

Tributação e Agronegócio. Produção e Comercialização Agropecuária

ANDRÉ RICARDO PASSOS

RALPH MELLE STICCA

Sócio e Associado do Buranello & Passos Advogados.

A escalada da carga tributária também tem seus reflexos no setor agrícola brasileiro, a despeito de esforços da União e dos estados no sentido de reduzir a incidência de tributos de sua competência sobre a produção rural, sobretudo de bens que compõem a cesta básica e mercadorias destinadas à exportação. Uma empresa que exerce a atividade agropecuária ou mesmo agroindustrial, assim como as empresas dos demais setores da economia, sujeita-se igualmente aos tributos (impostos e contribuições) considerados diretos e indiretos. Como tributos diretos têm-se os de competência federal, que atingem as riquezas que a empresa produz, de acordo com sua capacidade contributiva, tais como o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, ambos incidentes sobre o lucro líquido ajustado, por adições e exclusões, temporárias e permanentes, previstas em lei.

O IRPJ tem seu regulamento no Decreto 3.000, de 1999, prevendo as formas de apuração (lucro real, presumido ou arbitrado), as deduções permitidas e vedadas, bem como as receitas não-tributáveis, tais como o resultado positivo de equivalência patrimonial em investimentos relevantes em coligadas ou controladas e a receita de dividendos provenientes das demais participações. A alíquota efetiva do IRPJ varia de 2% sobre a receita bruta a 25% sobre o lucro, a depender do regime de apuração. Para as pessoas físicas que exercem a atividade rural, há a previsão específica de apuração de resultado tributável (art. 58 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda), sendo permitida a compensação integral com resultados negativos de períodos anteriores, bem como a presunção de lucros da atividade rural na base de 20% da receita bruta no ano-calendário.



Já a CSLL foi instituída pela Lei 7.689, de 1988, e ao longo dos anos teve sua incidência bastante assemelhada a do IRPJ, em relação às previsões legais de adições e exclusões ao lucro líquido. Saliente-se que as equiparações não alcançadas por lei foram editadas pelo Poder Executivo, mediante Instrução Normativa (390, de 2004). Recentemente, os contribuintes têm questionado sua cobrança sobre o lucro decorrente de exportação de produ-

tos agropecuários a teor da imunidade das receitas de exportação à incidência de contribuições sociais (art. 149, § 2º, I da Constituição Federal). A alíquota efetiva da CSLL também varia a depender do regime de apuração, que deve ser o mesmo do IRPJ, de 1,08% sobre a receita bruta a 9% sobre o lucro. Dentre os benefícios fiscais relativos ao agronegócio no âmbito do IRPJ e da CSLL, destaca-se a Depreciação Acelerada Incentivada, que constitui postergação do IRPJ e da CSLL devidos em relação à aquisição de ativo imobilizado aplicado na produção agrícola (art. 314, do Regulamento do Imposto de Renda).

Ainda como tributos diretos devidos pela empresa agrícola ou agroindustrial, são destaques a Contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, atualmente regulamentadas pelas Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, tendo sua incidência não-cumulativa como regra geral de tributação, sendo igualmente incidentes sobre o faturamento mensal. O regime anterior, previsto pela Lei 9.718, de 1998, era cumulativo, com alíquotas menores, 0,65% e 3%, respectivamente. Com a adoção da não-cumulatividade, foi permitido o aproveitamento de créditos nas aquisições da pessoa jurídica em relação a bens adquiridos para revenda, bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, energia elétrica, alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, contraprestações de arrendamento mercantil, máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, entre outros. Contudo, as alíquotas foram majoradas para 1,65% (PIS/Pasep) e 7,6% (Cofins).

Especificamente no caso do setor agropecuário, além da possibilidade de desconto de créditos nas aquisições, conforme aludido acima, pela sistemática da Lei 10.925, de 2004, operou-se a redução a zero das alíquotas incidentes sobre a venda de adubos, fertilizantes e defensivos agrícolas, bem como se suspendeu a incidência das contribuições 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. As vendas de produtos agropecuários para o exterior (exportação) também gozam do benefício fiscal da imunidade das receitas de exportação à incidência de contribuições sociais (art. 149, § 2º, I da Constituição Federal). As contribuições sociais ao PIS/Pasep e à Cofins estão abrangidas pelo referido benefício.

