

## Informativo

# Direito Tributário e Agronegócio

Por Gabriela Junqueira Franco de Moraes Prado

**Ribeirão Preto | SP**

Rua Marechal Deodoro, 1835  
CEP: 14025-386 | Tel: 16 2133-5050

**São Paulo | SP**

Alameda Santos, 2441 - Conjunto 11  
CEP: 01419-101 | Tel: 11 3081-6191

**Jaú | SP**

Avenida Nenê Galvão, 2225  
CEP: 17210-388 | Tel: 16 2133-5050

# Índice

• **A importância do planejamento societário no agronegócio: Reforma tributária e mudanças no ITCMD**

---

• **Julgamento do CARF e créditos de PIS e COFINS sobre insumos de insumos**

---

• **Fiscalização tributária de produtores rurais**

---

• **Temas de interesse nos tribunais**

**1 - Exclusão do ICMS da base de cálculo do Funrural;**

**2 - Senar sobre as receitas de exportação;**

**3 - Inclusão do ICMS nos créditos de PIS/COFINS (nova “tese do século”)**

---

## A Importância do Planejamento Societário no Agronegócio: Reforma Tributária e Mudanças no ITCMD

A Reforma Tributária foi recentemente aprovada pela Câmara dos Deputados, e atualmente encontra-se no Senador Federal, para discussão e votação. Trata-se de uma reforma sobre o consumo, que altera a tributação de diversos impostos e contribuições, substituindo-os pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

Além disso, o projeto de reforma prevê alterações no ITCMD, imposto incidente sobre heranças, doações, transferências e outros tipos de transações envolvendo a transmissão de bens ou direitos. Trata-se de imposto de competência estadual, que atualmente possui alíquota máxima de 8%, cabendo aos Estados definirem alíquotas menores. No Estado de São Paulo, por exemplo, a alíquota é de 4%.

A reforma tributária, a ser aprovada no Senado, prevê uma alíquota progressiva do ITCMD, em função do valor da herança ou dos bens, aplicando-se o limite máximo de 8%. Diferentemente do que ocorre hoje em dia, com exceção de alguns Estados, a alíquota do imposto será maior quanto maior forem os valores dos bens, o que sem dúvida poderá representar um aumento da carga tributária desse imposto em algumas situações, especialmente considerando a propriedade de imóveis rurais, que sofreram uma forte valorização ao longo dos anos.

Não é de hoje que se fala em aumento do ITCMD sobre heranças e/ou doações. Tramitam nos Estados diversos projetos de lei tendentes a majorar esse tributo, o que tem ocasionado um movimento dos contribuintes a buscarem formas de se proteger, com a adoção de alguns planejamentos tributários.

No meio agrícola, estruturas societárias voltadas à exploração de atividade rural têm se tornado cada vez mais comum. A transferência de imóveis rurais para sociedades patrimoniais pode gerar economia tributária, tanto na apuração do rendimento da atividade, quanto nos casos de sucessão ou doação de bens.

O planejamento societário no âmbito da atividade rural, portanto, se revela como uma interessante ferramenta para profissionalizar a gestão da atividade rural, e organizar o patrimônio familiar. É possível, inclusive antecipar a sucessão hereditária, recolhendo desde já o ITCMD que seria devido por ocasião da herança.

Além disso, em uma sociedade de exploração agropecuária, os rendimentos da atividade rural possuem tributação de Imposto de Renda mais vantajosa do que na pessoa física, além da possibilidade de se atribuir efeitos fiscais mais benéficos a determinadas situações. É o caso, por exemplo, da parceria agrícola em detrimento do arrendamento.

Embora a proposta de reforma tributária ainda não tenha sido aprovada pelo Senado Federal, as perspectivas de alteração (e majoração) do ITCMD, devem ser encaradas como uma realidade iminente, o que tem motivado diversos contribuintes a adotar medidas visando diminuir os impactos dessas alterações.

No âmbito do agronegócio, tais medidas, aliadas à profissionalização da gestão, e planejamento sucessório, podem ser interessantes para minimizar os impactos da tributação pelo ITCMD incidente na herança ou doação de imóveis rurais.

