

DEPARTAMENTO DE DIREITO
MESTRADO EM DIREITO
ESPECIALIDADE EM CIÊNCIAS JURÍDICAS
UNIVERSIDADE AUTÓNOMA DE LISBOA
“LUÍS DE CAMÕES”

SOBERANIA E TRIBUTAÇÃO NO AGRONEGÓCIO

Dissertação para a obtenção do grau de Mestre em Direito

Autor: Alexandre Rossato da Silva Ávila

Orientador: Professor Doutor Diogo José Paredes Leite de Campos

Número do candidato: 20151546

Junho de 2019

Lisboa

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à Thais Helena Della Giustina, amor e alegria da minha vida, ao meu filho Bruno e à minha filha do coração, Luísa. Obrigado pela paciência, apoio e compreensão, sobretudo nos momentos de ausência aplicados nos estudos e pesquisas.

RESUMO

Esta dissertação tem o propósito de investigar as características da soberania, notadamente a tributária, e sua redução conceitual frente à integração global de mercados econômicos e no Estado Federal. A política de subsídios possui natureza extrafiscal e deve ser implementada pelo Estado para tutelar o interesse público. Na esfera do agronegócio, a política agrícola atua mediante a concessão de subsídios, os quais podem servir como incentivos ou meros benefícios. Por outro lado, as normas de subsídios constituem o retrato da soberania fiscal e muitas vezes conflitam com as normas de tributação, causando complexas antinomias internas e externas, cuja solução pode ser buscada na ideia de unidade e coerência do sistema jurídico-tributário, ancorados pela segurança jurídica e proteção da confiança. A pesquisa foi baseada em doutrina e no exame de situações concretas de conflitos entre as normas de tributação e de subsídios, a partir de casos julgados pelas cortes de Justiça no Brasil, considerando as características do Estado Federal, e pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, a partir da análise do conceito de auxílios estatais que são proibidos pelo Tratado de Funcionamento da União Europeia. Em virtude da complexidade das relações jurídicas que decorrem do agronegócio, optou-se por limitar o estudo da tributação relativa ao imposto de renda e às contribuições para o sistema de Seguridade Social, comparando-se a legislação do Brasil e de Portugal.

Palavras-chaves: soberania; subsídios; antinomias legislativas; tributos no agronegócio.

ABSTRACT

The purpose of this master thesis is to investigate the role played by sovereignty in national taxation systems, demonstrating how protectionist policies have lost conceptual value over time due to global market integration. Subsidy policies are a form of non-fiscal support implemented by federal governments to secure the public good. In agribusiness, countries make use of subsidies to enforce effective agrarian policies, either by using tax benefits or incentives. Although the state's power to grant subsidies is an important facet of national fiscal sovereignty, the problem arises when rules for granting such subsidies clash with taxation rules, thereby causing complex internal and external antinomies. One way to harmonize the conflict is by interpreting the matter under the prism of a unified and coherent legal system, anchored fundamentally to the principle of legal certainty and tax-payer confidence. That said, this Master research is based on international doctrine and on the analysis of concrete situations where tax law and subsidy rules collide. The investigation relies on case law in Brazilian Federal Courts - considering the peculiarities of Brazilian law – as well as in the European Court of Justice - taking into account EU prohibitions of fiscal incentives that are adverse to free commercial competition. Due to the complexity of the juridical relations in agribusiness, this thesis focuses on the study of income and social security taxation, with a particular interest in the Brazilian and Portuguese legal orders.

Keywords: sovereignty; subsidies; legal antinomies; agribusiness taxes.

ÍNDICE

Introdução.....	p. 09
1. Soberania.....	p. 10
1.1 Conceito.....	p. 10
1.2 Soberania fiscal.....	p. 17
2. Subsídios.....	p. 24
2.1 Subsídios e antinomias legislativas.....	p. 32
2.2 Subsídios agrícolas no Tratado de Funcionamento da União Europeia.....	p. 47
2.3 Subsídios agrícolas no Brasil.....	p. 58
3. Tributos no agronegócio.....	p. 65
3.1 Generalidades.....	p. 65
3.2 Conceito de atividade rural.....	p. 66
3.3 Atividade rural e contribuições do Sistema Previdencial de Segurança Social em Portugal.....	p. 68
3.4 Atividade rural e contribuições de Seguridade Social no Brasil.....	p. 72
3.4.1 Contribuições previdenciárias sobre a folha de salários.....	p. 74
3.4.2 Contribuição do produtor rural pessoa jurídica.....	p. 77
3.4.3 Contribuição da agroindústria.....	p. 80
3.4.4 Contribuição do produtor rural pessoa física.....	p. 82
3.4.5 Contribuição do produtor rural pessoa física com empregados.....	p. 83
3.5 Atividade rural e imposto sobre a renda.....	p. 86
3.5.1 Imposto sobre a renda no Brasil.....	p. 87
3.5.1.1 Imposto sobre a renda do produtor rural pessoa física.....	p. 88
3.5.1.2 Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas.....	p. 98
3.5.2 Imposto sobre a renda em Portugal.....	p. 106

3.5.2.1	Imposto sobre a renda das pessoas singulares.....	p. 107
3.5.2.2	Imposto sobre a renda das pessoas coletivas.....	p. 110
	Conclusão.....	p. 113
	Bibliografia.....	p. 115

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AgRg	Agravo Regimental
AgIntResp	Agravo Interno em Recurso Especial
CF	Constituição Federal
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
COFINS	Contribuição para o financiamento da Seguridade Social
CTN	Código Tributário Nacional
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
FEADER	Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento
FEAGA	Fundo Europeu Agrícola de Garantia
GATT	Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio
IAS	Indexante de Apoio Social
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de telecomunicações
IN	Instrução Normativa
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IRC	Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas
IRPJ	Imposto de renda da pessoa jurídica
IRS	Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares
ISS	Imposto sobre a prestação de serviços
LC	Lei Complementar
MP	Medida Provisória
MERCOSUL	Tratado de Assunção
OCM	Organização Comum dos Mercados dos Produtos Agrícolas
OMC	Organização Mundial do Comércio
PAC	Política Agrícola Comum
PIS	Programa de Integração Social
PROAGRO	Programa de Garantia de Atividade Agropecuária
RE	Recurso Extraordinário
RESP	Recurso Especial

SAT	Seguro Acidente do Trabalho
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TFUE	Tratado de Funcionamento da União Europeia
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TUE	Tratado da União Europeia

INTRODUÇÃO

A formação de blocos econômicos decorrentes da globalização fragilizou o conceito de soberania como sinônimo de independência, alicerçada em um sistema jurídico constitucional garantidor da autodeterminação e autossuficiência do Estado. As clássicas estruturas das relações jurídicas entre as Nações, embora não tenham sido rompidas, sofreram as mutações necessárias para adaptar-se à formação de blocos econômicos pautados por uma política econômica comum, marcada pelos princípios da liberdade e da integração, objetivando reduzir as desigualdades e assegurar o progresso.

A soberania fiscal, enquanto máxima expressão de poder do Estado, não poderia deixar de ter sido influenciada pela formação destas novas relações jurídicas e suas respectivas estruturas econômicas. No âmbito interno, nos Estados federados, a soberania do ente central sempre foi alvo de conflitos com a independência das ordens periféricas. Nos Estados unitários, a integração a mercados centrados em uma política comum para determinados segmentos da atividade econômicos, como o setor agrícola, impôs limites à soberania.

A primeira parte deste trabalho propõe-se a analisar a fragmentação conceitual da soberania fiscal e os conflitos normativos internos entre normas de tributação e de subsídios e as medidas de apoio que o Tratado de Funcionamento da União Europeia prevê aos Estados-Membros.

Na segunda parte, considerada a complexidade das relações jurídicas decorrentes do agronegócio, e que geram múltiplas materialidades de incidências tributárias, optou-se, a fim de permitir o estudo comparativo entre a legislação portuguesa e brasileira, por fazer a análise das contribuições de Seguridade Social que impactam diretamente o resultado econômico da atividade rural, juntamente com o imposto sobre a renda das pessoas físicas ou jurídicas auferida com tal atividade.

1. Soberania

1.1 Conceito

O mundo moderno está sendo gerido por uma nova ordem de caráter global. A concepção jurídica de Estado, considerado como uma corporação territorial dotada de um poder de mando originário, nas palavras de Jellinek¹, e que pressupunha a capacidade de impor a si próprio limites à sua atividade, expressando, com isto, a sua soberania, como tal considerada a capacidade de determinar-se de modo autônomo juridicamente², não está conseguindo resistir às transformações externas que decorrem desta nova ordem mundial. A noção de soberania, que sempre esteve associada ao Estado³, representando o conceito de um Estado independente e autolimitado, começa a ser modificada pelo pluralismo das mutações que resultam de um mundo cada vez mais integrado economicamente.

Se o conceito de soberania teve origem no enfraquecimento da autoridade da Igreja e do Sacro Império Romano, até então considerados como centros únicos de poder⁴,

¹ JELLINEK, Georg – **Teoria General del Estado**. p. 135.

² *Idem. Op. Cit.* p. 372.

³ TROPER, Michel. **A Filosofia do Direito**. O autor diz que a relação do Estado e do Direito conduz a uma aporia, questionando: “O Estado está submetido ao direito? Existe toda uma variedade de respostas clássicas, das quais nenhuma é suficiente, ligadas a teses complexas sobre a soberania e o Estado de direito. Se respondermos de forma negativa a essa pergunta, o Estado é soberano e seu poder, sem limite. Mas a regra que lhe concede essa soberania deve então ser concebida como sendo superior a ele, e maneira que ele não é realmente soberano. A resposta afirmativa, dada pela famosa doutrina do Estado de direito, comporta duas variantes. Podemos, a princípio, afirmar que o Estado não pôde ser criado senão pelo direito e que é limitado por este. Esse direito superior ao Estado é o direito natural, e os limites do Estado se encontram nos direitos do homem. Essa tese, como a precedente, aliás, depende por completo da adesão ao jusnaturalismo. Podemos também admitir que o Estado seja a única fonte do direito positivo, mas que é limitado pelo próprio direito. A objeção é que se trata de uma autolimitação, que não é, de forma alguma, uma limitação. Por fim, podemos sustentar, como Kelsen, que, se o Estado e o direito nada mais são que uma única e mesma coisa, o problema da limitação do Estado pelo direito não passa de um falso problema. O direito nada mais é, então, que uma técnica de exercício do poder político, e chamamos de ‘Estado’ o poder organizado e exercido de acordo com essa técnica”. (p. 120/121).

⁴ FRANCA Filho, Marcílio Toscana Franca – **História e Razão do Paradigma Vestefaliano**. O autor faz uma análise histórica do conceito de soberania e trata da Guerras dos 30 Anos entre os Bourbon e os Habsburgo pelo domínio do continente europeu. Diz que a soberania tem raízes no conflito religioso entre católicos e protestantes: “Durante toda a Idade Média, em razão da profunda fragmentação territorial e da ruralização experimentadas pela Europa dos feudos (microcosmos estanques, agrícolas, auto-suficientes e autônomos), houve um enfraquecimento do poder dos reinos surgidos desde a decadência do Império Romano do Ocidente. Os reis passaram, a ter uma autoridade apenas formal, de direito, enquanto que a autoridade de fato foi-se concentrando nas mãos dos senhores feudais, o que produziu um universo político multinuclear e atomizado. A organização feudal consistia em uma hierarquia de privilégios, lealdades e obediências sobrepostas, com numerosos patamares: aos reis só era dado mandar sobre os vassalos e demais subordinados através do feudatário imediatamente inferior, cuja lealdade, em relação aos monarcas, era rompida com frequência (Heller 1968:63). Desse modo, os efetivos meios de administração e autoridade concentravam-se em mãos monárquicas apenas marginalmente; de maneira majoritária esses meios eram,

e na fragmentação territorial dos feudos da Idade Média, o esfacelamento contemporâneo do conceito encontra suporte no declínio das economias fechadas e centralizadas e na ascensão da integração econômica mundial. Algumas das sólidas estruturas jurídicas e econômicas do passado estão sendo extintas e outras transformadas, dando origem a novas relações ou categorias jurídicas.

A soberania, segundo Celso D. Albuquerque Mello, tem sido um dos assuntos mais estudados no Direito Internacional e “[...] continua a ser uma das noções ‘mais obscuras e mais discutidas’”. Para o autor, “a soberania surge porque os órgãos do Estado precisavam assegurar a tranquilidade política e se proteger contra os inimigos externos”⁵ e que o conceito é histórico e tem variado no tempo e no espaço e que, atualmente, “[...] a soberania não é mais entendida no seu sentido absoluto, pelo contrário, ela é tomada como dependendo da ordem jurídica internacional”⁶.

De fato, no exame da obra de Jellinek encontra-se o conceito histórico de soberania, fundado na oposição do poder do Estado aos outros poderes, considerado polêmico porque começou com valor defensivo e posteriormente tornou-se ofensivo. A soberania nasceu como resultado de fortes lutas, inicialmente entre a Igreja e o Estado a seu serviço, encontrando na França, no século XIII, a afirmação da independência do Estado frente à Igreja. Depois de considerar a existência de Estados soberanos e não soberanos, destacando as características de cada um, Jellinek diz que o Estado soberano é o único que pode, dentro das limitações jurídicas que a si mesmo opôs, ordenar livremente o campo de sua atividade, mediante leis próprias e possuidor de todas as funções materiais e essenciais de um poder do Estado, ou a auto-organização do poder de mando⁷.

sim, propriedade privada do senhor feudal. A respeito dessa oposição entre o poder monárquico e o poder local, Georg Jellinek (2000:315) chamou de ‘atomização do Poder Público’ o quase anárquico fenômeno político que singularizou todo o medievo...A ideia de soberania apareceu quase que simultaneamente ao robustecimento desse Estado nacional, através da luta da monarquia para impor sua autoridade aos senhores feudais (soberania interna) e emancipar-se da tutela do papado e do Imperador do Sacro Império Romano Germânico (soberania externa). Como consequência, passaram-se a cultivar rígidas e precisas fronteiras interestatais, que demarcariam os limites geográficos do poder político. O território, assim, identifica a base física do poder político e passa a opor, com maior clareza, o interno ao externo” (p. 1.158-1.159).

⁵ *Idem. Op. Cit.* O autor acrescenta que “Atualmente há uma interdependência entre os estados e não se sabe se a soberania morreu ou não”. p. 366.

⁶ *Idem. Ibidem.*

⁷ *Idem. Op. Cit.* p. 370 e p. 372: “La primeira nota que há de tener um poder do dominación independiente es, por tanto, que su organización descansa sobre leys propias. Además, necesita poseer todas las funciones materiales y esenciales de um poder del Estado, lo cual a su vez es de nuevo consecuencia de la auto-organización del poder de mando (Herrscher-gewalt). Ante todo, cada Estado dispone, mediante sus leyes, del poder que le corresponde; pero también su función administrativa y su función de juzgar tienen como base su propia voluntad. A esta propiedad es a la que se le puede llamar autonomía, que no sólo consiste

A soberania tem no Estado a sua residência jurídica. É nele que está assentado o poder estatal e não nos cidadãos do seu território e que são meros veículos do exercício do poder. Os atos praticados por estas pessoas são atos de Estado, a quem estão juridicamente submetidos e, por isto, muitas vezes são chamados de súditos. Carre de Malberg, ao discorrer sobre o conceito francês do Estado Soberano, considera que a palavra soberania não significa poder, mas um grau ou qualidade de poder, que é supremo porque, na esfera do seu exercício, possui um poder que não há nenhum outro por cima ou em concorrência com ele⁸. O autor também discorre acerca da soberania externa e interna. A soberania externa manifesta-se nas relações internacionais dos Estados, implicando, para o Estado soberano, a exclusão de qualquer subordinação ou dependência em relação aos demais Estados. O poder soberano estaria livre de sujeição ou limitação a um poder exterior, sendo que no exercício destas relações com outros Estados há igualdade, impedindo que qualquer deles exerça sobre o outro sua autoridade ou superioridade. No âmbito interno, a soberania representaria a vontade suprema do Estado e predominante sobre todos os indivíduos que se acham dentro do seu território. Entretanto, o próprio autor questiona se a soberania é um poder sem limites e qual seria a origem de suas limitações, respondendo que a teoria moderna do Estado traz a concepção de que o poder estatal é de natureza jurídica, ou seja, está submetido ao Direito, razão por que é necessariamente um poder limitado e não uma “mera fuerza brutal: es el producto de un equilibrio de fuerzas que há llegado a ser lo suficientemente estable para que resulte una organización duradera de la colectividad”⁹. Se a soberania não é um poder sem limites, o próprio Estado, segundo o jurista, determina, por si mesmo, as regras jurídicas que deverão formar a limitação do seu poder soberano.

em la capacidade de darse leyes a sí mismo, sino en la obrar confroem a ella y dentro de los limites que éstas imponen. De este modo se justifica la conclusión de que uma comunidade sin leyes, gobierno, ni tribunales propios, no es un Estado...De dos Estado unidos permanentemente es no soberano por tanto, aquel que no puede extender, por propias leyes, su competencia política, encontrando em el orden jurídico del outro Estado um limite para la ampliación de sus facultades; y, es soberano, aquel Estado que, mediante sus leyes, puede sustraer a la competencia política del outro algunas cuestiones”.

⁸ MALBERG, Carre De. **Teoria General del Estado**. “Tomada em su acepcion precisa, la palabra soberania designa, no ya uma potestade, sino uma cualidad, certa forma de ser, certo grado de potestade. La soberania es el carácter supremo de um poder; supremo, em el sentido de que dicho poder no admite a ningún outro ni por encima de él, ni em concurrencia com él. Por lo tanto, cuando se dice que el Estado es soberano, hay que entender por elo que, em la esfera em que su autoridad es llamada a ejercerse, posee una potestade que no depende de ningún outro poder y que no puede ser igualada por ningún outro poder”. p. 81.

⁹ *Idem*. **Op. Cit.** p. 220.

Nesta mesma linha, Oskar Georg Fischbach explica que a evolução histórica do conceito de soberania contém a ascensão do conceito do Estado, em duas vertentes: a soberania interna, isto é, o poder exercido sobre os nacionais, e a externa, na sua relação com outros Estados, mais precisamente na sua independência de subordinação a uma potência estrangeira. Como o Estado deve necessariamente possuir uma ordenação jurídica, não admite a possibilidade de um poder absoluto e ilimitado. A limitação que o próprio Estado impõe em seu poder, através da Constituição e a legislação, resulta que “la soberania nunca es un poder ilimitado, sino la posibilidad de ajercitar la fureza política em una forma trazada por sí misma y jurídicamente limitada”¹⁰.

O Direito Público é formado por um complexo de relações jurídicas, cujo ponto central comum é o Estado, ali encontrando-se a soberania, conforme afirma Felice Battaglia. Para o autor, o Estado é concebido como centro de irradiação e convergências das normas jurídicas. Sendo o Estado sujeito de direito, a soberania corresponde a plenitude da subjetividade jurídica do Estado¹¹. Este conceito de soberania, que concebe o Estado como detentor de um poder absoluto, totalmente autônomo e independente, é questionado porque, sendo soberano, como poderia subordinar-se aos limites impostos pela própria ordem jurídica por ele instituída? O verdadeiro conceito de soberania seria buscado no Estado enquanto sujeito de direito internacional porque estaria atuando fora dos limites do seu ordenamento jurídico interno, acolhendo ou rejeitando, a seu critério, as normas que disciplinam determinados comportamentos. A liberdade do Estado no âmbito internacional resultaria da sua própria vontade, razão por que o professor italiano considera a soberania um atributo do querer. Assim como não existe querer sem limites, do mesmo modo não admite soberania ilimitada, arbitrária e absoluta¹².

¹⁰ FISCHBACH, Oskar Georg. **Teoría General del Estado**. p. 136.

¹¹ BATTAGLIA, Felice. **Estudios de Teoria del Estado**. “Pero cuando se disse que el Estado es el centro de um ordenamento jurídico, no sólo en el sentido de que de él irradian las variadas normas que constituyen el ordenamiento, sino además em el de que las normas se encuadran em él, se quiere entonces decir que el Estado em cuanto tal es sujeto de aquel ordenamento, que impone este ordenamento y que es una voluntad posible (la realidad aqui no entra em juego) que sostiene dicho ordenamiento. Y si el Estado es sujeto de derecho, la soberanía es su capacidad. La observacion se debe a Gerber, y há sido envuelta por Olando com riqueza de particulares y de agudeza em su investigación. Así como la capacidad es la plenitude de la subjetividade jurídica del Estado, y está vinculada, pues, a la configuración de su personalidad en el orden jurídico. Aparece, por tanto, la soberanía ligada a la personalidad, tan intimamente que las dos nociones parecen uma sola, em modo tal que o se defienden juntas o juntas decaen”. p. 128/129.

¹² *Idem. Op. Cit.*: “El Estado es, pues, concreta posición del querer. No existe querer fuera de él que no tenga como condición o fin...El processo del querer, al igual que constituye al Estado como persona, lo constituye asimismo como soberano....Si la soberanía es consciência, intimidad del querer, del mismo modo es también energia, fuerza del querer mismo, em cuanto el querer, em lugar de abstracta posibilidad sea querer dirigido a sus fines, los cuales evidentemente nos encontramento em el más alto vértice de la eticidad

Ainda no estudo do conceito de soberania, o professor Jorge Miranda reconhece a dificuldade de apontar o momento em que surge o Estado, mas admite que o processo de criação dos Estados europeus é alcançado com o Tratado de Vestfália, em 1648, o qual, ao mesmo tempo em que pôs fim à Guerra dos Trintanos e instalou a ruptura religiosa da Europa ao acabar com a supremacia do papado, criou diversos Estados independentes¹³. O autor, ao tecer considerações sobre a soberania e poder político, sublinha que, no Estado moderno, o poder político não é fechado, mas “assume sentido relacional – pois cada Estado tem de coexistir com outros Estados; pressupõe uma ordem interna e uma ordem externa ou internacional em que se insere; envolve capacidade simultaneamente ativa e passiva diante de outros poderes”¹⁴. A necessidade desta coexistência e interação com outros Estados também soberanos sinaliza a necessidade de fragmentação do conceito porque já não pode ser soberano o Estado alijado da ordem jurídica global.

O Estado, para Canotilho¹⁵, é uma organização jurídica do poder dotada de certas qualidades, cujo modelo está assentado na ideia de “unidade política soberana”. Entre as qualidades, destaca o poder soberano¹⁶, sendo um “poder supremo” nas relações jurídicas internas e “poder independente” nas relações internacionais. Apesar de reconhecer a crise deste modelo, assentado na ideia de unidade política soberana do Estado, correspondente ao modelo de Estado que surgiu com a Paz de Vestfália, por conta da globalização e da integração, Canotilho entende que continua a ser um modelo de uma comunidade juridicamente organizada com duas dimensões: “(1) o Estado é um esquema aceitável de ‘racionalização’ institucional das sociedades modernas; (2) o Estado constitucional é uma ‘tecnologia política de equilíbrio político-social’ através da

– han de ser todos los fines de la vida moral, o se ala libertad, em cuanto que más complementamente se radique y se despliegue. ...La soberania es, pues, poder, pero no poder ciego, sino pode dirigido a la constitución ética del individuo y del Estado, el uno em el outro, y vice-versa....El querer en el que Estado se constituye persona soberana y en el que se instaura la soberania como designación de la plena capacidade de su poder efectivo, no es ilimitado y arbitrário...Ahora bien, si el querer del Estado está ligado también em la esfera internacional, como a su vez a la esfera interna, a la situación histórica y a exigências interiores, ¿como pensar que la soberania sea ilimitada, arbitraria, absoluta, em uma palavra? La verdade es que al igual que no existe querer que no conozca limites, del mismo modo tampoco existe soberania que sea ilimitada. Asi como el verdadero querer no es arbitrário, tampoco la soberania es arbitraria”. p 146-149.

¹³ MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. p. 25.

¹⁴ *Idem. Op. Cit.* p. 124.

¹⁵ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. p. 89.

¹⁶ *Idem. Op. Cit.*: “ A soberania, em termos gerais, e no sentido moderno, traduz-se num poder supremo no plano interno e num poder independente no plano internacional. Se articularmos a dimensão constitucional interna com a dimensão internacional do Estado poderemos recortar os elementos constitutivos deste: (1) poder político de comando; (2) que tem como destinatários os cidadãos nacionais (povo=sujeitos do soberano e destinatários da soberania); (3) reunidos num determinado território”. p. 90.

qual se combateram dois ‘arbítrios’ ligados a modelos anteriores, a saber: a autocracia ‘absolutista’ do poder e os privilégios orgânico-corporativo medievais”¹⁷.

A soberania sem equilíbrio ou controle de poder é tirania. Por isto, o Tratado de Vestfália, na medida em que produziu a noção de soberania, e a correspondente necessidade dos diversos Estados exercerem o seu poder sem conflitos entre si, acabou também dando origem ao que Henry Kissinger denomina de sistema de balança de poder¹⁸ ou equilíbrio de forças¹⁹. A aquisição do equilíbrio de poder é que seria capaz de fundamentar a ordem internacional. Para o autor, foi o Tratado de Vestfália que colocou ordem entre as nações, uma vez que os diferentes reinos disputavam novos territórios e eram marcados por acentuada desproporção econômica, política e militar. A partir do Tratado, as nações passaram a ser aceitas como únicas e a multiplicidade de forças de cada Estado deu ensejo a uma nova ordem internacional, ao que sobreveio o conceito de balança de poder²⁰. Como diz o autor, a Paz de Vestfália permitiu o reconhecimento do Estado como um sujeito internacional, com suas próprias características respeitadas pelos demais Estados, e protegido pelo sistema internacional²¹.

¹⁷ *Idem. Ibidem.*

¹⁸ KISSINGER, Henry – **Ordem Mundial**. p. 32: “Na realidade, a paz vem a ser a soma de três acordos complementares separados, assinados em momentos diferentes em diferentes cidades... Todos os reis eram tratados por ‘majestade’ e todos os embaixadores por ‘excelência’. Esse novo conceito foi posto em prática a ponto de as delegações, exigindo absoluta igualdade, conceberem um processo que permitia que entrassem no salão de negociação por portas individuais, exigindo a construção de vários acessos, e avançassem rumo aos seus lugares na mesma velocidade, de modo que ninguém fosse submetido à humilhação de ter de esperar que a outra parte chegasse quando bem entendesse”.

¹⁹ MAGNOLI, Demétrio. **Questões Internacionais Contemporâneas**. O autor trata da política de equilíbrio na obra de Raymond Aron, para quem a política externa é uma política de poder. “No nível mais elevado de abstração, a política de equilíbrio se reduz à manobra destinada a impedir que um Estado acumule forças superiores às de seus rivais coligados. Todo Estado, se quiser salvaguardar o equilíbrio, tomará posição contra o Estado ou a coalizão que pareça capaz de manter tal superioridade. Esta é uma regra geral válida para todos os sistemas internacionais. Contudo, se procurarmos elaborar as regras da política de equilíbrio, será preciso postular modelos de sistemas, segundo a configuração da relação de forças”. p. 27.

²⁰ *Idem. Op. Cit.*: “Qualquer ordem internacional – para fazer jus a este nome – deve cedo ou tarde alcançar um equilíbrio; caso contrário, se encontrará em estado de guerra permanente. Como o mundo medieval continha dezenas de principados, na prática frequentemente se formava um equilíbrio de poder. Depois da Paz de Vestfália, surgiu o sistema de balança de poder; ou seja, produzir esse equilíbrio foi aceito como um dos principais objetivos de política externa; aquele que o perturbasse acabaria por provocar a formação de uma coalização unida para manter o equilíbrio”. p. 38/39. Para o autor, havia duas balanças de poder que vigoraram por mais de 200 anos e evitaram que a Europa se destruísse: uma geral, liderada pela Inglaterra e que dava estabilidade a todo o continente; e outra na Europa Central, manipulada basicamente pela França.

²¹ *Idem. Op. Cit.*: “A Paz de Vestfália tornou-se um ponto de inflexão na história das nações porque os elementos que instituiu eram simples, mas exaustivos. O Estado, não o império, a dinastia ou a confissão religiosa, foi consagrado como a pedra fundamental da ordem europeia. Ficou estabelecido o conceito da soberania do Estado. Foi afirmado o direito de um dos signatários escolher sua própria estrutura doméstica e sua orientação religiosa, a salvo de qualquer tipo de intervenção, enquanto novas cláusulas garantiam que seitas minoritárias poderiam praticar sua fé e paz, sem temer conversão forçada. Para além das exigências

A existência de uma soberania interna e externa depende não apenas do equilíbrio de forças, sobretudo das forças econômicas do mundo integrado, mas também da legitimidade do poder, conforme pontuado por Martin Kriele ao referir que a soberania do Estado “...depende de su legitimidad, y la legitimidad fundamenta su soberanía. Em este sentido, el problema de la legitimidad es el lado interno del problema de la soberanía”²². O autor defende que a soberania é condição para a paz, mas que o direito internacional não cumpre a sua função de assegurar a paz porque a sua validade depende da decisão soberana do próprio Estado. Assim, a teoria da soberania que deveria ser uma teoria de paz interna, conduz facilmente à guerra externa. Para o autor, “la paz se basa em tal caso em el balance de las relaciones de poder”²³. A lição é atual, bastando citar o exemplo da Venezuela. Sufocada economicamente por causa das sanções comerciais impostas por outros países, a reafirmação da soberania, mediante políticas internas antidemocráticas limitadoras das liberdades²⁴, acaba sendo a causa do seu próprio declínio.

Na análise conceitual da soberania percebe-se que a referência doutrinária tem como ponto comum as palavras “poder”, “ordem” e “limite”, secundadas pela “legitimidade”. A legitimidade da soberania significa que o Estado não está acima do direito²⁵. A ordem, “acima da qual não existe nenhuma outra”, exceto a internacional,

do momento, começava a ganhar corpo os princípios de um sistema de ‘relações internacionais’, um processo motivado pelo desejo comum de evitar a recorrência de uma guerra total no continente”. p. 34-35.

²² KRIELE, Martin. **Introducción a La Teoría del Estado**. p. 14.

²³ MELLO, Celso D. de Albuquerque – **Curso de Direito Internacional Público**, p. 82.

²⁴ BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo e Sociedade**: “O desenvolvimento da democracia do início do século passado a hoje tem coincidido com a progressiva extensão dos direitos políticos, isto é, do direito de participar, ao menos com a eleição de representantes, da formação da vontade coletiva. O progresso da democracia caminha passo a passo com o fortalecimento da convicção de que após a idade das luzes, como observou Kant, o homem saiu da menoridade, e como um maior de idade não mais sob tutela deve decidir livremente sobre a própria vida individual e coletiva. Na medida em que um número sempre maior de indivíduos conquista o direito de participar da vida política, a autocracia retrocede e a democracia avança. Ao lado do argumento ético em favor da democracia, entendida precisamente como a realização sobre o terreno especificamente político do valor supremo da liberdade, a avaliação positiva da democracia-autonomia frente à democracia-heteronomia vale-se geralmente de outros dois argumentos, o primeiro mais propriamente político, o segundo genericamente utilitário. O argumento político funda-se numa das máximas mais compartilhadas pelo pensamento político de todos os tempos: a máxima segundo a qual quem detém o poder tende a dele abusar. Toda a história do pensamento político pode ser considerada como uma longa, ininterrupta e apaixonada discussão em torno dos vários modos de limitar o poder: entre eles está o método democrático”. p. 146.

