. Da mesma forma, não sofrem incidência, por decorrência de regra de isenção, do imposto de renda, na fonte e na declaração de ajuste anual,³¹² quando a receita for auferida por pessoa física. Sujeita-se, contudo, à regra geral de tributação a título de IRPJ, quando auferida receita por pessoa jurídica residente, de acordo com seu regime de incidência. E, na hipótese de não-residente, pessoa física ou jurídica, haverá também alíquota zero, contudo, somente para aqueles que atendam às condições de títulos privados incentivados, ocorrendo incidência de IR e IOF pela regra geral nos demais casos para os outros títulos.

A lei ainda relaciona algumas operações de crédito submetidas a alíquota zero de IOF-crédito, tais como aquelas realizadas por instituição financeira, referente a repasse de recursos do Tesouro Nacional destinados a financiamento de abastecimento e formação de estoques reguladores; efetuada com recursos da Agência Especial de

³⁰⁹ Certificado de Direitos Creditórios do Agronegócio é título de crédito nominativo, de livre negociação, representativo de promessa de pagamento em dinheiro emitido com base em lastro de recebíveis originados de negócios entre produtores rurais, ou suas cooperativas, e terceiros, inclusive financiamentos ou empréstimos relacionados com a produção, comercialização, beneficiamento ou industrialização de produtos ou insumos agropecuários ou de máquinas e implementos utilizados na produção agropecuária.

³¹⁰ Letra de Crédito do Agronegócio é título de crédito nominativo, de livre negociação, representativo de promessa de pagamento em dinheiro emitido apenas por instituições financeiras públicas ou privadas (emitentes) e cooperativas de crédito que garantem origem e autenticidade dos direitos creditórios a elas vinculados.

³¹¹ Certificado de Recebíveis do Agronegócio são título de crédito circulante, de livre negociação, representativo de promessa de pagamento em dinheiro emitido somente por companhias securitizadoras de direitos creditórios do agronegócio, isto é, instituições não financeiras constituídas sob a forma de sociedade por ações, cuja finalidade é a aquisição e securitização desses direitos e de emissão e colocação de CRA no mercado financeiro e de capitais.

³¹² conforme regula a Instrução Normativa RFB nº 892/2008, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 921/2009

Financiamento Industrial - FINAME; realizada ao amparo da Política de Garantia de Preços Mínimos - Empréstimos do Governo Federal - EGF; efetuada pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES ou por seus agentes financeiros, com recursos daquele banco ou de fundos por ele administrados, ou por intermédio da empresa pública Financiadora de Estudos e Projetos - FINEP; realizada por instituição financeira, com recursos do Tesouro Nacional, destinada ao financiamento de estocagem de álcool etílico combustível, na forma regulamentada pelo Conselho Monetário Nacional; efetuada pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES ou por seus agentes financeiros, com recursos desse banco ou de fundos por ele administrados; e as efetuadas por intermédio da Financiadora de Estudos e Projetos - FINEP ou por seus agentes financeiros, com recursos dessa empresa pública.

Ainda que os efeitos econômicos sejam os mesmos – de não incidência do tributo na operação – alíquota zero e isenção são institutos jurídico-tributários distinguidos pela doutrina, pela jurisprudência e, como é o caso agora, pela própria lei.³¹³ Nos termos do texto legal, são isentas as operações de crédito efetuadas por meio de cédula e nota de crédito à exportação,³¹⁴ realizada mediante conhecimento de depósito e warrant, representativos de mercadorias depositadas para exportação, em entreposto aduaneiro,³¹⁵ e as realizadas com recursos dos Fundos Constitucionais de Financiamento do Norte (FNO), do Nordeste (FNE) e do Centro-Oeste (FCO) (Lei nº 7.827, de 27 de setembro de 1989, art. 8º).

O descumprimento ou a falta de comprovação do cumprimento de condições, total ou parcial, de operações isentas ou tributadas à alíquota zero ou da caracterização do desvirtuamento da finalidade dos recursos decorrentes das mesmas operações, acarreta a tributação pelo IOF, sendo devido desde a ocorrência do fato gerador (operação de crédito). É calculado sobre o valor desclassificado ou descaracterizado, aplicando-se a alíquota correspondente à operação, sem prejuízo das demais sanções a título de mora e administrativas. Nesses casos, o IOF-crédito, agora incidente, deverá ser pago até o 10º dia subsequente à data da caracterização do descumprimento, da falta

³¹³ Diferença entre isenção e alíquota zero.

³¹⁴ Na forma da Lei nº 6.313, de 16 de dezembro de 1975, art. 2º, e Lei nº 8.402, de 1992, art. 1º, inciso XII

³¹⁵ Decreto-Lei nº 1.269, de 18 de abril de 1973, art. 1º, e Lei nº 8.402, de 8 de janeiro de 1992, art. 1º, inciso XI

de comprovação do cumprimento, da caracterização do desvirtuamento da finalidade dos recursos decorrentes das operações, da desclassificação ou descaracterização, total ou parcial, de operação de crédito rural ou de adiantamento de contrato de câmbio, quando feita pela própria instituição financeira, ou do recebimento da comunicação da desclassificação ou descaracterização.

No contexto da saída ou da entrada de divisas do Brasil, seja por decorrência de importação ou exportação, encontramos a segunda espécie de IOF, agora incidente nas operações de câmbio, ou seja, quando há conversão de moeda nacional em estrangeira ou vice-versa.

O IOF-câmbio ocorre na entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou na sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este, independentemente da forma de entrega e da natureza das operações. Sendo devido no ato da liquidação da operação de câmbio, está sujeito a alíquota máxima de 25%. Os contribuintes são compradores ou vendedores de moeda estrangeira, mas o recolhimento será feito pelas instituições autorizadas a operar em câmbio.

De acordo com o Decreto nº 8.325/14, as alíquotas foram submetidas a alíquota zero, dentre outras tantas operações de câmbio, nestas que servem aos nossos interesses setoriais: nas operações relativas ao ingresso no País de receitas de exportação de bens e serviços; nas liquidações de operações de câmbio para remessa de juros sobre o capital próprio e dividendos recebidos por investidor estrangeiro; nas liquidações de operações de câmbio de ingresso e saída de recursos no e do País, referentes a recursos captados a título de empréstimos e financiamentos externos; nas liquidações de operações de câmbio para remessa de juros sobre o capital próprio e dividendos recebidos por investidor estrangeiro; nas liquidações de operações de câmbio contratadas por investidor estrangeiro para ingresso de recursos no País, inclusive por meio de operações simultâneas, para constituição de margem de garantia, inicial ou adicional, exigida por bolsas de valores, de mercadorias e futuros;

A alíquota é de 6% nas liquidações de operações de câmbio para ingresso de recursos no País, inclusive por meio de operações simultâneas, referente a empréstimo externo, sujeito a registro no BACEN, contratado de forma direta ou mediante emissão

de títulos no mercado internacional com prazo médio mínimo de até 180 dias. Nesse último caso – operações de empréstimo em moeda via lançamento de títulos, com cláusula de antecipação de vencimento, parcial ou total, pelo credor ou pelo devedor (put³¹⁶/call³¹⁷) –, dentro do contexto do mercado de renda variável de opção, a primeira data prevista de exercício (vencimento do título) definirá a incidência do imposto.

Quando a operação de empréstimo for contratada pelo prazo médio mínimo superior aos 180 dias exigidos pelo Decreto nº 8.325/14 e for liquidada antecipadamente (antes do seu vencimento, ou melhor, antes do dia do seu exercício), total ou parcialmente, descumprindo-se esse prazo mínimo, o contribuinte (titular do direito de opção e comprador do ativo) ficará sujeito ao pagamento do imposto calculado à alíquota de 6% sobre o montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição, correspondente ao valor, em moeda estrangeira, da operação de câmbio, acrescido de juros moratórios e multa, e sem prejuízo das penalidades administrativas.³¹⁸ O imposto será cobrado na data da liquidação da operação de câmbio (incidência) e recolhido ao Tesouro Nacional até o terceiro dia útil subsequente ao decêndio da cobrança ou do registro contábil do imposto.

Importante destacar o IOF-câmbio na análise da situação da pessoa física ou jurídica não residente no Brasil que pratique determinadas operações no contexto do setor do agronegócio. Cabe considerar que a legislação do IOF-câmbio, reduziu a zero a grande maioria dos rendimentos em aplicações no Brasil pelos não-residentes, tais como as de renda fixa, títulos públicos, CDB, LF, renda variável, operações de Swaps quando feitas em bolsa, fundos de renda fixa, de curto prazo e de ações. No tocante às debêntures, a alíquota zero só será mantida quando o título atender as condições de títulos privados incentivados na forma do Art. 1º³¹⁹ da Lei 12.431/11.

³¹⁶ Preço pago pelo comprador de opção para ter o direito de comprar (direito de opção de compra).

³¹⁷ Preço pago pelo comprador de opção para ter o direito de vender (direito de opção de venda).

³¹⁸ previstas no art. 23 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, e no art. 72 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995.

³¹⁹ Vide também Resolução CMN n. 3.947/11 e Decreto n. 7.603/11.

Lei 12.431/11, Art. 1º Fica reduzida a 0 (zero) a alíquota do imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos definidos nos termos da alínea a do § 2º do art. 81 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, quando pagos, creditados, entregues ou remetidos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior, exceto em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), produzidos por: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013).

I - títulos ou valores mobiliários adquiridos a partir de 1º de janeiro de 2011, objeto de distribuição pública, de emissão de pessoas jurídicas de direito privado não classificadas como instituições financeiras; ou (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Como terceira modalidade de IOF, comparecem as operações de seguro. O IOF-seguro incide sobre o valor do recebimento do prêmio e no ato deste, seja ele feito de forma total ou parcial. Alcança todo tipo de seguros, desde os de vida e congêneres, de acidentes pessoais e do trabalho até seguros de bens, valores, coisas entre outros. Evidentemente seu fato gerador atinge os seguros rurais.

Sua alíquota máxima é de 25%. Porém, alcançando o setor rural, as alíquotas foram reduzidas a zero nas operações de resseguro, de seguro-garantia, de seguro de crédito à exportação e de transporte internacional de mercadorias, de seguro aeronáutico e de seguro de responsabilidade civil pagos por transportador aéreo e nas operações em que o valor dos prêmios seja destinado ao custeio dos planos de seguro de vida com cobertura por sobrevivência.

Nas operações de seguro de vida e congêneres, de acidentes pessoais e do trabalho, incluídos os seguros obrigatórios de danos pessoais causados por veículos automotores de vias terrestres e por embarcações, ou por sua carga, a pessoas transportadas ou não, a alíquota foi fixada em 0,38%.

A operação de seguro rural, um dos instrumentos de política econômica mais usado pelos produtores rurais, é isenta do IOF. Serve não só para cobrir os riscos da atividade agrícola contra efeitos climáticos adversos, mas também para segurar a própria atividade pecuária, o patrimônio do produtor rural, seus produtos, o crédito para comercialização desses produtos, além do seguro de vida dos produtores.

Cumprir aproveitar o ensejo para distinguir o seguro de CPR, isento do IOF-seguro, da própria operação de CPR, isenta do IOF-títulos imobiliários. Enquanto a CPR é um valor mobiliário que traduz uma venda antecipada de safra, fechada hoje pelo valor de venda da mercadoria em data futura, garantindo o produtor rural quanto aos riscos de oscilação do valor da commodity no mercado; o seguro de CPR, por sua vez, é a garantia da solvência desse título. O seguro de CPR assegura o pagamento de indenização, na hipótese de comprovada falta de cumprimento, por parte do tomador (investidor), de obrigações estabelecidas na CPR.

II - fundos de investimento em direitos creditórios constituídos sob a forma de condomínio fechado, regulamentados pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM, cujo originador ou cedente da carteira de direitos creditórios não seja instituição financeira. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

Finalmente, a última hipótese de IOF é a que incide nas operações de crédito com títulos ou valores mobiliários, incidindo no ato da realização das operações. O fato gerador do IOF é a aquisição, cessão, resgate, repactuação ou pagamento para liquidação de títulos e valores mobiliários. Estão abrangidos, entre outros, fundos de investimentos e carteiras de títulos e valores mobiliários, fundos ou programas, ainda que sem personalidade jurídica, e entidades de previdência privada. É devido o IOF no ato da realização dessas operações.

Como regra, são contribuintes do IOF-título os adquirentes, no caso de aquisição de títulos ou valores mobiliários, e os titulares de aplicações financeiras, nos casos de resgate, cessão ou repactuação, devendo ser recolhido pelas instituições autorizadas a operar na compra e venda de títulos e valores mobiliários ou demais entidades enumeradas no artigo 27 do Decreto 6.306/07. São responsáveis pela cobrança e recolhimento de IOF as instituições financeiras, as bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas; o administrador do fundo de investimento; a instituição que intermediar recursos, junto a clientes; e a instituição que receber as importâncias referentes à subscrição das cotas do Fundo de Investimento Imobiliário e do Fundo Mútuo de Investimento em Empresas Emergentes.

A alíquota máxima, aqui, é de 1,5% ao dia. No resgate, cessão ou repactuação de operações com títulos ou valores mobiliários, a alíquota sobe para 1% ao dia, limitado ao rendimento da operação, em função do prazo, de acordo com Tabela anexa ao Decreto n. 6.306/07. Nos resgates realizados depois de 30 dias, a alíquota fica reduzida a zero.

Nesse contexto, é interessante notar que os títulos do agronegócio, em sua grande maioria, foram beneficiados com uma tributação favorecida, seja em face do IOF-título, seja, ainda, em relação ao IR. Foram reduzidas a zero as alíquotas de IOF-título e IRPF sobre operações com CDCA, LCA, CRA, CRI, debêntures e Letra Financeira desde que cumpridas certas condições.