Em relação à incidência dos impostos considerados indireto, cujo encargo é incorporado ao preço de venda de mercadorias e serviços, tem-se o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, também de competência federal, regulamentado pelo Decreto 4.544, de 2002, incidente sobre a saída de produtos industrializados do estabelecimento industrial, com as alíquotas definidas pela Tabela de Incidência do IPI – Tipi, aprovada pelo

Decreto 4.542, também de 2002. Vale lembrar que os produtos agrícolas não sujeitos ao processo considerado como industrialização pelo Regulamento, não são tributados pelo IPI, bem como aqueles produtos derivados da agroindústria, que estão sujeitos à alíquota zero (p.ex. cana-de-açúcar, café, soja, trigo e álcool etílico para fins carburantes).

Nessa mesma esteira, tem-se o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de competência estadual que, na cadeia agropecuária, tem sua incidência amenizada pelo diferimento do pagamento do valor devido, permitindo a circulação de alguns insumos agrícolas dentro dos estados da Federação sem recolhimento do imposto. Outra forma de benefício utilizada pelos estados, mediante convênios celebrados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), é a concessão de isenções e reduções de base de cálculo para operações envolvendo determinados produtos agropecuários. Ressalte-se que o ICMS não incide sobre as operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados (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).

Além dos tributos expostos acima, tem-se na cadeia produtiva relacionada ao agronegócio a incidência das contribuições sociais sobre a remuneração paga aos empregados. Em relação especificamente à Contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS e demais entidades setoriais, em 2001, os produtores rurais e agroindústrias tiveram sua sistemática de incidência de tais contribuições, antes incidente exclusivamente sobre a folha de salários, modificada pela inserção do modelo de contribuição incidente sobre a receita bruta da produção agropecuária, reduzindo a carga tributária sobre as contratações no setor, que antes alcançava os 23%. Atualmente, para os produtores rurais pessoas jurídicas e agroindústrias, a contribuição incidente sobre a receita bruta de produção agropecuária é de 2,85%, englobando 2,5% à Seguridade Social, 0,1% para o Seguro Acidente de Trabalho - SAT e 0,25% para o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural - Senar. Ademais, a contribuição devida pelo produtor rural pessoa física sobre a receita totaliza 2,3% (2,0% INSS, 0,1% SAT e 0,2% Senar), cuja responsabilidade de recolhimento é da pessoa jurídica adquirente.

Ademais, ainda quanto às contribuições ao INSS, persistem as incidências sobre a remuneração de modo geral. Em detalhes temos que, quanto aos produtores rurais pessoas jurídicas e ao setor rural das agroindústrias (em geral) a incidência é de 2,7% sobre a folha de salários (sendo 2,5% recolhidos ao Salário Educação e 0,2% ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – Incra). Em relação ao setor

1. Tributação do Produtor Rural Pessoa Física

| TRIBUTOS | MERCADO INTERNO | EXPORTAÇÃO |
|---------------------------|---|---|
| IRPF | 15 ou 27,5 % | 15 ou 27,5% |
| CSLL | n/a | n/a |
| PIS/Pasep | n/a | n/a |
| Cofins | n/a | n/a |
| INSS | 2,3% sobre a receita bruta 2,70% sobre a remuneração | 2,3 sobre a receita bruta ^[1] 2,70% sobre a remuneração |
| ICMS/SP | Gado (*) e Soja (**) | n/a |
| IPI | n/a | n/a |
| CUSTO FISCAL TOTAL | 20% ou 32,5% | 20% ou 32,5% |

[1] Há possibilidade de discussão judicial para não pagamento das contribuições no âmbito do INSS incidentes sobre as receitas decorrentes da exportação de produtos, ainda que por meio de tradings ou empresas comerciais exportadoras, haja vista que a Constituição Federal assim prevê, ao passo que o INSS permite a não-incidência apenas para as vendas diretas à adquirente domiciliado no exterior.

(*) Exemplo - Gado (pessoas física e jurídica):

Regra Geral - Operação interna: 12% (art. 54, II do RICMS); Operação interestadual: 7% (regiões N, NE, CO e Espírito Santo); Operação interestadual: 12% (regiões S e SE).

Isonção: saída interna promovida por estabelecimento rural com destino a abatedor (art. 8º c/c art. 102, Anexo I, ambos do RICMS).

Redução da base de cálculo: nas operações internas, de forma que a carga tributária resulte em 7% (art. 51 c/c art. 3º, Anexo II, ambos do RICMS). Diferimento: regras e situações especiais no art. 364 e seguintes do RICMS.