A a realização de um planejamento patrimonial ou sucessório, poderá garantir maior segurança sobre a transferência dos imóveis rurais, e administração de da atividade. Contudo, destacamos que qualquer providência nesse sentido, deverá contar com profissionais altamente especializados, e devida análise de risco caso a caso, tendo em vista a possibilidade de questionamento fiscal, e até mesmo impactos na área cível, referentes à disponibilidade futura de bens e direitos.

## Fiscalização Tributária de Produtores Rurais

O setor agropecuário foi recentemente incluído no Programa Nacional de Conformidade Tributária, e a partir desse mês de setembro, a fiscalização das declarações de imposto de renda dos produtores rurais será intensificada.

A Receita pretende analisar as receitas e despesas lançadas no livro caixa dos produtores, além de verificar os contratos de parceria ou arrendamento rural, no intuito de estabelecer critérios adequados de tributação.

Como o setor ainda enfrenta informalidade, principalmente na apuração de receitas e despesas dedutíveis, o contribuinte precisa ficar alerta. Se forem detectadas inconsistências na dedução de despesas, a Receita Federal deverá emitir notificações para que as pendências sejam regularizadas, no prazo de 60 dias, sem o acréscimo de multa.

Trata-se de possibilidade de autorregularização, que possibilita aos produtores adequarem os parâmetros de tributação da atividade rural. Em relação ao livro caixa, o foco da Fiscalização será motivar a inclusão de receitas não declaradas, e evitar a dedução de despesas que não tenham relação com a atividade rural.

Também serão objeto de fiscalização os contratos de parceria e arrendamento rural. Muitos contribuintes formalizam parcerias agrícolas apenas para dissimular verdadeiros arrendamentos, com o objetivo de pagar menos impostos. Nessa fiscalização, pretende-se conter planejamento tributários abusivos, de forma a se tributar como parceria as relações que de fato se submetem a condições contratuais igualitárias, inclusive com a assunção e compartilhamento dos riscos e intempéries da atividade rural, que possam impactar no resultado e produtividade.

Diante disso, é importante que também esse setor da economia esteja amparado do ponto de vista tributário, de modo a manter suas operações regulares, mediante análise profissional sobre os impactos fiscais da atividade, com a devida formalização de contratos e demais instrumentos jurídicos utilizados no meio rural.

Por fim, esclarecemos que o programa não visa taxar de imediato, e sim estimular a regularização dos produtores rurais frente à tributação. Isso nos mostra a importância em se adotar condutas de conformidade tributária também no campo, como forma de evitar autuações ou cobranças de multas fiscais.

## **Julgamento do CARF e Créditos de PIS e COFINS sobre Insumos de Insumos**

Diversas empresas do setor do agronegócio, as chamadas agroindústrias, utilizam bens provenientes da atividade rural como insumos em seu processo produtivo próprio. Diante disso, surgem questionamentos acerca do direito dessas empresas aos créditos de PIS e COFINS sobre insumos, pois a não cumulatividade dessas contribuições abrange os custos e as despesas necessárias à realização da atividade, segundo os critérios de essencialidade e relevância.

Esses insumos provenientes de atividade rural, comumente chamados de “insumo do insumo”, pertencem à fase agrícola da atividade produtiva, de modo que não são usados diretamente (mas de forma indireta) na efetiva realização do processo industrial.

No agronegócio brasileiro, as pessoas jurídicas muitas vezes se dedicam à produção de matéria-prima para consumo próprio e utilização na fabricação do produto final. O processo produtivo, nesses casos, é composto por uma fase agrícola de cultivo e formação de culturas necessárias à fase industrial. Como exemplo, podemos citar as usinas de cana-de-açúcar, ou as indústrias de celulose, cujo processo produtivo abrange desde a plantação e cultivo da cana ou do eucalipto, até a extração, industrialização dessa matéria-prima, e comercialização do produto final.