Exemplificando. Os CRAs - títulos emitidos exclusivamente por companhias securitizadoras de direitos creditórios do agronegócio criados em 2004 pela Lei 11.076- é isento do Imposto de Renda (IR) para pessoas físicas, desde que permaneçam com o papel até seu vencimento. Já os ganhos de capital na venda do papel no mercado

secundário, durante o tempo de vida do CRA, são tributados. Para as pessoas jurídicas investidoras no papel, haverá tributação na forma como definida para títulos de renda fixa, com alíquota regressiva e recolhimento direto na fonte. Em ambos os casos, o IOF-título será zero.

A incidência de IOF sobre operações de crédito exclui a incidência sobre operações relativas a títulos ou valores mobiliários, e reciprocamente, quanto à emissão, ao pagamento ou resgate do título representativo de uma mesma operação de crédito (Lei nº 5.172/66, art. 63, parágrafo único).

A base de cálculo do IOF é o valor de aquisição, resgate, cessão ou repactuação de títulos e valores mobiliários.³²⁰ Serão acrescidos ao valor da cessão ou resgate de títulos e valores mobiliários os rendimentos periódicos recebidos, a qualquer título, pelo cedente ou aplicador, durante o período da operação.

O IOF-título abrange quaisquer operações com títulos e valores mobiliários considerados como de renda fixa, inclusive operação de financiamento realizada em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas. A alíquota máxima é de 1,5% ao dia sobre o valor das operações com títulos ou valores mobiliários. Com isso, encerramos os pontos principais da matéria.

³²⁰ Lei nº 8.894, de 1994, art. 2º, II

Capítulo 8. Tributação sobre o comércio exterior

Inserido na cadeia do agronegócio está o comércio exterior, podendo se dar tanto para fins de importação de produtos estrangeiros para o Brasil, como é o caso do potássio para a fabricação de fertilizantes, quanto para a exportação de bens brasileiros para o exterior. São Paulo, Mato Grosso, Paraná, Rio Grande do Sul e Minas Gerais são os Estados que lideram as exportações do agronegócio, somando, juntos, quase 70% das exportações brasileiras da agricultura e da pecuária no período de 2015. Para 2016, o agronegócio é o segmento que deve ter uma perspectiva um pouco melhor especialmente no tocante às exportações que, apesar de enfrentarem custos maiores em face dos aumentos dos insumos e dos tributos internamente, devem ser compensadas, pelo menos em parte, pelo câmbio favorável.

Nesse contexto, são muito importantes as considerações a serem feitas na intermediação de uma trading company para exportação de commodities, naquilo que se chama de exportação indireta. A opção das agroindústrias por contratar comerciais exportadoras ou tradings é justificada por diversas razões, seja porque o produtor rural não tem interesse em operacionalizar exportações por sua conta; seja porque não possui experiência suficiente para fazê-lo de forma independente. Ainda, empresas exportadoras podem funcionar, a pedido da industrial/comercial, como agentes ou representantes comerciais, e encontrar clientes para o produto da agroindústria no mercado internacional, realizar serviço de pesquisa, analisar o produto para exportação, etc.

Nem toda pessoa jurídica pode ser empresa exportadora, limitando a lei apenas às: cooperativas de produção ou exportação (comércio); empresa comercial de atividade mista (que atue como importadora, exportadora e no mercado interno); consórcios formados por exportadores ou produtores; indústria, quando comercializar produtos de terceiros; empresa exclusivamente exportadora.

As comerciais exportadoras são inscritas no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX) da Receita Federal, além de seu registro como pessoa jurídica na Junta comercial. Em verdade, cabe primeiro o registro no SISCOMEX da RF (IN SRF 650) e, obtido este, proceder ao registro na Junta comercial. Pode ser comerciais exportadoras qualquer tipo societário (Ltda., Mei, Micro, etc.) e a lei não exige capital

mínimo. Já as Tradings companies, definidas no Decreto-Lei nº 1.248/72, devem ser inscritas no Cadastro de Exportadores e Importadores da Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (Registro no DECEX). Somente sociedades anônimas, com capital mínimo de 750.000, é que podem ser empresas comerciais exportadoras.

A trading company é sociedade comercial S/A importadora ou exportadora, funcionando como um departamento de comércio exterior terceirizado de empresas produtoras. Podem ter atuação tanto na área comercial quanto na área operacional da agroindústria. Não produzem nada, apenas adquirem mercadorias no mercado interno para posterior exportação ou vice-versa.

Como empresas exportadoras ou de representação comercial internacional, realizam a intermediação entre os produtores nacionais e os importadores externos, facilitando e operacionalizando a exportação/importação uma vez que estas demandam conhecimentos específicos.

Dentre suas atividades, estão os procedimentos comerciais e os necessários à contratação de transporte e seguro, gestão de riscos comerciais e fiscais, formas de pagamentos e financiamentos disponíveis. Na maioria das vezes, exportam produtos de diferentes fornecedores de forma unificada, o que implica menor necessidade de menor capital de giro, devido às operações casadas, e redução dos custos operacionais.

Na tributação das exportações, devemos considerar os seguintes tributos: IR e CSLL, IOF-câmbio, IE, PIS/COFINS e INSS em exportação; IPI-exportação; ICMS-exportação e suas consequências na cadeia do mercado interno. No tocante ao setor do agronegócio, alguns pontos chamam mais a atenção como a incidência de CSLL diante das regras de imunidades das exportações; a sistemática de incidência e creditamento do PIS/COFINS quando se encerra a cadeia com a exportação; a incidência de INSS sobre produção a ser exportada; a suspensão do IPI³²¹ e sua imunidade,³²² a incidência do imposto de exportação e a não-incidência do ICMS e suas consequências no sistema de creditamento no mercado interno.³²³ Tais assuntos são os que demandam maior atenção,

³²¹ artigo 42, V do RIPI/02

³²² art. 18, II do RIPI/02

³²³ LC 87/96, art. 3º. par. único

restando tudo o mais já falado anteriormente e aplicável aos agentes exportadores e importadores que compõem o mercado brasileiro.

No cenário atual, a comercialização para o exterior (exportação) não será tributada pelo programa de integração social (PIS), contribuição da COFINS, imposto sobre a industrialização (IPI), impostos sobre circulação de mercadoria (ICMS), mas tem sido objeto de tributação pelo imposto de Renda (IR), contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) e contribuição social patronal do INSS (INSS) substitutivo por incidir no lucro ou no faturamento da empresa. Incide ainda o IOF-câmbio na saída de divisas. Por uma questão de política fiscal, não ocorre imposto de exportação, ainda que haja fato gerador possível de ser tributado, justamente porque se pretende diminuir a carga tributária e estimular a entrada de divisas no País.

Com relação ao IR e a CSLL, não vamos rever tudo aquilo que já foi abordado nos capítulos 1 e 2, mas apenas assuntos importantes e suas particularidades sobre esses tributos em operações com o mercado externo.

O grande tema de IR sobre o comércio exterior é o preço de transferência.³²⁴ O método de preço de transferência se traduz em restrições no tocante aos preços praticados na exportação e importação de mercadorias e no pagamento de juros a pessoas vinculadas no exterior. Pelo preço de transferência, o fisco estabelece regras de fixação do valor da mercadoria quando houver operações entre empresas brasileiras e suas vinculadas no exterior. Os mecanismos de fixação do preço buscam evitar envio disfarçado de lucro para fora do país através de preços fictícios, reduzindo o IR e CSLL a pagar.

Os mecanismos do método comparam o preço praticado pela brasileira com o valor fixado pela vinculada na "data da transação", assim como esses dois montantes com os preços de mercado (em bolsas ou avaliados em instituições de pesquisa renomadas). A lei não especifica o que seja a data de transação, mas devemos pensa-la como o dia em que o preço foi negociado na forma como expresso em contrato ou no modo como geralmente é fixado em mercado. Na hipótese de ausência de identificação de quaisquer desses momentos, caberá considerar como data da transação a do próprio embarque dos bens exportados.

³²⁴ Lei 9430/96; Lei nº 12.715/12; IN RFB nº 1.312/12, IN RFB nº 1.395/13 e IN RFB nº 1.458/14

Desde janeiro de 2013, tem sido utilizada a nova regulação de Preço de transferência introduzida pela Lei nº 12.715/12 e Instrução Normativa nº 1.395/13. A referida norma é de extrema importância para o contexto do agronegócio na medida em que regulamentou os novos métodos de transferência com regras de aplicação próprias para as commodities. Dentre as inovações trazidas pelos referidos diplomas normativos, temos a definição legal expressa do termo “commodities” para efeito de aplicação dos métodos PCI³²⁵ (Preço sob Cotação na Importação) e PECEX (Preço sob Cotação na Exportação). Contudo, a IN nº 1.395/13 limita o conceito de commodities trazido no art. 18, §16º da Lei nº 9.430/96. Enquanto a Lei entende por commodities bens e direitos passíveis de cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas,³²⁶ a IN institui critérios cumulativos. Uma mercadoria estará sujeita à aplicação dos métodos PCI e Pecex quando: estiver listada no Anexo I e, cumulativamente, estar sujeita a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II, ambos da IN RFB 1.312/12; estiver listada no Anexo I e, cumulativamente, for sujeita a preços públicos nas instituições de pesquisas setoriais, internacionalmente reconhecidas, listadas no Anexo III da IN RFB 1.312/12; ou ser negociada em bolsas de mercadorias e futuros listadas no Anexo II da IN RFB 1.312/12.

³²⁵ Art. 18-A. da Lei nº 9.430/96 O Método do Preço sob Cotação na Importação - PCI é definido como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

§ 1º Os preços dos bens importados e declarados por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no País serão comparados com os preços de cotação desses bens, constantes em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, ajustados para mais ou para menos do prêmio médio de mercado, na data da transação, nos casos de importação de: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

I - pessoas físicas ou jurídicas vinculadas; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

II - residentes ou domiciliadas em países ou dependências com tributação favorecida; ou (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

III - pessoas físicas ou jurídicas beneficiadas por regimes fiscais privilegiados. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

§ 2º Não havendo cotação disponível para o dia da transação, deverá ser utilizada a última cotação conhecida. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

§ 3º Na hipótese de ausência de identificação da data da transação, a conversão será efetuada considerando-se a data do registro da declaração de importação de mercadoria. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

§ 4º Na hipótese de não haver cotação dos bens em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, os preços dos bens importados a que se refere o § 1º poderão ser comparados com os obtidos a partir de fontes de dados independentes fornecidas por instituições de pesquisa setoriais internacionalmente reconhecidas. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

§ 5º A Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda disciplinará a aplicação do disposto neste artigo, inclusive a divulgação das bolsas de mercadorias e futuros e das instituições de pesquisas setoriais internacionalmente reconhecidas para cotação de preços. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012) (Vigência)

³²⁶ Art. 18, §16º da Lei nº 9.430/96 Na hipótese de importação de commodities sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas, deverá ser utilizado o Método do Preço sob Cotação na Importação - PCI definido no art. 18-A

A IN também amplia o número de variáveis possíveis de serem consideradas nos ajustes correspondentes às diferenças entre o valor líquido recebido pelo exportador e o valor resultante da cotação específica da commodity em bolsa de mercadorias e futuros.

Determinaram o termo “data da transação”, para fins comparativos com a cotação em bolsa de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecida, admitindo-o como a data em que o preço foi negociado, conforme estabelecido em contrato e em procedimento normal de mercado. Como já adiantamos, deixa dúvida quanto a data para fixação da taxa de câmbio nas situações excepcionais: data da transação ou taxa do embarque; data da transação ou da conversão do preço parâmetro (IN 1.312. Art. 29)?

Fixa regras específicas para a hipótese de commodities que possuam mercados diferenciados com preços de referência regionais, situação em que a pessoa jurídica exportadora deverá escolher, como preço parâmetro de transferência, o preço de cotação dos bens no mercado de destino do bem exportado (destinatário).

Para fins de determinação do preço, são considerados os seguintes critérios: prazo para pagamento, quantidades negociadas, influências climáticas nas características do bem importado, custos de intermediação nas operações de compra e venda praticadas pelas empresas não vinculadas, acondicionamento, frete e seguro. Na composição desse preço, a IN 1.458/14 acrescentou outros critérios específicos tais como os custos de desembarque no porto, de transporte interno, de armazenagem e de desembaraço aduaneiro incluídos os impostos e taxas de importação, todos no mercado de destino da commodity.³²⁷

Preço de Cotação na Exportação (PCex), por sua vez, será os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

Além dos preços de transferência, no contexto das regras ante evasão fiscal, também se encontram os tratados e acordos para evitar a dupla tributação da renda. A

³²⁷ “Para fins de comprovação de preços de mercadorias importadas, admite-se a apresentação de relatório de auditores externos independente, em que for observado que o valor do custo de aquisição das mercadorias foi registrado de acordo com a legislação brasileira, juntamente com relatório enumerativo das faturas comerciais de aquisição dos produtos pela empresa fornecedora vinculada. Quaisquer relatórios de procedência estrangeira deverão ser traduzidos, notariados, consularizados e registrados em Cartório de Registro de Títulos e Documentos, em substituição das cópias de faturas comerciais.” Solução de Consulta COSIT No 13, 08/11/13. (IN RFB nº 1.312/12, IN RFB nº 1.395/13 e IN RFB nº 1.458/14)

tributação do IR, no Brasil, é feita em bases universais. Toda a receita que tiver algum elemento brasileiro³²⁸ será contabilizada no IR, salvo tratado celebrado para evitar a bitributação.

O Brasil tem acordos celebrados entre 29 países. Além disso, a Convenção da OCDE fixa critérios definidores de bens imobiliários, lucros, dividendos, juros, royalties, ganhos de capital e remuneração profissional.

O trato com Países com regime fiscal privilegiado dá ensejo a tributação interna. São considerados paraísos fiscais países que apresentem uma ou mais das seguintes características: não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20%; conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente: (a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência; (b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência; não tribute ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% os rendimentos auferidos fora de seu território; não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.