²⁵ HART, Herbert L. A. **O Conceito de Direito**. O autor critica a teoria voluntarista ou de ‘autolimitação’. Diz que há muitas formas e graus de dependência ou independência e depois afirma que “[...] a palavra soberano não significa aqui mais do que ‘independente’; e, como esta última palavra tem um valor negativo: um Estado soberano é um Estado não sujeito a certos tipos de controlo e a sua soberania é aquele domínio da conduta em que é autónomo”. p. 239.

expressa que o Estado é soberano, na lição de Kelsen²⁶. Os limites do exercício do poder, no entanto, estão sendo fragmentados porque a integração universal do mundo não é acompanhada por uma ordem jurídica global que imponha limites externos à soberania. A ausência de controle jurídico transfere à política interna e externa de cada Estado o desenho dos limites da sua soberania, tanto mais frágil quanto maior a sua integração ao mundo global. A agregação política e econômica, sobretudo decorrente da formação de blocos comerciais comuns ditados pela liberdade, revela uma importante face que reafirma o poder da soberania: a fiscal.

No presente item restou demonstrado que a soberania deve ser compreendida como o exercício legítimo do poder limitado pela ordem jurídica interna e que está fragilizada pela integração global. No item seguinte será examinada a reafirmação da soberania sob a ótica fiscal e as balizas impostas pela nova ordem de caráter global.

1.2 Soberania fiscal

A soberania fiscal é uma das expressões da soberania, podendo ser compreendida como o poder para instituir tributos e autolimitar sua própria competência tributária, nos termos da Constituição, das leis e dos tratados internacionais²⁷.

A manifestação suprema da soberania do Estado reside no seu poder fiscal de instituir e exigir tributos. Tem-se aí a soberania fiscal. “Un soberano sin poder impositivo no es em realidade soberano”²⁸. Não se pode dizer que um Estado é soberano se não estiver dotado de poder para exigir dos cidadãos do seu território prestações de caráter compulsório, traduzidas não apenas naquelas de natureza patrimonial, de caráter pecuniário, materializadas em tributos, mas também nos deveres de auxílio com a administração tributária, tendo por objeto a prática ou abstenção de determinados atos que facilitam ou cooperam com a atividade administrativa fiscal, notadamente no que concerne à fiscalização.

²⁶ KELSEN, Hans. **Teoria Geral do Direito e do Estado**. p. 545.

²⁷ TORRES, Heleno T - **Pluritributação Internacional sobre a Renda das Empresas**. O autor utiliza a expressão “soberania tributária”, assim compreendido “o poder institucionalizado que coloca o Estado como sujeito na ordem mundial, proporcionando-lhe autonomia e independência na determinação dos fatos tributáveis e nos procedimentos de arrecadação e fiscalização dos tributos, nos termos das autolimitações de fontes originariamente internas e constitucionais, bem como de fontes internacionais”. p. 66-67.

²⁸ KRIELE, Martin – *Op. Cit.* p. 72.

A legitimidade e os limites do exercício da soberania no campo fiscal fundam-se essencialmente no princípio da legalidade. John Locke já dizia acerca da necessidade de os cidadãos, enquanto usufrutuários da proteção do Estado, obrigarem-se ao pagamento de impostos, advertindo, no entanto, sobre a necessidade de consentimento do próprio povo, diretamente ou por meio de seus representantes. Para o autor, em lição que continua atual, quem detém o poder não pode tirar de um homem a sua propriedade ou parte dela sem o seu consentimento²⁹.

A soberania fiscal representa a expressão positivada da competência estatal para instituir e arrecadar tributos com objetivo de caráter dúplice: incrementar as receitas e executar políticas públicas em diversas áreas.

O crescimento das despesas públicas, decorrentes da necessidade estatal de realizar obras de infraestrutura para promover e sustentar o desenvolvimento econômico e social, assim como para prestar serviços para satisfazer as necessidades dos indivíduos, sobretudo na área da saúde e educação, exige um aporte gradativo de recursos, obrigando o Estado a majorar a carga tributária para cobrir tais despesas.

Por sua vez, assim como a execução das políticas públicas reflete o sistema político-econômico de uma nação, o sistema tributário reflete a imagem do poder político, nas palavras de João Ricardo Catarino³⁰. Na verdade, o tributo é um autêntico retrato da expressão política, econômica e jurídica do Estado. É a concepção política e econômica do Estado que orienta as despesas ou investimentos que serão financiados com a arrecadação dos tributos. As características da conformação político-econômica do Estado podem conduzir a tributação como instrumento de limitação ou aniquilamento das liberdades individuais ou outros direitos e garantias fundamentais, como podem servir

²⁹ LOCKE, John - **Segundo Tratado sobre o Governo**. “É bem verdade que os governos, para se sustentarem, geram grande dispêndio, e é natural que todos quantos desfrutem da proteção peguem a proporção necessária para mantê-lo conforme sua posse. Todavia, mesmo isso terá de ser com o seu consentimento, isto é – o consentimento da maioria, dado diretamente ou através de seus representantes. Se alguém se arrojar o poder de lançar impostos sobre o povo, baseado na própria autoridade sem a autorização do povo, estaria violando a lei fundamental da propriedade e subverteria o objetivo do governo; porque, que direito teria o cidadão sobre aquilo que outrem puder tomar para si, quando lhe aprover?”. p. 96.

³⁰ CATARINO, João Ricardo - **Para uma Teoria Política do Tributo**. “Mas o tributo sempre constituiu e constitui, isso sim, uma manifestação do poder político, independentemente das formulações políticas que se lhe assaquem e das variações sofridas no conceito de soberania. Nos nossos dias, soberania fiscal e soberania política são partes do mesmo todo, tanto na ordem interna como na ordem internacional...O tributo tem no Estado moderno, democrático, um papel essencial. Trata-se de uma visão aceite sem discussões. Não é sem razão que Duverger haja dito que ‘a história da democracia é a história do imposto’ salientando nisso poder político e tributo perpassaram os tempos de mãos dadas num entendimento tão perfeito que hoje, diríamos também que qualquer sistema tributário reflecte a imagem do poder” (p. 387/388 e 394).

para a sua proteção. No campo jurídico, os Estados democráticos encontram no Parlamento a autorização para a transferência coativa de dinheiro dos particulares para os cofres públicos.

Enquanto nos Estados unitários, de que é exemplo Portugal³¹, caracterizados pela unidade normativa, o poder fiscal tem um centro único, nos Estados federados, como no Brasil, há uma pluralidade de ordenamento jurídicos. Gravitam em torno da ordem jurídica central as ordens jurídicas parciais das unidades federadas. No sistema federativo brasileiro as unidades políticas não possuem soberania, no sentido anteriormente exposto. A soberania é do poder central. Tais unidades, porém, recebem do texto constitucional uma parcela do poder de tributar, uma vez que gozam de autonomia político-administrativa³², mas estão sujeitas aos princípios da Constituição. Todos os entes, central e unidades, possuem competência tributária que é delimitada, sob o ponto de vista material e formal, pela própria Constituição.

Na forma federativa de Estado existe o que Jorge Miranda denomina de “estrutura de sobreposição”³³ porque os cidadãos sujeitam-se simultaneamente “[...]a duas Constituições – a federal e a do Estado federado a que pertence [...]”, de maneira que esta dualidade de Estados “[...]só pode sobreviver com integração política e jurídica: e esse papel cabe à Constituição federal”³⁴. A complexidade jurídica dos estados federados dá azo a conflitos normativos não apenas entre o ente central e as unidades, mas também com as unidades entre si, conforme será examinado posteriormente.

³¹ CANOTILHO, JJ. Gomes. *Op. Cit.*: “O art. 6º da Constituição da República Portuguesa ergue a princípio estruturante do Estado o **princípio da unidade do Estado** [...] A Constituição não define Estado Unitário, mas tendo em conta os elementos históricos e de direito comparado bem como a unidade sistemática da lei fundamental, podemos caracterizar como **Estado unitário** aquele que, num determinado território e para a população que nele vive, tem um suporte único para a estatalidade (ou estadualidade). Dizer-se que há um suporte único para a estadualidade significa que: (1) existe uma organização política e jurídica – o Estado – à qual s imputa em termos exclusivos a totalidade das competências tipicamente estatais (ex: representação externa, defesa, justiça); (2) consequentemente, existe uma só soberania interna e externa, não existindo outras organizações soberanas colocadas em posição de equiordenação (confederação) ou em posição de diferenciação (estado membro de um estado federal); (3) da unitariedade do Estado resulta a imediatividade das relações jurídicas entre o poder central e os cidadãos (não existem ‘corpos intermediário’ a servir de ‘écran’ entre o Estado e os cidadãos); (4) do carácter unitário deriva ainda a ideia de indivisibilidade territorial. Em suma: unidade do Estado significa República una, com uma única Constituição e órgãos de soberania únicos para todo o território nacional”. p. 359.

³² Art. 18 da Constituição Federal: “A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição”.

³³ MIRANDA, Jorge. *Op. Cit.* p. 155.

³⁴ *Idem. Op. Cit.* p. 156.

A propósito dos conflitos entre o Estado e os Estados-membros, M. Mouskheli, discorrendo acerca das teorias sobre a natureza jurídica do Estado federal, que teria um “doble rostro”, porque em certos aspectos parece um Estado unitário e em outros se apresenta como “agrupación federativa de colectividades inferiores”, destaca como ponto de semelhança o aspecto unitário das relações entre o Estado e os seus membros, mas a sua superioridade em relação a estes, manifestada pela amplitude das suas atribuições – o que exige determinação das respectivas competências - e pelas relações do direito do Estado federal com os de seus membros. Neste aspecto, o autor sustenta que a existência de dois poderes legislativos e a demarcação não muito clara das competências acarreta conflitos. “Los conflictos de competencia y los conflictos de leyes son posibles en todo momento y hasta son inevitables”³⁵.

A complexidade do estado federal também é estudada por Carre de Malberg. O autor considera que, sobre certo aspecto, o Estado federal se apresenta como Estado unitário, enquanto sob outro ponto de vista aparece como “una agrupacion federativa de Estados, inferiores, es cierto, a él mismo, pero que sin embargo participan esencialmente en su potestade y concurren a formar, con sus voluntades particulares, su voluntad de Estado”³⁶. Estas características opostas estariam na origem das divergências doutrinárias acerca da natureza jurídica do Estado federal. Para o jurista, os membros da coletividade de um Estado federal não são soberanos e, portanto, não são Estados. “La soberanía del Estado federal y la no-soberanía de los Estados miembros se manifiestan por numerosos signos”³⁷, entre estes as extensas atribuições que a Constituição federal entrega ao Estado federal, cuja amplitude subordina o poder de ação dos Estados particulares à vontade superior do Estado federal. Esta superioridade é revelada não apenas pelas leis federais que são obrigatórias em cada Estado particular, mas também pelo fato de que a Constituição federal intervém na organização dos Estados membros de modo que, ainda que estes tenham conservado o direito de determinar o seu regime, a Constituição federal pode lhes impor certos limites³⁸. A mais marcante expressão da soberania do Estado federal residiria no direito deste Estado de determinar a sua própria competência e de modo ilimitado, uma vez que o poder concorrente dos membros, que produz a coexistência no solo federal de um duplo poder estatal, não excluiria a soberania do

³⁵ MOUSKHEL, M - *Teoría Jurídica del Estado Federal*. p. 150/151.

³⁶ MALBERG, R. Carre de. *Op. Cit.* p. 104.

³⁷ *Idem. Op. Cit.* p. 128

³⁸ *Idem. Op. Cit.* p. 129.

Estado federal, o qual possui a “competencia de la competencia”³⁹. Esta subordinação acarretaria conflitos entre os Estados membros e entre estes e o Estado federal, a serem solucionados por um órgão judicial ou um órgão legislativo, conforme dispuser a Constituição Federal.

Na União Europeia, há uma fragmentação e limitação explícita da soberania fiscal⁴⁰ individual em prol da soberania global da União. Há, nas palavras de Victor Uckmar, uma redução da soberania, resultante da abertura das fronteiras, como consequência da globalização⁴¹.

A natureza jurídica da União Europeia é controvertida e oscila, de acordo com Jorge Bacelar Gouveia, “entre traços de organização internacional supranacional, confederação e Estado federal”⁴².

A integração e a individualidade de cada Estado na União Europeia são construídas de acordo com o que Fausto de Quadros denomina de “federalismo cooperativo [...] ou seja, o federalismo constrói-se pela potenciação, no todo federal, da especificidade e da identidade própria de cada Estado federado”⁴³.

Neste aspecto, não se trata, como defende Paulo Bonavides, de uma tentativa de destruição do conceito de soberania pela globalização do mercado, uma vez que

³⁹ *Idem. Op. Cit.* p. 130.

⁴⁰ ESPADA, Cesáreo Gutiérrez - **Derecho Internacional Público**. O autor diz que o Direito Internacional contemporâneo enfatiza uma ideia muito clara: “La soberanía no puede esgrimirse como pretexto para dejar de cumplir las normas internacionales. Por tanto, hoy, la sujeción de la soberanía estatal al Derecho es un principio fundamental e indiscutible. Y, de outra, la soberanía es um concepto no sólo negativo, no es sólo suma potestas (de exclusión de Poder algun superior), sino también positivo, siendo asimismo plenitudo potestatis, plenitudo de poder, titularidade de todas las competencias y poderes posibles que el Derecho internacional no prohíba, limite o condicione”. p. 105.

⁴¹ UCKMAR, Victor – As Tendências Fiscais do início do Terceiro Milênio. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. p. 32-33.

⁴² GOUVEIA, Jorge Bacelar - **Manual de Direito Constitucional**. “‘Como organização internacional supranacional’: a ausência e um substrato territorial, a especialidade das atribuições comunitárias, a natureza de tratado internacional dos respectivos textos constitutivos, assim como a necessidade da sua alteração por unanimidade, para além da ausência de qualquer poder constituinte; ‘como estrutura confederal’: a limitação das competências dos Estados nas matérias que tenham sido delegadas nas instituições comunitárias, bem como a possibilidade de os Estados livremente poderem sair da EU; ‘como entidade federal’: o implícito primado do Direito da União Europeia sobre os Direitos Estaduais, a automática vigência interna das fontes comunitárias e a adoção de competências exclusivas em favor da EU e contra os Estados membros”. p. 904.

⁴³ QUADROS, Fausto – **Direito da União Europeia**: “Os soberanistas não podem ignorar que, mesmo no Direito Internacional, a soberania dos Estados já não é absoluta e indivisível. A evolução do Direito Internacional após a 2ª Grande Guerra e, especialmente, nas últimas duas décadas, prova-o à saciedade. Ou seja, o individualismo dos Estados, expresso na respetiva soberania, não ignora, no moderno Direito Internacional, áreas progressivamente vastas de solidariedade e de integração” p. 122.

considera que a soberania nacional é obstáculo à soberania dos mercados⁴⁴, mas sim que há uma flexibilização e readequação do conceito de soberania frente à globalização.

Na verdade, tem razão Norberto Bobbio⁴⁵ ao afirmar que “nenhum Estado está só” e que “todo Estado existe ao lado de outros Estados numa sociedade de Estados”. Assim como a convivência humana comporta limites de fato à conduta de cada indivíduo frente aos demais, “onde cada um tem tanto direito quanto tem de poder”, existem limites impostos pela ordem jurídica que regulam “as relações entre Estados soberanos, ou ‘*ius gentium*’, limites que derivam de tradições tornadas vinculatórias (os costumes internacionais) ou de acordos recíprocos (os tratados internacionais)”. O autor também entende que a soberania tem duas faces, sendo uma voltada para o interior, cujos limites derivam as relações entre governantes e governados, e outra exterior, cujos limites derivam das relações entre Estados⁴⁶. “Do ponto de vista das suas relações externas, a história dos Estados europeus (e agora não só europeus) é um contínuo processo de decomposição e recomposição, e portanto de vinculações e desvinculações de limites jurídicos [...] A tendência atual para a formação de Estados ou de constelações de Estados cada vez maiores (as assim chamadas super-potências) comporta um aumento dos limites externos dos Estados que são absorvidos na área maior (os Estados satélites) e uma diminuição dos limites externos do super-estado”⁴⁷.

A expressão da soberania fiscal não é alcançada apenas com o poder para instituir tributos, mas também com o poder para outorgar desonerações tributárias. Deste

⁴⁴ BONAVIDES, Paulo. **Op. Cit.**: autor critica a globalização porque haveria uma soberania do mercado a impor-se à soberania nacional: “A base justificativa dessa pretensão aniquiladora daquele conceito consiste em apontar uma realidade distinta, imposta por novos modelos associativos de mútua interdependência estatal, os quais, para ganharem eficácia e prevalência na conjuntura globalizadora, buscam a todo transe remover e apagar e amortecer o conceito de soberania. E tais diligências destrutivas da autodeterminação das Nações se fazem com muito empenho, porque a soberania nacional é óbice à soberania dos mercados. De titularidade internacionalizada e invisível, esta nova e dissimulada soberania dos mercados executa o projeto recolonizador das gigantescas associações de capital, que ignoram por completo os direitos dos povos e das Nações periféricas a romper as cadeias do subdesenvolvimento e espancar as trevas da noite em que a globalização os mergulhou. Mas nunca deslembrar que foi a soberania, por sem dúvida, o grande princípio que inaugurou o Estado Moderno, impossível de constituir-se se lhe falecesse a sólida doutrina de um poder inabalável e inexpugnável, teorizado e concretizado na qualidade superlativa de autoridade central, unitária, monopolizadora de coerção”. p. 35.

⁴⁵ BOBBIO, Norberto – **Estado, Governo, Sociedade**. p. 101.

⁴⁶ *Idem*. **Op. Cit.**: “Entre as duas espécies de limites existe uma certa correspondência, no sentido de que quanto mais um Estado é forte e, portanto, sem limites no interior, mais é forte e, portanto, com menores limites no exterior. Mas ao processo de unificação em relação ao interior corresponde um processo de emancipação em relação ao exterior. Quanto mais um Estado consegue vincular-se a seus súditos, mais consegue tornar-se independente de outros Estados...Na medida em que o poder se torna mais ilimitado em direção ao interior, o que quer dizer unificador, torna-se também mais ilimitado em direção ao exterior, o que quer dizer independente”.

⁴⁷ *Idem*. **Ibidem**.

modo, o federalismo cooperativo da União Europeia não consiste na atribuição de competência para que os Estados membros instituam tributos, ou seja, na distribuição de competência positiva para os entes federados como ocorre no federalismo, mas sim no fato de que a soberania fiscal de cada Estado é amputada e deve ser exercida na medida em que compatível com os princípios e disposições do TFUE. Os preceitos do Tratado é que conformam e delimitam a soberania fiscal dos Estados-membros.

As limitações ao poder de tributar podem decorrer diretamente do texto constitucional, revelando a existência de blindagens normativas superiores às normas de tributação. Não são limitações meramente formais, mas sim retenções materiais do exercício do poder de tributar para proteger o conteúdo substancial de princípios constitucionais que expressam valores ou interesses reputados relevantes pelo legislador constitucional. São mecanismos de garantia de direitos fundamentais ou sociais e do próprio modelo de Estado, constituindo cláusulas pétreas que limitam o poder político do constituinte derivado. O escopo dessas limitações é o de assegurar a forma de Estado, como nos estados federais, em que a garantia da independência e autonomia das unidades federativas é alcançada com a proibição da incidência de tributos de competência da outra pessoa política, como também o de tutelar o exercício de direitos fundamentais da pessoa humana, ao deixar a salvo de tributação o mínimo existencial, ou estimular instituições que auxiliam o Estado na proteção de camadas sociais carentes de assistência ou educação, outorgando-lhes imunidades em relação a determinados impostos ou contribuições sociais.

A soberania do Estado é ampla, mas não ilimitada. Assim também o é a soberania fiscal. Os limites internos resultam do próprio sistema normativo, enquanto os externos decorrem dos tratados internacionais a que o Estado aderiu. Os tratados, portanto, condicionam ou limitam a soberania fiscal. São importantes instrumentos não apenas nas questões destinadas a evitar a dupla tributação ou evasão fiscal. Os tratados na área comercial, especificamente envolvendo produtos agrícolas, possuem íntima relação com a política de desagravamento tributário interno de cada país, sobretudo no que diz respeito à outorga de subsídios fiscais ou outras formas de auxílio estatal.

2. Subsídios

Ao lado da concepção clássica da função arrecadatória dos tributos, uma vez que “são meios ordinários e normais de manutenção do Estado e de seu sistema de serviços públicos”⁴⁸, a globalização do comércio mundial, sobretudo decorrente da formação de blocos econômicos, tem exigido do Estado uma intervenção tributária cada vez maior no domínio econômico, a fim de não apenas desenvolver ou assegurar o exercício de atividades comerciais ou industriais, como também o de evitar que os desequilíbrios causados no mercado global, principalmente por conta da concorrência desleal, muitas vezes estimulada pelo próprio Estado ao conceder benesses tributárias, inviabilizem ou fragilizem o desempenho de determinadas atividades, provocando desemprego, aumento da pobreza e perda da arrecadação.

O Estado, enquanto agente normativo e regulador da atividade econômica, pode valer-se do seu poder fiscal para proteger a sua economia interna e induzir políticas públicas⁴⁹ vocacionadas ao crescimento econômico sustentável e ao desenvolvimento social, reduzindo as desigualdades e a pobreza.

No interesse do bem estar social e da liberdade pessoal, o Professor Frank Knight, embora propagador da liberdade e de uma economia que não pode ser econômica sem ser política e ética, defende que o poder econômico precisa ser reprimido porque “[...] el libre uso del poder económico conduciría naturalmente a la concentración acumulativa, com aumento de la desigualdad, tendendo a destruir a libertad, y también que la prosperidad em um sentido absoluto no satisfaria a las masas, si los demás parecieren estar em uma situación injusta ganando desproporcionalmente más y dejándoles menos libertad y facultade para ordenar sus propias vidas”⁵⁰.

A indução dos objetivos estatais, mediante intervenção na modulação do ônus econômico dos impostos, é reveladora dos efeitos extrafiscais da tributação⁵¹. A

⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar - **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. p. 146

⁴⁹ AGUILAR, Fernando Herren - **Direito Econômico**. “Veremos mais adiante, quando tratarmos da tipologia da ação estatal sobre a economia, que uma das formas de intervenção do Estado no domínio econômico se faz mediante a técnica de indução. Ao instituir tributos sobre determinada atividade ou fato, ao reduzir ou aumentar alíquotas de tributos existentes, o Estado induz a economia para que caminhe em um ou outro sentido. Ele estimula ou desestimula determinadas atividades. Ele fixa uma política pública econômica, que pode consistir em, por exemplo, incentivar a exportação de determinado produto (ao baixar a alíquota dos tributos incidentes na operação), estimular a concentração de indústrias em um determinado local (instituindo facilidades para o pagamento de impostos para empresas ali situadas) etc”. p. 24.

⁵⁰ KNIGHT, Frank H - **Riesgo Incertidumbre y Beneficio**. Item XXVII.

⁵¹ BALEEIRO, Aliomar. *Op. Cit.*: “Quando os impostos são empregados como instrumento de intervenção ou regulação pública, a função fiscal propriamente dita, ou ‘puramente fiscal’, é sobrepujada pelas funções

regulação econômica pressupõe, segundo Maria Paula dos Reis Vaz Freire, “a utilização de instrumentos normativos, emanados de uma estrutura de poder, dotada de força coercitiva e orientada, designadamente, para a prossecução de objetivos de política económica e social”⁵².

A calibragem tributária pode onerar determinadas atividades econômicas, como a importação de mercadorias para proteger o comércio interno, ou a industrialização de produtos considerados nocivos à saúde, como o tabaco ou bebidas alcoólicas, com a finalidade de desestimular o consumo. Em geral, a modulação é aceita pela sociedade quando se trata da imposição mais onerosa para certas atividades lesivas ao meio ambiente ou consumo de produtos prejudiciais à saúde. No entanto, a proliferação a outras áreas, notadamente quando presentes os interesses de determinada categoria de contribuintes, causa grave distorção no sistema tributário, que passa a ser utilizado como instrumento político para favorecer específicos grupos econômicos, provocando desequilíbrios na concorrência e perda de receitas, e, com isto, subverte a principal finalidade da tributação. A extrafiscalidade presente na redução da carga tributária desequilibra a concorrência com intensidade maior do que o seu agravamento, conforme assinalado por Rodrigo Malta da Silveira⁵³.

A perda de receitas afeta a capacidade econômica do Estado, que é, nas palavras de Canotilho, um dos pressupostos dos direitos fundamentais. A capacidade econômica do Estado está aliada a outros fatores que, em conjunto, “condicionam, de forma positiva e negativa, a existência e proteção dos direitos económicos, sociais e culturais”⁵⁴. Por isto, a fragilização da capacidade econômica do Estado, mediante a prodigalização de subsídios, enfraquece as suas tarefas fundamentais, evidenciando a necessidade da transparência e parcimônia na concessão de auxílios estatais. Esta manipulação extrafiscal, a pretexto de cumprir determinados objetivos estatais, muitas vezes fica oculta nos emaranhados legislativos, impedindo que a sociedade se dê conta da existência do privilegiado favor tributário e, sobretudo, da perda da receita que representa. A obscuridade impede o controle da austeridade na concessão dos benefícios e deforma as estruturas econômicas e sociais. Há uma autêntica deturpação da finalidade

‘extrafiscais’. A sua técnica é, então, adaptada ao desenvolvimento de determinada política, ou diretriz”. p. 176.

⁵² FREIRE, Maria Paula dos Reis - **Eficiência Económica e Restrições Verticais**. p. 24

⁵³ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Tributação e Concorrência**.

⁵⁴ CANOTILHO, JJ. *Op. Cit.* p. 473.

precípua dos impostos, embora seja verdade que nenhum imposto é neutro. Como diz Violeta Ruiz Almendral, “ningún impuesto – ni siquiera el más puramente fiscal – puede ser totalmente neutral pues todos ellos sin excepción producen otros efectos, además de la recaudación de ingresos”⁵⁵. Todo tributo gera distorções sobre a economia e a neutralidade objetiva que a incidência tributária não cause “malefícios ou distorções gravosas, então corrigidas por regimes especiais de ajustes”⁵⁶.

A tributação extrafiscal, reveladora do modelo econômico do Estado, também é alcançada com a concessão de subsídios. Os subsídios representam desonerações fiscais que afirmam a soberania do Estado e revelam a sua concepção política. Como expressão da sua primazia, o poder é afirmado com a modulação negativa do ônus fiscal. Na concepção política, desvela o modelo da estrutura econômica do Estado.

Os subsídios devem ser vistos como auxílios estatais conferidos ao particular ou a entidades públicas, qualquer que seja a forma que se revistam⁵⁷. Assim, as subvenções ou auxílios financeiros governamentais, e as renúncias tributárias veiculadas sob diferentes roupagens normativas, de que são exemplo a isenção, remissão, anistia, redução de base de cálculo ou alíquota, concessão de crédito presumido, são consideradas subsídios. Subsídios nada mais são do que medidas de apoios financeiros estatais. Todas as figuras de desagravamento tributário previstas no ordenamento jurídico, seja no âmbito constitucional ou infraconstitucional, são expressões da soberania fiscal⁵⁸.

Os subsídios assumem a forma de incentivos quando servem de impulso inicial para que determinada atividade econômica seja criada ou desenvolvida no

⁵⁵ ALMENDRAL, Violeta Ruiz - **Impuestos y Estado Social**.

⁵⁶ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. p. 621.

⁵⁷ DANTAS, Adriana. **Subsídios Agrícolas**: “Subsídios constituem formas de intervenção estatal na atividade econômica, caracterizadas pela transferência de recursos para produtores e consumidores com o objetivo de garantir ou suplementar a sua renda ou reduzir os custos de produção. Tal transferência pode ser direta, ou seja, por meio do aporte de recursos de cofres públicos ou indireta, quando o governo instrui entidades privadas a realizarem pagamentos. Configura-se também subsídio quando pagamentos potenciais são assegurados, como é o caso das garantias de crédito”.

⁵⁸ SANCHES, Saldanha J. L. **Op. Cit.**: “Como aspecto central da soberania fiscal poderemos situar a possibilidade de produção de normas fiscais: as normas fiscais, com os limites das vinculações negativas (proibição de certos tipos de impostos) e positivas (obrigatoriedade de dar um certo conteúdo às leis fiscais), são criadas livremente pelo parlamento. E nesta possibilidade se consuma, segundo certas concepções, a soberania fiscal.

Ora, é precisamente nesta zona nuclear da soberania que se colocam os principais problemas de limitação dos poderes: os acordos comunitários sobre o conteúdo da lei fiscal vão limitar fortemente a liberdade de conformação das leis fiscais, impondo certos conteúdos e proibindo outros...Tanto maiores serão as restrições quanto mais se faça sentir a necessidade de harmonização, que irá tendencialmente abrangendo a seleção dos factos tributários, a determinação do rendimento tributável e a resolução de conflitos entre as normas fiscais de vários países”.

interesse público. Atuam como normas indutoras ou ativadoras de comportamentos, servindo como molas propulsoras. Os benefícios, porém, não atuam para desencadear a relação jurídica subsidiada, como os incentivos, mas sim ingressam na relação jurídica que já foi instaurada, interferindo, com o apoio do Estado, no *status quo* porque pretensamente favorável ao interesse público. Os benefícios, nesta perspectiva, pressupõem a atividade econômica já instalada⁵⁹.

Os subsídios, de modo amplo, são intervenções estatais na ordem econômica e que se justificam quando concedidas no interesse público, com o objetivo de estimular ou amparar determinados setores da atividade econômica, incentivando a produção, a livre concorrência, a pesquisa, o desenvolvimento tecnológico, a industrialização, a manutenção ou geração de empregos, a conquista, manutenção ou expansão de mercados.

A escolha da técnica mais adequada – modulação do tributo ou outorga de subsídio - para atingir a finalidade pretendida pelo Estado é de natureza político-econômica, fundada em juízo de conveniência e oportunidade na implantação de suas políticas. Ocorre o que Lourival Vilanova denomina de politização da economia pelo poder jurídico⁶⁰. Trata-se de opção que se legitima quando conformada com o ordenamento jurídico. Por isto, entendeu o Supremo Tribunal Federal do Brasil que “a concessão de isenção em matéria tributária traduz ato discricionário, que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público, destina-se - a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal - a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade”⁶¹.

Os subsídios não devem ser simples formas de privilégio estatal injustificado ou favores outorgados pelo Estado para prestigiar poucos em detrimento de muitos, criando clientelismo privado que estimula a corrupção, conforme apontado no Relatório

⁵⁹ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Op. Cit.* O autor, depois de afirmar que todo incentivo é um benefício fiscal, mas que a recíproca não é verdadeira, aponta três características principais do benefício fiscal. “(i) consiste em uma exceção à regra geral de tributação (requisito de seletividade); (ii) constitui uma vantagem para determinados contribuintes; e (iii) busca concretizar um objetivo econômico ou social relevante, de índole constitucional”. p. 216-217.