Sobre a não cumulatividade do PIS e COFINS, o STJ atribuiu os critérios de essencialidade e relevância como necessários à determinação dos insumos que geram direito aos créditos. O que for essencial e relevante para um determinado processo produtivo, portanto, deverá gerar crédito de PIS e COFINS<sup>1</sup>. Tal entendimento acabou por motivar decisões favoráveis no âmbito administrativo da Receita Federal (CARF), que passaram a considerar o direito aos créditos de PIS/COFINS sobre insumos da fase agrícola, muito embora existissem ainda decisões conflitantes, a depender da natureza da despesa.

Recentemente, em julgamento unânime pela Câmara Superior do CARF2, restou reconhecido o direito das usinas de cana-de-açúcar apurarem créditos de PIS/COFINS sobre os insumos utilizados na produção e cultivo da cana, tais como combustível, sementes, adubos, fertilizantes, entre outros. Por unanimidade, como resultado do julgamento, um dos conselheiros sugeriu que o tema fosse objeto de proposta de Súmula.

Tal julgamento revela uma possível pacificação de tema outrora tão questionado pelas Autoridades Fiscais, o que representa sem dúvida um relevante avanço na tributação das agroindústrias. Temos, finalmente atribuída a devida importância da fase produtiva em relação à industrialização do produto final, que passa a ser considerada como integrante da atividade empresarial, e não como uma etapa dissociada, como vinha sendo feito pelo Fisco no passado.

Assim, surge maior segurança às agroindústrias em operacionalizarem seu direito aos créditos de PIS/COFINS sobre os chamados insumos dos insumos. No entanto, caso as agroindústrias pretendam se creditar de PIS/COFINS nessas situações, sugerimos que se busque uma assessoria especializada sobre o tema, tendo em vista a subjetividade das despesas e custos incorridos no agronegócio, o que pode gerar questionamentos pelas Autoridades Fiscais.

## Temas de Interesse nos Tribunais

### • Exclusão do ICMS da base de cálculo do FUNRURAL

Como é de amplo conhecimento, a chamada “tese do século”, julgada pelo STF, que decidiu pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS (RE nº 574.706/PR - Tema nº 69 de Repercussão Geral), tem multiplicado discussões jurídicas consequentes do racional jurídico aplicado pelo STF, no tocante à inclusão de tributos para a composição da base de cálculo de outros tributos e/ou contribuições.

A exclusão do ICMS do FUNRURAL é mais uma dessas teses resultantes do emblemático julgamento do Tema nº 69.

Pois bem, o FUNRURAL, regulado pelo artigo 22-A da Lei 8.212/91, na redação conferida pela Lei 10.256/01, é uma contribuição substitutiva à folha de salários, destinada ao financiamento da seguridade social, devida pelas agroindústrias e produtores rurais pessoas jurídicas. Sua base de cálculo é o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção.

Diante disso, e por não haver previsão normativa excludente, o valor do ICMS incidente sobre a comercialização pelas agroindústrias e pessoas jurídicas produtoras rurais, que é destacado nas notas fiscais, está sujeito à inclusão na receita bruta para fins de apuração da base de cálculo do Funrural.

Desse modo, a contribuição ao FUNRURAL acaba por incidir sobre valores que não compõem efetivamente a receita bruta do contribuinte, pois o ICMS destacado nas notas fiscais, é recolhido aos cofres públicos estaduais.

Trata-se, portanto, do mesmo raciocínio jurídico utilizado pelo STF no julgamento do Tema nº 69, que não admitiu a inclusão do ICMS na receita bruta destinada à incidência de PIS e COFINS.

Além disso, o Funrural não se apresenta como um tributo facultativo, sendo o seu recolhimento mandatório às agroindústrias e produtores rurais pessoas jurídicas. O regime substitutivo às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento é mandatório, em razão da natureza da atividade agrícola desempenhada pelas sociedades agrícolas.

Não se trata, ademais, de um benefício fiscal, ou regime diferenciado, mas sim de uma espécie tributária que substitui a contribuição previdenciária em decorrência da natureza da atividade realizada pelo contribuinte.

Assim, a nosso ver deve ser aplicado o mesmo entendimento do STF no Tema nº 69, também em relação ao Funrural, para que se reconheça a necessária exclusão do ICMS da base de cálculo dessa contribuição.