A IN nº 1.037/10, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.474/14, relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. São eles: Andorra; Anguilla; Antígua e Barbuda; Antilhas Holandesas; Aruba; Ilhas Ascensão; Comunidade das Bahamas; Bahrein; Barbados; Belize; Ilhas Bermudas; Brunei; Campione D'Itália; Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark); Ilhas Cayman; Chipre; Cingapura; Ilhas Cook; República da Costa Rica; Djibouti.

Ainda relaciona casos específicos de Países com regimes fiscais privilegiados como Luxemburgo;³²⁹ Uruguai;³³⁰ Dinamarca;³³¹ Reino dos Países Baixos;³³² Hungria;³³³ para os Estados Unidos da América;³³⁴ Espanha;³³⁵ Malta;³³⁶ Suíça.³³⁷

³²⁸ Receita produzida por agente brasileiro, no território brasileiro, integrada às contas brasileiras, etc...

³²⁹ para pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company

³³⁰ para pessoas jurídicas constituídas sob a forma de "Sociedades Financeiras de Inversão (Safis)" até 31 de dezembro de 2010

³³¹ para pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company que não exerçam atividade econômica substantiva

³³² para pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company que não exerçam atividade econômica substantiva); Islândia (para pessoas jurídicas constituídas sob a forma de International Trading Company (ITC))

Observando o contexto estritamente fiscal agora, vale trazer à tona algumas considerações quanto à CSLL.

No tocante à CSLL, por muito tempo se discutiu se essa contribuição em exportações deveria ser abarcada pela imunidade trazida no art. 149, § 2º, I, da CF.³³⁸ Segundo a União, a norma constitucional torna imune as receitas das exportações quanto ao PIS e a COFINS, que incidem diretamente sobre o faturamento. Não, contudo, em relação à CSLL, já que esse tributo incide sobre o lucro e a regra do art. 149, § 2º, I, da CF fala apenas em “receita”.

Para os exportadores, ao contrário, tributar o lucro seria uma contrariedade às intenções da própria Emenda Constitucional. Isto é, não condiz com a finalidade constitucional de não exportar impostos e manter o produto nacional competitivo no mercado internacional. A incidência da CSLL configuraria forma indireta de o fisco alcançar tais receitas das exportações. Logo, não deveria incidir CSLL sobre o lucro auferido com receitas oriundas de exportação. Com tais argumentos, muitos contribuintes entraram com ações judiciais discutindo esse pagamento de CSLL na exportação. Algumas liminares foram concedidas pelas instâncias iniciais do Poder Judiciário inclusive.

Contudo, em 2010, no julgamento dos RE nº 564.413 e RE nº 474.132 o Supremo Tribunal Federal, por sete votos contra cinco, decidiu pela validade da cobrança da CSLL sobre o lucro obtido por empresas exportadoras. Entendendo que receita não é lucro e fazendo interpretação literal da regra da Constituição, os Ministros julgaram que a imunidade sobre a cobrança de contribuição incidente nas receitas

³³³ para as pessoas jurídicas constituídas sob a forma de offshore

³³⁴ para as pessoas jurídicas constituídas sob a forma de Limited Liability Company (LLC) estaduais, cuja participação seja composta de não residentes, não sujeitas ao imposto de renda federal

³³⁵ para pessoas jurídicas constituídas sob a forma de Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros (E.T.V.Es.)

³³⁶ para pessoas jurídicas constituídas sob a forma de International Trading Company (ITC) e de International Holding Company (IHC)

³³⁷ para as pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company, domiciliary company, auxiliary company, mixed company e administrative company cujo tratamento tributário resulte em incidência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), de forma combinada, inferior a 20% (vinte por cento), segundo a legislação federal, cantonal e municipal, assim como o regime aplicável a outras formas legais de constituição de pessoas jurídicas, mediante rulings emitidos por autoridades tributárias, que resulte em incidência de IRPJ, de forma combinada, inferior a 20% (vinte por cento), segundo a legislação federal, cantonal e municipal.

³³⁸ A Emenda Constitucional 33, de 2001 inseriu a regra no artigo 149, parágrafo 2º da Constituição: “As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (...) não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”.

obtidas com exportações não se aplica à CSLL. Ainda, por nove votos a dois, admitiram também a cobrança da CPMF, vigente à época, sobre a movimentação financeira dessas receitas obtidas com exportações.

Hoje, portanto, segundo dicção firmada pelo STF, o contribuinte não tem o direito de excluir da base de cálculo da CSLL (e da CPMF) as receitas oriundas das operações de exportação efetuadas a partir da EC 33/2001, pois sua base de cálculo é o lucro líquido, que não se confunde com a receita segundo o STF. Se as receitas derivadas de exportações são imunes a contribuições, isso não implica que o lucro advindo dessas receitas também o seja, pois receita e lucro não se confundem.

Além do preço de transferência, explicado brevemente nesse capítulo, no contexto da saída de divisas do Brasil, seja por decorrência de importação ou exportação, encontramos a espécie tributária de IOF, incidente nas operações de câmbio, ou seja, quando há conversão de moeda nacional em estrangeira ou vice-versa.

O IOF-câmbio ocorre na entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este, independentemente da forma de entrega e da natureza das operações. Sendo devido no ato da liquidação da operação de câmbio, está sujeito a alíquota máxima de 25%. Os contribuintes são compradores ou vendedores de moeda estrangeira, mas o recolhimento será feito pelas instituições autorizadas a operar em câmbio.

De acordo com o Decreto nº 8.325/14, as alíquotas foram submetidas a zero. São inúmeras as operações de câmbio, mas aquelas que servem aos nossos interesses setoriais do agronegócio estão listadas as seguintes: operações relativas ao ingresso no País de receitas de exportação de bens e serviços; liquidações de operações de câmbio para remessa de juros sobre o capital próprio e dividendos recebidos por investidor estrangeiro; liquidações de operações de câmbio de ingresso e saída de recursos no e do País, referentes a recursos captados a título de empréstimos e financiamentos externos; liquidações de operações de câmbio para remessa de juros sobre o capital próprio e dividendos recebidos por investidor estrangeiro; liquidações de operações de câmbio contratadas por investidor estrangeiro para ingresso de recursos no País, inclusive por

meio de operações simultâneas, para constituição de margem de garantia, inicial ou adicional, exigida por bolsas de valores, de mercadorias e futuros.

O Imposto de Exportação (IE) é extrafiscal e depende de situações ocasionais, ligadas à conjuntura econômica. Só diante de situações como a elevação de preços, no mercado externo, de produtos brasileiros exportáveis ou da necessidade de garantir o abastecimento do mercado interno. Pode servir para retirar o excesso de remuneração dos produtores nacionais, para formar reservas monetárias ou desestimular as exportações em benefício do consumidor nacional. Sua finalidade específica, então, é, mais, regular o mercado externo e, menos, arrecadar imposto internamente. Fundamentado no Decreto-Lei no 1.578/77, ocorre na saída da mercadoria do território aduaneiro nacional. No cenário atual, o imposto de exportação tem alíquota zero para quase todas as operações do setor.

Com relação ao PIS/COFINS em exportação, incidentes sobre o faturamento da empresa produtora, aplica-se a imunidade sobre as receitas de acordo com o art. 149, § 2º, I, da CF. O artigo 46 da Instrução Normativa (IN) 247/02, contudo, fala do instituto como isenção, quando na verdade é uma imunidade. A importância disso é que, em sendo imunidade e não isenção, é regra constitucional e, logo, o legislador ordinário não poderá limitá-la por meio de lei. Apenas uma Emenda Constitucional, que exige aprovação com quórum elevado e pelas duas casas nacionais (Câmara e Senado Federal) é que se poderia trazer alguma limitação. É muito mais, portanto, que um favor legal mas uma garantia do contribuinte constitucionalmente protegida. Segundo a referida IN, são isentos de PIS e COFINS as receitas: II - da exportação de mercadorias para o exterior; VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei n. 1.248/72, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior; e IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

No tocante ao INSS em exportação, ocorrente sobre a receita das vendas do produtor rural, deve-se aplicar também a norma imunizante do Art. 149, § 2º, I, da CF – e regulado, de modo pormenor, pelas IN RFB nº 3/05 e nº 971/2009 – além da imunidade prevista no art. 195, § 7º, também da CF.

Ocorre que nem sempre a regra de imunidade tem sido observada pela Receita federal. E o retrato disso é a IN RFB nº 3/05 e o artigo 166 da IN RFB nº 971/2009. Segundo esse dispositivo, ocorre o fato gerador das contribuições sociais referentes à comercialização, na produção e comercialização rural negociada entre o produtor rural pessoa física ou jurídica e do segurado especial realizada diretamente com adquirente domiciliado no Exterior (exportação), assim como na aquisição de produtos rurais de pessoa física com o fim exclusivo de exportação. Isso significa uma carga tributária ilegítima de 2,85% sobre a receita bruta da venda para exportação, quando a produtora rural for pessoa jurídica/Agroindústria (que ela mesma recolhe), ou de 2,3% sobre a receita bruta quando a produtora rural for pessoa física (recolhida pela comercial exportadora ou Trading).

A incidência dessas contribuições sobre a produção destinada para o exterior tem sido discutida judicialmente. No processo, caberá reforçar ao juiz ter o artigo 149, § 2º, I da Constituição Federal concedido imunidade às receitas de exportação em relação à cobrança de contribuições sociais, desonerando a cadeia agropecuária voltada para a exportação e afastando o recolhimento das contribuições sobre a receita bruta de venda de produtos agropecuários.

A IN RFB nº 3/05, veículo normativo infralegal, trouxe restrições à fruição da imunidade, ao estabelecer que está só ocorre nas vendas diretas para o exterior. Desconsiderou as exportações indiretas, prejudicando as operações feitas com comerciais exportadoras ou trading companies, cuja função é intermediar tais exportações. Os produtores rurais e agroindustriais vêm obtendo êxito nessa discussão judicial a respeito da incidência do INSS incidentes sobre as receitas decorrentes da exportação de produtos do agronegócio, ainda que por meio de tradings ou empresas comerciais exportadoras, haja vista que a Constituição Federal assim prevê. É ilegítima a legislação vigente do INSS, infraconstitucional, restringir a imunidade apenas para as vendas diretas à adquirente domiciliado no exterior. Não há justificativa jurídica para tanto.

O IPI-exportação, por sua vez, incide na exportação de produtos industrializados, entendendo a exportação como a última fase da cadeia desse bem industrializado no mercado interno. Logo, gerará repercussões quanto ao crédito de IPI também. Na venda de produtos industrializados pela Agroindústria ao exportador ocorre

a imunidade do artigo 149, § 2º, I da CF, regulada pelo art. 18, II do RIPI/2002. E, dessa vez, a exportação indireta é prevista expressamente na legislação do IPI, no artigo 42, inciso V do RIPI/2002.

Segundo a regulação do IPI, para a obtenção do benefício da imunidade, a mercadoria deve sair diretamente ao local de embarque ou recinto alfandegado (artigo 42, § 1º do RIPI/2002). De acordo com o Art. 39 da Lei nº 9.532/97, os produtos devem sair: do estabelecimento industrial para empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportação; do estabelecimento industrial para recintos alfandegados; ou do estabelecimento industrial para outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação. Consideram-se adquiridos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 2º).

Sairão do estabelecimento industrial com suspensão do IPI as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, destinados a estabelecimento que se dedique, preponderantemente, à elaboração de produtos classificados nos Capítulos 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 23 (exceto códigos 2309.10.00 e 2309.90.30 e Ex-01 no código 2309.90.90), 28, 29, 30, 31 e 64, no código 2209.00.00 e 2501.00.00, e nas posições 21.01 a 21.05.00, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, inclusive aqueles a que corresponde a notação NT (não tributados). A suspensão também se aplica às saídas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, quando adquiridos por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras. São consideradas “pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras” aquelas cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior ao da aquisição, tenha sido superior a 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período, depois de excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda.

As matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente por estabelecimentos comerciais exportadores, serão desembaraçados com suspensão do IPI.

Normalmente, no mercado interno, produtos imunes (com suspensão de IPI) não dão direito de crédito para o adquirente de matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem que tenham sido neles utilizados, exceto na hipótese de produtos tributados que tenham sido destinados à exportação para o exterior. O valor em reais registrado nas notas fiscais emitidas nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial é o valor de exportação que deverá ser utilizado para cálculo do crédito presumido.

Para o Fisco, os produtos NT, estando fora do campo de incidência do tributo, não geram direito ao crédito presumido, de modo que os valores referentes a esses produtos ficam excluídos da receita de exportação. Porém, no caso de exportações de produtos isentos ou tributados à alíquota zero, os produtos, permanecendo no campo de incidência do imposto, geram direito ao crédito presumido do IPI.

Também é assegurado ao produtor/exportador o direito à utilização do crédito presumido do IPI como ressarcimento do PIS/COFINS, quando os insumos empregados na industrialização de produtos exportados forem adquiridos de não contribuintes daquelas contribuições. Logo, quando o produtor/exportador adquire os insumos de pessoa física, poderá creditar-se de crédito presumido de IPI como ressarcimento do PIS/COFINS.

Para fins de cálculo do crédito presumido do IPI, cujo ressarcimento se dá pela via do PIS/PASEP e COFINS, a empresa produtora e exportadora não deve emitir nota fiscal para registrar a variação cambial ocorrida entre a data de saída dos produtos do estabelecimento industrial e a data do efetivo embarque do produto. Esta variação cambial não compõe a receita de exportação para efeito de cálculo do referido crédito. O valor da nota fiscal em reais é o preço da operação no momento da ocorrência do fato gerador, não devendo compor a receita de exportação a eventual variação cambial.