⁶⁰ VILANOVA, Lourival. **Fundamentos do Estado de Direito**. “O que politiza o poder jurídico são não somente os fins, mas também os meios com que os alcança. A religião é um campo de fins extrapolíticos. Se o Estado torna-a obrigatória, politizou-a. A economia é outro campo, por seus fins específicos. Se o Estado protege, ou se em sua órbita intervém em graus diversos politiza-a, debilmente ali, fortemente aqui. A economia política – da polis – torna-se política econômica. Até que limite o Estado pode ir, ou deve ir não é apenas um problema de morfologia política. No Estado liberal ia pouquíssimo; no Estado liberal-democrático, foi mais; no Estado social-democrático ingressou como agente, interventor no equilíbrio social-econômico, ou mesmo como empresário”.

⁶¹ SUPREMO Tribunal Federal – Acórdão com o número 360.461, de 17 de maio de 2011. Relator Min. Celso de Mello

Econômico da OCDE para o Brasil em 2018⁶². Haveria o que Frédéric Bastiat chamava de perversão da lei porque convertida em instrumento de “espoliação legal”, desviada do seu propósito. A “lei pervertida [...] não somente distanciada de sua própria finalidade, mas voltada para a consecução de um objetivo inteiramente oposto”. Para o economista, defensor da liberdade, para identificar a espoliação legal bastaria verificar “se a lei tira de algumas pessoas aquilo que lhes pertence e dá a outras o que não lhes pertence”, beneficiando um cidadão em detrimento dos demais⁶³.

Ao tratar dos fundamentos jurídicos e do conceito de subvenção no Direito alemão, Rolf Stober diz que a razão das subvenções está no fomento da economia. O autor esclarece que os princípios gerais das subvenções não estão em uma ordenação legal geral, ainda que exista uma lei de subvenções destinada a reprimir o abuso na obtenção de subvenções. As subvenções estão em leis especiais e, em sentido amplo, “...son concessiones de tipo indirecto que se conceden como beneficios patrimoniales mediante el otorgamiento de um régimen más favorable respecto a las condiciones generales tributarias”⁶⁴ e que a subvenção deve ser concedida ao interessado não em interesse privado, mas sim público, e que a doutrina majoritária considera que a finalidade da subvenção está em um “comportamento determinado de um empresário”⁶⁵.

Os subsídios e a tributação extrafiscal devem ser alavancas de prosperidade econômica e social, justificados apenas quando sirvam na consecução das tarefas

⁶² <https://www.oecd.org/economy/surveys/Brazil-2018-OECD-economic-survey-overview-Portuguese.pdf> . 22 de junho de 2018: “A dimensão generalizada das práticas de corrupção nos níveis mais altos, expostas por recentes denúncias, também revelou desafios significativos na área da governança econômica. Isenções fiscais, empréstimos subsidiados, políticas de apoio a setores industriais específicos e irregularidades em contratos com órgãos públicos ou empresas estatais fizeram com que grandes vantagens econômicas fossem distribuídas ao setor corporativo, criando um solo fértil para o rentismo e subornos políticos. O rentismo também surgiu como resultado de políticas que protegem da concorrência uma grande parte da economia, inclusive por meio de barreiras comerciais. Essas políticas acabaram redistribuindo fundos públicos na direção dos abastados e tornaram o processo de decisões políticas menos transparente. Ao mesmo tempo, premiaram empresas com conexões políticas em vez daquelas que apresentaram o melhor desempenho. Reconsiderar essas políticas reduzirá as desigualdades de renda e de oportunidades e elevará a produtividade”.

⁶³ BASTIAT, Frédéric - **A Lei**. “[...] A ilusão dos dias de hoje é tentar enriquecer todas as classes, à custa umas das outras. Isto significa generalizar a espoliação sob o pretexto de organizá-la. [...] Sem dúvida aquele que se beneficia com essa lei gritará alto e forte. Invocará os direitos adquiridos. Dirá que o Estado deve proteger e encorajar sua indústria particular e alegará que é importante que o Estado o enriqueça, porque, sendo rico, gastará mais e poderá pagar maiores salários ao trabalhador pobre. [...] Agora, a espoliação legal pode ser cometida de infinitas maneiras. Possui-se um número infinito de planas para organizá-la: tarifas, protecionismo, benefícios, subvenções, incentivos, imposto progressivo, instrução gratuita, garantia de empregos, de lucros, de salário mínimo, de previdência social, de instrumentos de trabalho, gratuidade de crédito, etc”. p. 24-25.

⁶⁴ STÖBER, Rolf - **Derecho Administrativo Economico**. p. 352.

⁶⁵ *Idem*. **Op. Cit.** p. 354.

fundamentais do Estado, notadamente na promoção do bem estar social, na qualidade de vida povo e na busca da igualdade real dos cidadãos⁶⁶. São instrumentos de regulação econômica mediante incentivos e estratégias de política fiscal que modelam os comportamentos individuais para alcançar “acréscimos de bem-estar, que o mercado, por si só, não consegue obter”⁶⁷, procurando, assim, cumprir “a tarefa fundamental de promover a efetivação dos direitos sociais”, nas palavras de Jorge Miranda⁶⁸. A promoção do bem estar é uma incumbência prioritária do Estado português, sobretudo no domínio da política agrícola, a qual possui, entre outros, o objetivo de “promover a melhoria da situação econômica, social e cultural dos trabalhadores rurais e dos agricultores”, criando as condições necessárias para “atingir a igualdade efetiva dos que trabalham na agricultura com os demais trabalhadores”⁶⁹.

As manobras tributárias, observadas as limitações constitucionais e legais, legitimam-se enquanto instrumentos de modificação das estruturas econômicas e sociais para alcançar os objetivos fundamentais da Constituição econômica. Por isto que Heleno Taveira Torres diz que “todo incentivo fiscal é legítimo quando concedido sob amparo constitucional, enquanto se nutre do propósito de reduzir desigualdades e promover o bem comum, como o desenvolvimento nacional ou regional, sustentado em desígnio constitucional que se preste à promoção da quebra de desigualdades ou preservação dos direitos individuais ou sociais ou ainda o próprio sentido de unidade econômica do federalismo”⁷⁰.

O professor Paul Kirchhof, tratando das subvenções fiscais, admite que possam ser utilizadas como instrumento de indução para a realização de finalidades extrafiscais, justificadas com fundamento no bem comum, mas “há o dever de configurar e mensurar tais tributos de acordo com as regras do Estado de Direito, já que eles não possuem função arrecadatória e não observam a igualdade na distribuição da carga tributária”⁷¹.

⁶⁶ Art. 9.º, “d”, da Constituição Portuguesa.

⁶⁷ FREIRE, Maria Paula dos Reis Vaz. *Idem. Ibidem.*

⁶⁸ MIRANDA, Jorge - **Manual de Direito Constitucional**. p. 474

⁶⁹ Art. 93.º, 1, “b” e “c”, da Constituição Portuguesa

⁷⁰ TORRES, Heleno Taveira. *Op. Cit.* p. 621.

⁷¹ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**: “ Uma intervenção tributária extrafiscal apenas pode ser justificada quando o legislador pretende incentivar ou induzir o comportamento do contribuinte com fundamento no bem comum. Esse requisito obriga o legislador a diferenciar rigorosamente a finalidade indutora que beneficia o interesse geral daquelas finalidades que privilegiam grupos específicos. Ou seja, deve proteger enfaticamente a sua obrigação perante o bem comum em face de desejos momentâneos de intervenção”. p. 95.

A propósito, Klaus Tipke considera que as normas de incentivos ou subvenções fiscais, encontradas nas legislações de todos os países, violam o princípio da capacidade contributiva, beneficiando grupos específicos de contribuintes. Fazendo referência ao Tribunal Constitucional Alemão, para o qual todo motivo objetivo seria suficiente para justificar a violação ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva, o autor afirma que “então todas as normas extrafiscais estão praticamente justificadas, pois não é difícil para o legislador indicar uma razão objetiva qualquer, tal como o fomento do crescimento econômico, a redução do desemprego, a garantia da infra-estrutura pública, a manutenção ou melhoria da saúde pública, a proteção do meio ambiente, o fomento da construção de moradias, o fomento da formação de patrimônio do empregado, etc”⁷². O Professor alemão diz que os juristas defendem a tese de que os incentivos são justificados quando servem ao bem comum, mas questiona: o que serve ao bem comum? O jurista menciona as diferentes concepções políticas acerca do bem comum e diz que, quando há objeção de que o fomento de interesses de um determinado grupo não serve ao bem comum, os defensores do privilégio dizem que este acaba sempre sendo fomentado de forma indireta, assegurando a paz social e beneficiando a comunidade. Por isto, deve ser exigido “...que todo incentivo fiscal e toda subvenção deva ser vantajosa para todos, em maior ou menor grau. Se isto é certo, não se pode comprovar facilmente”⁷³.

No Direito Português, são considerados benefícios fiscais “as medidas de caráter excecional instituída para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”⁷⁴. Destaca-se que os benefícios têm caráter obrigatório excecional e devem ser direcionados para o interesse público, cujo valor prepondera sobre as situações de fato ou de direito que são desoneradas. Em poucas palavras, a busca do bem comum é que justifica os benefícios fiscais.

⁷² TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas - **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. O autor também defende que “todo incentivo fiscal ou subvenção tem de ser eficaz e imprescindível, para cumprir o fim dirigista por eles perseguido. Para corresponder ao princípio da igualdade também os incentivos fiscais ou subvenções devem ser concedidos segundo princípios adequados ao objeto, tais como o princípio da necessidade ou princípio do mérito, para que todos que se encontrem na mesma situação possam valer-se do incentivo ou da subvenção”. O próprio jurista reconhece a dificuldade de se avaliar com segurança se tais normas dirigistas são eficazes para a finalidade pretendida: “As prognoses ‘*ex ante*’ são inseguras, e o controle ‘*ex post*’ em geral vem muito tarde, podendo ele sequer chegar. Os políticos sabem que todo plano de eliminar incentivos fiscais causa ondas de protestos dos afetados [...] A eliminação de incentivos fiscais descomplicaria consideravelmente o Direito Tributário”. p. 41-42.

⁷³ *Op. Cit.* p. 42.

⁷⁴ Art. 2.º, 1, do DL n.º 215/89

Os subsídios, portanto, possuem natureza extrafiscal ⁷⁵ e devem ser desonerações econômicas ou fiscais implementadas pelo Estado para alcançar finalidades públicas que sejam de interesse da sociedade, alavancando as inúmeras ações estatais de desenvolvimento econômico e social.

No setor agrícola há um complexo de relações entre a agricultura e áreas de interesse econômico, social, cultural e do meio ambiente. A política mínima de preços, a aquisição de estoques reguladores, as diversas formas de auxílios governamentais para fixar o homem no campo, os programas de educação do manejo do solo e recursos naturais, a utilização de defensivos, as técnicas de desenvolvimento de produtos orgânicos, manipulação de material genético, segurança alimentar, uso racional do solo, preservação dos rios e cursos de água, a proteção de áreas de preservação permanente, são exemplos do amplo campo dos reflexos de atuação da política agrícola.

No agronegócio, os subsídios econômicos decorrem, por exemplo, da política estatal que, entre outros benefícios, assegura preços mínimos básicos para produtos agropecuários, inclusive para formar estoques reguladores e estratégicos, redução da taxa de juros e encargos financeiros em operações de empréstimos para financiamento da safra ou aquisição de máquinas e equipamentos. As medidas internas de apoio ao setor do agronegócio provocam impactos em diversas áreas econômicas nacionais e também nas relações comerciais internacionais. Frente ao caráter multifacetado do setor agrícola, a política de subsídios econômicos possui aspectos positivos e negativos. Os aspectos positivos consistem na manutenção do equilíbrio ou estabilização de preços, especialmente no período da entressafra, no investimento em pesquisas, sobretudo genéticas e controle de pragas, na aquisição de máquinas, equipamentos e financiamento da safra com taxas de juros reduzidas e prazos maiores, minimização dos riscos da atividade, mediante subvenções de seguros. São intervenções destinadas ao fortalecimento do mercado agrícola interno, ao aumento da produtividade e à fixação do homem no campo. Entre os aspectos negativos, destaca-se que os subsídios econômicos, na maior parte das vezes, por conta da própria natureza da atividade, não possuem

⁷⁵ NABAIS, José Casalta - **Direito Fiscal**. O autor diz que o fenômeno da extrafiscalidade integra o direito econômico fiscal, consistente “na mobilização do instrumento fiscal como meio de realização de objetivos econômicos e sociais”. Para ele, “[...] a extrafiscalidade, em sentido próprio, engloba tanto a tributação (impostos extrafiscais ou agravamentos extrafiscais de impostos) como a não tributação ou a menor tributação (benefícios fiscais) cuja função ou objetivo principal é, não a obtenção de receitas ou uma política financeira, mas a prossecução de objetivos econômicos e sociais [...] a extrafiscalidade corre sobretudo pela via dos benefícios fiscais”. p. 117/118.

transparência suficiente para que se possa aquilatar em que medida a intervenção mascara a ineficiência ou a baixa produtividade, estimula o desenvolvimento de culturas específicas ou distorce o mercado mundial das *comodities*, prejudicando os países pobres que são os maiores importadores de alimentos.

Os subsídios, em mundo globalizado, marcado por acentuadas diferenças políticas e econômicas⁷⁶, cuja tensão interna e externa aumenta na medida do aumento da desigualdade, podem gerar, na ordem jurídica interna e nas relações internacionais⁷⁷, conflitos normativos ou antinomias, a seguir examinados.

2.1 Subsídios e antinomias legislativas

Nos Estados federados, como no Brasil, o problema dos conflitos entre normas de tributação e de subsídios ocorre por conta da complexidade do sistema tributário, marcado pela profusão de normas, inclusive de caráter acessório, e também porque o exercício da competência de um dos entes periféricos, na outorga das benesses fiscais, não suprime a competência do ente central para exigir o seu tributo muitas vezes sobre a materialidade que resulta dos subsídios, por conta da divisão da “esfera material de validade da ordem jurídica” com as demais unidades políticas⁷⁸. Portanto, não está em causa apenas a parcela do poder de tributar, já demarcado e partilhado pela própria Constituição Federal, mas sim a sua compatibilização com o exercício do poder do

⁷⁶ KISSINGER, Henry. *Op. Cit.*: “O sistema econômico internacional tornou-se global, enquanto a estrutura política do mundo permaneceu baseada no conceito de Estado-nação. O ímpeto global econômico é animado pela disposição para remover obstáculos ao fluxo de bens e capitais. O sistema político internacional ainda é em grande medida baseado em ideias conflitantes de ordem mundial e na reconciliação de conceitos de interesse nacional. A globalização econômica, em sua essência, ignora as fronteiras nacionais. A política internacional enfatiza a importância das fronteiras, mesmo ao procurar conciliar objetivos nacionais”. p. 370-371.

⁷⁷ UCKMAR, Victor. *Op. Cit.* : “A globalização, de fato, teve reflexos sobre os ordenamentos tributários enquanto a queda de muitas fronteiras facilitou a transferência para o exterior de pessoas, empresas e capitais e um fator relevante e frequentemente determinado por tais movimentos é justamente o fiscal. Cria-se uma verdadeira e própria concorrência com tendência à diminuição da pressão fiscal (fala-se de ‘*tax curter fever*’) e uma legislação favorável aos investimentos, o que comporta mudanças no ordenamento normativo e na gestão da relação entre a Administração e o contribuinte”. p. 29.

⁷⁸ Kelsen, Hans. *Op. Cit.*: “A ordem jurídica de um Estado federal compõe-se de normas centrais válidas para o seu território inteiro e de normas locais válidas apenas para porções desse território, para os territórios dos ‘Estados componentes (ou membros)’. As normas gerais centrais, as ‘leis federais’, são criadas por um órgão legislativo central, a legislatura da ‘federação’, enquanto as normas gerais locais são criadas por órgãos legislativos locais, as legislaturas dos Estados componentes. Isso pressupõe que, no Estado federal, a esfera material de validade da ordem jurídica, ou, em outras palavras, a competência legislativa do Estado, está dividida entre uma autoridade central e várias autoridades locais. Nesse ponto, existe uma grande similaridade entre a estrutura de um Estado federal e a de um Estado unitário subdividido em províncias autônomas”. p. 452.

próprio ente central na criação de regras de tributação e de subsídios, ou na necessidade de congruência da tributação federal com os subsídios outorgados pelos demais membros da Federação e destes entes entre si.

O confronto ocorre em dois planos. No plano vertical, no primeiro nível, entre as normas de tributação e de subsídios do próprio ente central (normas federais x normas federais); no segundo nível, entre as suas normas de tributação e as de subsídios das unidades federadas (normas federais x normas entes periféricos). No plano horizontal, entre as próprias entidades políticas periféricas (normas entes periféricos x normas entes periféricos).

No sistema federativo, a incoerência que pode resultar entre as normas de tributação e de subsídios do próprio ente central acarreta uma incompatibilidade intrassistêmica, porque dentro da própria ordem jurídica federal. Não se trata apenas de resolver a incompatibilidade da norma de tributação e de subsídio pelo princípio de que, sendo a norma de subsídio de natureza especial, prevalece sobre a geral de tributação. A questão é responder se o resultado da concessão do subsídio pode permitir a incidência de norma de tributação do próprio ente central que o concedeu. Considerada ordem jurídica federal, a incoerência poderá se revelar, dificultando as soluções jurídicas⁷⁹.

Por sua vez, a autonomia e a validade material das ordens jurídicas parciais nos estados federados deve guardar não apenas uma relação de conformação entre si, mas sim com a ordem jurídica total, a fim de preservar o princípio federativo. Assim, no segundo nível do plano vertical, encontram-se as antinomias entre as normas de tributação do ente central e as de subsídios das ordens jurídicas parciais e que acarretam uma incompatibilidade extrassistêmica. O conflito não é dentro do sistema normativo da própria entidade, mas sim entre a ordem jurídica total e a ordem jurídica parcial do ente federado. Enquanto uma norma do ente satélite dispensa o cumprimento da obrigação

⁷⁹ MacCORMICK, Neil - **Retórica e Estado de Direito**. O autor diz que na justificação jurídica há dois tipos de testes de coerência: a normativa e a narrativa. A normativa está relacionada “[...] à justificação de soluções jurídicas ou de proposições normativas no contexto mais geral de um sistema jurídico concebido como uma ordem normativa”. A narrativa “[...] à justificação de descobertas de fato e a elaboração de inferências razoáveis a partir de provas”. No entanto, diz que há uma característica comum às duas: a falta de coerência envolve a falta de sentido. Também distingue a coerência da consistência. A consistência é a não-contradição. “Um grupo de proposições é mutuamente consistente se cada uma puder ser, sem contradição, afirmada em conjunto com cada uma das outras e com a conjunção de todas as outras. Em contraste, coerência, como disse, é a propriedade de um grupo de proposições que, tomadas em conjunto, ‘faz sentido’ na sua totalidade. Consistência completa não é uma condição necessária de coerência, uma vez que, diferentemente da consistência, a coerência pode ser uma questão de grau”. p. 248.

principal, outra norma, provinda do ente central, obriga ao cumprimento da prestação tributária⁸⁰.

Por outro lado, não se identifica no sistema tributário brasileiro que a concessão de subsídio pelo poder central possa resultar elemento material que autorize a incidência de imposto de uma unidade política periférica. Isto decorre do fato de que o rol dos impostos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios é taxativo e seus respectivos elementos materiais não comportam no seu âmbito de incidência os resultados conferidos ou obtidos pelo subsídio federal do ente central. A incompatibilidade vertical, portanto, ocorre entre a ordem jurídica de tributação federal e a de subsídios dos entes periféricos. Trata-se de incompatibilidade que opera sempre no mesmo sentido e direção, de cima para baixo e não de baixo para cima.

A solução para o problema da incompatibilidade vertical extrassistêmica não é tão simples e não pode ser resolvida apenas com base na ideia de prevalência de uma norma sobre a outra, sobretudo quando não há hierarquia de competências no estado federal, extraindo-se diretamente do texto constitucional a legitimidade na produção de normas de tributação e de subsídios. A noção de hierarquia “é insuficiente para cobrir a complexidade das relações entre as normas jurídicas”, como leciona Humberto Ávila. O autor explica as diversas formas de hierarquização, e suscita diversas questões que podem ser respondidas pelo postulado da coerência, seja no aspecto formal ou substancial. Na coerência substancial, “a conexão de sentido fundamenta-se na ideia de unidade e coerência do sistema jurídico, bem como preconiza clareza conceitual, unidade formal e plenitude sistemática. A ordenação das normas decorre dos princípios da igualdade, da tendência generalizadora da justiça e da segurança jurídica, e determina que as normas devem ser reconduzidas a poucos princípios aglutinadores”⁸¹.

Na verdade, as incompatibilidades normativas entre tributação e subsídios, quer dentro da ordem federal, ou entre esta e as ordens jurídicas parciais, ou ainda entre

⁸⁰ BOBBIO, Norberto – **Teoria do Ordenamento Jurídico**. O autor entende que a coerência não é condição de validade, mas é sempre condição para a justiça do ordenamento: “É evidente que quando duas normas contraditórias são ambas válidas, e pode haver indiferentemente a aplicação de uma ou de outra, conforme o livre-arbítrio daqueles que são chamados a aplicá-las, são violadas duas exigências fundamentais em que se inspiram ou tem a inspirar-se os ordenamentos jurídicos: a exigência da certeza (que corresponde ao valor da paz ou da ordem), e a exigência da justiça (que corresponde ao valor da igualdade). Onde existem duas normas antinômicas, ambas válidas, e portanto ambas aplicáveis, o ordenamento jurídico não consegue garantir nem a certeza, entendida como possibilidade, por parte do cidadão, de prever com exatidão as consequências jurídicas da própria conduta, nem a justiça, entendida como o igual tratamento das pessoas que pertencem à mesma categoria”. p. 110.

⁸¹ ÁVILA, Humberto – **Teoria dos Princípios**. p. 172

as próprias ordens parciais, podem buscar respostas na ideia de unidade e necessidade de coerência do sistema jurídico-tributário, no princípio da proteção da confiança⁸² e segurança jurídica⁸³, assim como na justiça fiscal.

A partir da unidade do ordenamento jurídico é que são construídos diversos sistemas e na quantidade necessária para “[...] funcionarem como redutores internos da sua complexidade (sistema tributário, sistema constitucional, etc), segundo as matérias e condutas reguladas”, na precisa lição de Heleno Taveira Torres⁸⁴. No campo específico da tributação, há uma subdivisão da ordem total com as ordens jurídicas parciais e, dentro destes subsistemas, um microssistema, resultando uma complexidade que gera crise, desordem e insegurança⁸⁵. O autor considera que a complexidade não pode ser resolvida com apenas com a simplificação, embora considere importante o “reducionismo da amplitude sistêmica”⁸⁶, mas percebe a necessidade da formação de subsistemas com coincidência reflexa com o sistema total e “sem prejuízo da autocoerência e integridade própria da preservação do sistema a que pertencem, condição própria da preservação como subsistemas”⁸⁷. A complexidade interna dos subsistemas e as interferências que a tributação produz no campo material regulado por outros sistemas, como o econômico, ambiental, administrativo, comercial, etc, segundo o jurista, ressalta a importância da segurança jurídica, não apenas sistêmica e intrassistêmica, mas também intersistêmica, por força do reflexo provocado pelo direito na economia⁸⁸.

⁸² MIRANDA, Jorge - **Manual de Direito Constitucional**. p. 310.

⁸³ NABAIS, José Casalta - **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. p. 396.

⁸⁴ TORRES, Heleno Taveira. *Op. Cit.*: “Como se sabe, o Sistema Tributário brasileiro padece de uma complexidade crônica, em virtude da expansão da geração de informações no ambiente jurídico, conjugada com aquelas de outras ordens conexas, como é o caso dos múltiplos subsistemas (estaduais e municipais) e microssistemas normativos (ICMS, ISS, IR etc.). Não abandonamos a visão hierárquica do ordenamento por uma noção de ‘rede’ do ordenamento jurídico (cibernética) mas a aperfeiçoamos, ao estabelecer que, a partir de determinados órgãos, surgem entrelaçamentos múltiplos, com novas cadeias de órgãos, admitida a ilimitada possibilidade de criação de órgãos de produção normativa, bem como as mais formas de organização dos órgãos entre si. Por isso, vale assinalar que não existe apenas um fluxo vertical de produção de dados normativos, mas há também diversas fontes em níveis horizontais que se influenciam entre si [...] Tudo isso concorre para que a insegurança na dinâmica do ordenamento. Como resposta, o sistema busca adaptar-se a este ambiente, com progressivo aumento do grau de articulação interna dos órgãos na produção e controle da informação jurídica e de aplicação normativa”. p. 113-114.

⁸⁵ *Op. Cit.* p. 108-109.

⁸⁶ *Op. Cit.* p. 110.

⁸⁷ *Op. Cit.* p. 113.

⁸⁸ *Op. Cit.*: “Cabe ao ordenamento jurídico criar condições de segurança jurídica material na ordem econômica e conferir aos particulares meios para que estes possam atuar com legítima expectativa de confiança no seu funcionamento, E entre outros valores, igualmente relevantes, a previsibilidade das condutas fiscais tem forte impacto sobre a organização de negócios, atividades econômicas e condutas várias dos contribuintes. O direito, na forma de ordenamento jurídico, organiza-se para garantir a segurança jurídica. A própria tipologia mercantil das empresas ou dos contratos, como previsto no Código Civil, é um instrumento que favorece a redução de custos de transação, como percebeu Coase, que se presta à

O princípio da coerência do sistema exige que as relações jurídicas tributárias estejam ordenadas ou articuladas materialmente, seja entre normas de tributação entre si ou com outros domínios da área jurídica, seja entre as normas de tributação e as de subsídios. A articulação evita atritos que podem criar lacunas ou gerar contradições que comprometem substancialmente todo o sistema jurídico. Para o professor Paul Kirchhof “[...] as contradições e inconsistências legais são incompatíveis com o princípio do Estado de Direito”⁸⁹, razão por que o legislador deve atuar de modo coerente e livre de contradições, exigindo-se do aplicador da lei a ponderação entre princípios e subprincípios para que a escolha de uma das normas seja razoável.

A necessidade de congruência, especificamente entre normas de tributação e de subsídios, não implica inconstitucionalidade de uma ou de outra, mas sim de ajustes ponderados que permitam a coexistência harmoniosa sem a exclusão de qualquer delas da ordem jurídica, cuja tarefa não é nada fácil, exigindo uma “pretensão de conformação” por conta da amplitude da margem de decisão do legislador tributário⁹⁰.

Casalta Nabais incluiu entre os limites materiais à tributação o princípio da coerência do sistema. Especificamente sobre a necessidade de articulação e harmonização entre as normas de tributação com as normas de benefícios fiscais, diz que “[...] o legislador fiscal não pode deixar de guiar-se pela coerência do sistema, tanto ao nível micro-fiscal, articulando cada imposto com os correspondentes benefícios fiscais, como ao nível macro-fiscal, tornando coerente o conjunto dos impostos com o conjunto dos benefícios fiscais, nível este em que desempenham um papel extremamente importante a codificação do direitos dos benefícios fiscais, por um lado, e a luta contra a complexidade e carácter avulso da legislação nesse sector, por outro”⁹¹.

previsibilidade da atuação dos atores económicos no mercado de forma eficiente, organizada e estável. A certeza das relações e dos efeitos decorrentes promove segurança jurídica intrassistêmica, mas também repercute externamente, dadas suas múltiplas relações na ordem jurídica e económica, em virtude da reflexividade”. p. 115.

⁸⁹ KIRCHHOF, Paul. *Op. Cit.* O professor discorre acerca do conteúdo jurídico-constitucional do dever de coerência e explica que as decisões do legislador devem ser tomadas de forma coerente e livre de contradições: “Esta autonomia das ordens jurídicas parciais, assim como os regramentos de uma lei, deve ser ajustada – umas em relação às outras –, para evitar a ocorrência de contradições e para que seja garantida a coerência entre as leis [...] O dever de coerência é válido para o conjunto das ordens jurídicas parciais, mas também no interior destas mesmas ordens jurídicas e, até mesmo, para as leis individualmente consideradas. Por esta razão, é necessário que haja um ajuste do direito tributário ao direito orçamentário, do direito tributário material ao direito processual tributário, das hipóteses de incidência individuais aos princípios do direito tributário, para que as decisões legislativas fundamentais retornem sem contradições para as definições individuais, ou para que sejam visíveis e justificáveis as disposições legais contraditórias”. p. 57.

⁹⁰ KIRCHHOF, Paul. *Op. Cit.* p. 58.

⁹¹ NABAIS, José Casalta - *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. p. 605/606.

Norberto Bobbio, ao tratar da coerência do ordenamento jurídico, que constitui um sistema de normas que estão em um relacionamento de compatibilidade entre si, afirma que a situação de normas incompatíveis é uma dificuldade tradicional e que, dentre os vários tipos de incompatibilidades, está a situação em que uma das normas permite e a outra obriga o mesmo comportamento. O próprio autor reconhece que a incompatibilidade entre duas normas é “um mal a ser eliminado”⁹² e que, em determinados casos, são insuficientes os critérios tradicionais para solucionar as antinomias, quais sejam, o cronológico, hierárquico e da especialidade. Defende uma regra de coerência e critérios de solução para que em um ordenamento jurídico não existam antinomias⁹³.

Na mesma linha, Luís Roberto Barroso, ao explicar sobre a determinação da norma aplicável e dos conflitos de normas no espaço e no tempo, depois de afirmar que a ordem jurídica é um sistema lógico, composto de elementos em articulação harmoniosa, diz: “Não se amolda à ideia de sistema a possibilidade de uma mesma situação jurídica estar sujeita à incidência de normas distintas, contrastantes entre si. Justamente ao revés, no ordenamento jurídico não podem coexistir normas incompatíveis. O direito não tolera antinomias”⁹⁴.

Karl Engisch discorre sobre as contradições na ordem jurídica, considerando-as como erros ou incorreções⁹⁵. Distingue as contradições em primárias e secundárias. As primárias ocorrem desde o início de um complexo jurídico, enquanto as secundárias ocorrem quando o legislador edita novas normas e não se dá conta da contradição com as normas pré-existentes. Na sequência, diferencia as seguintes espécies de contradições: técnicas, normativas, valorativas, teleológicas e de princípios. Em resumo, as contradições técnicas consistem na falta de uniformidade dos termos adotados pela lei, uma vez que certos conceitos possuem diferentes significados em diferentes normas

⁹² BOBBIO, Norberto – **Teoria do Ordenamento Jurídico**, p. 110.

⁹³ BOBBIO, Norberto. **Op. Cit.** O autor entende que a coerência não é condição de validade, mas é sempre condição para a *justiça* do ordenamento: “É evidente que quando duas normas contraditórias são ambas válidas, e pode haver indiferentemente a aplicação de uma ou de outra, conforme o livre-arbítrio daqueles que são chamados a aplicá-las, são violadas duas exigências fundamentais em que se inspiram ou tem a inspirar-se os ordenamentos jurídicos: a exigência da certeza (que corresponde ao valor da paz ou da ordem), e a exigência da justiça (que corresponde ao valor da igualdade). Onde existem duas normas antinômicas, ambas válidas, e portanto ambas aplicáveis, o ordenamento jurídico não consegue garantir nem a certeza, entendida como possibilidade, por parte do cidadão, de prever com exatidão as consequências jurídicas da própria conduta, nem a justiça, entendida como o igual tratamento das pessoas que pertencem à mesma categoria”. p. 110.

