

LEONARDO FURTADO LOUBET

Advogado. Especialista e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor-Conferencista do IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (nacional). Professor de Direito Tributário da Graduação e da Pós-Graduação da UCDB – Universidade Católica Dom Bosco (Campo Grande). Professor de Direito Tributário da Pós-Graduação da ATAME – Cursos de Pós-Graduação (Goiânia e Cuiabá). Membro do Comitê Jurídico da SRB – Sociedade Rural Brasileira.

**TRIBUTAÇÃO FEDERAL NO
AGRONEGÓCIO**

editora e livraria

NOESES

2017

**CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ**

L92t

Loubet, Leonardo Furtado

Tributação federal no agronegócio / Leonardo Furtado Loubet. – 1. ed. – São Paulo : Noeses, 2017.

736 p. : il. ; 23 cm.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-8310-083-6

1. Direito tributário - Brasil. I. Título.

17-41334

CDU: 34:351.713(81)

SUMÁRIO

PREFÁCIO.....	XXXI
INTRODUÇÃO	01

CAPÍTULO 1

BASES EPISTEMOLÓGICAS PARA A DEMARCAÇÃO E A SISTEMATIZAÇÃO DO TEMA

1.1 O CORTE METODOLÓGICO COMO CAMINHO SEGURO PARA O CONHECIMENTO: REDUZINDO COMPLEXIDADES	07
1.2 O MÉTODO EMPREGADO E OS RECURSOS CIENTÍFICOS UTILIZADOS PARA A DEMARCAÇÃO E ANÁLISE DO TEMA PROPOSTO	12
1.3 A LINGUAGEM COMO DADO INAFASTÁVEL PARA A COMPREENSÃO DO DIREITO	17
1.4 A PROPOSTA DOGMÁTICA E SEU FOCO TEMÁTICO: O ASPECTO NORMATIVO	20
1.5 A NORMA JURÍDICA COMO NÚCLEO DA HOMOGENEIDADE SINTÁTICA DO SISTEMA JURÍDICO	24

1.6	PRESSUPOSTOS TEÓRICOS PARA CIRCUNSCREVER O TEMA.....	26
1.6.1	A linguagem das normas como selecionadora de propriedades dos eventos sociais.....	27
1.6.2	Os enunciados conotativos das normas gerais e abstratas e a teoria das classes	30
1.7	APLICAÇÃO DO CONHECIMENTO CIENTÍFICO PARA SOLUÇÃO DOS PROBLEMAS JURÍDICOS DO COTIDIANO: COLOCANDO AS TEORIAS EM FUNCIONAMENTO	34
1.8	ISOLANDO O OBJETO DE ESTUDO	38
1.8.1	Vaguidade (à exaustão) do vocábulo “agronegócio”	40
1.8.2	Em busca do conceito de “agronegócio”: a definição de “atividade rural” pelo direito positivo.....	43
1.8.3	Atecnias do conceito positivado de “atividade rural”: mescla de critérios	50
1.8.4	A teoria da regra-matriz de incidência como ferramenta científica segura para demarcar o objeto “agronegócio”	53
1.8.5	Definição de “agronegócio” como categoria jurídico-científica.....	56
1.9	O VASTO ROL DOS SUJEITOS PASSIVOS QUE SE SUBSOMEM AO CONCEITO E SUAS OPERAÇÕES ECONÔMICAS	60
1.10	DERRADEIRO CORTE METODOLÓGICO: OS TRIBUTOS FEDERAIS A SEREM ESTUDADOS E O PLANO DE ABORDAGEM.....	63
1.11	UMA ADVERTÊNCIA NECESSÁRIA PARA QUE SE POSSA AVANÇAR NA EMPREITADA ANUNCIADA: A FORMA COM QUE AS CONTRIBUIÇÕES SERÃO ENFRENTADAS AO LONGO DESTA ESTUDO.....	65

1.12 AVANÇANDO NO TERRENO JURÍDICO-POSITIVO: O SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E O AGRONEGÓCIO.....	72
--	----

CAPÍTULO II

O IMPOSTO SOBRE A RENDA (IR) E A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) E O AGRONEGÓCIO

2.1 OBSERVAÇÃO PRELIMINAR.....	77
2.2 O PERFIL CONSTITUCIONAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA.....	78
2.2.1 O conceito constitucional (pressuposto) de “renda”: polêmicas em torno do assunto.....	80
2.2.2 Os princípios constitucionais tributários que norteiam a tributação pelo imposto sobre a renda que interessam ao estudo.....	88
2.2.2.1 Legalidade, estrita legalidade e tipicidade.....	90
2.2.2.2 Isonomia, capacidade contributiva e não confisco	98
2.2.2.3 Generalidade, universalidade e progressividade	103
2.3 O IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS (IRPF) NO AGRONEGÓCIO.....	106
2.3.1 O critério material do IRPF no agronegócio: o complemento do complemento do verbo e a fórmula legislativa adotada para delimitação dessas operações econômicas	108