Como forma de resguardar esse direito, inclusive em relação ao FUNRURAL já recolhido nos últimos anos, o contribuinte precisará judicializar o tema, levando a sua situação de caso concreto para apreciação dos juízes e tribunais federais.

## • SENAR sobre as receitas de exportação

A contribuição ao SENAR é exigida dos produtores rurais e agroindústrias, com fundamento no artigo 240, da Constituição Federal, e destina-se ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural, entidade vinculada à Confederação Nacional de Agricultura.

Pois bem, a Constituição Federal prevê imunidade tributária das operações de exportação em relação às contribuições sociais. Tais contribuições não podem, portanto, incidir sobre operações que tenham como fato gerador a exportação de mercadorias.

Em relação ao SENAR, discute-se nos tribunais a constitucionalidade da cobrança dessa contribuição sobre as receitas de exportação, diante da imunidade conferida às contribuições sociais.

O STF já decidiu pela constitucionalidade do SENAR incidente sobre a receita bruta, mas ainda não analisou a situação específica das operações de exportação, no que se refere à imunidade tributária.

Tal discussão passa pelo aspecto conceitual da contribuição ao SENAR, pois cumpre definir a espécie tributária em questão, se é uma contribuição social geral e, portanto, não incidente sobre as exportações, ou se deve ser conceituada como outro tipo de contribuição, de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em relação às quais não haveria a imunidade sobre operações de exportação.

Enquanto o tema da espécie tributária do SENAR não for enfrentado pelo STF, não haverá uniformização do entendimento jurisprudencial. Contudo, atualmente há diversas decisões favoráveis aos contribuintes, que entendem pela não incidência do SENAR sobre as receitas de exportação, sob o fundamento da imunidade tributária.

Essa contribuição é, em regra, devida no montante de 0,2 a 0,25% sobre a receita bruta oriunda da produção agropecuária. Considerando que uma medida judicial para discutir a sua exigibilidade deverá alcançar os valores recolhidos nos últimos cinco anos, o contribuinte poderá reaver uma parcela tributária significativa, caso opte por uma discussão judicial.

## Inclusão do ICMS nos créditos de PIS e COFINS (nova “tese do século”)

Recente alteração legislativa, decorrente da Lei nº 14.592/2023 (conversão da MP nº 1.159), passou a prever necessariamente a exclusão do valor referente ao ICMS, dos créditos de PIS/COFINS a serem aproveitados quando da aquisição de mercadorias. Essa alteração foi motivada pelo julgamento da chamada “tese do século”, referente à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS (Tema 69 do STF).



O precedente do STF trata da necessária exclusão dos valores de ICMS da base de cálculo de PIS e COFINS, ou seja, como esses tributos incidem sobre a receita, concluiu-se que o ICMS não é receita própria do contribuinte e, portanto, o PIS e a COFINS não poderão incidir sobre valores referentes ao ICMS (tributo estadual, devido aos Estados).

Pois bem, os contribuintes possuem direito aos créditos de PIS/COFINS sobre o custo de aquisição de bens e serviços, na sistemática não cumulativa de apuração dessas contribuições. Esses créditos, contudo, não são calculados de acordo com o tributo recolhido na etapa anterior, e sim sobre a aplicação das alíquotas sobre o valor total dos custos/aquisições. Trata-se de um método de não cumulatividade chamado “base contra base”, pelo qual é irrelevante o tributo recolhido na operação anterior.

Assim, não há qualquer influência do julgamento do STF (tema 69) sobre o direito aos créditos de PIS e COFINS, razão pela qual trata-se de uma nova discussão tributária, que tem começado a se destacar no Poder Judiciário.

São diversos os fundamentos jurídicos pelos quais não se poderá excluir o ICMS dos créditos de PIS/COFINS, de modo a reduzir o montante a que faz jus o contribuinte. A jurisprudência ainda é incipiente, mas a discussão é muito relevante do ponto de vista tributário, pois poderá gerar uma economia muito significativa.