⁹⁴ BARROSO, Luís Roberto - **Interpretação e Aplicação da Constituição**. p. 9.

⁹⁵ ENGISH, Karl – **Introdução ao Pensamento Jurídico**. p. 253/265

jurídicas, como, por exemplo, o conceito de funcionário público no Direito Administrativo ser distinto do Direito Penal. As contradições normativas dizem respeito àqueles casos em que a ordem jurídica apresenta a mesma conduta como permitida e proibida. As contradições valorativas são designadas quando o legislador se coloca em conflito com as suas próprias valorações, como nos casos em que o legislador estipula prazo de prescrição mais curto para delitos mais graves do que para delitos menos graves. As contradições teleológicas acontecem quando o legislador objetiva determinado fim com certas normas, mas mediante outras normas rejeita aquelas que seriam as únicas capazes de servirem de meio para alcançar tal fim. Por fim, as contradições de princípios consistem na falta de harmonia entre diferentes ideias fundamentais de uma mesma ordem jurídica. Ao tratar da eliminação das contradições, Karl Engisch, embora defenda que muitas das contradições sejam apenas aparentes, já que uma das normas deve ter precedência sobre a outra, esclarece que na base das regras para evitar os conflitos está o princípio da unidade e da coerência (ausência de contradições) da ordem jurídica⁹⁶.

A proteção da confiança e a segurança jurídica são consideradas, para Canotilho, como “elementos constitutivos do Estado de Direito”⁹⁷. O jurista leciona que a segurança jurídica está conectada com elementos objetivos da ordem jurídica, enquanto a proteção da confiança com elementos subjetivos. Os primeiros estariam assentados na relação de estabilidade do direito, enquanto os segundos consistiram na previsibilidade em relação aos efeitos jurídicos dos atos do poder público. “A segurança e a proteção da confiança exigem, no fundo: (1) fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos actos do poder; (2) de forma que em relação a eles o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos seus próprios actos”⁹⁸. A determinabilidade das normas jurídicas, ao mesmo tempo em que exige clareza e densidade suficiente no assunto regulado, envolve também ausência de contradição.

A segurança jurídica é estudada de forma profunda por Humberto Ávila. O autor examina o conceito da segurança jurídica na sua dimensão objetiva e subjetiva e estática e dinâmica. A primeira, está relacionada ao interesse coletivo, de modo geral e abstrato. A segunda, está vinculada a interesses individuais, situação subjetiva e concreta

⁹⁶ “As regras deste tipo dizem mais ou menos o seguinte: a norma especial tem precedência sobre a geral (*‘lex specialis derogat legi generali’*), ou: a norma superior prefere à inferior (*‘lex superior derogat legi inferiori’*), ou ainda: a norma posterior tem precedência sobre a norma anterior (*‘lex posterior derogat legi priori’*)”. p. 256.

⁹⁷ *Idem. Op. Cit.* p. 257.

⁹⁸ *Idem. Ibidem.*

destinada a determinado sujeito. No primeiro caso revela-se a segurança jurídica. No segundo, a proteção da confiança⁹⁹. A dimensão estática, por sua vez, diz respeito “aos elementos estruturais que o Direito deve ter para servir de guia de conduta e de fundamento de limite do exercício do poder”¹⁰⁰. Conhecido o direito, a dimensão dinâmica “refere-se aos problemas da ação no tempo e da transição no Direito”, onde são examinadas “as condições de realização do Direito: o cidadão precisa ter condições de saber se a liberdade juridicamente exercida ontem será respeitada hoje, e se a liberdade hoje exercida será respeitada amanhã”¹⁰¹.

Em uma interpretação sistemática e teleológica, apesar de implicarem renúncia de receita, há uma presunção de que os subsídios fiscais foram outorgados para atenderem a relevante interesse público. Como o resultado a ser buscado com os benefícios fiscais deve ser superior ao que seria alcançado pela tributação, esta ação estatal indutora de comportamentos concedida pela ordem jurídica de um dos membros da federação não pode deixar de ser aplicada quando atuar em conflito com a ordem jurídica central. O princípio federativo autoriza o exercício pleno da competência da ordem jurídica parcial e ao mesmo tempo garante ao beneficiário a fruição do subsídio na forma prevista em lei. A segurança jurídica, que atua em favor do contribuinte, como escudo de proteção dos direitos individuais frente ao poder impositivo do Estado, impede

⁹⁹ AVILA, Humberto - **Teoria da Segurança Jurídica**. “O princípio da proteção da confiança (*Vertrauensschutzprinzip*, *principle of protection of la confidence legitime*, *principle of protection of legitimate expectations*) é diferenciado do princípio da segurança jurídica pelos seguintes critérios: (a) âmbito normativo – enquanto o princípio da segurança jurídica diz respeito ao ordenamento jurídico como um todo, focando o âmbito macrojurídico, o princípio da confiança legítima relaciona-se com um aspecto normativo do ordenamento jurídico, enfatizando um microjurídico; (b) âmbito pessoal – enquanto o princípio da segurança jurídica representa uma norma objetiva, não necessariamente vinculada a um sujeito específico, o princípio da confiança legítima protege o interesse de uma pessoa específica; (c) nível de concretização – enquanto o princípio da segurança jurídica refere-se, primordialmente, ao plano abstrato, o princípio da confiança legítima pressupõe o nível concreto de aplicação; (d) amplitude subjetiva de proteção – enquanto o princípio da segurança jurídica serve de instrumento de proteção de interesses coletivos, o princípio da confiança legítima funciona como meio de proteção de interesse(s) individual(is); (e) protetividade individual – enquanto o princípio da proteção da segurança jurídica é neutro com relação ao interesse dos cidadãos, podendo tanto ser usado em seu favor quanto em seu desfavor, o princípio da proteção da confiança só é utilizado com a finalidade de proteger os interesses daqueles que se sentem prejudicados pelo exercício passado de liberdade juridicamente orientada[...]É preciso reiterar que o princípio da proteção da confiança é uma aplicação ‘subjetivada’ do princípio da segurança jurídica. Mais que meramente significar que o princípio da proteção da confiança se refere a uma dimensão individual e concreta do princípio da segurança jurídica, isso significa que ele se fundamenta também nos direitos fundamentais individuais, notadamente nos direitos à liberdade e de exercício de atividade econômica. Esses direitos, conjuntamente com o princípio do Estado de Direito, protegem a confiança colocada em prática pelo cidadão com base causal tanto nas normas jurídicas quando na credibilidade da atuação estatal, com os quais se ligam as suas expectativas e a configuração da sua liberdade”. p. 381.

¹⁰⁰ *Idem*. **Op. Cit.** p. 318.

¹⁰¹ *Idem*. **Op. Cit.** p. 357.

que o resultado material das normas de subsídios possa concretizar outra hipótese de incidência tributária. Se isto pudesse ser admitido, a traição do Estado frente ao contribuinte estaria absurdamente legitimada porque o benefício concedido por um lado seria excluído pelo outro. É justamente a proteção da confiança na ordem jurídica que afasta definitivamente a pretensão da incidência da norma de tributação. O contribuinte deve poder confiar que o Estado não vai atuar de forma incoerente, retirando com uma norma de tributação o que lhe foi concedido por uma norma de subsídio. Em outras palavras, os resultados materiais das normas de subsídios não são capazes de dar origem a fatos que gerem outras obrigações tributárias.

A validade das normas de tributação e de subsídios do ente central e de tributação do ente central e de subsídios dos entes periféricos, porque compatíveis com o texto constitucional, exige que cada qual ocupe o seu âmbito próprio e de forma congruente entre si, de maneira que não se possa conceber, até mesmo por uma ideia de justiça fiscal, que o mesmo elemento material que implique renúncia de receita na ordem jurídica central seja anulada pela incidência de outra norma de tributação da própria ordem central, ou que a renúncia de receita decorrente do subsídio do ente parcial incremente, mediante a incidência de imposto federal, a receita da ordem jurídica central.

No plano vertical, no primeiro nível, pode ser citado como exemplo a concessão, pela União, de créditos presumidos para produtores que exportam produtos, como forma de ressarcir o resíduo de tributos federais na cadeia de produção. A lei concedeu o crédito presumido, calculado sobre a receita auferida exportação, o qual pode ser compensado com outros tributos ou ressarcido em espécie¹⁰². No entanto, a própria União exige o imposto sobre a renda e a contribuição social sobre o lucro, que são tributos de sua competência, sobre o crédito presumido que concedeu. No julgamento de causa que envolvia a exportação de laranjas, a sentença decidiu que o benefício não poderia ser computado na base de cálculo dos citados tributos, sendo a decisão mantida pelo Tribunal recursal, mas a causa ainda é polêmica no Superior Tribunal de Justiça¹⁰³.

No segundo nível do plano vertical, despontam os conflitos das normas de tributação do ente central (União) com as de subsídios dos entes periféricos, especialmente as dos Estados. Os Estados podem conceder subsídios do ICMS, sob a forma de crédito presumido do imposto. Os Estados, com isto, renunciam às receitas com

¹⁰² Lei n.º 12.546/11

¹⁰³ SUPERIOR Tribunal de Justiça – Acórdão com o número 1.462.313 (RESP), de 04 de dezembro de 2014. Relator Min. Herman Benjamin.

a finalidade de atrair contribuintes para os seus territórios ou estimularem atividades econômicas. Porém, a União exige tributos de sua competência¹⁰⁴ sobre os incentivos fiscais auferidos pelo contribuinte. A matéria é muito polêmica, mas no Superior Tribunal de Justiça a jurisprudência, no julgamento de caso de comercialização de farinha de trigo, é no sentido de que a exigência fere o princípio federativo e a segurança jurídica porque “o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará no repasse dos custos adicionais às mercadorias, tornando inócua, ou quase, a finalidade colimada pelos preceitos legais, aumentando o preço final dos produtos que especifica, integrantes da cesta básica nacional”¹⁰⁵.

No plano horizontal, os conflitos no federalismo brasileiro decorrem, como antes afirmado, do complexo regramento constitucional definidor das competências tributárias e dos interesses da arrecadação das unidades federadas, as quais travam uma guerra fiscal em relação ao ICMS, que é o principal imposto dos Estados e do Distrito Federal¹⁰⁶. Ao lado da redução de alíquota do imposto nas operações internas, é corriqueira a outorga de subsídios ou benefícios fiscais de forma unilateral pelos Estados, a despeito de haver a necessidade de prévio consenso entre eles, mediante Convênios, conforme examinado no item anterior.

¹⁰⁴ Imposto de renda e contribuição social sobre o lucro.

¹⁰⁵ SUPERIOR Tribunal de Justiça – Acórdão com o número 1.517.492 (ERESP), de 08 de novembro de 2017. Relatora Min. Regina Helena Costa.

¹⁰⁶ GRECO, Marco Aurélio; FERRAZ Junior, Tércio Sampaio Ferraz – **Desafios do Federalismo Fiscal Brasileiro**. Os autores dizem que a experiência do federalismo fiscal brasileiro enfrenta cinco desafios: “O terceiro desafio envolve o tema que, no Brasil, se convencionou chamar de guerra fiscal entre Estados dentro da Federação, no qual surgem importantes questões relacionadas ao federalismo cooperativo. O quadro é o seguinte, cada Estado tem autonomia financeira para dispor sobre seus próprios recursos. Cada Estado tem interesses próprios que, muitas vezes, podem não conflitar, mas não são necessariamente idênticos aos de outros Estados. Cada Estado tem sua própria política de desenvolvimento econômico e social, atendendo às suas peculiaridades locais. A instalação de empresas em seu território corresponde a um importante objetivo a ser perseguido, não só pelo incremento da arrecadação estadual, como também pela geração de empregos daí decorrente. A Constituição Federal (LGL\1988\3) contempla uma vedação expressa no sentido de que benefícios, incentivos fiscais e isenções de ICMS só podem ser concedidos mediante convênio entre os Estados. Restrição, porém, que não abrange outros mecanismos financeiros (financiamentos especiais etc.), desde que não tenham base no imposto. Diante deste quadro, muitos Estados passaram a instituir mecanismos de fomento, apoio ou incentivo às empresas que se instalarem em seu território, instaurando o que se dominou de guerra fiscal, assim entendia a oferta e concessão pelos Estados de conjuntos de benefícios financeiros, ou mesmo fiscais, visando atrair o investimento a ser feito no novo empreendimento. Neste contexto, têm sido utilizados os instrumentos mais dispare. Há Estados que concedem financiamentos em condições especiais com benefícios significativos; outros concedem isenções fiscais; outros criam mecanismos de devolução do imposto estadual (ICMS); outros dão prazo longuíssimo para pagamento desse imposto etc.”.

Concretizando estas dificuldades na área do agronegócio, colhem-se na jurisprudência alguns precedentes do Supremo Tribunal relativos ao ICMS (imposto estadual e do Distrito Federal) e respectivas repercussões que causam ao pacto federativo. O STF examinou lei do Estado da federação que havia instituído um Programa de Incentivo às Usinas Produtoras de Alcool, concedendo, entre outros benefícios, crédito presumido de ICMS correspondente a 80% do imposto devido na saída do álcool da usina. A Corte entendeu que as regras de integração do federalismo devem ser observadas pelos Estados, sobretudo a exigência de prévio convênio celebrado entre os Estados antes da outorga dos benefícios tributários de ICMS. Como a lei estadual havia concedido o benefício de forma unilateral, desrespeitando a exigência constitucional de deliberação prévia dos Estados, foram julgados inconstitucionais todos os preceitos da lei estadual¹⁰⁷.

Em outro precedente, o Supremo Tribunal Federal julgou caso em que a própria Constituição de um Estado da federação dispunha que não incidiria o ICMS sobre todo e qualquer produto agrícola pertencente à cesta básica, produzido por pequenos e microprodutores rurais que utilizassem apenas mão de obra familiar e os vendessem diretamente aos consumidores finais, conforme dispusesse a lei. Mais uma vez, a Corte entendeu que as exonerações fiscais no campo do ICMS possuem um regramento constitucional específico, exigindo a deliberação prévia dos Estados, de acordo com o disposto na lei complementar que exige Convênio, de forma a preservar o “equilíbrio horizontal na tributação”. Por conta disso, reconheceu a inconstitucionalidade material da Constituição do Estado que havia outorgado o benefício de forma incompatível com a Constituição Federal¹⁰⁸. No mesmo sentido, e pelos mesmos fundamentos, foi declarado inconstitucional preceito normativo da Constituição de outro Estado da federação que havia excluído da incidência do ICMS a saída de leite “*in natura*”, para consumo, para outros Estados¹⁰⁹.

Não fossem suficientes estas antinomias internas, nos planos vertical e horizontal, os conflitos também surgem entre as normas de tributação e os tratados internacionais firmados pela União.

¹⁰⁷ SUPREMO Tribunal Federal – Acórdão com o número 2.823 (ADI), de 19 de dezembro de 2018. Relator Min. Alexandre de Moraes.

¹⁰⁸ SUPREMO Tribunal Federal – Acórdão com o número 429 (ADI), de 20 de agosto de 2014. Relator Min. Luiz Fux.

¹⁰⁹ SUPREMO Tribunal Federal – Acórdão com o número 84 (ADI), de 15 de fevereiro de 1996. Relator Min. Ilmar Galvão.

Inicialmente, considerada a forma federativa, apenas a União é que, sendo titular da soberania e representante da federação, possui competência para firmar tratados internacionais. O processo de integração das normas veiculadas nos tratados internacionais no direito interno é complexo. É de competência privativa do Presidente da República celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional¹¹⁰. O Congresso Nacional possui a competência exclusiva para resolver definitivamente sobre os tratados¹¹¹, mediante decreto legislativo. Assim, assinado o tratado e aprovado pelo Congresso Nacional, segue-se decreto publicado pelo Poder Executivo, promulgando e, com isto, internalizando as normas veiculadas nos tratados. “Os efeitos da promulgação consistem em: a) tornar o tratado executório no plano interno e b) ‘constatar a regularidade do processo legislativo, isto é, o Executivo constata a existência de uma norma obrigatória (tratado) para o Estado’”, nas palavras de Celso de Mello¹¹². Enquanto não concluído esse processo de incorporação, as normas dos tratados não conferem direitos ou obrigações e não podem ser invocadas pelas partes.

O art. 98 do Código Tributário Nacional dispõe que os tratados revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pelas que lhes sobrevenha. Isto, porém, não significa que os preceitos dos tratados tenham força normativa superior à legislação interna. O Supremo Tribunal Federal entende que os tratados não podem veicular matérias reservadas pela Constituição à lei complementar e que a paridade normativa dos tratados é com a lei ordinária. Eventuais conflitos, portanto, são resolvidos pelo critério cronológico (a lei posterior revoga a anterior naquilo que com ela for incompatível) ou pelo princípio da especialidade (a norma especial prevalece sobre a geral).

O art. 151, III, da Constituição Federal, considerando o princípio federativo, proíbe que a União conceda isenções de tributos de competência de outras pessoas políticas. Questiona-se, então, se a União estaria proibida de conceder, mediante tratados internacionais, subsídios agrícolas que envolvam tributos de competência de outra pessoa política? A resposta é negativa. O Supremo Tribunal Federal decidiu que o referido preceito se limita a impedir que a União institua, no âmbito de sua competência interna, isenções de tributos de competência de outro ente político. A Corte reconhece que a complexidade estrutural do modelo federativo revela a “a coexistência, nele, de

¹¹⁰ Art. 84, VIII, da CF/88.

¹¹¹ Art. 49, I, da CF/88

¹¹² *Idem. Op. Cit.* p. 241.

comunidades jurídicas parciais rigorosamente parificadas e coordenadas entre si, porém subordinadas, constitucionalmente, a uma ordem jurídica total”¹¹³. Por isto que a limitação imposta pelo art. 151, III, da CF, não se aplica quando a União atua no âmbito externo, uma vez que detém o monopólio da soberania e da personalidade jurídica internacional¹¹⁴. Na causa, estava em discussão cláusula do GATT, que prevê a “Obrigação do Tratamento do Nacional”, e a legislação interna do Estado que outorgava isenção do imposto estadual. Assim, quando a legislação interna estabelecer isenção para o produto nacional, o mesmo tratamento deverá ser conferido ao mesmo produto importado dos países signatários do GATT. Por isto, no caso de produtos agrícolas que usufruam isenção nas operações internas do imposto estadual (ICMS), o mesmo tratamento deverá ser conferido na importação, conferindo-se paridade de tributação entre produtos similares dos países signatários. Se a lei estadual concede isenção do ICMS para pescados ou produtos agrícolas da cesta básica, o mesmo tratamento deve ser conferido

¹¹³ SUPREMO Tribunal Federal – Acórdão com o número 543.943 (RE), de 30 de novembro de 2010. Relator Min. Celso de Mello.

¹¹⁴ SUPREMO Tribunal Federal – Acórdão com o número 229.096 (RE), de 16 de agosto de 2007. Relatora Min. Cármen Lúcia. Colhe-se do voto do Min. Celso de Mello: “O estatuto constitucional, em que reside a matriz do pacto federal, estabelece, entre a União e as pessoas políticas locais, uma delicada relação de equilíbrio, consolidada num sistema de discriminação de competências estatais, de que resultam – considerada a complexidade estrutural do modelo federativo – ordens jurídicas parciais e coordenadas entre si, subordinadas à comunidade total, que é o próprio Estado Federal (cf. HANS KELSEN, comentado por O. A. BANDEIRA DE MELLO, ‘Natureza Jurídica do Estado Federal’, *‘apud’* GERALDO ATALIBA, ‘Estudos e Pareceres de Direito Tributário’, vol. 3/24-25, 1980, RT).

Na realidade, há uma relação de coalescência, na Federação, entre uma ordem jurídica total (que emana do próprio Estado Federal, enquanto comunidade jurídica total, e que se expressa, formalmente, nas leis nacionais) e uma pluralidade de ordens jurídicas parciais, que resultam da União Federal, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios [...]. Cabe advertir, portanto, que o Estado Federal brasileiro – expressão institucional da comunidade jurídica total, que detém ‘o monopólio da personalidade internacional’ (PAULO BONAVIDES, ‘Ciência Política’, p. 197, item 3.1, 14ª ed., 2007, Malheiros) – não se confunde com a União, pessoa jurídica de direito público interno, que se qualifica, nessa condição, como simples ordem ou comunidade meramente central, tal como assinala, em preciso magistério, o saudoso e eminente VICTOR NUNES LEAL [...]. Estabelecidas tais premissas, torna-se possível constatar que a vedação constitucional em causa, fundada no art. 151, III, da Constituição, incide, unicamente, sobre a União Federal, enquanto pessoa jurídica de direito público interno, responsável, nessa específica condição, pela instauração de uma ordem normativa autônoma meramente parcial, inconfundível com a posição institucional de soberania do Estado Federal brasileiro, que ostenta, este sim, a qualidade de sujeito de direito internacional público e que constitui, no plano de nossa organização política, a expressão mesma de uma comunidade jurídica global, investida do poder de gerar uma ordem normativa de dimensão nacional e total, essencialmente diversa, em autoridade, eficácia e aplicabilidade, daquela que se consubstancia nas leis e atos de caráter simplesmente federal [...]. Na realidade, Senhora Presidente, a cláusula de vedação inscrita no art. 151, III, da Constituição é inoponível ao Estado Federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno [...]”.

às mercadorias importadas de países signatários do GATT¹¹⁵. Nesta linha, são reiterados os precedentes do Superior Tribunal de Justiça. Toda vez que a mercadoria nacional for contemplada com a isenção do ICMS, o mesmo tratamento deverá ser conferido ao produto similar importado do país signatário do GATT. No campo do agronegócio, os precedentes referem-se à isenção do imposto estadual para cebolas¹¹⁶, cominho¹¹⁷, orégano¹¹⁸, leite¹¹⁹, peixe seco¹²⁰.

Quanto aos tributos federais, o Superior Tribunal de Justiça julgou o caso de uma cooperativa agroindustrial que havia adquirido milho de uma empresa sediada no Paraguai e pretendia afastar a incidência de duas contribuições que recaem sobre a importação (PIS/COFINS), cujo produto seria utilizado na fabricação de ração animal, invocando a cláusula de “Obrigação de Tratamento Nacional”, também presente no Tratado do MERCOSUL, internalizado no Brasil pelo Decreto 350/91. A cláusula de Obrigação do Tratamento Nacional no MERCOSUL dispõe que “em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional”. Ou seja, o importador tem o direito de equiparar a tributação na importação à tributação do mesmo produto no mercado interno. Como a legislação tributária interna brasileira¹²¹ prevê a suspensão das contribuições ao PIS/COFINS nas operações de venda do milho para ração, a cooperativa queria obter o mesmo tratamento nas importações. O Tribunal, interpretando restritivamente o Tratado, entendeu que as contribuições ao PIS/COFINS-Importação tem natureza previdenciária e não podem ser confundidas com impostos e nem com as mesmas contribuições ao PIS/COFINS que incidem sobre a

¹¹⁵ SUPERIOR Tribunal de Justiça – Acórdão com o número 1.169.590 (RESP), de 28 de junho de 2011. Relator Min. Mauro Campbell Marques.

¹¹⁶ SUPERIOR Tribunal de Justiça – Acórdão com o número 1.474.746 (AgIntResp), de 21 de junho de 2016. Relator Min. Benedito Gonçalves.

¹¹⁷ SUPERIOR Tribunal de Justiça – Acórdão com o número 621.588 (RESP), de 24 de fevereiro de 2006. Relatora Min. Denise Arruda e Acórdão com o número 63.879 (RESP), de 05 de fevereiro de 2000. Relatora Min. Eliana Calmon.

¹¹⁸ SUPERIOR Tribunal de Justiça – Acórdão com o número 378.077 (AgRg no ARESP), de 05 de novembro de 2013. Relator Min. Humberto Martins.

¹¹⁹ SUPERIOR Tribunal de Justiça – Acórdão com o número 22.336 (AgRg no AREsp), de 06 de agosto de 2013. Relator Min. Sérgio Kukina.

¹²⁰ SUPERIOR Tribunal de Justiça – Acórdão com o número 871.760 (RESP), de 11 de março de 2009. Relator Min. Luiz Fux.

¹²¹ Lei n.º 10.925/04, art. 9.º.

receita bruta. Fez referência ao fato de que a suspensão do PIS/COFINS no mercado interno representa política fiscal específica, destinada a beneficiar as empresas nas condições previstas em lei e que a cláusula do tratado apenas poderia ser invocada se idênticos tributos estivessem recebendo tratamento desigual¹²².

Nos Estados unitários, assim considerados, para Canotilho, aqueles que tem “um suporte único para a estatalidade”¹²³, como Portugal, não existem conflitos normativos com outras ordens jurídicas parciais e a eventual existência de conflitos internos entre normas de tributação e de subsídios, ou de subsídios entre si, ainda que tenham origem no parlamento do mesmo ente público, encontram solução mais descomplicada. Porém, como a desoneração é um recorte da parcela da própria competência tributária e que apanha o âmbito de eficácia material da norma de tributação, a exclusão do tributo é decorrência das situações especificadas na norma de subsídio. A existência de um Estatuto de Benefícios Fiscais¹²⁴, embora importante para o tratamento uniforme dos benefícios, objetivando garantir estabilidade e previsibilidade nas relações entre a administração e o contribuinte, não resolve todos os problemas de incoerência intrassistêmica porque os benefícios não estão todos centralizados no referido diploma, mas também dispersos em várias leis, muitas vezes comprometendo a transparência e o princípio da legalidade e da igualdade¹²⁵.

¹²² SUPERIOR Tribunal de Justiça – Acórdão com o número 1.485.026 (RESP), de 01 de dezembro de 2015. Relator Min. Mauro Campbell Marques.

¹²³ Canotilho, JJ. Gomes. *Op. Cit.*: “Dizer-se que há um suporte único para a estadualidade significa que: (1) existe uma organização política e jurídica – o Estado – à qual se imputa em termos exclusivos a totalidade das competências tipicamente estatais (ex: representação externa, defesa, justiça); (2) consequentemente, existe uma só soberania interna e externa, não existindo outras organizações soberanas colocadas em posição de equiordenação (confederação) ou em posição de diferenciação (estado membro de um estado federal); (3) da unitariedade do Estado resulta a imediatidade das relações jurídicas entre o poder central e os cidadãos (não existem ‘corpos intermediários’ a servir de ‘écran’ entre o Estado e os cidadãos; (4) do caráter unitário deriva ainda a ideia de indivisibilidade territorial. Em suma: unidade do Estado significa República uma, com uma única Constituição e órgãos de soberania únicos para todo o território nacional”. p. 359.

¹²⁴ Decreto-Lei n.º 215/89

¹²⁵ FERNANDEZ, Maria Jesús Garcia Torres. **Estudio Comparado da la tributación de la actividad agrícola em Portugal y España**. “Los beneficios fiscales del IRC están dispersos por el código, el EBF y por numerosas normas, incluídas las de no naturaliza fiscal, teniendo como objecto diferentes materias. Además, existen beneficios fiscales de naturaliza contractual, concedidas por el estado Portugués a grandes proyectos de inversión (art. EBF), disfrutados en parte por capitales de inversión extranjera, que cream numerosos problemas em relación com los principios esenciales de tributación, y em concreto respecto del principio de legalidade y de igualdad”.

2.2 Subsídios agrícolas no Tratado de Funcionamento da União Europeia¹²⁶

A União Europeia tem personalidade jurídica¹²⁷, mas sua natureza jurídica, para Jorge Bacelar Gouveia, é discutida e “oscila entre traços de organização internacional supranacional, confederação e Estado federal”¹²⁸.

A ordem jurídica da União Europeia é assentada, sob o aspecto formal e material, nos tratados internacionais (TUE e TFUE), os quais se aplicam a todos os Estados-membros. Nas palavras de Fausto de Quadros, “são tratados constitucionais, na medida em que têm a forma e a natureza de tratados, o conteúdo material de uma Constituição e muitas características federais...” e que podem ser definidos “...como Constituição em sentido material da União”¹²⁹.

Embora não exista uma constituição formal da União Europeia¹³⁰, a doutrina, e também a jurisprudência do TJUE, consideram que existe uma constituição material, cujo núcleo é integrado por princípios estruturantes que expressam não apenas os valores fundamentais que materializam, nas palavras de Fausto de Quadros, a “identidade

¹²⁶ QUADROS, Fausto – *Op. Cit.* O autor explica que o Tratado de Lisboa gerou dois Tratados: o TUE e o TFUE, por conta a diferente concepção que o Tratado de Lisboa adotou em relação à União Europeia. Esclarece que o Tratado de Funcionamento da União Europeia tem o mesmo valor jurídico que o TUE. Menciona que o TFUE “não se podia designar de Tratado da Comunidade Europeia, como sucedia antes da revisão de Lisboa, pela elementar razão de que, por força do artigo 1.º, par. 3, parte final, TFUE, a Comunidade Europeia foi extinta pela sua dissolução na EU. Mas o conteúdo material do TFUE, ainda que obviamente ampliado e atualizado, corresponde ao do antigo Tratado CE. Por isso, foi encontrado para ele a designação, convenhamos que algo bizarra, de ‘Tratado sobre o Funcionamento’ da União Europeia”. p. 86.

¹²⁷ Art. 47.º do TFUE

¹²⁸ GOUVEIA, Jorge Bacelar – *Op. Cit.*: “‘Como organização internacional supranacional’: a ausência de um substrato territorial, a especialidade das atribuições comunitárias, a natureza de tratado internacional dos respectivos textos constitutivos, assim como a necessidade da sua alteração por unanimidade, para além da ausência de qualquer poder constituinte; ‘como estrutura confederal’: a limitação das competências dos Estados nas matérias que tenham sido delegadas nas instituições comunitárias, bem como a possibilidade de os Estados livremente poderem sair da EU; ‘como entidade federal’: o implícito primado do Direito da União Europeia sobre os Direitos Estaduais, a automática vigência interna das fontes comunitárias e a adoção de competências exclusivas em favor da EU e contra os Estados membros”. p. 904.

¹²⁹ *Idem. Op. Cit.* p. 435 e 441.

¹³⁰ CANOTILHO, JJ. Gomes. *Op. Cit.* O autor diz que a União Europeia é uma ‘organização supranacional’ fundada em tratados internacionais sem constituição própria. Trata do constitucionalismo global e diz que o princípio da autodeterminação deve ser reinterpretado porque a legitimação da soberania política deve encontrar amparo social e político em outros níveis – supranacionais ou subnacionais, diferentes do Estado-Nação. Diz que os traços que caracterizam este novo paradigma são os seguintes: “(1) alicerçamento do sistema jurídico-político internacional não apenas no clássico paradigma das relações horizontais entre estados (paradigma *hobbesiano/westfaliano*, na tradição ocidental) mas no novo paradigma centrado nas relações entre Estado/povo (as populações dos próprios estados); (2) emergência de um ‘*jus cogens*’ internacional materialmente informado por ‘valores, princípios e regras’ universais progressivamente plasmados em declarações e documentos internacionais; (3) tendencial elevação da ‘dignidade humana’ a pressuposto ineliminável de todos os constitucionalismos”. p. 1.370.

constitucional” da União, mas também que os Estados-membros devem conformar sua ordem jurídica interna a estes mesmos valores¹³¹, cuja importância faz com que a própria economia fique a eles subordinada¹³².