No caso de industrialização encomendada a outra empresa, de produtos intermediários (ou seja, de produtos que sofrerão ainda algum processo de industrialização no estabelecimento encomendante), com remessa de todos os insumos pelo encomendante (produtor exportador), o valor a ser considerado para efeito do cálculo do crédito presumido com base na Lei nº 9.363/96 é o montante pago dos insumos remetidos, e, na hipótese de opção pela forma alternativa de cálculo do crédito

presumido de que trata a Lei nº 10.276/01, é a quantia total da operação, constante da nota fiscal, ou seja, o valor dos insumos enviados pelo encomendante, e o do custo da industrialização propriamente dita, cobrado pelo executor da encomenda.

Ainda no tocante às exportações, o ICMS também será imune,³³⁹ mantendo-se o fomento de exportação. A CF e a Lei Complementar não fizeram distinções com relação às exportações diretas ou indiretas de modo que a lei brasileira, para efeito da imunidade, equipara exportações à venda de produtos para empresas exportadoras, quando for feita com fim específico de exportar (exportação direta). Estabelece alguns requisitos legais a serem cumpridos (DL 1248/72), tais como a necessidade de a exportação ocorrer dentre 180 dias ou em 90 dias em outros casos. Deve-se levar em conta, ainda, a legislação específica de cada Estado da Federação para o cálculo do tributo.

Entende-se por exportações a transferência de titularidade da mercadoria brasileira por residente no Brasil para não-residente, resultando normalmente em saída física de mercadorias do Brasil. A natureza da exportação será escriturada em nota fiscal da seguinte forma: “remessa por conta e ordem de terceiro para exportação direta ou indireta.”

Não incide ICMS sobre as operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados (art. 155, § 2º, X, “a” da Constituição Federal), bem como sobre as saídas com o fim específico de exportação para o exterior, destinadas a empresa comercial exportadora, inclusive tradings, ou outro estabelecimento da mesma empresa e armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro (art. 3º da Lei Complementar 87/96 – Lei Kandir).

A não incidência para exportação alcança todas as operações anteriores do início até a saída final para o exterior desde que se comprove a origem do produto e sua efetiva exportação perante o GCEX/GARE, conforme controle fixado pela legislação tributária, em especial no Decreto n. 2.811/10.

No caso de Armazéns gerais integrarem a cadeia de exportação, o ICMS não será cobrado nas etapas anteriores seja na venda de mercadorias depositadas em

³³⁹ CF, Art. 155, II, §2º, IX, X, “a”, XII; LC 87/96, Art 3º, II Lei Estadual/SP 6374/85, Art. 6º

armazém (mercado interno), que deveria ser tributado quando da saída do produtor para o armazém e é isenta; seja na venda para o exterior (mercado externo) em razão da imunidade.

Quanto ao direito a crédito presumido para o vendedor do bem, normalmente à agroindústria e aos exportadores, seja nas saídas para exportação direta seja nas indiretas, a CF e a legislação tributária garantem a manutenção do crédito no mercado interno, mesmo sem a cobrança de ICMS nessa última etapa (por isso presumido). Há direito ao creditamento nas hipóteses de: insumos empregados na fabricação e transporte de produtos industrializados e exportados; serviços relacionados com mercadorias ou serviços exportados; e produtos adquiridos para revenda e destinados ao exterior.

Os créditos referentes às matérias primas, material secundário, produtos intermediários e material de embalagem, bem como o relativo às aquisições de energia elétrica e aos serviços prestados por terceiros para emprego na fabricação e transporte de produtos industrializados e exportados, direta ou indiretamente, serão admitidos à agroindústria e não deverão ser estornados.

Quando operação é realizada diretamente pelo remetente com o adquirente do outro país, sem intermediários, fala-se em exportação direta, acobertada pela não incidência do ICMS. Além disso, também receberá a imunidade do IPI, como já vimos. A nota fiscal dessas mercadorias é emitida sem destaque desses impostos. Esses benefícios são gerais, independentemente do ramo de atividade, bem como se os produtos são primários, industrializados ou semielaborados.

Na exportação indireta, ocorrendo a venda de produtos destinados à exportação com intermediação de empresas comerciais exportadoras ou trading companies, ocorre a imunidade de ICMS. As commodities saem do estabelecimento industrial ou comercial (remetente) para empresas comerciais exportadoras, trading companies ou qualquer outra empresa habilitada a operar com o comércio exterior (destinatária), que se ocupam de finalizar a operação. Os benefícios fiscais só incidem no caso da mercadoria não sofrer nenhum processo de industrialização ou modificação após sua saída com o fim específico de exportação, ressalvado o seu simples acondicionamento ou recondicionamento.

A saída de mercadoria é destinada diretamente a embarque de exportação, transposição de fronteira ou a depósito em armazém alfandegado, entreposto aduaneiro ou em Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação (REDEX) e a exportação se dá por conta e ordem de empresa comercial exportadora para ser exportada no mesmo estado. A não-incidência do ICMS também absorve a atividade de transporte (frete) para o exterior.

Em resumo, a exportação indireta possui:

- 1) suspensão do IPI, de acordo com o artigo 42, inciso V, alínea a do Decreto nº 4.544/02 e
- 2) não incidência do ICMS previsto no artigo 3º, parágrafo único da LC nº 87/96.
- 3) receita da exportação não integra a base de cálculo das contribuições sociais do PIS e da COFINS do Produtor rural.
- 4) Manutenção de créditos de IPI e ICMS pelo Produto rural (vendedor) das operações anteriores desde que as suas mercadorias vendidas sejam, comprovadamente, lançadas no mercado internacional através das empresas compradoras.

As Tradings e Empresas comerciais exportadoras, por sua vez, possuem o benefício da recuperação do crédito do IPI, de acordo com o Decreto-Lei nº 1.894/1991, no caso de: a) Aquisição a produtor-vendedor ou a comerciante contribuinte do IPI, ao montante desse tributo constante da respectiva nota fiscal; b) Aquisição a comerciante não contribuinte do IPI, ao resultado da aplicação da alíquota desse tributo, em vigor na data da aquisição, sobre o valor de 50% do valor do produto constante da respectiva nota fiscal.

Na exportação indireta, como obrigações acessórias, é necessário emitir duas notas fiscais:

- 1) Na nota fiscal de Exportação Indireta emitida pelos estabelecimentos industriais e comerciais deverão constar as seguintes informações: a) Natureza de Operação: “Remessa com Fim Específico de Exportação”; b) Código Fiscal

de Operações e Prestações (CFOP): 5501, 5502, 6501 ou 6502; c) As expressões: “IPI suspenso conforme Art. 42, Inc. V, alínea a, Decreto nº 4544/02 e ICMS não incidência conforme art. 3, parágrafo único da LC nº 87/96”.

2) Na nota fiscal de exportação emitida pelas empresas comerciais exportadoras e trading, deverá conter informações desta operação no campo “Informações Complementares”, indicando a série, o número e a data de cada nota fiscal emitida pelo estabelecimento remetente.

Ao entregar o produto às comerciais exportadoras ou trading, o produtor remetente deverá dar ao Fisco, até o dia 10 do segundo mês subsequente ao do embarque da mercadoria ou, no caso de feiras e exposições, ao da contratação cambial, cópia dos seguintes documentos:

- 1) Declaração de Exportação (DE);
- 2) Memorando-Exportação;
- 3) Registro de Exportação (RE) com as respectivas telas "Consulta de RE Específico" do Sistema integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX) consignando as informações: no campo 13 "Estado Produtor", como Estado produtor/fabricante; e no campo 24 "Dados do Fabricante": o número de inscrição no CNPJ do estabelecimento remetente localizado no Estado, o valor e a quantidade da mercadoria;
- 4) Conhecimento de embarque;
- 5) Contrato de câmbio;
- 6) Relação de notas fiscais, quando o registro destas no SISCOMEX ocorrer de forma consolidada.

Ao receber o produto, as empresas comerciais exportadoras e trading deverão emitir:

- 1) Nota fiscal de exportação;

- 2) Fatura Comercial (Invoice);
- 3) Packing List;
- 4) Certificados de Origem e Fitossanitário (se houver);
- 5) Despacho Aduaneiro;

No caso de ser a adquirente pessoa jurídica preponderantemente exportadora deverá informar também o número do Ato Declaratório Executivo (ADE) que lhe concedeu o direito à suspensão do IPI.

O destinatário final do bem também terá sua obrigação e deverá emitir Memorando-Exportação, na forma do Anexo Único do Convênio ICMS nº 113/96, incluído pelo Convênio ICMS nº 107/01, em 03 vias:

- 1) a 1ª via acompanhará o Conhecimento de Embarque e o Comprovante de Exportação e deverá ser enviada pelo destinatário aos estabelecimentos industriais e comerciais (remetente das mercadorias) até o último dia do mês subsequente ao embarque para o exterior.
- 2) a 2ª via ficará no estabelecimento das empresas comerciais exportadoras ou trading (exportador) anexada a 1ª via da nota fiscal do remetente, para efeitos de exibição ao Fisco. A
- 3) a 3ª via será encaminhada pelas empresas comerciais exportadoras e trading à repartição fiscal do seu domicílio, podendo ser exigida a sua apresentação em seu domicílio.

Feitos esses procedimentos e não ocorrendo a destinação ao exterior da commodity, os estabelecimentos industriais e comerciais da operação recolheram os tributos correspondentes com acréscimos legais e penalidades cabíveis. Na legislação do ICMS, concede-se o prazo de 180 dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora ou da data de saída da mercadoria do estabelecimento agroindustrial (ou armazém) para que essa operação seja considerada exportação com todos os benefícios a ela inerentes. De acordo com a Lei nº 10.833/03, a empresa comercial exportadora ou trading, que, no prazo de 180 dias da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não

comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições federais que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa. As exportadoras também deverão pagar os impostos e contribuições devidas nas vendas para o mercado interno, caso, por qualquer forma, tenha alienado ou utilizado as mercadorias.

Como regra, ocorrendo o retorno de mercadoria ao estabelecimento remetente em razão do desfazimento do negócio, o recolhimento do imposto não será exigido, desde que a devolução ocorra no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, ou havendo prorrogação, dentro do prazo prorrogado. A devolução da mercadoria será comprovada mediante apresentação de todos os seguintes documentos: a) extrato do contrato de câmbio cancelado; b) fatura comercial cancelada; e c) comprovação do trânsito de retorno da mercadoria (artigos 5º, § 3º do RICMS).

Também serão aplicáveis o tributo, com juros e multa, no caso de perda ou destruição da mercadoria ou em virtude de reintrodução no mercado interno.

Empresa exclusivamente exportadora optante pelo regime do Simples não estará sujeita ao acréscimo de 0,5% (meio por cento) de IPI. A Constituição Federal, em seu art. 153, § 3º, inciso III, dispõe que o IPI não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior. Trata-se de imunidade específica e objetiva. Portanto, a empresa que atue exclusivamente na exportação de produtos industrializados para o exterior estará fora do campo de incidência do IPI, sendo incabível o acréscimo de 0,5% (meio por cento) à alíquota do Simples.

Finalmente, passaremos a falar da importação. Internalizando bens e direitos, exportando divisas, as atividades ao entorno da importação são tratadas de forma diferente e muitas vezes desestimuladas pela política pública. Os debates quanto a imunidade não serão muito comuns por aqui. Inserem-se no contexto da importação o imposto de importação (II), o PIS-COFINS-importação, o INSS-importação, o IPI-importação, o IOF-câmbio, o ICMS-importação e o ISS-importação. Outras taxas também serão consideradas no custo total da operação, além do chamado Adicional de frete para renovação da marinha mercante (AFRMM) e demais tarifas aduaneiras. Também será necessário nesse momento debater alguns tópicos sobre preço de

transferência, uma vez que operações com empresa vinculadas na importação podem implicar em manipulação de preços e evasão fiscal quanto ao IR e a CSLL.

Iniciemos a análise quanto ao preço de transferência de acordo com as definições já assentadas na parte inicial desse capítulo. As operações de importação que a pessoa jurídica produtora domiciliada no Brasil efetuar com a intermediação de uma trading company, quer esta seja ou não domiciliada no País, estarão sujeitas ao controle de preço de transferência, quando vinculada a uma pessoa jurídica domiciliada no exterior. Segundo a IN SRF nº243/02, art. 2º, inciso X, considera-se que há vinculação entre as pessoas jurídicas – Trading e Sociedade estrangeira – quando (i) as pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil praticarem operações com pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no exterior, consideradas vinculadas,³⁴⁰ mesmo que por intermédio de interposta pessoa ou (ii) que realizem

³⁴⁰ Será considerada vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil (art.23, Lei nº 9.430/1996 e art.2º, IN SRF nº 32, de 30 de março de 2001):

I - a matriz desta, quando domiciliada no exterior;

II - a sua filial ou sucursal, domiciliada no exterior;

III - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, cuja participação societária no seu capital social a caracterize como sua controladora ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º, art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

IV - a pessoa jurídica domiciliada no exterior que seja caracterizada como sua controlada ou coligada, na forma definida nos §§ 1º e 2º, art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

V - a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a empresa domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos dez por cento do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica;

VI - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que, em conjunto com a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, tiver participação societária no capital social de uma terceira pessoa jurídica, cuja soma as caracterizem como controladoras ou coligadas desta, na forma definida nos §§ 1º e 2º, art. 243 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

VII - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que seja sua associada, na forma de consórcio ou condomínio, conforme definido na legislação brasileira, em qualquer empreendimento;

VIII - a pessoa física residente no exterior que for parente ou afim até o terceiro grau, cônjuge ou companheiro de qualquer de seus diretores ou de seu sócio ou acionista controlador em participação direta ou indireta;

IX - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que goze de exclusividade, como seu agente, distribuidor ou concessionário, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos;

X - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, em relação à qual a pessoa jurídica domiciliada no Brasil goze de exclusividade, como agente, distribuidora ou concessionária, para a compra e venda de bens, serviços ou direitos.