2.3.2	Desdobramentos da irrelevância do local onde os rendimentos são auferidos para submissão ao regime jurídico específico do IRPF no agronegócio	118
2.3.3	O “momento da incidência”: adoção do regime de caixa no IRPF do agronegócio e a disciplina das <i>commodities</i> agrícolas	120
2.3.4	Os sujeitos passivos que se enquadram no regime específico do IRPF no agronegócio, a descaracterização do regime e o enquadramento para empresa individual	126
2.3.5	A apuração da base de cálculo do IRPF no agronegócio.....	138
2.3.5.1	A receita bruta no IRPF incidente sobre o agronegócio.....	139
2.3.5.2	As despesas de custeio e os investimentos: peculiaridades do setor.....	146
2.3.5.3	O resultado da atividade rural e a compensação de prejuízos acumulados em decorrência das causas naturais ínsitas ao segmento econômico: sazonalidade e intempéries climáticas	153
2.3.5.4	A renda tributável pelo IRPF no agronegócio e sua repercussão na declaração de rendimentos	158
2.3.5.5	A opção pelo resultado presumido....	160
2.3.5.6	O arrendamento e a parceria rurais e seus reflexos no IRPF sobre o agronegócio.....	161
2.3.6	Os deveres instrumentais (“obrigações acessórias”) do IRPF no agronegócio: rápida abordagem	179

TRIBUTAÇÃO FEDERAL NO AGRONEGÓCIO

2.4	O IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS (IRPJ) NO AGRONEGÓCIO.....	182
2.4.1	Um esclarecimento quanto à forma de abordagem da tributação das pessoas jurídicas: tratamento legislativo dispensado ao IRPJ no agronegócio.....	184
2.4.2	Reafirmando a materialidade do imposto sobre a renda no agronegócio.....	188
2.4.3	Critério espacial do tipo genérico no IRPJ no agronegócio.....	190
2.4.4	O critério temporal e os períodos de apuração no IRPJ incidente sobre o agronegócio: incompatibilidades com a realidade do setor	191
2.4.5	Os sujeitos passivos do IRPJ no agronegócio	199
2.4.5.1	As cooperativas agropecuárias e o IRPJ: a não incidência do imposto e o conceito de “ato cooperativo”.....	201
2.4.6	A determinação da base de cálculo do IRPJ no agronegócio	215
2.4.6.1	Regimes de apuração: considerações gerais.....	216
2.4.6.2	A apuração da base de cálculo do IRPJ no agronegócio pelo lucro real	223
2.4.6.2.1	As receitas operacionais do setor e a segregação de receitas de outras atividades.....	224
2.4.6.2.2	Os custos, as despesas operacionais, os investimentos, a depreciação acelerada incentivada e o Programa de Desenvolvimento Tecnológico Agropecuário (PDTA)	233

2.4.6.2.3	O resultado da atividade rural e a compensação de prejuízos fiscais sem limitações no IRPJ incidente sobre o agronegócio.....	243
2.4.6.2.4	O lucro real tributável pelo IRPJ no agronegócio	246
2.4.6.3	A apuração da base de cálculo do IRPJ no agronegócio pelo lucro presumido e pelo lucro arbitrado.....	247
2.4.7	As alíquotas aplicáveis no IRPJ no agronegócio....	250
2.4.8	Os deveres instrumentais do IRPJ no agronegócio	251
2.5	O IR (IRPF e IRPJ) E O GANHO DE CAPITAL SOBRE IMÓVEIS RURAIS	253
2.5.1	Definição de “imóvel rural”: lacuna na legislação do IR e a solução dada pelo sistema.....	259
2.5.2	Ainda acerca do inter-relacionamento entre o IR sobre ganho de capital de imóvel rural e o ITR: a grandeza tributável nessa modalidade específica	264
2.5.3	O IR sobre ganho de capital de imóvel rural e as desapropriações para reforma agrária.....	270
2.6	A CSLL E O AGRONEGÓCIO	274
2.6.1	O viés de investigação prescrito pelo sistema para compreensão da CSLL e seus desdobramentos: contribuição que não passa de um verdadeiro adicional de IRPJ	276
2.6.2	Consequência direta da similitude de regimes jurídicos entre esses dois tributos: pontos convergentes e divergentes entre CSLL e IRPJ no agronegócio	280