O mesmo autor, tratando dos princípios da integração e do respeito pela identidade nacional dos Estados, os quais se completam, e cuja “tensão dialética” constitui “motor da integração europeia”, esclarece que a harmonia entre tais princípios provoca relação de subordinação e cooperação, dando como exemplo a convivência do regulamento, que é um ato de subordinação, com a diretiva, que é ato de cooperação, assim como no caso das relações entre os tribunais da União e os tribunais nacionais, que são de cooperação. Em seguida, o autor diz que o federalismo alemão é que tem servido de modelo para a integração europeia, e que tensão dialética entre a integração e a individualidade de cada Estado federado é que “faz progredir a integração, com o reforço suplementar da construção do ‘federalismo cooperativo’ típica do federalismo alemão. Ou seja, o federalismo constrói-se pela potenciação, no todo federal, da especificidade e da identidade própria de cada Estado federado”¹³³.

A política comercial da União Europeia está baseada no livre comércio. A liberdade é tida como fundamental para o crescimento econômico, incluindo novas tecnologias, produtos e serviços, e responsável pela geração de rendas e empregos.

Em que pese a União Europeia esteja fundamentada na liberdade da livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais, o próprio tratado limita a liberdade dos países membros quanto à sua política agrícola¹³⁴. No particular, revela-se a importância da força que a agricultura exerce na economia do direito comunitário, justificando as políticas de controle da atividade agrícola dos seus membros¹³⁵.

¹³¹ QUADROS, Fausto – *Op. Cit.* p. 113.

¹³² Art. 2.º, n.º 3, do TFUE: “Os Estados-Membros coordenam as suas políticas económicas e de emprego de acordo com disposições determinadas no presente Tratado, para cuja definição a União tem competência”.

¹³³ *Idem. Op. Cit.:* “Os soberanistas não podem ignorar que, mesmo no Direito Internacional, a soberania dos Estados já não é absoluta e indivisível. A evolução do Direito Internacional após a 2ª Grande Guerra e, especialmente, nas últimas duas décadas, prova-o à saciedade. Ou seja, o individualismo dos Estados, expresso na respetiva soberania, não ignora, no moderno Direito Internacional, áreas progressivamente vastas de solidariedade e de integração”. p. 122.

¹³⁴ Art. 39.º, 2, c, do TFUE.

¹³⁵ AGUILLAR. Fernando Herren – **Direito Econômico**. “O direito comunitário é forte em proteção social, subsídios, fundos de compensação de diferenças regionais, barreiras alfandegárias externas, controle da concorrência. Vale dizer que o direito comunitário implementa políticas de controle econômico e de política econômica intensas, a par de políticas de ampla liberalização comercial intracomunitária. Por outro lado, a União Europeia atua em suas relações externas como um poderoso bloco protecionista (e, portanto, não

A competência da União, em matéria de agricultura, é partilhada com os Estados-Membros, nos termos do art. 4.º, item 2, “d”¹³⁶, do Tratado da União Europeia. Em decorrência, a União e os Estados-Membros podem legislar e adotar atos vinculativos no domínio agrícola. Não exercida a competência da União, os Estados-Membros exercem a sua competência ou voltam a exercê-la caso a União tenha deixado de exercer a sua¹³⁷. A noção de competência é uma forma de poder jurídico, ou seja, “de exercício impositivo de comportamentos e relação de autoridade regulado por normas”, nas palavras de Tércio Sampaio Ferra Júnior¹³⁸. De modo semelhante ao que ocorre no Estado Federal, na área agrícola existe uma repartição vertical de competência cumulativa da União com os Estados-Membros.

O domínio agrícola é de interesse comum da União e dos Estados-Membros, uma vez que o setor é importante para a política comercial paritária, bem como para assegurar, tal como dispõe o Preâmbulo do TFUE, o progresso económico e social dos Estados, assim como para reduzir as desigualdades entre as diversas regiões e o atraso das menos favorecidas. Deve existir uma cooperação ou colaboração entre a União e os Estados-Membros, uma vez que o setor agrícola não é limitado aos interesses intrínsecos de cada Estado-Membro, circunscrito aos seus próprios limites territoriais. O domínio agrícola é de interesse geral, mas comandado pela política agrícola comum definida e executada pela União, razão por que apenas se justifica o exercício da competência pelos Estados caso a União não a exerça ou na hipótese de deixar de exercê-la.

O Tratado de Funcionamento da União Europeia contém um título exclusivo para a agricultura. O Título III trata da Agricultura e as Pescas, cuja política comum é definida e executada pela União. Nos termos do Tratado, “o mercado interno abrange a agricultura, as pescas e o comércio de produtos agrícolas”. O Tratado também conceitua os produtos agrícolas. Como tais, são considerados “os produtos do solo, da pecuária e da pesca, bem como os produtos do primeiro estágio de transformação que estejam em relação directa com estes produtos”. As referências à política agrícola comum ou à

liberal), como se vê em sua atuação perante a OMC, lutando pela manutenção de subsídios que distribui na área agrícola, por exemplo”. p. 73.

¹³⁶ “As competências partilhadas entre a União e os Estados-Membros aplicam-se aos principais domínios a seguir enunciados: d) Agricultura e pescas, com exceção da conservação dos recursos biológicos do mar;”.

¹³⁷ Art. 2.º, 2.

¹³⁸ JÚNIOR, Tércio Sampaio Ferraz - **Normas Gerais e Competência Concorrente**.

agricultura e a utilização do termo «agrícola» entendem-se como abrangendo também as pescas, tendo em conta as características específicas deste sector”¹³⁹.

A política agrícola comum tem por objetivo incrementar a produtividade agrícola, aumentar o rendimento dos trabalhadores agrícolas, estabilizar os mercados, garantir a segurança do abastecimento, assim como assegurar preços razoáveis nos fornecimentos aos consumidores, nos termos do que dispõe o art. 39.º do Tratado. O Tratado reconhece a íntima relação da agricultura com a economia, as suas circunstâncias particulares no meio social e respectivas diferenças entre as regiões, assim como a necessidade de que a política agrícola seja adaptada de forma gradual e adequada¹⁴⁰. Para atingir tais objetivos, o Tratado prevê uma organização comum para “regulamentações dos preços; subvenções tanto à produção como à comercialização dos diversos produtos; medidas de armazenamento e de reporte; e mecanismos comuns de estabilização das importações ou das exportações”, devendo ser excluída “toda e qualquer discriminação entre produtores ou consumidores da União”¹⁴¹.

A organização comum do mercado agrícola, a política agrícola comum e o financiamento das respectivas despesas são regulados por atos normativos do Parlamento e do Conselho.

A Organização Comum dos Mercados dos Produtos Agrícolas (OCM) é disciplinada pelo Regulamento n.º 1.308/13, do Parlamento e do Conselho. O Regulamento é aplicado aos produtos agrícolas arrolados no Anexo I do TUE e do TFUE, cabendo ao Conselho adotar as medidas relativas à fixação dos preços, direitos niveladores, auxílios e limitações quantitativas, tal como prevê o art. 43.º, 3, do TFUE, uma vez que se entendeu necessário manter as medidas de apoio ao mercado, inclusive direto. As medidas assumem a forma de intervenção pública, mediante apoio ao preço de mercado, ou de pagamento de ajuda ao armazenamento privado, este último com o objetivo de equilibrar e estabilizar os preços de mercado. Para evitar ou contrariar os efeitos negativos para o mercado da União que possam resultar da importação de determinados produtos agrícolas, a importação desses produtos deverá ficar sujeita ao pagamento de um direito adicional, se estiverem reunidas certas condições.

As regras de concorrência previstas no Tratado apenas são aplicáveis à produção e ao comércio dos produtos agrícolas, na medida do que for determinado pelo

¹³⁹ Art. 38.º, 1.

¹⁴⁰ Art. 39.º, 2, “a”, “b” e “c”.

¹⁴¹ Art. 40.º, item 2, do Tratado de Funcionamento da União Europeia.

Parlamento Europeu e pelo Conselho, podendo este autorizar a concessão de auxílios nas hipóteses de proteção de condições naturais ou estruturais desfavoráveis e para desenvolver programas económicos¹⁴².

O Regulamento n.º 1.306/13 do Parlamento e do Conselho trata das regras relativas ao financiamento das despesas no âmbito da Política Agrícola Comum. O financiamento, sobretudo das medidas de apoio ao mercado agrícola, incluindo medidas de aconselhamento agrícola e das despesas do pagamento direto aos agricultores, é assegurado pelo Fundo Europeu Agrícola de Garantia (FEAGA) e o Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento (FEADER), os quais fazem parte do orçamento geral da União Europeia. Os Estados-Membros, observadas as regras do TFUE, continuam com sua autonomia para, mediante recursos do seu orçamento, financiar o setor agrícola¹⁴³.

No citado Regulamento estão disciplinadas todas as regras dos fundos agrícolas, a sua gestão financeira, fiscalização, sistemas integrados de controle e sanções. É importante salientar que as medidas de apoio não correspondem a doações puras e simples de recursos financeiros aos agricultores. Os regimes de apoio são condicionais. Os agricultores precisam cumprir determinadas normas em matéria de saúde pública, saúde animal e fitossanitária, ambiente e bem estar dos animais, reforçando a política de desenvolvimento de uma agricultura sustentável. As regras de condicionalidade são os requisitos legais de gestão estabelecidos pelo direito da União¹⁴⁴.

As regras comuns para os pagamentos concedidos diretamente aos agricultores no âmbito da PAC, assim como as regras específicas a pagamentos efetuados a diversos outros títulos aos agricultores, são objeto do Regulamento n.º 1.307/13 do Parlamento e do Conselho. Embora o TFUE considere incompatíveis com o mercado interno os auxílios concedidos pelos Estados, entendendo o Tribunal de Justiça da União Europeia que as mais diversas formas de intervenções estatais que, de algum modo, aliviam os encargos normalmente suportados pelo sujeito passivo, são considerados auxílios para efeitos do art. 107.º, 1, do TFUE¹⁴⁵, em matéria de pagamento direto aos agricultores, na forma disciplinada pelo Regulamento 1.307/13, o art. 107.º do TFUE não

¹⁴² Art. 42.º.

¹⁴³ Em Portugal, o modelo de governança dos Fundos para o período de 2014/2020 é regulado pelo Decreto-Lei n.º 137/14.

¹⁴⁴ Art. 93.º, 1 do Regulamento n.º 1.306/13.

¹⁴⁵ TRIBUNAL de Justiça da União Europeia – Acórdão com o número C-387/92, publicado em 15 de março de 1994.

é aplicado¹⁴⁶. O agricultor é a pessoa singular ou coletiva, ou o grupo de pessoas singulares ou coletivas, qualquer que seja o seu estatuto jurídico, que exerça atividade agrícola¹⁴⁷. Por sua vez, a atividade agrícola consiste na produção, criação, cultivo e colheita de produtos agrícolas, bem como a ordenha, criação ou detenção de animais para fins de produção. Também a manutenção de superfície agrícola para pastoreio ou cultivo, ou realização mínima de atividades na superfície, na forma a ser definida pelos Estados-Membros, é considerada atividade agrícola¹⁴⁸.

O Regulamento procura garantir o financiamento de forma mais equitativa, ao garantir aos agricultores pagamento direto para assegurar-lhes rendimento regular não relacionado com a quantidade produzida, assim como ao impedir que empresas cuja atividade principal não seja a agricultura de solicitem apoio, além de medidas de proteção ambiental.

As medidas no âmbito da PAC devem ser fiscalizadas e avaliadas quanto aos seus resultados. Como se trata de medida de apoio direto ao agricultor, não passou despercebido da Comissão a questão relativa à proteção das pessoas singulares, no que diz respeito à proteção dos dados pessoais e à sua livre circulação, e que é objeto da Diretiva 95/46. Neste aspecto, o princípio fundamental que rege os dados pessoais é o do direito à vida privada. É um princípio com amplo raio de atuação porque expressa e representa a proteção dos direitos e liberdades e a dignidade da pessoa humana, assentando-se na Declaração Universal dos Direitos do Homem e na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia.

O Tribunal de Justiça da União Europeia vem reiteradamente decidindo que as disposições da Diretiva 95/46, na medida em que regulam o tratamento de dados pessoais que podem ameaçar as liberdades fundamentais, especialmente o direito à vida privada, devem ser interpretadas à luz dos direitos fundamentais, consagrados na Carta dos Direitos Fundamentais, os quais garantem o respeito à vida privada e a proteção aos dados pessoais¹⁴⁹.

¹⁴⁶ Art. 13.º do Regulamento n.º 1.307/13.

¹⁴⁷ Art. 4.º, 1, “a”, do Regulamento n.º 1.307/2013.

¹⁴⁸ Art. 4.º, 1, “c”, do Regulamento n.º 1.307/2013.

¹⁴⁹ TRIBUNAL de Justiça da União Europeia – Acórdãos com os números C-274/99, de 06 de março de 2001, C-465/00, de 20 de maio de 2003, C-139/01, de 20 de maio de 2003, C-473/12, de 07 de novembro de 2013.

A Diretiva deve ser interpretada no sentido de conferir uma proteção ampla e eficaz das liberdades e dos direitos fundamentais que objetiva proteger e assegurar, especialmente no que se refere ao tratamento dos dados pessoais.

Em um desses precedentes, o TJUE decidiu acerca das disposições do direito da União que determinam a publicação de informações sobre os beneficiários de ajudas agrícolas¹⁵⁰. O caso julgado dizia respeito ao fato de a Alemanha haver publicado na internet informações sobre uma empresa agrícola e um agricultor, beneficiários de fundos provenientes do Fundo Europeu Agrícola de Garantia (FEAGA) e do Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural (FEADER).

O Regulamento n.º 1.290/2005 tratava das regras aplicáveis ao financiamento das despesas relativas à PAC e o art. 44.º impunha a publicação de informações sobre os beneficiários de fundos provenientes do FEAGA e do FEADER, bem como sobre os montantes recebidos pelos beneficiários. A pretensão dos autores era a de impedir a publicação dos dados que lhes dissessem respeito, acolhida pelo Tribunal de origem por entender existir violação injustificada do direito fundamental à proteção de dados pessoais, havendo outros mecanismos de controle para prevenir e aumentar a transparência na utilização de fundos europeus.

O TJUE entendeu que a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, que tem o mesmo valor jurídico dos Tratados, consagra o direito fundamental à proteção dos dados de carácter pessoal, relacionado ao respeito à vida privada, mas que podem existir restrições a tal direito, desde que previstas em lei e que respeitem o conteúdo essencial desses direitos e liberdades, assim como o princípio da proporcionalidade, apresentando-se como necessárias e correspondentes aos objetivos de interesse geral. Para a Corte, a divulgação das receitas transferidas pelos Fundos constitui uma ingerência na vida privada. Não importa que os dados publicados digam respeito a atividades profissionais, não havendo, tendo em vista os precedentes do Tribunal Europeu dos Direitos do Homem, nenhuma razão que permita excluir as atividades profissionais do conceito de vida privada. Conquanto os beneficiários tivessem sido informados, no formulário que assinaram, que os seus dados seriam tornados públicos, o Tribunal considerou que houve violação dos direitos reconhecidos pela Carta. Apesar de reconhecer que a publicação, na internet, dos dados dos beneficiários e dos montantes

¹⁵⁰ TRIBUNAL de Justiça da União Europeia – Acórdãos com os números C-92/09 e C-93/09, ambos de 09 de novembro de 2010.

recebidos dos Fundos é adequada para aumentar a transparência no que se refere à utilização dos auxílios agrícolas, reforçando o controle público sobre a utilização e otimização dos recursos, a medida estava indo além do necessário porque outras formas de publicação menos lesivas ao direito poderiam ser adotadas, como a limitação de dados em função do período em que receberam a ajuda, a sua frequência, tipo ou importância.

O Tribunal também rejeitou a alegação de que era necessária a publicação porque os recursos representam importante fatia do orçamento da União, concluindo que as instituições são obrigadas a ponderar, de um lado, o interesse da União em garantir a transparência das suas ações e, de outro, a lesão dos direitos fundamentais garantidos pela Carta, reconhecendo não haver prevalência da transparência sobre a proteção de dados pessoais, ainda que estivessem em causa importantes interesses econômicos.

O Tribunal considerou ainda que as pessoas coletivas beneficiárias de ajudas dos Fundos podem invocar os mesmos direitos da Carta, mas que a obrigação da publicação dos recursos recebidos não excede aos limites impostos pelo respeito do princípio da proporcionalidade, uma vez que a gravidade da violação do direito à proteção dos dados pessoais difere entre as pessoas singulares e as coletivas, assentando ser possível a divulgação quanto às pessoas coletivas.

O TJUE concluiu o julgamento, declarando que “a publicação de informação sobre os beneficiários de fundos provenientes do Fundo Europeu Agrícola de Garantia (FEAGA) e do Fundo Europeu Agrícola de Desenvolvimento Rural (FEADER), são inválidos porquanto, relativamente às pessoas singulares beneficiárias de ajudas do FEAGA e do Feader, essas disposições impõem a publicação de dados pessoais relativos a qualquer beneficiário, sem distinções em função de critérios pertinentes, como os períodos durante os quais receberam essas ajudas, a sua frequência ou ainda o tipo ou a importância das mesmas”.

O Regulamento n.º 1.290/95, mencionado no julgamento, foi revogado pela Regulamento n.º 1.306/2013 antes referido, o qual assegurou a transparência na aplicação dos recursos da PAC¹⁵¹, mediante a publicação anual dos beneficiários dos Fundos pelo prazo de dois anos, exceto no caso de pequenos agricultores¹⁵² e também disciplinou o tratamento e a proteção dos dados pessoais, prevendo que devem ser respeitadas as regras da Diretiva 95/46/CE e que os dados não devem ser armazenados de forma que possibilite

¹⁵¹ Art. 111.º.

¹⁵² Art. 112.º.

a identificação das pessoas beneficiárias por um período mais longo do que o necessário para alcançar as finalidades para as quais os dados são recolhidos e que os Estados devem informar às pessoas que os seus dados pessoais podem ser tratados por organismos nacionais e da União¹⁵³.

Assim como a tributação, os subsídios fiscais são utilizados pelos Estados-Membros como instrumentos internos de política econômica e social. A integração econômica, ainda que não possa exigir idêntica harmonização no que toca aos benefícios tributários, frente às realidades financeiras e sociais de cada um dos seus membros, de forma a impor a todos os Estados-Membros a obrigatoriedade de adoção de idêntico tratamento fiscal benéfico, pode atuar negativamente, impossibilitando que tais benefícios venham a ser concedidos de forma unilateral. Como são auxílios fiscais estatais, provocam não apenas discrepâncias legislativas, dificultando ou inviabilizando a harmonia fiscal entre os Estados-Membros, como também distorcem o funcionamento do mercado interno único, atingindo de forma desleal a concorrência.

Justamente por conta da necessidade de observar o princípio da harmonização e da relevância jurídica dos valores da União, assentada ainda no princípio da integração, o próprio Tratado expressamente prevê os benefícios que podem ser admitidos¹⁵⁴ e atribui à Comissão, se verificar que um auxílio concedido por um Estado ou proveniente de recursos estatais não é compatível com o mercado interno ou que esse auxílio está a ser aplicado de forma abusiva, o poder de decidir que o Estado suprima ou modifique o auxílio, no prazo que vier a fixar¹⁵⁵. Como regra, o Tratado considera que os auxílios concedidos pelos Estados-Membros ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a

¹⁵³ Art. 117.º.

¹⁵⁴ Art. 107.º

¹⁵⁵ Art. 108.º, n. 2: “Se a Comissão, depois de ter notificado os interessados para apresentarem as suas observações, verificar que um auxílio concedido por um Estado ou proveniente de recursos estatais não é compatível com o mercado interno nos termos do artigo 107.º, ou que esse auxílio está a ser aplicado de forma abusiva, decidirá que o Estado em causa deve suprimir ou modificar esse auxílio no prazo que ela fixar. Se o Estado em causa não der cumprimento a esta decisão no prazo fixado, a Comissão ou qualquer outro Estado interessado podem recorrer diretamente ao Tribunal de Justiça da União Europeia, em derrogação do disposto nos artigos 258.º e 259.º. A pedido de qualquer Estado-Membro, o Conselho, deliberando por unanimidade, pode decidir que um auxílio, instituído ou a instituir por esse Estado, deve considerar-se compatível com o mercado interno, em derrogação do disposto no artigo 107.º ou nos regulamentos previstos no artigo 109.º, se circunstâncias excepcionais justificarem tal decisão. Se, em relação a este auxílio, a Comissão tiver dado início ao procedimento previsto no primeiro parágrafo deste número, o pedido do Estado interessado dirigido ao Conselho terá por efeito suspender o referido procedimento até que o Conselho se pronuncie sobre a questão. Todavia, se o Conselho não se pronunciar no prazo de três meses a contar da data do pedido, a Comissão”.

concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções, são incompatíveis com o mercado interno.

Neste particular, o Tribunal de Justiça da União Europeia tem considerado como auxílios de Estado as intervenções que, pouco importa a forma que assumam, possam favorecer direta ou indiretamente empresas ou que devam ser consideradas uma vantagem econômica que a empresa beneficiária não teria obtido em condições normais de mercado¹⁵⁶. Para que possa ser considerado “auxílio estatal” não há necessidade de transferência direta de recursos do Estado, razão por que um tratamento fiscal mais vantajoso, que outorgue aos beneficiários uma situação financeira mais favorável do que a de outros contribuintes, também se enquadra no âmbito de incidência do art. 107.º, 1, do TFUE¹⁵⁷. Para o TJUE, as mais diversas formas de intervenções estatais que, de algum modo, aliviam os encargos normalmente suportados pelo sujeito passivo, são considerados auxílios para efeitos do art. 107.º, 1, do TFUE¹⁵⁸.

O Tribunal de Justiça da União Europeia tem entendido que para que se possa caracterizar a expressão “auxílio de Estado”, constante no art. 107.º, 1, são necessários quatro requisitos. Em primeiro lugar, deve haver uma intervenção do Estado ou mediante recursos estatais. Em segundo, essa intervenção deve ser suscetível de afetar as trocas comerciais entre os Estados-Membros. Em terceiro lugar, deve conceder uma vantagem seletiva ao beneficiário. Por último, deve falsear ou ameaçar falsear a concorrência¹⁵⁹.

Por outro lado, no âmbito externo, a União Europeia pode celebrar acordos¹⁶⁰ com outros países ou organizações internacionais, vinculando os Estados-Membros, sem prejuízo dos próprios Estados-Membros negociarem nas instâncias internacionais e celebrar acordos internacionais¹⁶¹. Nesse contexto, a União Europeia possui ativo papel

¹⁵⁶ TRIBUNAL de Justiça da União Europeia – Acórdão com o número C-522/13, de 09 de outubro de 2014.

¹⁵⁷ TRIBUNAL de Justiça da União Europeia – Acórdão com o número C-387/92, de 15 de março de 1994.

¹⁵⁸ TRIBUNAL de Justiça da União Europeia – Acórdão com o número C-387/92, de 15 de março de 1994.

¹⁵⁹ TRIBUNAL de Justiça da União Europeia – Acórdão com o número C-524/14, de 21 de dezembro de 2016.

¹⁶⁰ Art. 216.º: “A União pode celebrar acordos com um ou mais países terceiros ou organizações internacionais quando os Tratados o prevejam ou quando a celebração de um acordo seja necessária para alcançar, no âmbito das políticas da União, um dos objetivos estabelecidos pelos Tratados ou quando tal celebração esteja prevista num ato juridicamente vinculativo da União ou seja suscetível de afetar normas comuns ou alterar o seu alcance”.

¹⁶¹ Art. 219.º, n.º 4: “Sem prejuízo da competência da União e dos acordos da União relativos à União Económica e Monetária, os Estados-Membros podem negociar nas instâncias internacionais e celebrar acordos internacionais”.

nas negociações multilaterais conduzidas pela OMC¹⁶², sobretudo para impedir barreiras comerciais e desenvolver instrumentos de controle para evitar a concorrência desleal na forma de subvenções ou *dumping*¹⁶³, como também acordos internacionais para combater subvenções fiscais internas de terceiros países que afetam as relações comerciais. Os acordos firmados pela União Europeia no âmbito da OMC¹⁶⁴, em que pesem as discussões acerca da sua eficácia para combater as distorções nas relações comerciais¹⁶⁵, limitam a soberania tributária dos seus Estados-Membros, disso resultando a importância da harmonização fiscal na política de subsídios, fundadas em diretivas ou regulamentos que procuram aproximar as legislações fiscais dos Países-Membros, a fim de suprimir

¹⁶² MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Op. Cit.*: “A Organização Mundial de Comércio surge na assinatura da Ata Final da Rodada Uruguai em 15 de abril de 1994, em acordo concluído em Marraqueche. A Rodada Uruguai terminou em 1993, em Genebra, vindo a seguir a Rodada Marraqueche que finda em 1994”. p. 720.

¹⁶³ **Compreender as Políticas da União Europeia. Comércio:** “A concorrência desleal assume essencialmente duas formas: subvenções ou dumping. No primeiro caso, trata-se de concessão de ajuda pública a um setor específico, o que falseia a concorrência uma vez que torna as mercadorias subvencionadas artificialmente competitivas. No caso de dumping, os fabricantes de países terceiros vendem os seus produtos na União Europeia abaixo do preço de venda no respectivo mercado interno. Sempre que a Comissão suspeita da existência de casos de subvenções ou de dumping ou recebe denúncias deste tipo de comportamentos, leva a cabo um inquérito. Caso as conclusões estabeleçam que houve violação das regras do comércio, a União Europeia pode aplicar medidas de compensação, nomeadamente direitos adicionais, a fim de eliminar as vantagens concorrenciais desleais de que o país em causa esperava beneficiar”.

¹⁶⁴ DEATON, Angus - **A Grande Evasão**. O autor, ganhador do prêmio Nobel de Economia em 2015, trata da origem das desigualdades internas da riqueza em diversos países no mundo. Em determinado momento, questiona se deveríamos nos preocupar com a desigualdade global e porquê. Enquanto no seio de cada país a desigualdade estaria relacionada à ideia de justiça porque todos devem pagar impostos e conformar-se às leis e políticas do país, no âmbito internacional a situação seria diferente porque “não existe um governo mundial ao qual as pessoas devam lealdade ou que tenha a capacidade de encontrar uma solução para desigualdades internacionais provavelmente injustas. A medição da desigualdade internacional não faz parte do apoio estatístico à política internacional da mesma forma que acontece com a política nacional [...] Pode não haver um governo mundial, mas há instituições globais – por exemplo, a Organização Mundial do Comércio ou o Banco Mundial – cujas políticas afetam os rendimentos das pessoas em muitos países e cujas atividades são talvez suficientemente semelhantes às do Estado para apoias as reivindicações de justiça daqueles que são afetados. Nenhuma destas organizações tem autoridade ou capacidade para implementar um sistema global de tributação e redistribuição, mas o seu potencial para fazer o bem ou mal constitui certamente motivo para que pelo menos monitorizem a distribuição dos rendimentos. O mundo pode não estar unificado, mas também não é um conjunto de Estados isolados que não interagem entre si”. p. 303.

¹⁶⁵ **OMC. Informe sobre El Comercio Mundial – 2006. Las Subvenciones y La OMC:** “En los Acuerdos de la OMC relacionados con las subvenciones se trata de lograr un equilibrio adecuado entre una intervención justificada mediante el recurso a las subvenciones con la finalidad de alcanzar los objetivos nacionales y compensar las diversas deficiencias del mercado, y los efectos de distorsión del comercio que pueden tener las subvenciones. A la hora de determinar si se ha alcanzado o no el equilibrio adecuado hay opiniones divergentes. Algunos consideran que las disciplinas quizás hayan ido demasiado lejos y constituyan una desventaja excesiva para los gobiernos nacionales, en particular los de los países en desarrollo. Otros estiman que con los diversos intentos por explicar las diferentes circunstancias en que se aplican políticas desubvención se ha creado una serie de normas insuficientemente definidas y de escasa eficacia. Este debate continuará en el contexto de la actual ronda de negociaciones y en los círculos académicos”.

distorções ou obstáculos aos objetivos perseguidos pelo mercado único de integração econômica.

No Relatório de Políticas Agrícolas: Monitoramento e Avaliação de 2018, divulgado pela OCDE¹⁶⁶, os 51 países pesquisados, todos membros da OCDE e da União Europeia, bem como as 10 principais economias emergentes, gastaram em média US\$620 bilhões por ano para apoiar os produtores agrícolas no período de 2015/2017, sendo que 80% deste apoio foi pago aos próprios produtores. Segundo o relatório, apenas 14% dos recursos foram destinados ao financiamento em pesquisa e desenvolvimento, ou infraestrutura. Embora exista a necessidade de aumentar a produtividade no campo, compatibilizando as práticas agrícolas com a preservação ambiental, as medidas de apoio interno continuam provocando distorções. As medidas variam entre os países e muitas delas, sobretudo no Brasil, não são transparentes o suficiente. Segundo o relatório, no Brasil, a participação da agricultura no PIB corresponde a 5%, enquanto a estimativa total de suporte corresponde a 0,34% do PIB. Na União Europeia, a participação da agricultura no PIB é de 1,3% e a estimativa de suporte é de 0,61% do PIB.

2.3 Subsídios agrícolas no Brasil

Na forma federativa de Estado, como no Brasil, cuja república “é formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”¹⁶⁷, a disciplina constitucional é complexa não apenas quanto ao exercício da própria competência tributária¹⁶⁸, mas sobretudo quanto às limitações formais na outorga de subsídios pelas entidades federadas.

¹⁶⁶ <http://www.oecd.org/fr/presse/des-progres-restant-a-faire-pour-repenser-la-politique-agricole-et-reduire-le-soutien.htm>. [Em linha]. [Consult. 29 de junho de 2018].

¹⁶⁷ Art. 1.º, “*caput*”, da CF/88.

¹⁶⁸ JUNIOR, Tercio Ferraz - **Normas Gerais e Competência Concorrente**: “As competências no Estado federal são repartidas horizontal e verticalmente. A repartição horizontal ocorre pela atribuição a cada ente federativo de uma área reservada, que lhe cabe, então, disciplinar em toda a sua extensão. A repartição vertical distribui uma mesma matéria em diferentes níveis (do geral ao particular) e a reparte entre os entes federativos. No primeiro caso (horizontal), as competências ou são comuns ou são privativas. No segundo (vertical), temos a competência concorrente. Para disciplinar a competência concorrente há duas técnicas conhecidas: a cumulativa, pela qual os entes podem avançar na disciplina das matérias desde que o que lhes é considerado superior não o faça não há limites prévios, mas a regra da União prevalece, em caso de conflito); a não-cumulativa, em que, previamente, as matérias estão delimitadas por sua extensão (normas gerais e particulares”. p. 247-248.

A competência para legislar sobre matéria tributária é concorrente entre o ente central (União) e as unidades federadas¹⁶⁹, mas compete à União estabelecer as normas gerais¹⁷⁰. Assim, a lei nacional, de natureza complementar, estabelece as normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as espécies tributárias e, quanto aos impostos, os seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes¹⁷¹. Na inexistência de lei federal sobre normas gerais, os Estados podem exercer a sua competência legislativa plena¹⁷². Da mesma forma, o texto constitucional atribui à lei complementar da União a função de regular a forma e as condições como isenções, incentivos ou benefícios fiscais dos impostos das demais unidades políticas sejam concedidos e revogados¹⁷³. Neste aspecto, revela-se, nas palavras de Carre de Malberg, a superioridade do Estado federal sobre os Estados membros, em que este se encontra dominado, em seu próprio território, pela vontade legislativa de um Estado superior, uma vez que “[...] las leyes federales descartan las leyes de los Estados particulares, por cuanto tienen por efecto abrogar de pleno derecho cualquier disposición de um Estado particular que las sea contraria”¹⁷⁴.