Para efeito do item V, considera-se que a empresa domiciliada no exterior está sob controle:

societário comum, quando uma mesma pessoa física ou jurídica, independentemente da localidade de sua residência ou domicílio, seja titular de direitos de sócio em cada uma das referidas empresas, que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais daquelas e o poder de eleger a maioria dos seus administradores;

administrativo comum, quando:

cargo de presidente do conselho de administração ou de diretor-presidente de ambas tenha por titular a mesma pessoa;

cargo de presidente do conselho de administração de uma e o de diretor-presidente de outra sejam exercidos pela mesma pessoa;

uma mesma pessoa exercer cargo de direção, com poder de decisão, em ambas as empresas.

operações com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota inferior a vinte por cento ou ainda (iii) que realizem operações com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país ou dependência cuja legislação interna oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade.³⁴¹

O termo "preço de transferência" significa o preço praticado na compra e venda (transferência) de bens, direitos e serviços entre partes relacionadas (pessoas vinculadas). Este sistema surgiu em razão das empresas vinculadas poderem negociar preços artificiais para manipular suas contabilidades e pagar menos tributos, divergindo do preço de mercado negociado por empresas independentes em condições análogas. Nessas operações com empresas vinculadas, o preço é fixado por critérios legais com base no princípio *arm's length*.

As Leis 9.430/96 e 9.959/00 estabelecem as regras de fixação dos preços de transferência no Brasil, e foram criadas com o fim específico de evitar que as empresas transfiram lucros para o exterior mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações. São normas que tocam a incidência tributária referente a IR (receita) e CSLL (lucro líquido).

A partir de 01/01/13, os preços dos bens importados por pessoa residente no Brasil devem se submeter ao método PIC (preço sob Cotação na Importação), definido pelos valores médios da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas. Os preços praticados na operação serão, portanto, comparados com os de cotação desses bens em bolsas na data da transação, ajustados para mais ou menos do preço médio de mercado. Isso só se

Na hipótese do item VII, as empresas serão consideradas vinculadas somente durante o período de duração do consórcio ou condomínio no qual ocorrer a associação.

Para efeito do item VIII, considera-se companheiro de diretor, sócio ou acionista controlador da empresa domiciliada no Brasil, a pessoa que com ele conviva em caráter conjugal, conforme o disposto na Lei nº 9.278, de 10 de maio de 1996.

Nas hipóteses dos incisos IX e X:

a vinculação somente se aplica em relação às operações com os bens, serviços ou direitos para o quais se constatar a exclusividade;

será considerado distribuidor ou concessionário exclusivo, a pessoa física ou jurídica titular desse direito relativamente a uma parte ou a todo o território do país, inclusive do Brasil;

a exclusividade será constatada por meio de contrato escrito ou, na inexistência deste, pela prática de operações comerciais, relacionadas a um tipo de bem, serviço ou direito, efetuadas exclusivamente entre as duas empresas ou exclusivamente por intermédio de uma delas.

³⁴¹ Conforme Medida Provisória nº 22, de 8 de janeiro de 2002.

aplica aos casos de importação entre pessoas vinculadas, domiciliadas em país de tributação favorecida ou beneficiadas por regime fiscal privilegiado.

O Imposto sobre a Importação (II)³⁴² é de competência da União, cuja função extrafiscal justifica a sua legalidade atenuada (CF, Art. 153, §1º), podendo a alteração das alíquotas se dar por decreto executivo, sem observância de quaisquer das anterioridades (anual ou nonagesimal) uma vez que as anterioridades também são excepcionadas (CF, Art. 150, §1º). As resoluções do Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX) atualizam a tarifa externa comum e estabelece alterações nas alíquotas do II.

O II incide com a entrada de mercadorias trazidas do exterior. Para sua hipótese, desconsidera-se a mercadoria em trânsito, cuja admissão do bem é temporária e com suspensão de pagamento do referido imposto. É um tributo que ocorre, portanto, somente sobre as mercadorias incorporadas à economia nacional.

O INSS-patronal repercute nas importações pelo sistema do regime substitutivo. Segundo o artigo 167 da IN RFB nº 971/09, são também considerados fatos geradores da referida contribuição social: a) 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; b) a comercialização de produto rural vegetal ou animal originariamente isento de contribuição com adquirente que não tenha como objetivo econômico atividade condicionante da isenção;

O recebimento de produção agropecuária originária de outro país, cujo remetente (exportador estrangeiro) seja o próprio destinatário do produto (importador no Brasil), não configura fato gerador de contribuições sociais.

O PIS/COFINS sobre a importação de produtos e insumos de produção incide, como regra, a alíquota de 1,65% de PIS e 7,6% de COFINS sobre as referidas bases de cálculo, ambas devidas por ocasião da entrada de bens estrangeiros no território brasileiro. A grande maioria dos produtos importados pela agroindústria não foram alcançados pelas medidas anunciadas pelo ministro da Fazenda (Levy) para 2015, aumentando, a partir de 1º de maio de 2015, as alíquotas de PIS e COFINS de 9,25%

³⁴² CF, Art. 153, I; CTN, Art. 19 e 22; DL 37/66; DL 2472/88; D 4.543/02; D 92.930/86; IN 327/03; IN 80/96; D 660/92.

(total) para 11,75% (total) de acordo com a Medida Provisória nº 668, publicada no Diário Oficial da União – DOU em 30 de janeiro de 2015.

As novas alíquotas de 2,1% de PIS e 9,65% de COFINS atingirão o setor apenas no tocante a importação de produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da NCM e de máquinas e veículos, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05 e 87.06, da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM. A majoração das alíquotas em 2015 também não afetou o pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação pelos serviços prestados, mantendo-se as alíquotas de 1,65% (Pis-Pasep) e 7,6% (COFINS).

Para a importação de etano, propano, butano, nafta petroquímica, dentre outros combustíveis, a partir de 1º/02/2016, as alíquotas das contribuições para o PIS/COFINS passam a ser, respectivamente, 1,11% e 5,02%, nas condições determinadas pelo artigo 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

Serviços importados pela agroindústria nacional sofrem a incidência de PIS/COFINS-importação, ocorrendo na data do pagamento/entrega a residentes/domiciliados no exterior. Todas as pessoas físicas ou jurídicas contratantes desses serviços estrangeiros terão incidência de 7,6%, para COFINS, e 1,65%, para o PIS, podendo ser diferenciado pelo produto, ambos sobre o valor efetivamente pago ao prestador de serviço acrescidos do ISS e demais contribuições pagas no mercado interno.³⁴³

Bens importados pela agroindústria serão tributados de PIS/COFINS quando da entrada dos bens estrangeiros no território nacional. A partir de 1º de maio de 2015, a pessoa física ou jurídica importadora deverá pagar 9,65%, para COFINS, e 2,1%, para o PIS, podendo ser diferenciado pelo produto, ambos sobre valor aduaneiro, entendido este como o valor da mercadoria acrescidos do frete, da carga/descarga, do seguro, além

³⁴³ Art. 22 A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação é: II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza (ISS) e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 19.

dos tributos pagos nessa operação tais como o ICMS e o próprio PIS/COFINS-importação.³⁴⁴

O caráter não-cumulativo do PIS e da COFINS permanece ainda que seja necessário proceder a uma combinação entre os sistemas internos e externos para fins de abatimento. Havendo cobrança de PIS/COFINS nas etapas anteriores, fala-se em crédito ordinário desse tributo. Os créditos serão calculados somente em relação às contribuições efetivamente pagas na importação, não mencionando a lei hipótese de crédito presumido nesses casos.

Se o importador estiver submetido ao regime não-cumulativo no sistema interno, o direito a crédito do PIS/COFINS-importação será abatido do PIS/COFINS não-cumulativo interno. No caso de regime cumulativo no sistema interno, o importador não terá direito a crédito do PIS-COFINS-importação, inexistindo abatimento do PIS/COFINS-importação ao PIS/COFINS cumulativo interno.

Os custos referentes aos serviços prestados por trading na importação de matéria-prima por conta e ordem de terceiros, pagos pelo produtor rural, não têm sido admitidos pela Receita como despesa da produção. Segundo Solução de Consulta nº 73, da SRF da 9ª Região Fiscal (Paraná), tais valores pagos para produtores domiciliados no país não geram créditos de PIS e COFINS, uma vez que não são insumo para a fabricação de mercadorias. Já vimos o entendimento restritivo da Receita Federal ao interpretar o que seja insumo para PIS/COFINS no capítulo 3, fazendo-o com base na legislação do IPI. Para o Fisco, somente gera crédito o que é diretamente usado na fabricação de um produto. Há que se defender, aqui, a ideia da não-cumulatividade ligada a tudo aquilo vinculado ao fato gerador de PIS/COFINS, isto é, tudo aquilo que gera faturamento para a empresa. Nessa linha, defende-se que dispêndios indispensáveis à produção, tais como o pagamento por serviço de comerciais exportadoras/tradings para se adquirir a matéria-prima, dão direito a crédito de PIS/COFINS quando o produto importador é essencial e necessário à própria atividade produtiva do contribuinte.

³⁴⁴ Art. 22 A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação é: I - o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Instrução Normativa, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 19; ou

A sociedade cooperativa de produção agropecuária ou de consumo que efetuar importações pode descontar, do valor das contribuições incidentes sobre sua receita bruta, créditos calculados mediante a aplicação, respectivamente, dos percentuais de 7,6%, para COFINS, e 1,65%, para o PIS sobre a base de cálculo de que trata o art. 22 em nota de rodapé, já mencionadas acima, acrescida do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

O fato do importador, na qualidade de contratado do encomendante, registrar a declaração de importação (DI) em seu nome e utilizar seus próprios recursos para levar a efeito a operação faz com que se produza, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria.

Se o importador é a pessoa que promove o despacho de importação em seu nome, efetuando o recolhimento dos tributos incidentes sobre a importação de mercadorias (II, IPI, COFINS-Importação, PIS/Pasep-Importação e Cide-Combustíveis), conseqüentemente ele é o contribuinte dos tributos federais incidentes sobre as importações.

A empresa encomendante das mercadorias, todavia, figurará como responsável solidária pelo recolhimento desses tributos, seja porque ambos têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos, na forma como dispõe o artigo 124, I e II do CTN, seja por previsão expressa de lei, nos termos do arts. 32, parágrafo único, “d”, e 95, VI, do Decreto-Lei nº 37/66.

A legislação de “preços de transferência”, nos artigos 23 da Lei nº 9.430/96 e 14 da Lei nº 11.281/06, disciplina que, sempre que houver vinculação entre o exportador estrangeiro e a empresa importadora ou a encomendante ou, ainda, havendo ou não essa vinculação, quando o exportador estrangeiro for domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida ou que oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas, nesse último caso nos termos do artigo 4º da Lei nº 10.451/02, e da IN SRF nº 188/02— a empresa importadora e/ou a encomendante deverão observar as determinações dos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96, quanto a apuração do imposto de renda sobre as suas operações.

Além disso, por força da presunção legal trazida no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281/06, se a importadora e a encomendante não cumprirem com todos os requisitos e

condições estabelecidos na legislação de importação por encomenda, para fins fiscais, a importação realizada será considerada por conta e ordem de terceiro e acarretará para a empresa encomendante:

- (i) responsabilidade solidária pelo imposto de importação e eventuais penalidades relativas a esse imposto aplicáveis à operação;
- (ii) sendo equiparada a estabelecimento industrial e, logo, contribuinte do IPI incidente nas operações que realizar com as mercadorias importadas; e
- (iii) aplicação das mesmas normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a sua receita bruta que são aplicáveis ao importador comum.

A inobservância dos requisitos e condições previstos nessa legislação acarretará acréscimos legais eventualmente devidos desde o lançamento do tributo devido ou até perdimento das mercadorias importadas. Havendo indícios de irregularidades nesse tipo de operação, ainda que de caráter duvidoso, as instruções normativas 52/01, 206/02 e 228/02 permitem procedimentos especiais de controle, podendo as mercadorias permanecer retidas por até 180 dias, para execução do correspondente procedimento de fiscalização, visando a apurar as eventuais irregularidades ocorridas.

Na forma dos artigos 59 e 60 da Lei nº 10.637/02, presume-se fraudulenta a interposição de terceiros em operação de comércio exterior quando não comprovada a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados, sujeitando a mercadoria à pena de perdimento e o importador à declaração de inaptidão de sua inscrição. Caracterizada a ocultação do encomendante da importação, mediante fraude ou simulação, o perdimento da mercadoria será declarado pela autoridade fiscal e isso repercutirá em sérias questões perante a legislação de valoração aduaneira e do Imposto de Renda, especialmente as relativas a preços de transferência. Por esses e outros motivos é que se recomenda ao encomendante identificar-se nas declarações de importação cujas mercadorias tenham sido por ele encomendadas para importação no exterior.

Ainda, a despeito do § 2º, IX, a do Art. 153 da CF não estabelecer a incidência do IPI na importação, tal possibilidade deve ser analisada na opção de base econômica

feita pelo § 2º dos art. 153, IV, da CF/88. Algumas ações foram propostas para fins de inviabilizar a cobrança de IPI sobre a importação, obtendo êxito nas instâncias inferiores inclusive,³⁴⁵ alegando-se que a ideia do constituinte era cobrar o processo de industrialização e não a comercialização do produto industrializado. Contudo, o STF entendeu pela incidência compreendendo a importação de produtos industrializados como conceito integrante da materialidade constitucional do IPI. Assim, hoje, o estabelecimento importador que não efetuar qualquer industrialização nos produtos que importou ficará sujeito à incidência do IPI-importação. E isso não para por aí.

Conforme o Art.9º, inciso I, e art. 34 do RIPI/2002, se esse estabelecimento importador, que já sofreu a incidência do IPI no despacho aduaneiro, revender estes produtos no mercado interno, terá de pagar o IPI-interno mesmo já tendo quitado o IPI-importação.