CAPÍTULO III

O IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) E O AGRONEGÓCIO

3.1 BASES CONSTITUCIONAIS DO IPI: BREVES CONSIDERAÇÕES.....	287
3.1.1 Conotação constitucional: a materialidade e a base de cálculo possíveis no IPI	289
3.1.2 A sujeição passiva no IPI.....	296
3.1.3 A seletividade em função da essencialidade do produto.....	298
3.1.4 A variação de alíquotas por decreto, respeitados os limites da lei.....	303
3.1.5 A não cumulatividade no IPI	306
3.2 O IPI E O AGRONEGÓCIO	309
3.2.1 Os critérios da hipótese e do consequente da regra-matriz do IPI sobre operações do agronegócio.....	310
3.2.2 A TIPI, a seletividade em razão da essencialidade e os produtos do agronegócio.....	322
3.2.3 Os insumos e os materiais de embalagem dos produtos do agronegócio e o IPI	337
3.2.4 A seletividade e a teoria da proibição de intervenção jurisdicional como legislador positivo: a tributação do açúcar.....	340
3.2.5 A não cumulatividade do IPI e a política jurídico-desonerativa para os produtos do agronegócio.....	349
3.2.6 O crédito presumido de IPI no agronegócio e a aquisição de insumos de pessoas físicas	356

CAPÍTULO IV

O IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL (ITR) E O AGRONEGÓCIO

4.1	CRITÉRIOS JURÍDICOS PARA SE TRIBUTAR A PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA: DIVISOR ENTRE IMÓVEL RURAL E IMÓVEL URBANO	363
4.2	A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA, A “PARAFISCALIDADE CONSTITUCIONAL” E SEUS PROBLEMAS	376
4.3	MATERIALIDADE E SUJEIÇÃO PASSIVA NO ITR	389
4.4	A COMPLEXA APURAÇÃO DO ITR: A PROGRESSIVIDADE, A EXTRAFISCALIDADE E O SISTEMA DE ALÍQUOTAS CONSOANTE O GRAU DE UTILIZAÇÃO DA TERRA	402
4.5	A PRESERVAÇÃO DO MEIO AMBIENTE, O “NOVO” CÓDIGO FLORESTAL E SEUS REFLEXOS NO ITR.....	415

CAPÍTULO V

A CONTRIBUIÇÃO AO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS) E A CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) E O AGRONEGÓCIO

5.1	O FUNDAMENTO DE VALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS	429
-----	--	-----

5.2	A IMPLICAÇÃO LÓGICA ENTRE OS CRITÉRIOS MATERIAL E QUANTITATIVO E A POLÊMICA ENVOLVENDO A BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS	433
5.3	REGIMES DE APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS ATRAVÉS DAS SISTEMÁTICAS CUMULATIVA E NÃO CUMULATIVA: MISCELÂNEA LEGISLATIVA	438
5.3.1	O regramento constitucional acerca da não cumulatividade para contribuições	441
5.3.2	A sistemática não cumulativa eleita pelo legislador ordinário: incompatibilidade com seu fundamento de validade	448
5.4	O PIS E A COFINS NÃO CUMULATIVOS E O AGRONEGÓCIO.....	454
5.4.1	A cláusula “setor da atividade econômica” prevista constitucionalmente e a não cumulatividade de contribuições sobre operações do agronegócio.....	455
5.4.2	Os contribuintes desse segmento econômico sujeitos ao regime não cumulativo e a agravante das cooperativas agropecuárias: inconstitucionalidade do fator de discrimen	459
5.4.3	A invalidade de restrições de créditos, sobretudo de insumos adquiridos de pessoas físicas	464
5.4.4	A concessão de crédito presumido não atenua a invalidade do modelo eleito para o setor.....	466
5.4.5	Regimes híbridos de apuração dessas contribuições e as peculiaridades da indústria sucroalcooleira	472

CAPÍTULO VI

AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E O AGRONEGÓCIO

6.1	PANORAMA CONSTITUCIONAL: DELIMITAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.....	479
6.2	AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS EXIGIDAS DAS EMPRESAS DO AGRONEGÓCIO E SUAS INCONSTITUCIONALIDADES.....	483
6.2.1	A impossibilidade de sobreposição de incidências de contribuições à Seguridade Social sobre o resultado da produção das empresas rurais, inclusive agroindústrias.....	484
6.2.2	O mandamento constitucional de tributação diferenciada em razão da atividade econômica ou de utilização intensiva de mão de obra e o mau uso dessa competência pelo legislador quanto ao regime substitutivo dessas contribuições para as empresas rurais	497
6.2.3	As contribuições ao SAT e as empresas do agronegócio: invalidade da grandeza sobre a qual repercutem.....	501
6.2.4	Um pouco de pragmática jurídica: a forma com que os Tribunais têm enfrentado esse tema.....	504
6.3	AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DOS PRODUTORES RURAIS PESSOAS FÍSICAS E SEUS PROBLEMAS	512
6.3.1	O modelo constitucional previsto para tributação dos produtores rurais pessoas físicas ...	513
6.3.2	As regras veiculadas na lei para tributação desses contribuintes.....	515