A lei complementar nacional, portanto, fixa normas de caráter geral para o exercício da competência tributária de todas as entidades federativas, procurando conferir um tratamento uniforme como garantia do princípio federativo, tanto na instituição de tributos, quanto na concessão de subsídios dos seus principais impostos. Por força do princípio da legalidade, a implantação efetiva do tributo ou a concessão do subsídio dependerá da lei específica de cada entidade política. O peso do princípio da legalidade é o mesmo, tanto para a instituição de tributos como para exonerações. A Constituição Federal exige seja observado o princípio da legalidade na concessão de qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão¹⁷⁵. O texto constitucional faz referência à “lei específica” a fim de evitar que tais normas venham a ser enxertadas em leis de caráter geral ou que disciplinem matérias

¹⁶⁹ Art. 24, I, da CF/88: “Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário [...]”.

¹⁷⁰ Art. 24, §1.º, da CF/88: “No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais”.

¹⁷¹ Art. 146, III, “a”, da CF/88: “Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária [...]”.

¹⁷² Art. 24, §3.º, da CF/88: “Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”.

¹⁷³ Art. 155, §2º, XII, “g” e art. 156, §3º, III, ambos da CF/88.

¹⁷⁴ *Op. Cit.* p. 129.

¹⁷⁵ Art. 150, §6.º, da CF/88.

estranhas ao direito tributário, passando despercebidas do controle legislativo. Trata-se de lei específica que singulariza o benefício fiscal¹⁷⁶.

Assim, embora os membros da federação detenham autonomia e competência tributária, o próprio texto constitucional condiciona o exercício destas competências, impondo-lhes limites para assegurar a unidade da federação e um tratamento homogêneo no território nacional no que tange à outorga de subsídios fiscais, conciliando os interesses de todos os entes. Em decorrência disso, é a lei de caráter nacional, de natureza complementar, vinculante para todas as demais pessoas políticas, que disciplina os requisitos formais para que as unidades federadas concedam benefícios dos principais impostos de sua respectiva competência. No caso dos Estados e do Distrito Federal, o principal imposto é o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), enquanto o imposto mais importante dos Municípios e do Distrito Federal é o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Para tanto, a Constituição Federal atribuiu à lei complementar a tarefa de regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios do ICMS e do ISS serão concedidos e revogados¹⁷⁷.

O ICMS é um imposto sujeito ao princípio da não cumulatividade, é destacado na nota fiscal e integrado ao preço que é suportado pelo adquirente da mercadoria. O imposto que incidiu na entrada de mercadorias no estabelecimento do contribuinte é lançado a crédito na sua escrita fiscal. Por ocasião da venda, na saída da mercadoria, o imposto incidente é lançado a débito. O ICMS a pagar será o resultado negativo deste encontro de contas. Tributa-se, assim, apenas o valor que foi agregado na operação final. Tome-se de exemplo a venda de mercadoria de A para B, com alíquota de 10% de ICMS. Na venda de mercadoria por 100 unidades monetárias do A para o B haverá débito de imposto de 10. O contribuinte A pagará ao Estado os 10, uma vez que não tem crédito. O contribuinte B, por sua vez, credita-se dos 10 na sua escrita fiscal. Na venda da mercadoria por 200 unidades monetárias, o imposto devido seria 20 e é lançado

¹⁷⁶ JUNIOR, Tércio Sampaio Ferraz - **Revista de Direito Tributário**: “Específico opõe-se ao genérico. Em termos de preceito normativo, genérico admite dois sentidos (Bobbio: *Studi per una Teoria Generale del Diritto*, Giappichelli, Torino, 1970, pp. 11 e ss): diz-se que o preceito é genérico ou porque se dirige a todos os destinatários (generalidade pelo sujeito) ou porque sua matéria consiste num tipo abstrato (generalidade pelo objeto). Em contraposição, o específico o será também pelo sujeito (individualização ou destinatário) ou pelo objeto (singularização da matéria). A exigência de lei específica significa, nesse sentido, que seus preceitos devem estar dirigidos a um subconjunto dentro de um conjunto de sujeitos ou que seu conteúdo deve estar singularizado na descrição da *facti species* normativa, isto é, pela delimitação de um subconjunto material dentro de um conjunto”.

¹⁷⁷ Art. 155, §2.º, XII, “g” e art. 156, §3.º, III, da CF/88.

a débito. O imposto a pagar pelo B é de 10 (20 de crédito menos 10 de débito). Assim, como A e B pagaram, cada um, 10 unidades, o total que o Estado recebeu foi 20, ou seja, o resultado da alíquota de 10% sobre a última operação. “A não-cumulatividade, do ponto de vista econômico, significa que o imposto incide sobre o valor acrescido em cada operação de circulação, de modo que a incidência global é idêntica à multiplicação da alíquota pela de cálculo final”¹⁷⁸.

O federalismo e o princípio constitucional da não cumulatividade que rege o ICMS é considerado pela doutrina como um “problema de extrema gravidade e de difícil solução”¹⁷⁹. No caso de concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS, com a finalidade de evitar que a mesma mercadoria tenha preços diferentes aos consumidores, dependendo do Estado de destino nas operações interestaduais ou do Estado em que comercializada, nas operações internas, o que provoca desequilíbrios na concorrência, a lei complementar de caráter nacional regula os limites formais da atuação dos Estados. Assim é que a lei complementar prevê a necessidade de prévias reuniões realizadas com a presença de representantes da maioria das unidades da Federação, de maneira que a concessão dos benefícios deverá ser precedida de decisão unânime dos Estados representados, mediante ato normativo denominado de Convênio. Obtida a aprovação pelo Convênio, as unidades estaduais, através de lei elaborada pelos respectivos parlamentos, estarão autorizadas a conceder os subsídios. Para o Supremo Tribunal Federal, “as normas constitucionais, que impõem disciplina nacional ao ICMS, são preceitos contra os quais não se pode opor a autonomia do Estado, na medida em que são explícitas limitações dela”¹⁸⁰, razão por que tem reiteradamente decidido que “a outorga de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia e necessária celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal é manifestamente inconstitucional”¹⁸¹.

A finalidade da lei complementar é preservar o equilíbrio horizontal na tributação do ICMS, embora os Convênios não representem fonte autônoma¹⁸², uma vez

¹⁷⁸ TORRES, Ricardo Lobo - **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume IV: “De notar que a CF optou pela não-cumulatividade baseada no sistema da compensação entre impostos: do imposto calculado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo correspondente à saída da mercadoria (débito de imposto) deduz-se a quantia relativa ao imposto pago na operação anterior (crédito de imposto). É o chamado sistema ‘*tax on tax*’, que se contrapõe ao sistema ‘*tax on base*’, em que compensam as incidências anteriores pela comparação entre as respectivas bases de cálculo”. p. 299.

¹⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. Cit.* Volume IV. p. 237.

¹⁸⁰ SUPREMO Tribunal Federal – Acórdão com o número 2.352 (ADI), de 01 de junho de 2011. Relator Min. Dias Toffoli.

¹⁸¹ SUPREMO Tribunal Federal – Acórdão com o número 429 (ADI), de 20 de agosto de 2014, Relator Min. Luiz Fux.

¹⁸² TORRES, Ricardo Lobo. *Op. Cit.* Volume IV. p. 297.

que existe a necessidade de lei específica. São uma espécie de norma intermediária de cooperação interestadual, “a meio caminho entre o direito estadual e o federal” e que possuem “grande similitude com os tratados internacionais, que desempenham o mesmo papel no Direito Internacional Cooperativo dos tempos modernos”¹⁸³. Sendo norma intermediária, tem-se entendido que o Convênio deve ficar dentro dos limites da lei, isto é, o Estado não está autorizado para expandir ou restringir seu alcance. Para Roque Antonio Carrazza, “uma vez validamente firmado e ratificado, o Convênio-ICMS vincula, no plano interno, a pessoa política, sob pena de injurídica discriminação conta contribuintes de outras Unidades Federadas, com graves consequências na livre concorrência entre as empresas. Nesse sentido, o ajuste é realmente impositivo, não podendo ser objeto de modificação interna, tanto para expansões, quanto para restrições”¹⁸⁴.

Considerado o princípio da não cumulatividade que rege o imposto, a concessão unilateral de isenção ou outros benefícios de ICMS, inclusive concessão de crédito presumido, reduz o preço final de venda da mercadoria, provocando desequilíbrios concorrenciais, ao mesmo tempo em que serve como estímulo para atrair contribuintes ao território do Estado contemplado com a benesse tributária. A deliberação conjunta dos Estados, mediante os Convênios prévios, objetiva compatibilizar os interesses na arrecadação, servindo de importantes instrumentos para assegurar o princípio federativo e tem sido reiteradamente exigido pelo STF¹⁸⁵.

Por isso, na hipótese do ICMS, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal “é particularmente severa na repressão à guerra fiscal entre as unidades federadas, mediante a prodigalização de isenções e benefícios fiscais atinentes ao ICMS, com afronta da norma constitucional do art. 155, § 2º, II, g - que submete sua concessão à decisão consensual dos Estados, na forma de lei complementar”¹⁸⁶. Trata-se da necessidade de

¹⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. Cit. Idem, ibidem*.

¹⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antonio - **ICMS**. p. 626.

¹⁸⁵ SUPREMO Tribunal Federal – Acórdãos com os números 286 (ADI), de 22 de maio de 2002. Relator Min. Mauricio Corrêa; 930 (ADI), de 25 de novembro de 1993. Relator Min. Celso de Mello; 1.247 (ADI), de 01 de junho de 2011. Relator Min. Dias Toffoli; 1.308 (ADI), de 12 de maio de 2004. Relatora Min. Ellen Gracie. 2.157 (ADI), de 10 de abril de 2003. Relator Min. Moreira Alves. 2.439 (ADI), de 13 de novembro de 2002. Relator Min. Ilmar Galvão. 2.458 (ADI), de 23 de abril de 2003. Relator Min. Ilmar Galvão. 2.599 (ADI), de 07 de novembro de 2002. Relator Min. Moreira Alves. 3.422 (ADI), de 10 de novembro de 2006. Relator Min. Gilmar Mendes.

¹⁸⁶ SUPREMO Tribunal Federal – Acórdãos com os números 1.999 (ADI), de 30 de junho de 1999. Relator Min. Octavio Gallotti. 2.021 (ADI), de 25 de agosto de 1999. Relator Min. Mauricio Corrêa. 1.296 (ADI), de 14 de junho de 1995. Relator Min. Celso de Mello. 1.247 (ADI), de 01 de junho de 2011. Relator Min. Dias Toffoli.

equilíbrio e harmonização entre duas forças opostas, mencionadas por Rodolfo Spisso: a centrípeta exercida pelo governo central e a centrífuga impulsionada pelas ordens jurídicas parciais das entidades federadas¹⁸⁷.

No caso do ISS, o imposto sobre serviços de qualquer natureza também é regulado em caráter nacional por lei complementar da União¹⁸⁸. Como regra, a lei dispõe que o serviço é considerado prestado e o imposto devido no local do estabelecimento do prestador ou, na falta do estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, com algumas exceções¹⁸⁹. Ao mesmo tempo em que a lei complementar arrola os serviços passíveis de incidência do imposto, excluindo da incidência do imposto dos Estados e do DF (ICMS) as hipóteses em que a prestação do serviço envolve o fornecimento de mercadorias, o que é revelador da complexidade do sistema tributário na federação, a lei complementar atua como limitadora da competência porque fixa a alíquota mínima do imposto e proíbe qualquer forma de subsídio que resulte em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima de 2% nela prevista, com exceção de alguns serviços¹⁹⁰. Ao contrário do ICMS, em que a lei complementar nacional atua de forma indireta, atribuindo aos Convênios o papel normativo prévio e intermediário, mas indispensável para a concessão dos benefícios, no caso do imposto sobre serviços é a própria lei complementar da União que atua de forma direta, dispensando a prévia anuência ou consenso entre os diversos Municípios para a concessão de quaisquer benefícios tributários.

Na verdade, no âmbito interno federal não existe um ordenamento jurídico que trate da concessão de subsídios, de maneira que tais benefícios estão dispersos pela legislação tributária e apenas uma garimpagem legislativa é que permite identificá-los, ainda que de forma não exaustiva.

Os subsídios tributários brasileiros no setor do agronegócio em regra assumem quatro formas: isenção, redução de base de cálculo ou alíquota, concessão de crédito presumido e suspensão de incidência.

¹⁸⁷ SPISSO, Rodolfo R - **Derecho Constitucional Tributario**. “[...] equilibrio y necesaria armonización se funda el esquema ideal del régimen federal: un fuerza centrípeta ejercida por la Nación por el papel protagonista de las políticas nacionales, en orden a impulsar el desarrollo, que responde a la idea de que es impensable que las provincias o municipalidades puedan realizarse aisladamente y al margen del proyecto nacional; y una fuerza centrífuga, impulsada por los gobiernos locales, que más allá de su identificación com los objetivos de la Nación, aspiran a tener mayor participación em la elaboración y ejecución de aquellas políticas, persiguiendo mucha veces intereses contrapuestos com los de ésta...” p. 61.

¹⁸⁸ LC n.º 116/02.

¹⁸⁹ Art. 3.º, “*caput*”, da LC n.º 116/03.

¹⁹⁰ Art. 8.º-A, da LC n.º 116/03.

As isenções dependem de lei específica do titular da competência tributária, conforme antes examinado, e neutralizam as hipóteses de incidência. Em outros casos, a legislação prevê exclusões de receitas específicas da base de cálculo¹⁹¹ ou redução para zero da alíquota de contribuições¹⁹² que incidem sobre a importação e sobre a receita bruta auferida com a venda de diversos produtos do setor agropecuário, como, por exemplo, sementes, mudas, defensivos agrícolas, leite, trigo e diversos outros produtos previstos em lei¹⁹³. A redução para zero atinge as importações, pressionando negativamente os preços de venda dos mesmos produtos nacionais. Ao reduzir para zero as alíquotas das contribuições sobre a receita bruta auferida com a venda no mercado interno procura-se obter a redução proporcional do preço de venda para o consumidor, embora isto não seja necessariamente verdadeiro, uma vez o que o preço de venda depende de diversos outros fatores. A legislação também concede créditos presumidos de contribuições que incidem sobre as receitas obtidas com as vendas. Apurados os créditos presumidos na forma prevista em lei, o contribuinte pode utilizá-los para reduzir seus débitos das mesmas contribuições ou valer-se dos créditos para compensar com outros tributos. Em algumas situações, a lei até mesmo prevê a restituição em dinheiro¹⁹⁴.

Não fossem suficientes os benefícios de alíquota zero ou crédito presumido, o legislador também se utiliza de uma ficção desonerativa chamada de “suspensão”. Como regra, o tributo incide. Mas em alguns casos a incidência fica “suspensa”. Embora a “suspensão” devesse ficar condicionada à realização de determinado ato ou negócio futuro como, por exemplo, suspensão de tributo incidente sobre a importação de insumo agrícola utilizado na industrialização de determinado produto, o que se tem observado é a “suspensão” tem sido transformada em verdadeira isenção incondicional.

Todas estas figuras tributárias desonerativas da cadeia de produção, circulação e comercialização muitas vezes não chegam aos consumidores, sob a forma de redução no preço das mercadorias adquiridas, servindo apenas como medidas de apoio interno para ajudar financeiramente as atividades rurais dos produtores, a fim de

¹⁹¹ O art. 15, III, da MP n.º 2.158-35/01 prevê a exclusão, da base de cálculo do PIS/COFINS das cooperativas, das receitas decorrentes da prestação, aos associados, de serviços especializados aplicados na atividade rural.

¹⁹² PIS/COFINS sobre importação e sobre a receita, previstas, respectivamente, na Lei n.º 10.865/04 e Lei n.º 9.718/98, Lei n.º 10.637/02 e Lei n.º 10.833/03.

¹⁹³ Lei n.º 10.925/04, art. 1.º.

¹⁹⁴ Lei n.º 10.925/04, art. 8.º e 9.º-A.

incentivar a produção agropecuária, proteger o mercado, manter a competitividade e estimular a exportação de *comodities* agrícolas.

No Brasil, os subsídios agrícolas são variados e concedidos por todos os entes da federação, muitas vezes gerando distorções no mercado, disputas entre os devedores e credores, e conflitos normativos de difícil solução entre as normas de tributação e subsídios, o que provoca insegurança jurídica e desestimula a produção e o desenvolvimento do agronegócio. Embora as medidas de apoio interno à atividade rural sejam imprescindíveis, por força da importância do agronegócio na atividade econômica, os princípios da segurança jurídica e do dever de coerência que devem pautar a atividade legislativa não são respeitados. O ordenamento jurídico-tributário está em constante conflito entre as normas de tributação dos entes federativos entre si, assim como entre estas e as normas de subsídios. A instabilidade é agravada pelo fato de não existir uma posição jurídica do Supremo Tribunal Federal que permita aos contribuintes o prévio conhecimento das consequências tributárias decorrentes do exercício da atividade rural. Na verdade, as incertezas jurídicas são os maiores obstáculos ao exercício de qualquer atividade econômica.

3. Tributos no agronegócio

3.1 Generalidades

Na primeira parte deste trabalho discorreu-se acerca da soberania fiscal e sua articulação com as normas de tributação e subsídios, assim como a necessidade de observar-se a segurança jurídica e a proteção da confiança para harmonizar os interesses da arrecadação com as normas fiscais indutoras de políticas econômicas.

Nesta parte da dissertação ingressa-se na análise das incidências tributárias que recaem no agronegócio. A multiplicidade dos tributos de competência dos vários entes que compõem a federação brasileira, assim como a diversidade da base material de incidência que afeta o agronegócio, como tributos sobre a propriedade urbana e rural, industrialização, comercialização, importação e exportação de matérias primas, mercadorias ou produtos, assim como a prestação de serviços, inviabilizaria a comparação com o sistema tributário de um estado unitário como Portugal e que também possui múltiplas espécies tributárias. A dificuldade é ainda maior quando se tem presente

que o agronegócio envolve duas cadeias principais de atividades: a produção e a comercialização. Na primeira, está presente desde a aquisição da terra, insumos, defensivos, sementes, implementos e máquinas, até serviços de pesquisa de controle de pragas, vacinas e desenvolvimento genético de plantas ou animais. Na segunda, estão compreendidas as atividades relativas aos diversos meios de colheita e transporte para armazenamento, distribuição e comercialização dos produtos rurais, seja entre produtores entre si, seja para a indústria ou para o consumidor final. São relações complexas que muitas vezes dão origem a incidências de impostos de todos os entes da federação. Por isto, a análise ficará restrita às contribuições para a Seguridade Social previstas na lei de custeio do sistema e que recaem sobre as atividades rurais, e ao imposto sobre a renda auferida pelas pessoas singulares ou coletivas, excetuados os regimes especiais, a fim de permitir o exame comparativo entre a legislação brasileira e a portuguesa.

3.2 Conceito de atividade rural

No plano normativo brasileiro ou português não existe um conceito de atividade rural ou agrícola, mas sim referências legais que permitirão a construção do conceito que implica complexas relações jurídicas.

Em Portugal, a Lei n.º 109/88 é denominada de Lei de Bases da Reforma Agrária. A lei definiu, dentre os objetivos da política agrícola, o reforço da ligação do homem com a terra, a melhoria da situação econômica, social e cultural, a garantia dos direitos dos trabalhadores e a otimização dos recursos para aumento da produção e produtividade, a proteção dos recursos naturais e o aumento da fertilidade dos solos, bem como a adequação dos recursos existentes aos objetivos da política agrícola comum¹⁹⁵. A Lei 109/88 conceituou a atividade agrícola como “toda a atividade agrícola, em sentido estrito, pecuária e florestal”¹⁹⁶, além de trazer definições acerca de estabelecimento agrícola, empresa agrícola, agricultor autônomo, agricultor empresário e cooperativas agrícolas. Entre as medidas incentivadoras das atividades das empresas agrícolas incluem-se a concessão de subsídios não reembolsáveis e incentivos fiscais¹⁹⁷.

A Lei n.º 82-E/14 portuguesa, que regula o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, considera atividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias: “a) As

¹⁹⁵ Art. 4.º.

¹⁹⁶ Art. 3.º, 8.

¹⁹⁷ Art. 8.º, “b” e “h”.

comerciais ou industriais, meramente acessórias ou complementares daquelas, que utilizem, de forma exclusiva, os produtos das próprias explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias; b) A caça e a exploração de pastos naturais, água e outros produtos espontâneos, explorados diretamente ou por terceiros; c) As explorações de marinhas de sal; d) As explorações apícolas; e) A investigação e obtenção de novas variedades animais e vegetais, dependentes daquelas atividades”¹⁹⁸.

Na União Europeia, o Regulamento n.º 1.307/13, que trata do pagamento de auxílios para os agricultores, considera que o agricultor é a pessoa singular ou coletiva, ou o grupo de pessoas singulares ou coletivas, qualquer que seja o seu estatuto jurídico, que exerça atividade agrícola¹⁹⁹. A atividade agrícola consiste na produção, criação, cultivo e colheita de produtos agrícolas, bem como a ordenha, criação ou detenção de animais para fins de produção. Também a manutenção de superfície agrícola para pastoreio ou cultivo, ou realização mínima de atividades na superfície, na forma a ser definida pelos Estados-Membros, é considerada atividade agrícola²⁰⁰.

No Brasil, a Lei n.º 4.504/64 dispôs sobre o Estatuto da Terra e definiu a política agrícola como “o conjunto de providências de amparo à propriedade da terra, que se destinem a orientar, no interesse da economia rural, as atividades agropecuárias, seja no sentido de garantir-lhes o pleno emprego, seja no de harmonizá-las com o processo de industrialização do país”²⁰¹. A lei também trouxe a definição de imóvel rural, propriedade familiar, módulo rural, minifúndio, latifúndio, empresa rural, parceleiro, cooperativa integral de reforma agrária e colonização²⁰².

Em 1971, a Lei Complementar n.º 11 instituiu o Programa de Assistência ao Trabalhador Rural e criou o Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (FUNRURAL), responsável pela execução do programa no Brasil. Nos termos da lei, é considerado trabalhador rural “a pessoa física que presta serviços de natureza rural a empregador, mediante remuneração de qualquer espécie” e o “produtor, proprietário ou não, que sem empregado, trabalhe na atividade rural, individualmente ou em regime de economia

¹⁹⁸ Art. 4.º, item 4.

¹⁹⁹ Art. 4.º, 1, “a”, do Regulamento 1.307/2013.

²⁰⁰ Art. 4.º, 1, “c”, do Regulamento 1.307/2013.

²⁰¹ Art. 1º, §2.º.

²⁰² Art. 4.º.

familiar, assim entendido o trabalho dos membros da família indispensável à própria subsistência e exercido em condições de mutua dependência e colaboração”²⁰³.

A Lei n.º 5.889/73 regulou as relações de trabalho rural no Brasil, conceituando o empregado rural, como “toda pessoa física que, em propriedade rural ou prédio rústico, presta serviços de natureza não eventual a empregador rural, sob a dependência deste e mediante salário”²⁰⁴ e o empregador rural “a pessoa física ou jurídica, proprietário ou não, que explore atividade agro-econômica, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou através de prepostos e com auxílio de empregados”²⁰⁵.

Posteriormente, a Lei n.º 8.212/91, que instituiu o custeio da Seguridade Social brasileiro, definiu a agroindústria como “o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros”²⁰⁶ e segurado especial “a pessoa física residente no imóvel rural ou em aglomerado urbano ou rural próximo a ele que, individualmente ou em regime de economia familiar, ainda que com o auxílio eventual de terceiros a título de mútua colaboração”, na condição de produtor, assim considerado aquele que explora atividade agropecuária em área de até 4 módulos fiscais, seringueiro ou extrativista vegetal, o pescador artesanal e o cônjuge ou companheiro, assim como o filho maior de 16 anos, que trabalhem com o grupo familiar respectivo²⁰⁷.

A atividade rural, assim, compreende o exercício, por pessoa física ou jurídica, em área urbana ou rural, da atividade agropecuária, pesqueira ou silvícola, bem como a extração de produtos primários, vegetais ou animais, e respectivo beneficiamento ou industrialização rudimentar.

3.3 Atividade rural e contribuições do Sistema Providencial de Segurança Social em Portugal

Enquanto no Brasil a relação contributiva de custeio é financiada por contribuições para o sistema de Seguridade Social, em Portugal o tributo tem a

²⁰³ Art. 3.º, §1º, “a” e “b”.

²⁰⁴ Art. 2.º.

²⁰⁵ Art. 3.º.

²⁰⁶ Art. 22-A.

²⁰⁷ Art. 12, VII.

denominação de taxa contributiva. A classificação adotada pela Lei Geral Tributária em Portugal é de que os tributos compreendem os impostos, taxas e contribuições. Doutrinariamente, a contribuição situa-se entre a taxa e o imposto. Do lado dos empregadores, trabalhadores independentes, entidades contratantes e beneficiários do seguro social voluntário, o objeto da relação contributiva é denominado de contribuições, enquanto o dos trabalhadores é chamado de quotização. As contribuições e as quotizações são prestações pecuniárias que têm o objetivo de efetivar o direito à segurança social.

O Regime Contributivo dos Sistemas Providencial de Segurança Social de Portugal foi instituído pela Lei n.º 110/09 e entrou em vigor em 01 de janeiro de 2011. A Lei n.º 110/09 prevê três regimes contributivos: a) regime geral dos trabalhadores por conta de outrem; b) regime dos trabalhadores independentes e c) regime de seguro social voluntário. O regime dos trabalhadores por conta de outrem, por sua vez, é subdividido entre os regimes aplicáveis a trabalhadores integrados em categorias ou situações específicas e o aplicável às situações equiparadas a trabalho por conta de outrem. Na primeira subdivisão, é disciplinado o tratamento jurídico para os trabalhadores com âmbito material de proteção reduzido, trabalhadores que exercem funções públicas, trabalhadores em regime de trabalho intermitente, trabalhadores de atividades economicamente débeis (onde estão incluídos os trabalhadores de atividades agrícolas) e regimes de incentivos ao emprego, à permanência no mercado de trabalho e à contratação de trabalhadores com deficiência, e trabalhadores ao serviço de entidades empregadoras sem fins lucrativos. Na segunda, estão contidos os preceitos que regulam os membros das igrejas, associações e confissões religiosas e os trabalhadores em regime de acumulação.

O Regime Contributivo prevê, quanto ao custeio do sistema, a relação jurídica contributiva obrigatória entre trabalhadores e empregadores, dos trabalhadores independentes em relação a pessoas coletivas e singulares que os contratam e os beneficiários do regime de seguro social voluntário. Aplica-se à relação de caráter contributivo a Lei Geral Tributária e, em matérias de infrações, o Regime Geral das Infrações Tributárias.

Na esfera jurídica do agronegócio, a legislação portuguesa disciplina a contribuições dos trabalhadores de atividades agrícolas, enquadrados na seção dos “trabalhadores de atividades economicamente débeis”. São assim considerados os trabalhadores que exercem atividades agrícolas ou equiparadas, sob autoridade de uma

entidade empregadora, prestadas em explorações que tenham por objeto principal a produção agrícola²⁰⁸. São equiparadas às atividades e explorações agrícolas os trabalhadores que exercem a respectiva atividade na exploração de silvicultura, pecuária, hortofruticultura, floricultura, avicultura e apicultura, ainda que a terra tenha mera função de suporte à atividade. Os trabalhadores que exercem atividades em explorações que se destinam essencialmente à produção de matéria prima para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objetivos dessas empresas, não são considerados trabalhadores de atividade agrícolas²⁰⁹.

O sistema português de custeio do seguro social relativo à atividade rural não se diferencia, quanto ao aspecto material de incidência, das taxas de contribuição previstas para as demais categorias de segurados, excetuada a que recai sobre a receita da venda de pescados. A regra é a de que a contribuição dos empregadores e trabalhadores para o Seguro Social incide sobre a remuneração ilíquida auferida pelo trabalhador.

O sistema português revela tratamento mais igualitário no que tange ao reflexo provocado nos custos da atividade rural pela incidência da taxa de contribuição das empresas do agronegócio e dos trabalhadores rurais. Enquanto no Brasil, a contribuição recai sobre a receita auferida, em Portugal a base de incidência, excetuada a atividade pesqueira, é a mesma prevista para os empregadores em geral, diferenciando-se apenas em relação à alíquota. Para os trabalhadores agrícolas, a taxa contributiva global é de 33,3%, sendo 22,3% a cargo do empregador e 11% do trabalhador. De modo geral, a entidade empregadora e os trabalhadores contribuem com as alíquotas de 23,75% e 11%, respectivamente, totalizando 34,75%

A legislação portuguesa confere um tratamento especial aos trabalhadores da pesca local e pesqueira, apanhadores de espécies marinhas e pescadores apeados. O regime especial, nos termos da lei, é para “os trabalhadores que exercem atividade profissional na pesca local e costeira, sob autoridade de um armador de pesca ou do seu representante legal, bem como os proprietários de embarcações de pesca local e costeira, que integrem o rol de tripulação e exerçam efetiva atividade profissional nestas embarcações, e ainda os apanhadores de espécies marinhas e os pescadores apeados”²¹⁰.

²⁰⁸ Art. 95.º.

²⁰⁹ Art. 95.º, 3.

²¹⁰ Art. 97.º.

Assim, o tratamento aplica-se: a) trabalhadores de pesca local e pesqueira; b) proprietários de embarcações que integrem o rol de tripulação, com rendimentos obtidos apenas na atividade de pesca e costeira; c) apanhadores de espécies marinhas; d) pescadores apeados. Nestes casos, para os trabalhadores de pesca local e para os proprietários das embarcações que integrem a tripulação e exercem as atividades nas embarcações, a base de cálculo da taxa corresponde a 10% do valor bruto do pescado vendido em lota²¹¹, de acordo com as respectivas partes. Para os apanhadores de espécies marinhas e pescadores apeados, bem como para outros sujeitos que estejam autorizados à primeira venda de pescado fresco, fora das lotas, corresponde a 10% do valor do produto bruto do pescado vendido. Há uma presunção legal de que a incidência do percentual de 10% sobre o valor bruto do pescado representa a remuneração auferida. No entanto, deve ser anotado que a lei assegura ao contribuinte o direito à opção de contribuir sobre a remuneração ilíquida auferida, nos termos do art. 44.º, ou de acordo com a presunção da remuneração, apurada segundo o valor bruto da venda²¹². A alíquota da taxa do empregador é de 21% e a dos demais segurados é de 8%, totalizando 29%.