Por isso, na importação de produtos estrangeiros, é preciso distinguir dois momentos de incidência. A legislação do IPI prevê:

- 1) o IPI no desembaraço aduaneiro (IPI vinculado);
- 2) o IPI quando o importador promove a saída do produto importado no mercado nacional (IPI interno), sendo este equiparado a industrial nessa operação.

Na não-cumulatividade de IPI-importação, a lei admite compensação de créditos de IPI.³⁴⁶ Não é possível compensar, contudo, créditos de IPI registrados na escrita fiscal com tributos incidentes na importação no ato de registro da Declaração de Importação. Os tributos incidentes na importação têm características próprias quanto à compensação e ao pagamento, o qual se dá por débito automático em conta corrente bancária, por meio de DARF eletrônico, não podendo ser objeto de compensação.

³⁴⁵ “Não há previsão constitucional expressa que ampare a incidência do IPI na importação. (...) A base econômica do IPI é única, devendo ser analisada à luz do art 153, inciso IV e par.3, inciso II, da CF. (...) Negócio internacional que implique a entrada de produto no território brasileiro mas que seja realizado com empresa estrangeira que não produziu o equipamento não configura ‘operação com produto industrializado’ no sentido do art. 153, IV, da CF, por ser alheio à fase de industrialização, não se sujeitando à incidência de IPI.” (TRF4, 1ª T., maioria, MAS 200004010642055, rel. Juiz Fed. Leandro Paulsen, set/03)

³⁴⁶ IN SRF nº 680/06, art. 11; e IN SRF nº 600/05, art. 26, § 3º, inc. I.

Empresa importadora, contribuinte do IPI, optante pelo Simples, está sujeita ao pagamento do IPI devido na importação. Não poderá, contudo, se creditar do IPI pago no desembaraço aduaneiro, uma vez que a inscrição no Simples veda a apropriação ou a transferência do crédito relativo ao imposto.

Serão desembaraçados com suspensão do IPI as matérias-primas, os produtos intermediários e os materiais de embalagem, importados diretamente por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras ou por estabelecimentos industriais fabricantes, preponderantemente, de a) componentes, chassis, carroçarias, partes e peças dos produtos a que se refere o art. 1º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002; b) partes e peças destinadas a estabelecimento industrial fabricante de Aeronaves e aparelhos espaciais e suas partes;³⁴⁷ c) bens de informática e automação produzidos de acordo com processo produtivo básico definido pelo Poder Executivo, condicionados à apresentação de proposta de projeto ao Ministério da Ciência e Tecnologia, que gozem de isenção e depreciação acelerada de máquinas e equipamentos.³⁴⁸

Com relação ao ICMS-importação, o Senado Federal editou a Resolução SF nº 13/12 para fixar em 4% a alíquota interestadual do ICMS nas operações com bens e mercadorias de origem estrangeira ou com conteúdo de importação superior a 40%, a partir de 1º.01.2013, quando feita entre contribuintes do ICMS. Na venda interestadual destinada a não contribuinte de ICMS, deve ser utilizada a alíquota interna do Estado de origem, a ser pago pelo alienante, sem incidência no Estado de destino (CF/1988, art. 155, § 2º).

A alíquota de 4% aplica-se às operações interestaduais com mercadoria importada ainda que adquiridas no mercado nacional³⁴⁹ ou, inclusive, aquelas constantes no estoque do estabelecimento em 31.12.2012.³⁵⁰ A origem dos produtos é determinada pela entrada. As saídas devem indicar os novos códigos situação tributária (CST), constantes do Ajuste SINIEF 20/12.

³⁴⁷ Aviões agrícolas, desde que inscritos no Registro da Aeronáutica Brasileira (RAB).

³⁴⁸ As empresas de desenvolvimento ou produção de bens e serviços de informática e automação que investirem em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação farão jus aos benefícios

³⁴⁹³⁴⁹ Resolução SF nº 13/2012, art. 1º

³⁵⁰ Ajuste Sinief nº 19/2012, cláusula décima primeira

Explicando melhor. No desembaraço aduaneiro de mercadoria importada, será utilizada a alíquota interna prevista no regulamento do ICMS do Estado importador. (Lei Complementar nº 87/96, art. 12, IX). Se uma empresa localizada no Estado B comprar mercadoria importada pelo contribuinte do Estado A onde se deu o desembaraço aduaneiro e aquele revendê-la a outro contribuinte sediado em no Estado C, será aplicada a alíquota de 4% para toda a cadeia em cada uma dessas duas operações.³⁵¹ Assim, ao Estado A, caberá a alíquota interna de 18%, por exemplo, no desembaraço aduaneiro e a alíquota interestadual (4%) na saída do produto importado desse Estado (A) para outra Unidade da Federação (B). O contribuinte localizado no estado B terá crédito de 14%.³⁵²

Se, nesse mesmo caso, o produto importado não tiver similar nacional (na forma da Resolução Camex nº 79/2012),³⁵³ a alíquota do ICMS a ser utilizada na operação interestadual entre contribuintes do ICMS será de 7% ou 12%, ou seja, será a alíquota aplicável em operações interestaduais entre contribuintes prevista na Resolução SF nº 22/89.³⁵⁴

Na operação interestadual realizada a partir de 1º.01.2013, com bem ou mercadoria importados do exterior ou com conteúdo de Importação, sujeitos à alíquota do ICMS de 4%, não se aplica benefício fiscal anteriormente concedido, exceto se: a) de sua aplicação em 31.12.2012 resultar carga tributária menor que 4%, hipótese em que deverá ser mantida a carga tributária; ou b) tratar-se de isenção. (Convênio ICMS nº 123/12). A alíquota diferenciada não se aplica ao serviço de transporte.³⁵⁵

Essa alíquota é aplicada aos bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro,: a) não tenham sido submetidos a processo de industrialização; ou b) ainda que submetidos a qualquer processo de transformação,

³⁵¹ Resolução SF nº 13/2012, art. 1º

³⁵² Constituição Federal/1988, art. 155, § 2º, I

³⁵³ Se o produto importado não estiver relacionado na Resolução Camex nº 79/2012, a alíquota deve ser aplicável nas operações interestaduais entre contribuintes do ICMS deverá ser a de 4%, na forma da Resolução SF nº 13/2012. Para se caracterizar a ausência de similaridade, não basta que o bem esteja classificado nos capítulos e códigos NCM citados no inciso I do art. 1º da Resolução Camex nº 79, de 1º de novembro de 2012. Também se faz necessário que a alíquota do imposto de importação esteja fixada em zero ou dois por cento.

A lista consolidada dos bens e mercadorias está dividida em duas tabelas, disponíveis para consulta nos links abaixo: www.camex.gov.br/public/arquivo/arq1353602886.pdf
www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=2&menu=339

³⁵⁴ Resolução SF nº 22/1989/ Resolução SF nº 13/2012

³⁵⁵ Resolução SF nº 13/2012, art. 1º

beneficiamento, montagem, acondicionamento, recondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de importação superior a 40%.

Os contribuintes optantes pelo regime do Simples Nacional, que realizem operações interestaduais com mercadorias importadas, deverão observar a alíquota de 4% para fins de cálculo da diferença entre a alíquota interna e a interestadual. Para cálculo dessa diferença, serão observadas a alíquota interna para o produto adquirido e a alíquota praticada na operação interestadual. (Lei Complementar nº 123/06, art. 13, § 1º, XIII). Os contribuintes adquirentes de optantes pelo SIMPLES, que realizarem operações interestaduais com mercadorias importadas, deverão observar a alíquota de 4% para fins de recolhimento do diferencial de alíquota. O ICMS será calculado observando-se a diferença entre alíquota praticada na operação interna para o produto adquirido e a alíquota praticada na operação interestadual, que poderá variar entre 4%, 7%, 12%.

Conteúdo de importação é o percentual correspondente ao quociente entre o valor da parcela importada do exterior e o valor total da operação de saída interestadual da mercadoria ou bem submetido a processo de industrialização. Exemplo de cálculo do conteúdo de Importação:

Valor total da saída interestadual: R\$ 10.000,00

Valor da parcela importada do exterior: R\$ 5.000,00

$(R\$ 5.000,00 \div R\$ 10.000,00) \times 100 = 50\%$

Conteúdo de Importação: 50%

O Conteúdo de Importação deverá ser recalculado sempre que, após sua última aferição, a mercadoria ou o bem objeto de operação interestadual tenha sido submetido a novo processo de industrialização. Considera-se: a) valor da parcela importada do exterior aquele da importação que corresponde ao valor da base de cálculo do ICMS incidente na operação de importação; e b) valor total da operação de saída interestadual o valor total do bem ou da mercadoria, incluídos os tributos incidentes na operação própria do remetente. Caso a empresa não tenha nenhuma saída interestadual nos

períodos anteriores ao cálculo, fará a somatória do coeficiente de importação para saber qual a alíquota a ser aplicada em futura venda interestadual utilizando-se do valor da saída interestadual em questão para cálculo do conteúdo de importação.

As regras para se alcançar o conteúdo de importação (CI) se aplicam aos bens e mercadorias importados, ou que possuam conteúdo de importação encontrados em estoque em 31.12.2012, observando-se que, na impossibilidade de se determinar o valor da importação ou do conteúdo de importação, o contribuinte poderá considerar o valor da última importação.³⁵⁶ No cálculo do CI, o contribuinte utilizará a média aritmética ponderada das entradas (insumos) e das saídas dos bens e mercadorias (produto acabado).³⁵⁷ No cálculo do CI, considera-se “valor da parcela importada do exterior” o valor da base de cálculo do ICMS incidente na operação de importação. Se a operação de importação for beneficiada com isenção do ICMS, o cálculo não ficará prejudicado. Nessa situação, o valor da operação será informado na Ficha de Conteúdo de Importação (FCI) como se não houvesse benefício.³⁵⁸

A alíquota interestadual de 4% não se aplica: a) aos bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional, a serem definidos em relação a ser editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior - CAMEX; b) aos bens produzidos em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-lei nº 288/67 e as Leis nºs 8.248/91, 8.387/91, 10.176/01 e 11.484/07; e c) às operações que destinem gás natural importado do exterior a outros Estados.³⁵⁹ São bens e mercadorias importados do exterior sem similar nacional: bens e mercadorias sujeitos a alíquota de 0% ou de 2% do Imposto de Importação, conforme previsto nos anexos I, II e III da Resolução Camex nº 94/11, e que estejam classificados nos capítulos 25, 28 a 35, 37 a 40, 48, 54 a 56, 68 a 70, 72 e 73, 84 a 88 e 90 da NCM ou nos códigos 2603.00.10, 2613.10.10, 2613.10.90, 8101.10.00, 8101.94.00, 8102.10.00, 8102.94.00, 8106.00.10, 8108.20.00, 8109.20.00, 8110.10.10, 8112.21.10, 8112.21.20, 8112.51.00; b) bens e mercadorias relacionados em destaques “Ex” constantes do anexo da Resolução Camex nº 71/2010; e c) bens e mercadorias objeto de concessão de ex-estagiário em vigor estabelecido na forma das Resoluções Camex nºs

³⁵⁶ Resolução SF nº 13/2012, art. 1º, caput e § 1º; Ajuste Sinief nº 19/2012, cláusulas segundas e décima primeira

³⁵⁷ Ajuste Sinief nº 19/2012, cláusula quinta, § 1º

³⁵⁸ Convênio ICMS nº 143/2012, cláusula primeira

³⁵⁹ Resolução SF nº 13/2012, §§ 4º e 5º; Ajuste Sinief nº 19/2012, cláusula terceira

35/06 e 17/12, cuja relação será elaborada pela Secretaria de Desenvolvimento da Produção do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

Saliente-se que a Secretaria-Executiva da Câmara de Comércio Exterior disponibiliza em seu site na Internet³⁶⁰ a lista consolidada referida neste item. A disponibilização da lista na Internet não substitui os textos publicados no Diário Oficial da União (DOU).

Também serão considerados sem similar nacional os bens e as mercadorias cuja inexistência de produção nacional tenha sido atestada pela Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior em procedimento específico de licenciamento de importação de bens usados ou beneficiados pela isenção ou redução do Imposto de Importação a que se refere o art. 118 do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro). (Resolução Camex nº 79/2012)

A partir de 1º.05.2013, nas operações com bens ou mercadorias importadas que tenham sido submetidos a processo de industrialização, o contribuinte industrializador deverá preencher a Ficha Conteúdo de Importação (FCI), conforme modelo adiante reproduzido. Todo o contribuinte que, concomitantemente, realize industrialização de/com mercadoria ou bem importado do exterior e também realize operação interestadual com tais mercadorias ou bens deverá apresentar a FCI, independentemente do percentual do conteúdo de importação.

No FCI, deverá constar: a) a descrição da mercadoria ou bem resultante do processo de industrialização; b) o código de classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM/SH); c) o código do bem ou da mercadoria; d) o código GTIN (Numeração Global de Item Comercial), quando o bem ou a mercadoria o possuir; e) a unidade de medida; f) o valor da parcela importada do exterior; g) o valor total da saída interestadual; e h) o Conteúdo de Importação, calculado conforme descrito no item 5. A FCI deverá ser preenchida e entregue de forma individualizada por bem ou mercadoria produzidos, utilizando-se o valor unitário, que será calculado pela média aritmética ponderada, praticado no último período de apuração. Deverá ser apresentada nova FCI

³⁶⁰ <http://www.camex.gov.br>

toda vez que houver alteração em percentual superior a 5% no Conteúdo de Importação ou que implique alteração da alíquota interestadual aplicável à operação.³⁶¹

O importador deve preencher a FCI, seja na operação interna, seja na interestadual, pois esse conteúdo poderá ser utilizado por outra pessoa na cadeia de comercialização do produto ou, ainda, pelo adquirente que a adquirir como insumo do processo de industrialização. Nesse último caso, o adquirente (industrializador) precisará dessas informações para cálculo do seu CI do produto final. (Ajuste Sinief nº 19/12, cláusula sétima, I; Ajuste Sinief nº 27/12, cláusula primeira).