6.3.3	Um esclarecimento necessário para compreensão do tema: extinção do “Funrural”	518
6.3.4	A incompatibilidade das regras legais com o modelo constitucional delineado para os produtores rurais pessoas físicas: invalidade da tributação sobre a produção	521
6.3.5	Para encerrar: o “Funrural”, os Tribunais, seus acertos e seus equívocos	525

CAPÍTULO VII

OUTRAS CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES NO AGRONEGÓCIO

7.1	A CONTRIBUIÇÃO AO INCRA.....	547
7.1.1	Do necessário recuo histórico para a compreensão dogmática da contribuição ao INCRA: complexa e intrincada mutação legislativa	549
7.1.2	As faixas de incidência da contribuição destinada ao INCRA previstas na legislação infraconstitucional e sua invalidade diante do sistema jurídico	567
7.1.2.1	Da “natureza jurídica possível” de uma contribuição que custeie a reforma agrária e a colonização no plano constitucional.....	570
7.1.2.2	Da inexistência de contribuição criada no âmbito da legislação ordinária com o propósito específico de custear a reforma agrária e a colonização.....	580

7.1.2.3	Não recepção da contribuição exigida pelo INCRA pela ordem jurídica em vigor: impossibilidade de tributação incidente sobre a folha de salários se não houver autorização constitucional.....	583
7.1.2.4	Da invalidade da base de cálculo exigida diante da destinação pretendida: ausência de relação entre folha de salários e reforma agrária	588
7.1.2.5	Ainda sobre a invalidade da base de cálculo: absoluto descompasso entre a receita arrecadada hoje e a despesa a ser desembolsada no futuro, via TDA's	591
7.1.3	Fundamentos adicionais que levam à conclusão da invalidade da contribuição ao INCRA específica que recai à alíquota de 2,5% sobre alguns sujeitos de direito que exercem “atividades industriais rurais” arroladas em lista ..	594
7.1.3.1	Ausência de fator de discrimen compatível com a ordem constitucional..	596
7.1.3.2	Inexigibilidade da contribuição ao INCRA nessa modalidade após a criação do SENAR	599
7.1.4	Exame específico da contribuição ao INCRA incidente à alíquota de 0,2% sobre todos os empregadores e seu idêntico desfecho.....	603
7.1.4.1	Morte incerta: a polêmica em torno da revogação do adicional de 0,2% exigido pelo INCRA.....	605
7.1.4.2	Definição dos sujeitos passivos: exigibilidade ou não da contribuição de empresas urbanas.....	611

7.2	A CONTRIBUIÇÃO AO SENAR.....	623
7.2.1	O fundamento de validade da contribuição ao SENAR e seu enquadramento jurídico.....	624
7.2.2	A missão institucional do SENAR e o fundamento lógico das contribuições a ele destinadas	626
7.2.3	Delineamento das regras-matrizes das contribuições destinadas ao SENAR: suas hipóteses de incidência, suas bases de cálculo, suas alíquotas e seus sujeitos passivos.....	628
7.2.3.1	A contribuição incidente à razão de 2,5% sobre a folha de salários das pessoas jurídicas do agronegócio e a invalidade da contribuição exigida das agroindústrias e dos demais empregadores rurais pessoas jurídicas sobre a produção.....	630
7.2.3.2	A contribuição do produtor rural pessoa física: fixação da sujeição passiva e a incompatibilidade da base de cálculo eleita com o ordenamento constitucional	638
7.2.3.3	A contribuição do SENAR que recai sobre o valor da propriedade rural: inexigibilidade por parte da CNA e seu flagrante descompasso com o sistema jurídico.....	643
7.3	A CONTRIBUIÇÃO À CNA	650
7.3.1	O arcabouço constitucional, as distintas “contribuições” sindicais e a diferença de seus regimes jurídicos	651
7.3.2	A contribuição sindical rural exigida pela CNA de acordo com a legislação em vigor e seus aspectos relevantes.....	656

7.3.2.1	A materialidade (o “fato gerador”) da contribuição sindical à CNA: o verbo “ser” e sua correspondência à classificação como contribuição de interesse de categoria econômica	661
7.3.2.2	A celeuma envolvendo a sujeição ativa da CNA	663
7.3.2.3	O leque dos sujeitos passivos	670
7.3.2.4	A impropriedade da base de cálculo e uma observação “de lege ferenda”	674
REFERÊNCIAS	681