(*) Exemplo - Gado (apenas pessoa física):

Diferimento: operação interna com destino a comerciante, industrial, cooperativa ou outro contribuinte, com exceção de produtor, vide artigo 260 do RICMS. Diferimento e guia de recolhimento especial: vide regras do art. 115 do RICMS.

(**) Exemplo - Soja (pessoas física e jurídica):

Regra Geral - Operação interna: 18%; Operação interestadual: 7% (regiões N, NE, CO e Espírito Santo); Operação interestadual: 12% (regiões S e SE). Diferimento: Regras e situações especiais no art. 350 e seguintes do RICMS.

2. Tributação do Produtor Rural Pessoa Jurídica

| TRIBUTOS | MERCADO INTERNO | EXPORTAÇÃO |
|---------------------------|--|---|
| IRPJ ^[1] | 2% ou 25 % | 2% ou 25% |
| CSLL ^[2] | 1,08 % ou 9% | 1,08% ou 9% ^[3] |
| PIS/Pasp ^[4] | 0,65% ou 1,65% | n/a |
| Cofins ^[5] | 3% ou 7,6% | n/a |
| INSS | 2,85% sobre a receita bruta 2,70% sobre a remuneração | 2,85% sobre a receita bruta ^[6] 2,70% sobre a remuneração |
| ICMS/SP | Gado (*) e Soja (**) | n/a |
| IPI | n/a | n/a |
| CUSTO FISCAL TOTAL | 12,28% ou 48,80% | 8,63% ou 39,55% |

[1] A depender da sistemática de pagamento do IRPJ. Se pelo lucro presumido ou pelo lucro real, respectivamente.

[2] A depender da sistemática de pagamento da CSLL. Se pelo lucro presumido ou pelo lucro real, respectivamente.

[3] Há possibilidade de discussão judicial para não pagamento de CSLL na exportação, com grandes possibilidades de êxito. Já existem liminares concedidas pelo Poder Judiciário.

[4] A depender da sistemática de apuração do PIS/Pasep. Se pelo regime cumulativo ou pelo regime da não-cumulatividade, respectivamente.

[5] A depender da sistemática de apuração da Cofins Se pelo regime cumulativo ou pelo regime da não-cumulatividade, respectivamente.

[6] Há possibilidade de discussão judicial para não pagamento das contribuições no âmbito do INSS incidentes sobre as receitas decorrentes da exportação de produtos, ainda que por meio de tradings ou empresas comerciais exportadoras, haja vista que a Constituição Federal assim prevê, ao passo que o INSS permite a não-incidência apenas para as vendas diretas à adquirente domiciliado no exterior.

(*) Exemplo - Gado (pessoas física e jurídica):

Regra Geral - Operação interna: 12% (art. 54, II do RICMS); Operação interestadual: 7% (regiões N, NE, CO e Espírito Santo); Operação interestadual: 12% (regiões S e SE).

Isonção: saída interna promovida por estabelecimento rural com destino a abatedor (art. 8º c/c art. 102, Anexo I, ambos do RICMS).

Redução da base de cálculo: nas operações internas, de forma que a carga tributária resulte em 7% (art. 51 c/c art. 3º, Anexo II, ambos do RICMS). Diferimento: regras e situações especiais no art. 364 e seguintes do RICMS.

(**) Exemplo - Soja (pessoas física e jurídica):

Regra Geral - Operação interna: 18%; Operação interestadual: 7% (regiões N, NE, CO e Espírito Santo); Operação interestadual: 12% (regiões S e SE). Diferimento: Regras e situações especiais no art. 350 e seguintes do RICMS.

3. Tributação da Agroindústria

| TRIBUTO | MERCADO INTERNO | EXPORTAÇÃO |
|---------------------------|--|---|
| IRPJ ^[1] | 2% ou 25 % | 2% ou 25% |
| CSLL ^[2] | 1,08 % ou 9% | 1,08% ou 9% ^[3] |
| PIS/Pasep ^[4] | 0,65% ou 1,65% | n/a |
| Cofins ^[5] | 3% ou 7,6% | n/a |
| INSS | 2,85% sobre a receita bruta 2,70% até 5,8% sobre a remuneração ^[7] | 2,85% sobre a receita bruta ^[6] 2,70% até 5,8% sobre a remuneração ^[7] |
| ICMS/SP | Gado (*) e Soja (**) | n/a |
| IPI | TIPI | n/a |
| CUSTO FISCAL TOTAL | 12,28% até 51,90% | 8,63% até 42,65% |

[1] A depender da sistemática de pagamento do IRPJ. Se pelo lucro presumido ou pelo lucro real, respectivamente.