No caso de a indústria adquirir insumos importados no mercado interno, o valor deve constar na FCI do industrializador. O valor total da operação de saída interestadual a ser informado no FCI deve corresponder ao valor do bem ou da mercadoria, incluídos os tributos incidentes na operação própria do remetente. (Ajuste Sinief nº 19/12, cláusula quarta, § 2º, II). O início da obrigatoriedade de preenchimento e entrega da FCI, prevista nas cláusulas quinta e sexta do Ajuste SINIEF 19/12 foi adiada para o dia 1º de maio de 2013, pelo Ajuste SINIEF 27/12 de 24/12/2012. Vale ressaltar que houve adiamento somente da entrega da FCI e a inclusão do seu número de controle na NF-e. As demais informações (valor da parcela importada e o conteúdo de importação) deverão constar da NF-e a partir de 01/01/2013.

Além do FCI, todos os contribuintes que realizem operações com bens ou mercadorias importados ou com conteúdo de importação, internas ou interestaduais, estão obrigados a prestar informações na nota fiscal, conforme previsto na cláusula sétima do Ajuste SINIEF 19/12 e Nota Técnica 2012.005b, publicada no Portal da Nota Fiscal Eletrônica.³⁶² Na NF-e, o contribuinte deve informar o valor da parcela importada do exterior, na condição de industrializador, e o valor da importação, na condição de revendedor.³⁶³

Deverá ser consignado em campo próprio: a) no caso de bens ou mercadorias importados que tenham sido submetidos a processo de industrialização no estabelecimento do emitente, o valor da parcela importada do exterior, o número da FCI

³⁶¹ Ajuste Sinief nº 19/2012, cláusula quinta e Anexo Único, na redação dada pelo Ajuste Sinief nº 27/2012

³⁶² Pode ser encontrada no endereço www.nfe.fazenda.gov.br

³⁶³ Ajuste Sinief nº 19/2012, cláusulas sétima e décima

e o Conteúdo de Importação expresso percentualmente; b) no caso de bens ou mercadorias importados que não tenham sido submetidos a processo de industrialização no estabelecimento do emitente, o valor da importação.

Enquanto não forem criados campos próprios na NF-e referidos anteriormente, deverão ser informados no campo “Informações Adicionais”, por mercadoria ou bem, o valor da parcela importada, o número da FCI e o Conteúdo de Importação ou o valor da importação do correspondente item da NF-e, com a expressão: “Resolução do Senado Federal nº 13/12, Valor da Parcela Importada R\$ _____, Número da FCI _____, Conteúdo de Importação ___%, Valor da Importação R\$ _____”. (Ajuste Sinief nº 19/12, cláusulas sétima e décima).

Existe previsão de prorrogação de prazo para a indicação do número da FCI na nota Fiscal Eletrônica. De acordo com o Ajuste SINIEF 27/12 de 24/12/2012, está dispensada até 01/05/2013, a indicação do número da FCI na nota fiscal eletrônica emitida para acobertar as operações a que se refere o Ajuste SINIEF 19/12. O valor a ser informada na NF-e deverá ser o mesmo que foi informado na FCI, qual seja o valor unitário da parcela importada do exterior utilizado para a produção do bem ou mercadoria objeto da venda interestadual.

Para atendimento das obrigações relativas ao preenchimento da FCI e das informações a serem prestadas na Nota Fiscal, na impossibilidade de se determinar o valor da importação, poderá ser considerado o valor da última importação do bem ou mercadoria. Ou seja:

Operação INTERNA

- 1) Emitente da Nota Fiscal (vendedor) NÃO realizou processo de industrialização com a mercadoria: Informar o valor da importação
- 2) Emitente da Nota Fiscal (vendedor) REALIZOU processo de industrialização com a mercadoria: Informar o valor da importação.

Operação INTERESTADUAL

- 1) Emitente da Nota Fiscal (vendedor) NÃO realizou processo de industrialização com a mercadoria: Informar o valor da importação.

2) Emitente da Nota Fiscal (vendedor) REALIZOU processo de industrialização com a mercadoria: Informar o valor da parcela importada do exterior, o número da FCI e o Conteúdo de Importação expresso percentualmente. Enquanto não forem criados campos próprios na NF-e, as informações acima descritas deverão ser incluídas no campo dados adicionais do produto.

Nas saídas subsequentes internas pelo revendedor B, as observações constantes dos documentos fiscais recebidos de A, relativamente às entradas interestaduais com aplicação da alíquota 4%, também serão exigidas de B quando efetuada a saída subsequente interna, de B para C, desse produto importado. Deve constar, enquanto não forem criados campos próprios na NF-e, no campo “Informações Adicionais”, por mercadoria ou bem na condição de revendedor, valor da importação do correspondente item da NF-e, com a expressão: “Resolução do Senado Federal nº 13/12, Valor da Importação R\$ _____”. Tal informação será necessária inclusive em posterior saída interna da mercadoria, ainda que em transferência, considerando a sua cadeia de comercialização. (Ajuste Sinief nº 19/2012, cláusula décima)

Finalmente, cabe considerar brevemente, a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre a importação de serviços. A matéria está regulada na Lei Complementar 116/2003,³⁶⁴ que disciplina a exportação e importação de serviços. No caso da importação de serviços do exterior, a regra de incidência é invertida com relação ao modo como se procede internamente. Na importação do serviço, o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento tomador. Hoje, o ISS sobre a importação de serviços provenientes do exterior do País recebe alíquota de 5% calculados sobre o valor cobrado.

Finalmente, o IOF será devido na compra de moeda estrangeira, na liquidação da operação de câmbio para pagamento da importação de serviços, incidindo à alíquota de 0,38% como já bem elucidamos no capítulo 7 desta obra.

Além dos tributos acima citados, há incidências de taxas, como o Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM - Lei 10.893/04 e tarifas aduaneiras.

³⁶⁴ Art.1º. [...]: § 1o O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

Na importação por encomenda ou também conhecida como importação por conta e ordem de terceiro, o importador (trading ou comerciais exportadoras), na qualidade de contratado do encomendante (Agroindústria) registrar a declaração de importação (DI) em seu nome e utilizar seus próprios recursos para levar a efeito a operação faz com que se produza, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria.

Na importação por encomenda, a trading ou comerciais exportadoras sujeitam-se a incidência de II, IPI, COFINS-Importação, PIS/Pasep-Importação e Cide-Combustíveis como contribuinte, promovendo o despacho de importação em seu nome e recolhendo os tributos incidentes sobre a referida importação de mercadorias. A empresa agroindustrial encomendante das mercadorias figurará como responsável solidário pelo recolhimento desses tributos, por ter interesse comum na situação que constitui o fato gerador dos tributos (CTN, Art. 124, I e II) e por expressa previsão na lei específica (Arts. 32, parágrafo único, “d”, e 95, VI, do DL nº 37, de 1966). A responsabilidade solidária, sem ordem na cobrança, requer da agroindústria uma especial atenção sobre a escolha da trading ou comercial exportadora e, quando da operação, o que está sendo realizado por ela.

Vale lembrar, ainda, no tocante à matéria de “preços de transferência”, já tão bem tratada acima, o fato de que se houver vinculação entre o exportador estrangeiro e a trading/comercial exportadora ou a encomendante agroindustrial ou, ainda, havendo ou não essa vinculação, quando o exportador estrangeiro for domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida ou que oponha sigilo relativo à composição societária de pessoas jurídicas, a trading/comercial exportadora e/ou a agroindústria deverão observar as determinações dos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96, quando da apuração do IR e da CSLL sobre as suas operações.³⁶⁵

Se a trading/comercial importadora ou a agroindustrial encomendante não cumprirem com todos os requisitos e condições estabelecidos na legislação de importação por encomenda, para fins fiscais, a importação realizada será considerada por conta e ordem de terceiro e acarretará responsabilidades tributárias para a empresa rural encomendante tais como a responsável solidária pelo II e eventuais penalidades; a sua equiparação como estabelecimento industrial e, conseqüentemente, IPI incidente nas

³⁶⁵ em face dos arts. 23 da Lei nº 9.430/96 e 14 da Lei nº 11.281/06

operações que realizar com as mercadorias importadas; e a aplicação das mesmas normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a sua receita bruta que são aplicáveis ao importador comum.

A inobservância dos requisitos e condições previstos na legislação pode acarretar ainda retenção das mercadorias importadas por até 180 dias,³⁶⁶ para execução do correspondente procedimento de fiscalização, e, em alguns casos, até em perdimento do bem. A ocultação do encomendante da importação pela trading/comercial importadora, mediante fraude ou simulação, é sancionada com o perdimento da mercadoria. Por essa razão, o encomendante deve sempre se fazer identificar nas declarações de importação (DI), cujas mercadorias tenham sido por ele encomendadas para importação no exterior. Presume-se fraudulenta a interposição de terceiros em operação de comércio exterior quando não comprovada a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados, sujeitando a mercadoria à pena de perdimento e o importador à declaração de inaptidão de sua inscrição.³⁶⁷

³⁶⁶ IN SRF nº 52, de 2001, na IN SRF nº 206, de 2002, assim como na IN SRF nº 228/02

³⁶⁷ artigos 59 e 60 da Lei nº 10.637/02

Índice de siglas

- AAR – Anexo da Atividade Rural
- ADA - ato declaratório ambiental
- AIDF – Autorização de Impressão de Documentos Fiscais
- AIE - Área de interesse ecológico
- APP - Área de preservação permanente
- ADE - Ato Declaratório Executivo
- ADI – Ação Declaratória de Inconstitucionalidade
- AFRMM – Adicional de frete para renovação da marinha mercante
- BACEN – Banco Central
- CAD/PRO - Cadastro (Estadual) de Produtores Rurais
- CAFIR - Cadastro de Imóveis Rurais
- CAR - Cadastro Ambiental Rural
- CAMEX - Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior
- CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
- CC – Código Civil
- CCM – Cadastro de Contribuinte Municipal
- CDA - Certificado de depósito agropecuário
- CDCA- Certificado de direitos creditórios do agronegócio
- CEI – Cadastro do Empresário Individual
- CI - conteúdo de importação
- CF – Constituição Federal
- CFOP – Código Fiscal de Operações e Prestações
- CLT – Consolidação das Leis do Trabalho
- CMC – Cadastro mobiliário de contribuintes
- CNAE - classificação nacional de atividade econômica
- CND – Certidão Negativa de Débitos
- CNPS - Conselho Nacional de Previdência Social
- CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
- COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade social

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária
COTEPE - Comissão Técnica Permanente
CPF - Cadastro de Pessoa Física
CPR – Cédula de produtor rural
CRA – certificado de recebíveis do agronegócio
CSLL - contribuição Social sobre o Lucro líquido
CST - Código de Situação Tributária
CSSL - Contribuição Social Sobre o Lucro
CTPS – Carteira de Trabalho e Previdência Social
DAR – Demonstrativo da Atividade Rural
DARF - Documento de Arrecadação da Receita Federal
DCTF – Declaração de Ajuste Anual
DE – Declaração de Exportação
DF - Distrito Federal
DI - declaração de importação
DIAC - Documento de Informação e Atualização Cadastral do ITR
DIAT - Documento de Informação e Apuração do ITR
DITR – Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
DL – Decreto Lei
DNF - Demonstrativo de Notas Fiscais
DOU - Diário Oficial da União
DSR - descanso semanal remunerado
EC – Emenda Constitucional
FAP - Fator Acidentário de Prevenção
FCI - Ficha de Conteúdo de Importação
FGTS - Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
FS – Folha de salário
FNDE - Fundo Nacional de Educação ou Salário-educação
FUNRURAL – Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural
GARE – Guia de Arrecadação Estadual
GCEX ou GECEX – Gerências Regionais de Apoio ao Comércio Exterior

GIIL ou GIILRAT– Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa

GPS - Guia da Previdência Social

GRU - guia de recolhimento

GTIN – Código de Numeração Global de Item Comercial

IBAMA - Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis

ICMS - o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

II - Imposto sobre a Importação

IN – Instrução Normativa

INCRA - Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária

INSS - Instituto Nacional de Seguridade Social

IN SRF - Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal

IOF - Imposto sobre Operações de Câmbio

IRPF - imposto sobre a renda da pessoa física

IRPJ - imposto sobre a renda da pessoa jurídica

ISS - Imposto Sobre Serviços

ITR

LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real

LC – Lei complementar

LCA - Letra de crédito do agronegócio

ME – materiais de embalagem

MEI – Microempreendedor individual

MI – matérias-primas

NCM ou NCM/SH - Nomenclatura Comum do Mercosul

NFe - Nota Fiscal Eletrônica

NFP - Nota fiscal do produtor rural

NFTS – Nota Fiscal de Tomador de Serviço

NIT - Número de Inscrição do Trabalhador

NT – Produto não tributados

PASEP - Programas de Integração Social e Formação do Patrimônio do Servidor Público

PAT - Programa de alimentação do trabalhador

PI – Produtos intermediários

PIC – Preço sob Cotação na Importação (método de preço de transferência)

PIS - Programa de Integração Social

PGFN - Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

RAT – Riscos de Acidente de Trabalho.

RB – Receita bruta

REDEX – Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação

RE - Registro de Exportação

RFB – Receita Federal Brasileira.

RG - Registro Geral

RGPS - Regime Geral de Previdência Social

RIPI – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados

RIR – Regulamento do Imposto sobre a Renda

RL - Reserva legal

RPPN - Reserva Particular do Patrimônio Natural

SA - Servidão Ambiental

SAT - Seguro de Acidente de Trabalho

SC – Salário Contribuição

SELIC – Sistema Especial de Liquidação e Custódia

SENAI – Serviço Nacional de aprendizagem Industrial

SESI – Serviço social da indústria

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SESCOOP - Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo

SENAR - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural

SF – Senado Federal

SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte

SINIMA - Sistema Nacional de Informação sobre Meio Ambiente

SINIEF - Sistema Nacional de Informações Econômicas e Fiscais

SIPT – Sistema de Preços de Terras

SRF – Secretaria da receita federal

SISCOMEX - Sistema integrado de Comércio Exterior

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

TIPI - Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

UC - Unidade de conservação

ZFM - Zona Franca de Manaus

WA – Warrant agropecuário

Bibliografia

ADRIAN, Tobias; SHIN, Hyun Song. Financial Intermediaries, financial stability and monetary policy. Federal Reserve Bank of Kansas City Symposium. August, 2008.