No aspecto material, as taxas contributivas portuguesas têm como base de incidência, de modo geral, a remuneração ilíquida devida em função do exercício de atividade profissional ou decorrente de cessação do contrato de trabalho²¹³. São consideradas remunerações, “as prestações pecuniárias ou em espécie que nos termos do contrato de trabalho, das normas que o regem ou dos usos são devidas pelas entidades empregadoras aos trabalhadores como contrapartida do seu trabalho”²¹⁴, observadas as adições e exclusões previstas na lei. Em alguns casos, como no agronegócio, poderão ter como base material o valor auferido com a venda da produção, como na hipótese de pescados²¹⁵. As alíquotas dos trabalhadores oscilam entre 8% e 11% e a das empresas podem alcançar 26,1% (trabalhadores em regime de muito curta duração), mas em geral a alíquota é de 23,75%.

²¹¹ O Decreto-Lei n.º 81/05 regulamenta a primeira venda de todo pescado fresco e define lota como “a infra-estrutura em terra implantada na área de um porto de pesca ou em zona ribeirinha na sua influência, devidamente aprovada e licenciada para a realização das operações de recepção, leilão e entrega de pescado e outras operações que lhe são inerentes ou complementares, compreendendo a descarga, manipulação, conservação ou armazenagem”.

²¹² Art. 98.º, 5.

²¹³ Art. 44.º, 1.

²¹⁴ Art. 46.º, 1.

²¹⁵ Art. 98.º, 5.

3.4 Atividade rural e contribuições de Seguridade Social no Brasil

No sistema brasileiro, as contribuições para a Seguridade Social, nos casos em que o contribuinte é pessoa jurídica agroindústria ou pessoa jurídica produtora rural, a contribuição que recairia sobre a folha de salários dos seus empregados é substituída por uma contribuição sobre a receita bruta decorrente da comercialização da produção. Isto também ocorre em relação ao empregador rural pessoa física e para o segurado especial, que é aquele que exerce a atividade rural individualmente ou com o auxílio da família. A contribuição que deveria recair sobre a remuneração é substituída pela contribuição sobre a receita da comercialização da produção rural, embora para o produtor rural pessoa física o regime substitutivo seja opcional. A substituição da contribuição sobre a folha salarial para a contribuição incidente sobre a receita auferida com a comercialização da produção, gera graves conflitos acerca da outorga constitucional da competência tributária e que decorrem da incidência de outras contribuições sobre a mesma materialidade, conforme será examinado.

A diferença fundamental entre os regimes, quanto ao custeio, é que no Brasil há um efeito direto da sua repercussão nos custos do agronegócio e no preço de venda da produção, enquanto em Portugal a repercussão direta ocorre apenas em relação à receita de pescados.

A Ordem Social, mencionada no Título VIII, da Constituição Federal, tem como base o primado do trabalho e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais (art. 193). As ações da União na ordem social são financiadas com as contribuições para o sistema de Seguridade Social. As contribuições vertidas garantem os direitos relativos à saúde, previdência e assistência social (art. 194, “*caput*”, da CF). Essas contribuições são denominadas de contribuições sociais, de seguridade social ou previdenciárias. De modo geral, os Tribunais tratam essas contribuições como previdenciárias.

O art. 195, da Constituição Federal, arrola diversas fontes de custeio destinadas a financiar o sistema de Seguridade Social. A outorga dessas competências não é efetuada de modo exaustivo, havendo margem para que a União institua outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social. Enquanto as fontes nominadas (folha de salários, faturamento, receita, lucro, resultado da comercialização da produção rural, etc) são exauridas mediante lei ordinária ou medida

provisória, a quem compete definir o fato gerador, base de cálculo, alíquotas e sujeitos ativo e passivo, as novas fontes sempre dependerão de lei complementar.

A União, portanto, possui uma margem de liberdade relativa para instituir outra contribuição que tenha como elemento material de incidência qualquer outra fonte que não esteja mencionada no art. 195 da CF. A contribuição assim instituída também é chamada de contribuição previdenciária residual e tem seu fundamento constitucional de validade no §4º do art. 195 da CF²¹⁶, o qual remete ao art. 154, I, da CF.

O art. 154, I, da CF²¹⁷, por sua vez, trata da competência residual da União para instituição de impostos novos (ou inominados). A competência é denominada de residual porque a União pode instituir outros impostos além daqueles previstos no art. 153. Esse imposto novo depende de lei complementar, deverá ser não cumulativo e não poderá ter fato gerador ou base de cálculo próprio de outro imposto previsto no texto constitucional.

Por isto, a União, ao exercer sua competência residual para instituir uma nova contribuição previdenciária, fundada no §4º do art. 195, da CF, deve necessariamente observar dois requisitos, sendo um de ordem formal e outro material. Quanto ao formal, a nova fonte de custeio deverá ser veiculada por lei de natureza complementar. Quanto ao requisito material, a contribuição nova deve ser não cumulativa e não poderá ter fato gerador ou base de cálculo de contribuição já existente. Não há vedação constitucional para que uma contribuição residual incida sobre a mesma materialidade de imposto.

Na atividade rural, a incidência das contribuições previdenciárias é complexa. Primeiro, porque existem diversas leis que exauriram as competências tributárias do art. 195, da CF. Segundo, porque não estão reunidas na mesma lei as contribuições incidentes sobre a atividade rural. Terceiro, porque a Emenda Constitucional n.º 20, de 1998, e a Emenda Constitucional n.º 42, de 2003, impuseram modificações nas fontes de custeio, trazendo problemas em relação às contribuições que eram incompatíveis com o texto original da Constituição, sob o aspecto formal ou material. Essas mesmas contribuições,

²¹⁶ Art. 195, § 4.º: “A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.”.

²¹⁷ “Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;”.

no entanto, estavam em conformidade com as emendas constitucionais supervenientes. Porém, como a emenda à Constituição não poderia legitimar a norma que originariamente conflitava com o texto constitucional, existiram sucessivas leis que alteraram aspectos materiais essenciais, provocando um verdadeiro caos normativo e extrema insegurança jurídica. Em quarto lugar, a existência de um tratamento tributário diferenciado disperso na ordem jurídica para cada categoria de sujeito passivo envolvido com a atividade rural: produtor rural pessoa jurídica, produtor rural pessoa física, segurado especial, agroindústria, cooperativa agropecuária, cerealista, exportador, etc.

Consideradas as particularidades legislativas, o exame da incidência das contribuições de Seguridade Social sobre a atividade rural será efetuado sob a perspectiva material de incidência e dos respectivos sujeitos passivos.

3.4.1 Contribuições previdenciárias sobre a folha de salários

A Constituição Federal confere competência tributária para a União instituir contribuições de responsabilidade do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre 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 empregatício²¹⁸.

O preceito constitucional é regulado pela Lei n.º 8.212/91, normatizado pelo Decreto n.º 3.048/99 e pela Instrução Normativa n.º 971/09.

O art. 15, I, da Lei n.º 8.212/91 considera empresa a firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional. São equiparados à empresa o contribuinte individual e a pessoa física na condição de proprietário ou dono de obra de construção civil, em relação a segurado que lhe presta serviço, bem como a cooperativa, a associação ou a entidade de qualquer natureza ou finalidade, a missão diplomática e a repartição consular de carreira estrangeiras²¹⁹.

²¹⁸ Art. 195, I.

²¹⁹ Parágrafo único do art. 15.

Como visto, a definição da empresa, enquanto sujeito passivo das contribuições, no setor do agronegócio, abrange a firma individual ou sociedade que assume o risco da atividade rural, sendo equiparado à empresa o contribuinte individual em relação a segurado que lhe presta serviço, assim como a cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade.

A firma individual é o empresário individual, isto é, aquele que exerce em nome próprio atividade empresarial. O produtor rural pessoa física poderá inscrever-se como empresário no Registro Público de Empresas Mercantis, tal como prevê o art. 971, do Código Civil, caso em que ficará sujeito à tributação enquanto pessoa jurídica, ou poderá exercer a sua atividade enquanto pessoa física, quer tenha ou não empregados. O exame de cada caso é que vai determinar a opção mais vantajosa para o produtor rural pessoa física.

As contribuições das empresas, de modo geral, previstas no art. 22 da Lei n.º 8.212/91, incidem com alíquota de 20% sobre a folha de salários dos seus empregados, avulsos e contribuintes individuais que lhes prestem serviços (incisos I e III), alíquotas variáveis entre 1% e 3% sobre a mesma base para custear os infortúnios do trabalho (SAT)(inciso II).

O legislador, porém, estabeleceu um tratamento tributário diferenciado para as empresas produtoras rurais e para as agroindústrias, substituindo as contribuições que incidem sobre a folha de salários dos seus empregados e para o custeio do SAT, previstas no art. 22, incisos I e II, da Lei n.º 8.212/91, por uma contribuição incidente sobre o resultado da comercialização da produção rural.

O produtor rural pessoa física é considerado segurado obrigatório como contribuinte individual, nos termos do art. 12, V, “a”, da Lei n.º 8.212/91²²⁰. Possuindo empregados, é equiparado à empresa, hipótese em que também ficará sujeito às

²²⁰ “Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: V - como contribuinte individual: a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária, a qualquer título, em caráter permanente ou temporário, em área superior a 4 (quatro) módulos fiscais; ou, quando em área igual ou inferior a 4 (quatro) módulos fiscais ou atividade pesqueira, com auxílio de empregados ou por intermédio de prepostos; ou ainda nas hipóteses dos §§ 10 e 11 deste artigo; a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária; ou ainda nas hipóteses dos §§ 10 e 11 deste artigo.”.

contribuições que incidem sobre a folha de salários dos seus empregados e para o custeio do SAT, previstas no art. 22, incisos I e II, da Lei n.º 8.212/91, por uma contribuição incidente sobre o resultado da comercialização da produção rural.

A contribuição substitutiva da empresa ou do produtor rural pessoa física com empregados não se aplica para a contribuição prevista no inciso III do art. 20 da Lei n.º 8.212/91.

Assim, se a pessoa jurídica produtora rural, a agroindústria ou o produtor rural pessoa física contratar um contribuinte individual para lhe prestar serviços, ficará obrigada ao pagamento de contribuição com alíquota de 20% sobre o total da remuneração que lhe for paga ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, prevista no inciso III do art. 20 da Lei n.º 8.212/91. É o caso, por exemplo, da contratação de um engenheiro agrônomo para acompanhar o preparo e o cultivo do solo, ou para combater determinadas pragas. O contratante ficará obrigado ao recolhimento da contribuição previdenciária com alíquota de 20% sobre o valor integralmente pago, não havendo limite máximo para a base de cálculo. Essa contribuição própria não pode ser confundida com a atribuição de responsabilidade tributária, consistente na arrecadação da contribuição do contribuinte individual, prevista no art. 4º, da Lei n.º 10.666/03, caso em que a contribuição é descontada do próprio contribuinte individual. Assim, se o produtor rural pessoa jurídica ou agroindústria pagar R\$20mil ao engenheiro agrônomo, deverá: a) recolher a sua contribuição com alíquota de 20%, totalizando R\$4mil, com fundamento no art. 20, III, da Lei 8.212/91; b) reter 11% do valor pago ao contribuinte individual, observando o limite máximo do salário de contribuição. Supondo que o máximo do salário de contribuição dos segurados seja de R\$5mil, a empresa deve descontar 11% (R\$550,00), e pagar-lhe o valor de R\$19.450,00.

No entanto, se a contratação do contribuinte individual for efetuada por produtor rural pessoa física, não há obrigatoriedade da responsabilidade tributária de descontar e recolher a contribuição devida pelo contribuinte individual, nos termos do §3º do art. 4º da Lei n.º 10.666/03.

3.4.2 Contribuição do produtor rural pessoa jurídica

A contribuição para a Seguridade Social do produtor rural pessoa jurídica, incidente sobre a folha de salários dos seus empregados e trabalhadores avulsos e ao seguro acidente do trabalho, foi substituída por duas contribuições incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no art. 25 da Lei n.º 8.870/94²²¹.

Observe-se que em 1994, quando publicada a Lei n.º 8.870, o art. 22 da Lei n.º 8.212/91 continha apenas os incisos I e II, ou seja, a contribuição das empresas em geral recaía sobre a folha de salários dos empregados e avulsos (inciso I) e uma contribuição destinada a financiar as aposentadorias especiais e benefícios previdenciários concedidos por conta da exposição do trabalhador aos riscos ambientais do trabalho, conhecida por SAT (seguro acidente do trabalho – inciso II). Os incisos III e IV foram incluídos em 1999, pela Lei n.º 9.876/99. Portanto, o produtor rural pessoa jurídica, em vez de contribuir sobre a folha de salários dos seus empregados e avulsos e para o seguro acidente do trabalho, deveria contribuir com a contribuição substitutiva definida no art. 25, I e II, da Lei n.º 8.870/94. Ou seja, a sua contribuição era de 2,5% da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição à contribuição do inciso I do art. 22 da Lei n.º 8.212/91, e de 0,1% sobre a mesma base de cálculo para financiar os benefícios de acidentes do trabalho, em substituição à contribuição do inciso II do art. 22 da Lei n.º 8.212/91.

Acontece que sobre a receita bruta auferida com a comercialização da produção incidem outras duas contribuições, denominadas de PIS e COFINS. A primeira, com fundamento no art. 239, da CF, e a segunda baseada no art. 195, I, “a”, da CF.

²²¹ “Art. 25. A contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, em substituição à prevista nos [incisos I e II do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991](#), passa a ser a seguinte: ([Redação dada pela Lei n.º 10.256, de 9.7.2001](#)) I - dois e meio por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção; II - um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, para o financiamento da complementação das prestações por acidente de trabalho.”.

Ora, se a receita decorrente da comercialização da produção já servia como base de incidência de outras duas contribuições, o legislador não poderia instituir outra contribuição sobre esta mesma base de cálculo, frente à vedação do §4º do art. 195 da CF.

Posteriormente, em 1998, a Emenda Constitucional n.º 20 incluiu o §9º ao art. 195: “As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão de obra”. A circunstância de a EC 20/98 autorizar alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas por conta das características da atividade econômica rural não significa dizer que as contribuições poderiam recair sobre a mesma materialidade de incidência de outras contribuições, continuando a subsistir o *bis in idem*.

Depois, em 2001, a Lei n.º 10.256/01 deu nova redação ao “*caput*” do art. 25 da Lei n.º 8.870/94, dispondo: “A contribuição devida à seguridade social pelo empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, em substituição à prevista nos incisos I e II do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, passa a ser a seguinte”. As alíquotas e bases de cálculo previstas nos incisos I e II não foram modificadas. O legislador apenas esclareceu que as contribuições sobre o resultado da comercialização da produção rural substituiriam as contribuições sobre a folha de salários e a contribuição ao seguro acidente do trabalho. Subsistia, portanto, a mesma inconstitucionalidade material porque o produtor rural pessoa jurídica contribuía com o PIS e a COFINS que incidiam sobre a receita auferida com a comercialização da sua produção.

Na sequência, em 2003, a Emenda n.º 42 incluiu o §13º ao art. 195, da CF: “Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento”. Assim, apenas a partir da Emenda 42 é que está autorizada a substituição da contribuição sobre a folha de salários e ao seguro acidente do trabalho pela contribuição incidente sobre a receita decorrente da produção rural. A EC n.º 42/03, porém, não legitima a contribuição originariamente inconstitucional.

Em 2005, a Emenda Constitucional n.º 47 conferiu nova redação ao §9º do art. 195: “As contribuições sociais previstas no inciso I do *caput* deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho”.

A contribuição previdenciária substitutiva do produtor rural pessoa jurídica é polêmica nos Tribunais, sendo objeto do RE 700.922, cuja repercussão geral foi reconhecida, e está pendente de decisão no STF.

A Lei n.º 13.606/18 incluiu o §7º no art. 25 da Lei 8.212/91, outorgando ao empregador rural pessoa jurídica a faculdade de optar pelo recolhimento da contribuição sobre a folha de salários dos seus empregados e avulsos e para o seguro acidente do trabalho, tal como previsto nos incisos I e II do art. 22, da Lei n.º 8.212/91, ou mediante a contribuição substitutiva sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. A opção é manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a folha de salários relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente ao início da atividade rural. A opção, uma vez exercida, é irretratável para todo o ano-calendário²²².

No caso de o empregador pessoa jurídica prestar serviços rurais a terceiros, não se aplicará o regime substitutivo. Nessas operações, as contribuições serão devidas na forma do art. 22, da Lei n.º 8.212/91, tal como prevê o §5º do art. 25, da Lei n.º 8.870/94.

O produtor rural pessoa jurídica que contratar contribuinte individual para lhe prestar serviços, ficará obrigado ao pagamento de contribuição previdenciária com alíquota de 20% sobre a remuneração que lhe for paga ou creditada, uma vez que a contribuição incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural substitui apenas as contribuições sobre a folha de salários dos empregados e avulsos e a contribuição ao seguro acidente do trabalho, previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei n.º 8.212/91, não substituindo a contribuição do inciso III, onde incluída a contribuição sobre a remuneração paga ao contribuinte individual que lhe presta serviços.

²²² “§ 7º O empregador pessoa jurídica poderá optar por contribuir na forma prevista no *caput* deste artigo ou na forma dos incisos I e II do *caput* do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, manifestando sua opção mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a folha de salários relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente ao início da atividade rural, e será irretratável para todo o ano- calendário.”.

3.4.3 Contribuição da agroindústria

A Lei n.º 8.870/94, ao mesmo tempo que instituiu a contribuição para o empregador rural pessoa jurídica, previu um regime específico para a agroindústria.

Como a agroindústria exerce atividade agrícola e industrial, o legislador procurou submeter a parte agrícola ao mesmo tratamento tributário do produtor rural pessoa jurídica. Para tanto, o §2º do art. 25 da Lei n.º 8.870/94 dispôs que as alíquotas de 2,5% e 0,1%, quanto à folha de salários de sua parte agrícola, deveriam ser calculadas sobre o valor estimado da produção agrícola própria, considerado seu preço de mercado. Ocorre que o texto constitucional não outorgava competência tributária para que a contribuição pudesse recair sobre o “valor estimado da produção, considerado o seu preço de mercado”. Tratava-se, portanto, de uma fonte nova de custeio, a exigir lei de natureza complementar, tal como previsto no art. 195, §4º, da CF. Essa questão foi analisada pelo STF na ADI 1.103, concluindo a Corte que o mencionado §2º do art. 25 era inconstitucional por usar uma base de cálculo não prevista no texto constitucional, constando na ementa: “O §4º do art. 195 da Constituição prevê que a lei complementar pode instituir outras fontes de receita para a seguridade social; desta forma, quando a Lei n.º 8.870/94 serve-se de outras fontes, criando contribuição nova, além das expressamente previstas, é ela inconstitucional, porque é lei ordinária, insuscetível e veicular tal matéria”.

Posteriormente, em 2001, a Lei n.º 10.256/01 acrescentou o art. 22-A à Lei n.º 8.212/91, tratando exclusivamente da contribuição da agroindústria. Ao mesmo tempo, revogou o §2º do art. 25 da Lei n.º 8.870/94, julgado inconstitucional pelo STF.

Assim, a contribuição do produtor rural pessoa jurídica está definida na Lei n.º 8.870/94, enquanto a contribuição da agroindústria foi deslocada para o art. 22-A, da Lei n.º 8.212/91.

O art. 22-A da Lei n.º 8.212/91 trouxe uma definição para a agroindústria. Considerou como tal o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros. Se não houver produção rural própria, ainda que não seja em caráter exclusivo, não se estará diante do regime tributário da agroindústria. É o caso, por exemplo, da empresa que não tem produção rural, mas industrializa os produtos rurais adquiridos de terceiros, sejam

eles produtores rurais pessoa jurídica, pessoa física ou agroindústrias. Nessa hipótese, será considerada como indústria, sujeitando-se às contribuições devidas pelas empresas em geral, previstas no art. 22, da Lei n.º 8.212/91. Ou seja, a agroindústria pressupõe dupla atividade: agrícola e industrial.

No regime do art. 22-A da Lei n.º 8.212/91, a contribuição previdenciária da agroindústria incide sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às contribuições sobre a folha de salários e ao seguro acidente do trabalho (art. 22, I e II, da Lei n.º 8.212/91). No entanto, mais uma vez o legislador não atentou para o fato de que a receita da comercialização da produção constitui base de cálculo para as contribuições ao PIS/COFINS. Não podem existir contribuições diversas sobre a mesma base de cálculo, sob pena de violação ao disposto no §4º do art. 195 da CF. Como dito, a autorização constitucional para a substituição da contribuição sobre a folha de salários por uma contribuição sobre a receita ou faturamento veio apenas em 2003 com a Emenda Constitucional 42, a qual incluiu o §13 ao art. 195 da CF²²³.

A constitucionalidade da contribuição substitutiva da agroindústria está na pendência de julgamento pelo STF no RE 611.601, objeto do Tema 281 (Contribuição para a seguridade social a cargo das agroindústrias sobre a receita bruta prevista na Lei n.º 10.256/2001).

Não são todas as agroindústrias que devem contribuir na forma prevista no art. 22-A da Lei n.º 8.212/91. Estão excluídas do regime substitutivo de contribuição as cooperativas e as agroindústrias de piscicultura, cunicultura, suinocultura e avicultura (§4º do art. 22-A da Lei n.º 8.212/91). Este regime substitutivo também não se aplica à pessoa jurídica que, quanto à atividade rural, se dedique apenas ao florestamento ou reflorestamento como fonte de matéria-prima para industrialização própria mediante a utilização de processo industrial que modifique a natureza química da madeira ou a transforme em pasta celulósica (§6º do art. 22-A da Lei n.º 8.212/91). É o caso, por exemplo, de uma empresa que se dedica ao reflorestamento com eucalipto e extrai celulose, matéria prima utilizada na fabricação de papel, hipótese em que ficará sujeita ao recolhimento das contribuições na forma prevista no art. 22, I e II, da Lei n.º 8.212/91. Ainda que a pessoa jurídica comercialize resíduos vegetais ou sobras ou partes da

²²³ “Aplica-se o disposto no §12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou faturamento.”.

produção, desde que a receita bruta decorrente dessa comercialização represente menos de 1% da receita bruta proveniente da comercialização da produção, também não tem direito ao regime substitutivo (§7º do art. 22-A da Lei n.º 8.212/91).

O regime substitutivo é aplicado também quando a agroindústria explorar, no mesmo ou estabelecimento distinto, outra atividade econômica. A receita bruta auferida com tal atividade deverá ser computada na base de cálculo da contribuição substitutiva (art. 201-B do Decreto n.º 3.048/99).

3.4.4 Contribuição do produtor rural pessoa física

É considerado produtor rural a pessoa física que desenvolve atividade agropecuária, pesqueira ou silvícola, assim como a extração de produtos primários, vegetais ou animais.

A pessoa física que explora atividade rural de forma individual ou em regime de economia familiar, ainda que tenha o auxílio eventual de terceiros, é contribuinte do sistema de Seguridade Social na condição de segurado especial²²⁴.

A contribuição do segurado especial é a mesma do produtor rural pessoa física com empregados, ou seja, recai sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção²²⁵.

Originariamente, o texto constitucional outorgava competência tributária para que a contribuição do segurado especial recaísse sobre o “resultado da comercialização da produção”²²⁶. A lei, ao instituir a contribuição, estabeleceu que a base de cálculo era a “receita bruta proveniente da comercialização da produção”²²⁷. A Emenda Constitucional n.º 20/98, apesar de alterar a redação do §8.º do art. 195, manteve como base de cálculo o “resultado da comercialização da produção rural”, enquanto o art. 25 da Lei n.º 8.212/91 e todas as alterações supervenientes mantiveram como base de cálculo a receita bruta decorrente da comercialização. Como o resultado da comercialização não tem o mesmo significado da receita bruta auferida com a venda, mas sim corresponderia

²²⁴ Art. 12, V, “a”, da Lei n.º 8.212/91.

²²⁵ Art. 25, I e II, da Lei n.º 8.212/91.

²²⁶ Art. 195, §8.º, da CF.

²²⁷ Art. 25, da Lei n.º 8.212/91.

à sobra, o Supremo Tribunal Federal está examinando a constitucionalidade da incidência no RE 761.263, objeto do Tema 723.

3.4.5 Contribuição do produtor rural pessoa física com empregados

O produtor rural pessoa física é considerado contribuinte individual, sujeitando-se ao recolhimento da contribuição com alíquota de 20% sobre o salário-de contribuição, e que corresponde à remuneração auferida pelo exercício da sua atividade por conta própria²²⁸, observado o limite máximo previsto em lei²²⁹.

Além da contribuição como contribuinte individual, o produtor rural pessoa física que tem empregados fica obrigado ao recolhimento da contribuição previdenciária que incide sobre a receita bruta auferida com a venda da produção, frente ao disposto no §2º do art. 25 da Lei 8.212/91. De fato, o produtor rural pessoa física que possui empregados é denominado de empregador rural. Sendo empregador rural, é equiparado à empresa pelo parágrafo único do art. 15 da Lei n.º 8.212/91 e, assim, deveria recolher as mesmas contribuições devidas pelas empresas, previstas no art. 22 da Lei n.º 8.212/91, ou seja, contribuição de 20% sobre a folha de salários dos seus empregados e avulsos (inciso I), alíquotas variáveis para custear o seguro acidente do trabalho (inciso II) e contribuição com alíquota de 20% sobre a remuneração paga aos contribuintes individuais que lhe prestam serviços (inciso III).

No entanto, tal como previsto no regime substitutivo do empregador rural pessoa jurídica e da agroindústria, o produtor rural pessoa física com empregados está sujeito à contribuição substitutiva da folha de salários dos seus empregados e avulsos e à contribuição ao seguro acidente do trabalho por uma contribuição sobre a receita bruta decorrente da comercialização da sua produção.

A contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física foi instituída pela Lei n.º 8.540/92, cujo art. 1.º efetuou alterações na Lei n.º 8.212/91. A Lei n.º 8.540/92 incluiu como equiparado ao autônomo, no art. 12, V, “a”, da Lei 8.212/91, “a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária ou pesqueira, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou por intermédio de prepostos e com

²²⁸ Art. 28, III, da Lei n.º 8.212/91.

²²⁹ Art. 12, V, “a”, da Lei n.º 8.212/91.

auxílio de empregados, utilizados a qualquer título, ainda que de forma não contínua”. Ao mesmo tempo, alterou a redação do “*caput*” do art. 25 da Lei n.º 8.212/91, incluindo a contribuição da pessoa física referida na alínea “a” do inciso V do art. 12. Ou seja, dispôs que a contribuição do empregador rural pessoa física seria de 2,1% da receita bruta proveniente da comercialização da produção (incisos I e II do art. 25 da Lei n.º 8.212/91). Em compensação, o produtor rural pessoa física estava dispensado das contribuições da empresa e equiparados, previstas no art. 22, da Lei n.º 8.212/91, por conta da inclusão do §5º²³⁰ ao art. 22 da Lei 8.212/91 também pela Lei n.º 8.540/92. A alteração legislativa, portanto, procurou equilibrar o ônus das contribuições previdenciárias do produtor rural pessoa física com empregados com as contribuições do produtor rural pessoa jurídica e das agroindústrias. Com isto, produtores rurais pessoas jurídicas ou físicas com empregados e agroindústria recolheriam as contribuições com base na receita bruta da comercialização da produção.

Posteriormente, a Lei n.º 9.528/97 voltou a dar nova redação ao art. 25, “*caput*” e incisos I e II, da Lei n.º 8.212/91. Enquanto na redação anterior o “*caput*” do art. 25 fazia referência à “contribuição da pessoa física”, a nova redação passou a mencionar a “contribuição do empregador rural pessoa física”. Apesar da alteração, os elementos materiais essenciais da contribuição continuaram exatamente os mesmos. A base de cálculo foi mantida sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, assim como as alíquotas (incisos I e II do art. 25 da Lei n.º 8.212/91).

Ocorre que a Constituição Federal, na redação original e vigente por ocasião da publicação da Lei n.º 8.540/92 e da Lei n.º 9.528/97, outorgava competência tributária para instituição de contribuição do produtor rural sem empregados permanentes (§8.º do art. 195). Embora o texto constitucional admitisse a exigência de contribuição do empregador sobre o faturamento, nos termos do que estabelecia a redação original do seu art. 195, I, o Supremo Tribunal Federal decidiu que receita decorrente da comercialização da produção tem conceito diverso de faturamento, razão por que a lei havia instituído uma nova fonte de custeio que dependeria de lei de natureza complementar. Assim, a Corte julgou inconstitucional a contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física com empregados, fixando a seguinte tese: “É inconstitucional a contribuição, a ser

²³⁰ “§ 5º O disposto neste artigo não se aplica à pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do art. 12 desta Lei.”.

recolhida pelo empregador rural pessoa física, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, prevista no art. 25 da Lei 8.212/1991, com a redação dada pelo art. 1º da Lei 8.540/1992”.

A Emenda Constitucional n.º 20, de 1998, impôs alterações na outorga das competências para a instituição das contribuições previdenciárias, expandindo o campo de incidência ao autorizar que a contribuição do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei incidisse sobre a receita ou faturamento (art. 195, I, “a”, da CF).

A Lei n.º 10.256/01, considerando que o STF havia julgado inconstitucional a contribuição do empregador rural pessoa física, tendo em vista a ausência de lei complementar, e a subsequente expansão da competência tributária pela EC n.º 20/98, alterou o “*caput*” do art. 25 da Lei n.º 8.212/91 e revogou o §5º do art. 22 da Lei n.º 8.212/91, que dispensava o produtor rural pessoa física com empregados das contribuições do art. 22. No “*caput*” do art. 25 da Lei n.º 8.212/91, o legislador dispôs que a contribuição do empregador rural pessoa física era em substituição à contribuição dos incisos I e II do art. 22. Os elementos materiais essenciais, referentes à base de cálculo e alíquotas, foram mantidos, permanecendo com a redação da Lei n.º 9.528/97. Ou seja, a partir da EC 20/98, o legislador reintroduziu a contribuição do empregador rural pessoa física. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 718.874, acabou decidindo que a EC n.º 20/98 possibilitou que houvesse nova criação, por lei ordinária, da contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física com base na receita, firmando a seguinte Tese: “É constitucional formal e materialmente a contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção”.

Integram a produção, por sua vez, “os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou industrialização rudimentar, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento,

destilação, moagem, torrefação, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos através desses processos”²³¹.

Por outro lado, a lei prevê a exclusão da base de cálculo das receitas obtidas com “a produção rural destinada ao plantio ou reflorestamento, nem o produto animal destinado à reprodução ou criação pecuária ou granjeira e à utilização como cobaia para fins de pesquisas científicas, quando vendido pelo próprio produtor e por quem a utilize diretamente com essas finalidades e, no caso de produto vegetal, por pessoa ou entidade registrada no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento que se dedique ao comércio de sementes e mudas no País”²³².

Por conta dos sucessivos problemas da contribuição do produtor rural pessoa física, o governo lançou um programa para permitir que os produtores rurais regularizassem os seus débitos, denominado de Programa de Regularização Tributária Rural, através da Lei n.º 13.606/18. A mesma lei também novamente modificou os incisos I e II do art. 25 da Lei n.º 8.212/91, reduzindo a alíquota da contribuição previdenciária do empregador rural pessoa física para 1,3% sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, assim como incluiu o §13 ao art. 25. Pela alteração legislativa, o produtor rural pessoa física poderá optar por contribuir sobre a receita bruta da comercialização da produção ou com a contribuição que recai sobre a folha de salários dos seus empregados e avulsos e ao seguro acidente do trabalho.