[2] A depender da sistemática de pagamento da CSLL. Se pelo lucro presumido ou pelo lucro real, respectivamente.

[3] Há possibilidade de discussão judicial para não pagamento de CSLL na exportação, com grandes possibilidades de êxito. Já existem liminares concedidas pelo Poder Judiciário.

[4] A depender da sistemática de apuração do PIS/Pasep. Se pelo regime cumulativo ou pelo regime da não-cumulatividade, respectivamente.

[5] A depender da sistemática de apuração da Cofins. Se pelo regime cumulativo ou pelo regime da não-cumulatividade, respectivamente.

[6] Há possibilidade de discussão judicial para não pagamento das contribuições no âmbito do INSS incidentes sobre as receitas decorrentes da exportação de produtos, ainda que por meio de *tradings* ou empresas comerciais exportadoras, haja vista que a Constituição Federal assim prevê, ao passo que o INSS permite a não-incidência apenas para as vendas diretas à adquirente domiciliado no exterior.

[7] A depender do Código FPAS referente à atividade da Agroindústria.

(*) Exemplo - Gado (pessoas física e jurídica):

Regra Geral - Operação interna: 12% (art. 54, II do RICMS); Operação interestadual: 7% (regiões N, NE, CO e Espírito Santo); Operação interestadual: 12% (regiões S e SE).

Isenção: saída interna promovida por estabelecimento rural com destino a abatedor (art. 8º c/c art. 102, Anexo I, ambos do RICMS).

Redução da base de cálculo: nas operações internas, de forma que a carga tributária resulte em 7% (art. 51 c/c art. 3º, Anexo II, ambos do RICMS). Diferimento: regras e situações especiais no art. 364 e seguintes do RICMS.

(**) Exemplo - Soja (pessoas física e jurídica):

Regra Geral - Operação interna: 18%; Operação interestadual: 7% (regiões N, NE, CO e Espírito Santo); Operação interestadual: 12% (regiões S e SE). Diferimento: regras e situações especiais no art. 350 e seguintes do RICMS.

industrial das agroindústrias em geral, há a incidência adicional de 1,0% ao Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (Senai), 1,5% ao Serviço Social da Indústria (Sesi) e 0,6% ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), totalizando 5,8% sobre a folha de salários. Já no caso específico das Agroindústrias relacionadas no caput do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.146/70, tais como indústria de cana-de-açúcar, uva, laticínios, beneficiamento de chá, cereais, café e fibras vegetais, a contribuição sobre a folha de salários total é de 5,2%, devidos a outras entidades e fundos (2,5% ao Salário Educação e 2,7% ao Incra).

Saliente-se que o artigo 149, § 2º, I da Constituição Federal concedeu imunidade às receitas de exportação em relação à cobrança de contribuições sociais, desonerando ainda mais a cadeia agropecuária voltada para a exportação, afastando o recolhimento das contribuições sobre a receita bruta de venda de produtos agropecuários. Todavia, a Instrução Normativa 3, de 2005 trouxe restrições à fruição da imunidade, pois estabeleceu que a mesma só ocorre nas vendas diretas para o exterior, o que implica em prejudicar as comerciais exportadoras (*trading companies*) que atuam como intermediários na exportação. No entanto, a despeito desta norma infralegal li-

mitativa, os produtores rurais e agroindustriais vêm obtendo êxito em discussões judiciais a respeito nas instâncias iniciais. Resumindo em quadrantes pode-se definir desta forma, com regra geral, a tributação dos produtores rurais pessoa física, jurídica e agroindústrias:

Conforme demonstrado, o setor agrícola brasileiro, apesar da carga tributária excessiva, que ataca as margens de lucro dos empresários do setor, a maior produtividade e menores custos de produção, vem mantendo a competitividade diante dos concorrentes internacionais. Todavia, as tentativas do Poder Público de desoneração tributária nas etapas iniciais da cadeia produtiva não têm sido suficientes para reerguer os segmentos mais prejudicados com fatores climáticos e econômicos internacionais, atravancando o crescimento da produção e exportações, principalmente de produtos agrícolas de maior valor agregado, processados no próprio país. Destarte, é essencial que os empresários do setor e seus assessores estejam atentos à carga tributária incidente sobre a produção das *commodities* agrícolas, de forma que possam planejar suas atividades a fim de minimizar os impactos dos excessivos custos tributários a que estão submetidos os produtos agropecuários e todas as etapas da cadeia produtiva (produção e comercialização).