ARIDA, Persio; BACHA, Edmar Lisboa; LARA-RESENDE, André. Credit, interest, and jurisdictional uncertainty: conjectures on the case of Brazil. In: Inflation targeting and debt: the case of Brazil. F. Giavazzi and I. Goldfajn.

ÁVILA, Humberto. Contribuição social do produtor rural pessoa física. Lei nº 8.540/92. Incidência sobre o resultado da comercialização da produção. Exame de constitucionalidade relativo às regras de competência e aos princípios da igualdade e da proibição de confisco. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, v. 126, p. 87-100;.

_____. Contribuição do produtor rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. Subsistência da inconstitucionalidade após a Lei n. 10.256/01. Revista Dialética de Direito Tributário. Dialética, v. 185.

BATALHA, Mário Otávio (coord.). Gestão Agroindustrial. 3ª Edição. São Paulo, Editora Atlas S.A., 2008.

_____. Gestão Agroindustrial. 4ª Edição. São Paulo, Editora Atlas S.A., 2007. Vol. 2.

BUAINAIN, Antônio Márcio; ALVES, Eliseu; SILVEIRA, José Maria da; NAVARRO, Zander. O mundo rural no Brasil do século: A formação de um novo padrão agrário e agrícola. 1ª Edição. Brasília: Embrapa, 2014.

BURANELLO, Renato. Sistema privado do financiamento do agronegócio - regime jurídico. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

_____. Instrumentos para investimentos e certificado de recebíveis do agronegócio (CRA). Revista de Direito Mercantil, n. 148, p. 196-203, out./dez. 2007.

_____.; NFANTE, Fábio Giorgi; OLIVEIRA E SILVA, Danny Soares P. de. Possibilidade de utilização de créditos oriundos de adiantamento de contrato de câmbio e adiantamento de cambiais entregues como lastro de letra de crédito do agronegócio.

Revista de Direito Mercantil, n. 149/150, p. 159-171, jan./dez. 2008.

_____. Recuperação de crédito nas operações agrícolas e regulação do mercado bancário. Revista de Direito Mercantil, n. 146, p. 122-127, abr./jun. 2007.

_____; AIRES, António Manuel França. Atratividade de investimento e o desenvolvimento do agronegócio no Brasil. Revista de Direito Empresarial, n. 3, p. 179-202, mai./jun. 2014.

_____. Manual de direito do agronegócio. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. A autonomia do direito do agronegócio, in Revista de Direito Mercantil, n. 145, p. 185-193, jan./mar. 2007.

_____. Fundamentos da Teoria Geral Contratual e os Contratos Agrários in 10 anos do Código Civil. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. Novos títulos para financiamento do agronegócio. Revista de Direito Mercantil, n. 135, jan./mar. 2005.

_____; BARBOSA, Ana Silvia Neves Comodo. Cédula de produto rural (CPR): Recuperação de crédito no agronegócio, in Revista de Direito Mercantil, São Paulo, n. 155-156, agosto 2010.

_____. Regime jurídico dos certificados de recebíveis do agronegócio: direito e economia dos sistemas agroindustriais. Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais, n. 64, abr./jun. 2014.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Pis e Cofins. Algumas ponderações acerca da não-cumulatividade. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 176, 2010.

_____. Pis e Cofins. Não cumulatividade, insumo e agronegócio. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JR, Gilberto de Castro (Org.). Pis e Cofins à luz da jurisprudência do CARF VOL 3. 1ed. São Paulo: MP EDITORA, 2014.

_____. Pis e Cofins no agronegócio. Novas ponderações. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JR, Gilberto de Castro (Org.). Pis e Cofins à luz da jurisprudência do CARF VOL. 2. 1ed. São Paulo: MP EDITORA, 2013.

_____. Pis e Cofins. Suspensão e crédito presumido no agronegócio. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JR, Gilberto de Castro (Org.). Pis e Cofins à luz da jurisprudência do CARF. 1ed. São Paulo: MP EDITORA, 2011.

_____. PIS e COFINS: os créditos na aquisição de insumos de cooperativa de produção agropecuária. Ilegalidades. In: Samuel Carvalho Gaudêncio; Marcelo Magalhães Peixoto. (Org.). Fundamento do PIS e da COFINS e o regime jurídico da não-cumulatividade. 1ed. São Paulo: MP, 2006.

_____. PIS/COFINS nas cooperativas de produção agropecuária e a jurisprudência do CARF. VALENTIM, Geraldo. PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Tributação das cooperativas à luz da jurisprudência do CARF. São Paulo: MP, 2014.

_____. PIS e COFINS e a aplicação do regime de suspensão e crédito presumido Lei n. 12.350/2010. FISCOsoft, v. 1, 2011.

_____. PISCOFINS, não cumulatividade e insumo: aspectos constitucionais e legais. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). São Paulo: Dialética, 2015.

_____. Imposto sobre a renda pessoa física na atividade rural e a jurisprudência do CARF. ANAN JR, Pedro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Org.). Imposto sobre a renda pessoa física à luz da jurisprudência do CARF. 1ed. SÃO PAULO: MP EDITORA / APET, 2014.

_____. IRPJ/CSLL. Depreciação acelerada incentivada e prejuízos fiscais na atividade rural. Agroindústria e a jurisprudência do CARF. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 211, 2013.

_____. Funrural: Tributação sobre as receitas da agroindústria. Inconstitucionalidade da Lei n. 10.256/2001. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 180, 2010.

_____. Planejamento Tributário: estratégia de defesa na esfera administrativa. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 194, 2011.

_____. Funrural. Aspectos constitucionais e legais. Questões atuais. “in” Direito Tributário e Novos Horizontes. XII Congresso Nacional de Direito Tributário do

Instituto de Brasileiro de Estudos Tributários. CARVALHO, Paulo de Barros. SOUZA, Priscila de (coord.). São Paulo: NOESES/IBET, 2015.

_____. Funrural: Tributação sobre as receitas da agroindústria. Inconstitucionalidade da Lei n. 10.256/2001. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 180, 2010.

_____. Imposto sobre a renda pessoa física na atividade rural e a jurisprudência do CARF. ANAN JR, Pedro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Org.). Imposto sobre a renda pessoa física à luz da jurisprudência do CARF. 1ed. SÃO PAULO: MP EDITORA / APET, 2014.

_____. IRPJ/CSLL. Depreciação acelerada incentivada e prejuízos fiscais na atividade rural. Agroindústria e a jurisprudência do CARF. Revista Dialética de Direito Tributário, 2013.

_____. ITR e o Novo Código Florestal. “in” Imposto Territorial Rural – ITR – à luz da Jurisprudência do CARF. ANAN JR, Pedro. PEIXOTO, Marcelo Magalhães. BENTO, Marcelo Guaritá Borges. PEREIRA, Claudid Augusto Gonçalves. São Paulo: MP, 2015, p. 103-129.

CLAUS, Iris; SMITH, Christie. Financial intermediation and the monetary transmission mechanism. Reserve Bank of New England, Bulletin v. 64, n. 4.

COELHO, Fábio Ulhoa. Os Desafios do Direito Comercial: Com Anotações ao Projeto de Código Comercial. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. Princípios do direito comercial com anotações ao projeto de código comercial. São Paulo: Saraiva, 2012.

CÔNSOLI, Matheus Alberto; PRADO, Lucas Sciencia do; MARINO, Matheus Kfourir; Prefácio de Moreira (org.). Agro Distribuidor: O Futuro da Distribuição de Insumos no Brasil. São Paulo, Editora Atlas S.A., 2011.

CORRÊA, Arnaldo Luiz; RAÍCES, Carlos. Derivativos agrícolas. São Paulo: Editora Globo, 2010.

DOMINGO, Luiz Roberto. O ITR e o lançamento de ofício com base no SIPT. Livro do XII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os novos horizontes do processo. Macedo, Alberto [et al.], São Paulo: Noeses, 2015.

_____. Princípios e Conceitos jurídicos atinentes a Não-Incidência do ITR sobre Áreas de Preservação Permanente. Em "Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais". Coord. ANAN, Pedro Jr. e PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Autores NISHIOKA, Alexandre Naoki, [et al.] – São Paulo: MP Ed., 2012.

_____. Tributação setorial: setor do agronegócio. XXIV Congresso Brasileiro de Direito Tributário: Tributação e (In)Segurança Jurídica. Instituto Geraldo Ataliba – IDEPE. In: Revista de Direito Tributário, n. 113. São Paulo: Malheiros, 2011.

EIZIRIK, Nelson. Regulação e auto regulação do mercado de valores mobiliários. Revista de Direito Mercantil, n. 48, out./dez. 1982.

FREEDMAND, Paul; CLICK, Reid. Bank that don't lend? Unlocking credit to sput growth in developing countries. Oxford: Blackwell Publishing, 2006.

HARET, Florence. Planejamento tributário nos contratos do agronegócio. *Revista Brasileira de Direito do Agronegócio (RBD Agro) nº 08/09/10*. São Gotardo: CESG, 2014.

_____. PIS e COFINS sobre vendas inadimplidas: Breves considerações sobre o julgamento do RE 586482/RS. Revista Dialética de Direito Tributário nº 205. São Paulo: Dialética, 2010.

_____. O novo conceito de receita pública no cenário jurídico nacional. Revista Tributária das Américas. São Paulo: RT, Ano 2, n. 3, Jan-Jul-2011.

_____. Fenomenologia de incidência das multas fiscais. Revista Tributária das Américas. São Paulo: RT, Ano 5, n. 10, Jul-Dez-2014.

_____. Tributação sobre a renda e disponibilização do lucro auferido no exterior: exame sobre a constitucionalidade da presunção do momento de disponibilização do lucro auferido no exterior. Revista da APET. São Paulo: MP, Ano VII - edição 28 - Dezembro 2010.

_____. Responsabilidade Tributária das Sociedades Cooperativas: Análise do Acórdão nº 10417121 do Conselho Administrativo da Receita Federal. In *Tributação das cooperativas à luz da jurisprudência do CARF*. Coord. Geraldo Valentim Neto, Marcelo Magalhães Peixoto. 1. ed. - São Paulo: MP Ed., 2014.

_____. Ilegitimidade da incidência de IPTU sobre áreas verdes: argumentos tributários e ambientais sobre o tema. XI Congresso Nacional de Estudos Tributários: entre a forma e o conteúdo. São Paulo: Noeses, 2014.

ISAKSON, Ryan. Financialization and the transformation of agro-food supply chains: a political economy. International Conference Yale Univesity, September, 2013.

JÚNIOR Ruy Rosado de Aguiar. O poder judiciário e a concretização das cláusulas gerais: limites e responsabilidade. Palestra proferida na UFRGS, em 29/11/1999.

MARQUES, Pedro; MELLO, Pedro. Mercados Futuros de Commodities Agropecuárias. São Paulo: BM&F.

MELO, José Eduardo Soares de. Funrural e Garantias fundamentais. VI Congresso Nacional de Estudos Tributários. CARVALHO, Paulo de Barros. SOUZA, Priscila de (coord). São Paulo: Noeses, 2010. p. p. 685-721.

MENDES, Guilherme Adolfo. HALAK, Lucas Issa. Reconhecimento dos gastos com a formação de culturas para fins de tributação do IRPJ. “in” *Direito Tributário e Novos Horizontes*. XII Congresso Nacional de Direito Tributário do Instituto de Brasileiro de Estudos Tributários. CARVALHO, Paulo de Barros. SOUZA, Priscila de (coord.). São Paulo: NOESES/IBET, 2015.

_____. *Simples Nacional: análise da constitucionalidade das exclusões setoriais*. In: III Encontro de Internacionalização do CONPEDI: Participação, Democracia e Cidadania na perspectiva do Direito Iberoamericano, 2015, Madrid. Madrid, Conpedi & Universidad Complutense de Madrid, 2015.

_____. SILVA, Rafael Ragazzo Pacheco. Tratamento Favorecido para pequenas empresas – inovações da Lei Complementar 147/14. *Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros*, Brasília-DF, v.1, n.2, jan./jul. 2015.

MENDES, Judas Tadeu Grassi; JUNIOR, João Batista Padilha. Agronegócio: uma abordagem econômica. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

MUELLER, Bernardo. Análise Econômica do Direito e das Organizações e em Direito & Economia. In: ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel (org.). Direito & Economia. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

NETO, Sigismundo Bialoskorski. Economia e Gestão de Organizações Cooperativas. 2ª Edição. São Paulo, Editora Atlas S.A., 2012.

NEVES, Marcos Faya; ZYLBERSZTAJN, Decio; NEVES, Evaristo Marzabal; Prefácio de RODRIGUES, Roberto. Agronegócio do Brasil. 1ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2005.

PIMENTEL, Fernando L.; SOUSA, Eduardo L. de Leão. Study on Cédula de Produto Rural (CPR) - farm product bon in Brazil. In: Rural Finance Innovations (RFI) ESW for the Agriculture and Rural Development Department at World Bank, 2005.

RIZZARDO, Arnaldo. Curso de Direito Agrário. 2. Ed. São Paulo: RT, 2014.

SADDI, Jairo. Crédito e judiciário no Brasil: uma análise de direito e economia. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TRENTINI, Flávia. Teoria Geral do Direito Agrário contemporâneo. São Paulo: Atlas, 2012.



atendimento@institutoidea.net.br
www.institutoidea.net.br