3.5 Atividade rural e imposto sobre a renda

A Constituição Portuguesa dispõe que o sistema fiscal tem por objetivo atender às atividades financeiras do Estados e obter uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza²³³. A tributação das empresas deve incidir fundamentalmente sobre o seu rendimento real e o imposto sobre o rendimento pessoal deve ser modulado com o objetivo de reduzir as desigualdades, sendo único e progressivo²³⁴.

²³¹ Art. 25, §3.º, da Lei 8.212/91

²³² Art. 25, §12.º, da Lei 8.212/91.

²³³ Art. 103.º, 1.

²³⁴ Art. 104.º, 1 e 2.

No Brasil, o imposto sobre a renda é de competência exclusiva da União. Os demais entes que compõem a federação não possuem competência para a instituição de imposto sobre a renda. Logo, trata-se de um imposto federal e que é regulado por um complexo conjunto normativo que contempla diversas leis.

No plano constitucional, a Constituição Federal do Brasil, ao atribuir competência à União para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, dispôs que o imposto será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei²³⁵.

Em ambas as Constituições, o imposto sobre a renda tem em comum, de forma explícita ou implícita, os princípios da legalidade, irretroatividade, igualdade e segurança jurídica.

3.5.1 Impostos sobre a renda no Brasil

O Código Tributário Nacional²³⁶ dispõe que o imposto sobre a renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e também de proventos de qualquer natureza, assim compreendidos outros acréscimos patrimoniais²³⁷. A incidência do imposto, por sua vez, independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção²³⁸.

²³⁵ POLIZZELLI, Victor Borges. **O Princípio da Realização da Renda**. Segundo o autor, “a universalidade é princípio que demanda a tributação da totalidade dos elementos positivos e negativos que compõem um determinado patrimônio, bem como a totalidade dos fatores que atuam para aumentar e diminuir esse mesmo patrimônio num dado período de tempo [...] generalidade implica o alcance de todas as pessoas que consumarem o fato gerador do imposto de renda. Significa tartar todas as situações sob uma norma geral, que sej aplicável a todos os contribuintes sem distinção”. p. 145.

²³⁶ Lei n.º 5.172/66.

²³⁷ Art. 43, I e II.

²³⁸ Art. 43, §1.º.

3.5.1.1 Imposto sobre a renda do produtor rural pessoa física

A Lei n.º 8.023/90 disciplina os resultados das atividades rurais que ficam sujeitos ao imposto sobre a renda das pessoas físicas, havendo diversos outros preceitos estabelecidos nas Leis n.º 8.383/91, 9.250/95 e 9.430/96 que interferem no exame da incidência tributária. Apesar da complexidade, é possível identificar a existência de um tratamento tributário diferenciado do imposto de renda das pessoas físicas que exercem atividade rural. O recente Decreto n.º 9.580/18 consolidou a legislação do imposto sobre a renda e constitui-se no diploma fundamental a ser examinado.

Inicialmente, como devem ser objeto de tributação os resultados positivos da atividade rural exercida pelas pessoas físicas, é preciso sublinhar que a Lei n.º 8.023/90 considera como atividade rural a agricultura, pecuária, extração e a exploração vegetal e animal, incluindo a captura de pescado artesanal, a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericultura, psicultura e outras culturas animais, e 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 apresentação²³⁹. O Decreto n.º 9.580/18 incluiu como atividade rural o cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização²⁴⁰, ou seja, a atividade extrativista vegetal.

A renda auferida pelo produtor rural pessoa física com a venda de imóvel rural não decorre de atividade rural. Neste caso, ele ficará sujeito ao imposto de renda incidente sobre a apuração do ganho de capital. A apuração do imposto está sujeita à regra especial do art. 19 da Lei n.º 9.393/96. O custo de aquisição e o valor de venda do imóvel rural será o VTN (valor da terra nua) declarado para fins do imposto territorial rural. Sobre tal base de cálculo é que haverá a incidência das alíquotas variáveis entre 15% a 22%²⁴¹.

²³⁹ Art. 2.º.

²⁴⁰ Art. 51, VI do Decreto n.º 9.580/18.

²⁴¹ Art. 1.º e 2.º da Lei n.º 13.259/16.

Por outro lado, os atos de comercialização, industrialização ou transformação que altere a composição ou as características de produtos agrícolas ou pecuários não são considerados como atividade rural²⁴²:

“I - a industrialização de produtos, tais como bebidas alcoólicas em geral, óleos essenciais, arroz beneficiado em máquinas industriais e fabricação de vinho com uvas ou frutas;

II - a comercialização de produtos rurais de terceiros e a compra e venda de rebanho com permanência em poder da pessoa jurídica rural em prazo inferior a 52 (cinquenta e dois) dias, quando em regime de confinamento, ou 138 (cento e trinta e oito) dias, nos demais casos;

III - o beneficiamento ou a industrialização de pescado *in natura*;

IV - o ganho auferido pela pessoa jurídica rural proprietária de rebanho, entregue, mediante contrato por escrito, à outra parte contratante (simples possuidora do rebanho) para o fim específico de procriação, ainda que o rendimento seja predeterminado em número de animais;

V - as receitas provenientes do aluguel ou arrendamento de máquinas, equipamentos agrícolas e pastagens, e da prestação de serviços em geral, inclusive a de transporte de produtos de terceiros;

VI - as receitas decorrentes da venda de recursos minerais extraídos de propriedade rural, tais como metal nobre, pedras preciosas, areia, aterro e pedreiras;

VII - as receitas financeiras de aplicações de recursos no período compreendido entre 2 (dois) ciclos de produção;

VIII - os valores dos prêmios ganhos a qualquer título pelos animais que participarem em concursos, competições, feiras e exposições;

IX - os prêmios recebidos de entidades promotoras de competições hípias pelos proprietários, criadores e profissionais do turfe;

X - as receitas oriundas da exploração do turismo rural e de hotel fazenda.”

A simples intermediação de animais e produtos agrícolas também não é considerada atividade rural²⁴³. Na intermediação, o intermediador aufere do contratante uma remuneração ao conseguir o resultado buscado pelo produtor, que é a venda dos animais ou produtos agrícolas. A relação do jurídica entre o produtor e o adquirente tem

²⁴² Art. 250 do Decreto n.º 9.580/18.

²⁴³ Art. 2.º, parágrafo único, da Lei n.º 8.023/90.

por substrato a atividade rural. A renda, portanto, que o produtor auferir com a venda é de atividade rural e como tal deve ser tributada pelo imposto. Porém, a renda que o intermediador auferir por haver conseguido o negócio não decorre da atividade rural, mas dos seus esforços pessoais para a concretização da venda. Ou seja, simples remuneração recebida pelo serviço de intermediação, sujeita à incidência do imposto de renda aplicável aos demais rendimentos da pessoa física.

A lei considera como receita da atividade rural, as receitas auferidas por arrendatários, condôminos e parceiros na exploração da atividade rural, devidamente comprovada. O imposto deve ser apurado na proporção dos rendimentos que couber a cada um²⁴⁴.

Os contratos de arrendamento rural, parceria agrícola, pecuária, agroindustrial e extrativa são regulados pela Lei n.º 4.504/64 e regulamentados pelo Decreto n.º 59.566/66.

No arrendamento rural, o proprietário cede o imóvel rural para que terceiro nele exerça atividade rural, mediante aluguel mensal. O art. 3º do Decreto n.º 59.566/66 conceitua arrendamento rural como o “contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de imóvel rural, parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, outros bens, benfeitorias e ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa ou mista, mediante certa retribuição ou aluguel”. A receita auferida pelo arrendatário de imóvel onde é explorada atividade rural, na forma prevista no art. 2º da Lei n.º 8.023/90 e art. 51 do Decreto n.º 9.580/18, é considerada como de atividade rural. No entanto, a receita que o proprietário auferir com a mera locação do imóvel não é de atividade rural. Trata-se de receita de aluguel decorrente da relação jurídica do contrato firmado com o locatário e que deve ser tributada de acordo com o imposto que incide sobre a renda de aluguéis.

No contrato de parceria agrícola, pecuária, agroindustrial e extrativa, como o próprio nome indica, há coparticipação do proprietário e parceiro com o objetivo comum de exploração da atividade rural. O art. 4º do Decreto n.º 59.566/66 dispõe que parceria rural é o “contrato agrário pelo qual uma pessoa se obriga a ceder à outra, por tempo

²⁴⁴ Art. 13 da Lei n.º 8.023/90.

determinado ou não, o uso específico de imóvel rural, de parte ou partes do mesmo, incluindo, ou não, benfeitorias, outros bens e ou facilidades, com o objetivo de nele ser exercida atividade de exploração agrícola, pecuária, agroindustrial, extrativa vegetal ou mista; e ou lhe entrega animais para cria, recria, invernagem, engorda ou extração de matérias primas de origem animal, mediante partilha de riscos do caso fortuito e da força maior do empreendimento rural, e dos frutos, produtos ou lucros havidos nas proporções que estipularem, observados os limites percentuais da lei”. O contrato de parceria, desde que seja elaborado em conformidade com o art. 96 da Lei n.º 4.504/64 e Decreto n.º 59.566/66, possui características próprias que o distingue do contrato de arrendamento, justificando que a renda auferida pelo proprietário e pelo parceiro, que compartilham o objetivo comum de explorar atividade rural, tenham o mesmo tratamento tributário. Por isto, tanto as receitas do proprietário, como as do parceiro, são receitas de atividade rural e como tal devem ser tributadas. Na verdade, nos contratos agrários o que vai definir se a receita deve ser tributada como atividade rural é a natureza jurídica do contrato, segundo as suas características definidas em lei, e não a denominação que lhe é atribuída pelas partes. Um contrato de arrendamento pode ser denominado de parceria ou vice-versa, mas isto não terá influência no exame da materialidade do imposto que deve incidir sobre a receita decorrente da atividade rural. As receitas auferidas por uma parceria na atividade rural, em que há a partilha dos riscos inerentes à atividade, não podem ser confundidas com as receitas obtidas por quem nada compartilha, senão partilha o imóvel rural para que alguém ali exerça a atividade.

A pessoa física que auferir rendimentos decorrentes da atividade rural deve escriturar o resultado da exploração da atividade em livro-caixa, podendo ser por meio eletrônico. O livro deverá abranger as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e demais valores que integrem a atividade²⁴⁵, devendo ser tudo comprovado por documentação idônea. Caso o contribuinte não tenha escrituração, o Fisco procederá ao lançamento de ofício, mediante arbitramento da base de cálculo à razão de 20% da receita bruta do ano-calendário. Pequenos contribuintes, cuja receita anual seja de até R\$56mil, estão dispensados do livro-caixa.

O imposto de renda incide sobre o acréscimo patrimonial, ou seja, sobre o resultado positivo entre o valor da receita bruta auferida e o das despesas pagas no ano-

²⁴⁵ Art. 18, “*caput*”, da Lei n.º 9.250/95.

calendário, nos termos do art. 4.º da Lei n.º 8.023/90. A lei possibilita duas formas de apuração, sendo uma simplificada e a outra ordinária ou pelo resultado. Trata-se de opção a ser exercida pelo contribuinte, que poderá escolher a que lhe for mais vantajosa.

O produtor rural pode optar pelo sistema simplificado, aplicando a alíquota de 20% sobre a receita bruta obtida no ano-base²⁴⁶. Nesta hipótese de apuração simplificada do resultado da atividade rural é obtido o resultado presumido. O exercício da opção, em contrapartida, impede a dedução de despesas de custeio e investimento. Por isto, é certo que a forma simplificada será mais vantajosa quando as despesas ou investimentos forem inferiores a 20% da receita bruta anual auferida com a atividade.

No caso de venda dos produtos que decorrem da atividade rural, a base material de incidência do imposto é a receita bruta auferida. Na hipótese de compra e venda para entrega futura dos produtos rurais, os adiantamentos recebidos serão computados como receita no mês da entrega efetiva do produto²⁴⁷. Quando o produtor recebe antecipadamente o dinheiro, há a obrigação de entregar a mercadoria ou devolver os recursos. Assim, a mera disponibilidade financeira dos recursos não corresponde à renda, ao incremento patrimonial do vendedor, uma vez que isto ocorre apenas quando cumprida a obrigação de entregar a mercadoria. Neste aspecto, também é precisa a lição de Ricardo Mariz de Oliveira²⁴⁸:

“Voltando ao exemplo da venda de mercadorias, regida pelo Código Civil, antes da entrega da mercadoria não há direito ao preço, motivo pelo qual a simples recepção do dinheiro equivalente ao preço de venda, caso ocorra antes da entrega da mercadoria, não representa disponibilidade econômica suficiente a gerar a incidência tributária, porque a renda ainda não pode ser tida como integrada ao patrimônio do vendedor.

...

Nestas circunstâncias, sob o ponto de vista terminológico, é mais apropriado dizer que o vendedor recebedor da antecipação tem a mera disponibilidade financeira dos recursos a ele entregues, mas não a disponibilidade econômica da renda, e muito menos a jurídica. Na verdade, ele tem a propriedade do dinheiro cuja tradição foi feita a ele, mas esse dinheiro não corresponde à renda já adquirida”.

²⁴⁶ Art. 5.º da Lei n.º 8.023/90.

²⁴⁷ Art 54, §2.º do Decreto n.º 9.580/18

²⁴⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda**. p. 302.

Nas vendas de produtos sujeitos à cotação em bolsa ou internacional, a diferença apurada por ocasião do fechamento da operação compõe a receita no mês do recebimento²⁴⁹. Se o produtor efetuar vendas a prazo, as parcelas recebidas devem ser computadas como receita na data do recebimento, incluindo a atualização monetária²⁵⁰. O legislador não contemplou a inclusão à receita bruta dos juros de mora auferidos pelo produtor, a revelar que se trata de verba de natureza indenizatória, destinada a compensar o vendedor pelo atraso no cumprimento da obrigação pelo adquirente. O legislador adotou o regime de caixa, uma vez que as receitas e despesas devem ser registradas apenas quando forem recebidas ou pagas, respectivamente.

Nos termos do Regulamento, também integram a receita bruta da atividade rural: “I - os valores recebidos de órgãos públicos, tais como auxílios, subvenções, subsídios, aquisições do Governo federal e as indenizações recebidas do Programa de Garantia da Atividade Agropecuária - Proagro; II - o montante ressarcido ao produtor pela implantação e pela manutenção da cultura fumageira; III - o valor da alienação de bens utilizados exclusivamente na exploração da atividade rural, exceto o valor da terra nua, ainda que adquiridos pelas modalidades de arrendamento mercantil e de consórcio; IV - o valor dos produtos rurais entregues em permuta com outros bens ou pela dação em pagamento; V - o valor pelo qual o subscritor transferir, a título da integralização do capital, os bens utilizados na atividade rural, os produtos e os animais dela decorrentes; e VI - as sobras líquidas decorrentes da comercialização de produtos agropecuários, apuradas na demonstração de resultado do exercício e distribuídas pelas sociedades cooperativas de produção aos associados produtores rurais”²⁵¹.

Quanto ao inciso I (“valores recebidos de órgãos públicos, tais como auxílios, subvenções, subsídios”), é oportuno recordar que na primeira parte deste trabalho foram examinadas a natureza jurídica de auxílios, subvenções ou subsídios outorgados pelo poder público. Conforme então afirmado, a coerência que deve regular a ordem jurídica não tolera que o poder público outorgue subvenções ou subsídios e depois lance imposto sobre o próprio resultado, o qual corresponde à transferência patrimonial do Estado para

²⁴⁹ Art. 54, §3.º do Decreto n.º 9.580/18.

²⁵⁰ Art. 54, §4.º do Decreto n.º 9.580/18.

²⁵¹ Art. 54, §1.º do Decreto n.º 9.580/18.

o particular, equivalendo à doação. As doações, no sistema brasileiro, ficam sujeitas à incidência de imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal. Para ser receita, explica Ricardo Mariz de Oliveira, “entre outros requisitos expostos pela doutrina, elas deveriam remunerar contraprestacionalmente a pessoa jurídica recebedora, exprimir a sua capacidade contributiva e modificar o seu patrimônio no sentido de incrementá-lo”²⁵². Por isto, o doutrinador considera que receita é o incremento patrimonial que a empresa produz, excluindo, portanto, do conceito, a receita que vem de fora dela a título de transferência patrimonial, onde incluem-se as subvenções e subsídios. De outra parte, eventuais auxílios financeiros concedidos ao produtor rural representam incremento patrimonial positivo e ficam sujeitos à incidência do imposto.

O governo federal pode efetuar a aquisição direta de determinados produtos rurais da pauta de garantia de preços mínimos. Trata-se de um instrumento de política agrária e a operação é efetuada quando o preço de mercado estiver abaixo do mínimo fixado. Por isto, as receitas de “aquisições do Governo federal”, também mencionadas no inciso I, que o produtor rural pessoa física recebe constituem-se em rendimentos passíveis da incidência do imposto.

O inciso I integra à receita bruta as “indenizações recebidas do Programa de Garantia da Atividade Agropecuária – Proagro”. O PROAGRO é um Programa de Garantia da Atividade Agropecuária, criado pela Lei 5.969/73 e regulado pela Lei 8.171/91. O programa garante a exoneração das obrigações financeiras do produtor referentes às operações de crédito rural de custeio, cujo pagamento deixou de ser efetuado por conta de fenômenos naturais, pragas e doenças que atinjam as plantações e rebanhos. As instituições financeiras financiam as operações de custeio e cobram do produtor uma taxa para aderir ao PROAGRO. Trata-se de um seguro agrícola que indeniza os danos provocados por excesso de chuva, granizo, seca, geada, etc, doenças ou pragas sem método de controle. Na pecuária, cobre as perdas decorrentes de doenças sem métodos de controle. Ora, é claro que o seguro auferido pelo produtor rural apenas indeniza a perda total ou parcial da sua produção, nada acrescentando ao seu patrimônio. Portanto, não existe fundamento legal para que o imposto incida sobre as indenizações recebidas do Programa de Garantia da Atividade Agropecuária – Proagro.

²⁵² *Idem. Op. Cit.* p. 158.

“O montante ressarcido ao produtor pela implantação e pela manutenção da cultura fumageira”, previsto no inciso II, refere-se às receitas que o produtor rural recebe da indústria fumageira a título de ressarcimento pela implantação e manutenção de cultura de fumo. As indústrias de fumo muitas vezes controlam o cultivo, financiando e orientando os produtores, mediante um sistema integrado de produção, e garantem a compra do fumo. A receita que o produtor recebe pela venda do fumo à indústria é receita decorrente da atividade rural. Porém, não tem a mesma natureza os recursos que o produtor rural recebe a título de ressarcimento dos custos que dispendeu com a cultura. Trata-se de verba de natureza indenizatória e que não se subsume ao conceito de renda, ficando fora da incidência do imposto.

O produtor rural pode adquirir bens que são utilizados na exploração da atividade rural. A aquisição é considerada investimento dedutível da base de cálculo. Por isto, ao vender os bens utilizados na exploração da atividade rural, como, por exemplo, máquinas agrícolas e ordenhadeiras, as receitas auferidas, ainda que indiretamente, decorrem da atividade rural e devem compor a base de cálculo do imposto sobre a renda, consoante o previsto no inciso III. As receitas auferidas com a venda da terra nua não são consideradas como receitas da atividade rural, mas ficam sujeitas ao imposto de renda sobre o ganho de capital, nos termos do art. 4.º, §3º da Lei n.º 8.023/90.

A primeira parte do inciso IV considera como receita da atividade rural “o valor dos produtos rurais entregues em permuta com outros bens”. O valor dos produtos rurais entregues em permuta com outros bens não constitui receita passível de incidência do imposto sobre a renda. Na permuta de bens não há acréscimo patrimonial ou mutação patrimonial positiva. Na permuta, o que existe é uma mera troca de bens, mediante a alteração dos titulares dos direitos. Troca-se um bem por outro de idêntico valor, mantendo-se estável o patrimônio. O produtor rural que troca dez sacas de arroz por cinco do soja, com o mesmo valor total, nada acresce ao seu patrimônio. Logo, também não encontra amparo legal a pretensão de exigir o imposto sobre o valor dos produtos rurais que forem entregues em permuta.

A segunda parte do inciso IV (“o valor dos produtos rurais entregues em ...dação em pagamento”) nada tem a ver com receita auferida. Na dação em pagamento, o credor pode consentir em receber prestação diversa da que lhe é devida (art. 356 do Código Civil). Assim, quando o produtor rural pessoa física, em vez de pagar as suas

obrigações em dinheiro, resolver fazê-lo mediante dação em pagamento com produtos rurais, é claro que o valor correspondente não é receita, mas sim despesa que acarreta redução patrimonial.

No inciso V estão arroladas como receitas da atividade rural “o valor pelo qual o subscritor transferir, a título da integralização do capital, os bens utilizados na atividade rural, os produtos e os animais dela decorrentes”. O produtor rural pode constituir pessoa jurídica e contribuir para o capital social mediante a transferência de bens que são utilizados na atividade rural, produtos ou animais, adquirindo, com isto, quotas de participação. A transferência de parte do patrimônio do produtor rural para integralizar capital de pessoa jurídica implica redução patrimonial da pessoa física, razão por que totalmente insuscetível da incidência do imposto de renda.

Os produtores rurais pessoas físicas podem ser associados a cooperativas de produção. Os atos praticados entre as cooperativas e seus associados são considerados atos cooperativos, regulados pela Lei n.º 5.764/71. As receitas que o produtor rural auferir com as sobras apuradas pelas cooperativas de produção e distribuídas aos seus associados mantêm a sua natureza jurídica de receita decorrente da atividade rural, conforme previsto no inciso VI.

Na apuração pelo resultado da exploração da atividade rural, o contribuinte deve escriturar livro-caixa, lançando as receitas, as despesas de custeio, os investimentos e os demais valores que integrem a atividade²⁵³. O contribuinte terá o direito de deduzir das receitas tributárias as despesas incorridas no ano-calendário. Os investimentos que foram realizados são considerados como despesas²⁵⁴. A lei considera como investimentos a aplicação de recursos com o objetivo de desenvolver a atividade rural, mediante expansão da produção ou melhoria da produtividade agrícola²⁵⁵. Considerada a adoção do regime de caixa, os investimentos são considerados despesas no mês do pagamento²⁵⁶. O contribuinte deverá comprovar a veracidade das receitas e das despesas escrituradas no Livro Caixa, mediante documentação idônea que identifique o adquirente ou beneficiário, o valor e a data da operação, a qual será mantida em seu poder à disposição da fiscalização, enquanto não ocorrer a decadência ou prescrição. A falta de escrituração

²⁵³ Art. 18 da Lei n.º 9.250/95.

²⁵⁴ Art. 4.º, §2.º, do Decreto n.º 9.580/18.

²⁵⁵ Art. 6.º, do Decreto n.º 9.580/18.

²⁵⁶ Art. 4.º, §2.º da Lei n.º 8.023/90.

autorizará o arbitramento na base de 20% da receita bruta auferida no ano-calendário²⁵⁷. Porém, não são todas as despesas e investimentos do produtor rural que são passíveis de dedução, mas apenas aquelas necessárias à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora que tenham relação com a natureza da atividade rural exercida.

O Decreto n.º 9.580/18 arrola os seguintes desembolsos como despesas com investimentos destinadas ao desenvolvimento da atividade, seja para expandir a produção ou aumentar a produtividade: “I - benfeitorias resultantes de construção, instalações, melhoramentos e reparos; II - culturas permanentes, essências florestais e pastagens artificiais; III - aquisição de utensílios e bens, tratores, implementos e equipamentos, máquinas, motores, veículos de carga ou utilitários de emprego exclusivo na exploração da atividade rural; IV - animais de trabalho, de produção e de engorda; V - serviços técnicos especializados, devidamente contratados, com vistas a elevar a eficiência do uso dos recursos da propriedade ou da exploração rural; VI - insumos que contribuam destacadamente para a elevação da produtividade, tais como reprodutores e matrizes, girinos e alevinos, sementes e mudas selecionadas, corretivos do solo, fertilizantes, vacinas e defensivos vegetais e animais; VII - atividades que visem especificamente à elevação socioeconômica do trabalhador rural, tais como casas de trabalhadores, prédios e galpões para atividades recreativas, educacionais e de saúde; VIII - estradas que facilitem o acesso ou a circulação na propriedade; IX - instalação de aparelhagem de comunicação e de energia elétrica; e X - bolsas para formação de técnicos em atividades rurais, inclusive gerentes de estabelecimentos e contabilistas”.

A opção pela apuração ordinária permite ao contribuinte produtor rural pessoa física a compensação de prejuízos apurados em anos anteriores, provados com a escrituração do livro-caixa e respectivos documentos. A compensação de prejuízos anteriores não é admitida nos casos em que o contribuinte optou pela tributação simplificada de 20% sobre receita bruta²⁵⁸.

Assim, uma vez apurado o resultado positivo da atividade rural tributável, o produtor rural pessoa física deverá levá-lo a integrar a base de cálculo na sua declaração anual de ajuste, conforme prevê o art. 9º da Lei n.º 9.250/95. Na declaração anual de ajuste há uma ficha própria para as informações da atividade rural. Assim, o resultado

²⁵⁷ Art. 18, §§1.º e 2.º da Lei n.º 9.250/95.

²⁵⁸ Arts. 14 e 16, parágrafo único, da Lei n.º 8.023/90.

positivo da atividade rural deve ser integrado aos demais rendimentos auferidos pelo contribuinte e que eventualmente decorrem de outras atividades. Obtida a base de cálculo, aplica-se a alíquota do imposto prevista na tabela anual, sendo que a alíquota máxima é de 27,5%. A junção de todos os rendimentos auferidos no ano-base e as deduções previstas em lei é que representa a mutação patrimonial positiva, que constitui a renda passível da incidência do imposto.

A atividade rural também pode ser exercida no território brasileiro por pessoa física residente ou domiciliada no exterior. Neste caso, o resultado é apurado no encerramento do ano-calendário e constituirá a base de cálculo do imposto, sendo tributado com alíquota de 15%. Não é permitida a opção pelo arbitramento de 20% da receita bruta e a compensação de prejuízos fiscais²⁵⁹.

3.5.1.2 Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas

O imposto sobre as rendas auferidas pelas pessoas jurídicas com o agronegócio possui regras gerais previstas na Lei n.º 8.023/90, as quais conceituam a atividade rural. A partir da delimitação da origem das receitas – a atividade rural - os elementos essenciais do tributo, por sua vez, estão sujeitos à legislação do imposto de renda aplicável às demais pessoas jurídicas, excluindo-se as associações, entidades filantrópicas, cooperativas ou microempresas e empresas de pequeno optantes por um sistema tributário simplificado, as quais são reguladas por ordenamento jurídico próprio.

As atividades de natureza rural arroladas no Decreto n.º 9.580/18²⁶⁰, tais como mencionadas para as pessoas físicas, são válidas também para as pessoas jurídicas. A pessoa jurídica que tem por objeto a exploração da atividade rural deverá pagar o imposto de renda e o adicional de acordo com as normas que são aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Assim, para efeito do imposto de renda, não existem diferenças substanciais pelo fato de a renda ter origem na atividade rural.

²⁵⁹ Art. 20, “*caput*” e §1º, da Lei n.º 9.250/95.

²⁶⁰ Art. 51.

A delimitação do campo de abrangência da atividade rural foi explicitada com a Instrução Normativa n.º 1.700/17, expedida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são considerados normas complementares às leis e integram a legislação tributária, nos termos do disposto no art. 100, I, do CTN. O ato normativo considera que a pessoa jurídica exerce atividade rural quando desenvolve as seguintes atividades²⁶¹:

“I - agricultura;

II - pecuária;

III - extração e exploração vegetal e animal;

IV - exploração de atividades zootécnicas, tais como apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais;

V - cultivo de florestas que se destinem ao corte para comercialização, consumo ou industrialização;

VI - venda de rebanho de renda, reprodutores ou matrizes;

VII - 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) beneficiamento de produtos agrícolas:

1. descasque de arroz e de outros produtos semelhantes;
2. debulha de milho;
3. conserva de frutas;

b) transformação de produtos agrícolas:

1. moagem de trigo e de milho;
2. moagem de cana-de-açúcar para produção de açúcar mascavo, melado e rapadura;
3. grãos em farinha ou farelo;

c) transformação de produtos zootécnicos:

1. produção de mel acondicionado em embalagem de apresentação;
2. laticínio (pasteurização e acondicionamento de leite e transformação de leite em queijo, manteiga e requeijão);
3. produção de sucos de frutas acondicionados em embalagem de apresentação;
4. produção de adubos orgânicos;

d) transformação de produtos florestais:

1. produção de carvão vegetal;

²⁶¹ Art. 249 do Decreto n.º 9.580/18.

2. produção de lenha com árvores da propriedade rural; e

3. venda de pinheiros e madeira de árvores plantadas na propriedade rural; e

e) produção de embriões de rebanho em geral, alevinos e girinos, em propriedade rural, independentemente de sua destinação (reprodução ou comercialização).

§ 1º A atividade de captura de pescado *in natura* é considerada extração animal, desde que a exploração se faça com apetrechos semelhantes aos da pesca artesanal (arrastões de praia, rede de cerca etc.), inclusive a exploração em regime de parceria.

§ 2º Considera-se unidade rural, para fins do IRPJ e da CSLL, a embarcação para captura *in natura* do pescado e o imóvel, ou qualquer lugar, utilizado para exploração ininterrupta da atividade rural”.

O aspecto material da incidência do imposto é a receita bruta auferida com a exploração da atividade rural, comprovada documentalmente. Se a pessoa jurídica explorar outras atividades, as receitas, custos e despesas da atividade rural deverão ser segregadas das demais receitas obtidas.

Existem três formas de tributação pelo imposto de renda da pessoa jurídica: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado. A base material de incidência é a mesma: a receita bruta auferida com a atividade rural, ajustada por adições e exclusões previstas em leis.

A tributação pelo lucro real é obrigatória para grandes empresas, cuja receita total no ano-calendário anterior tenha sido superior a R\$78milhões e também para as que exercem certas atividades especificadas pela lei, independentemente da receita bruta auferida. As empresas dedicadas às atividades rurais apenas estarão obrigadas à tributação pelo lucro real se a receita bruta superar os R\$78milhões no ano anterior. Não importa que apenas parte da receita decorra da atividade rural, uma vez que o enquadramento no lucro real é efetuado de acordo com a receita bruta total. Se o período de atividade for inferior a 12 meses, a receita bruta deve ser multiplicada pelo número de meses da atividade. Se o valor encontrado for superior a R\$6.500.000,00, também ficará obrigada à tributação pelo lucro real.

Para efeito da incidência do imposto, o lucro real deve ser apurado na data de encerramento do período de apuração, que poderá ser anual ou trimestral. Na apuração anual, deve haver o pagamento mediante estimativas mensais. Na trimestral, o período de apuração do imposto encerra-se em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro. A pessoa jurídica pode optar por uma das formas de apuração.

Na opção anual, é obrigatório o recolhimento mensal do imposto. O recolhimento do imposto é efetuado por estimativa. No final do exercício, em 31 de dezembro, é apurado o imposto devido com base no lucro real anual e as estimativas pagas no ano. Se o saldo apurado for positivo é porque o imposto anual tem valor maior do que o recolhimento por estimativas mensais. Assim, o contribuinte deverá recolher a diferença. Se, ao contrário, a pessoa jurídica que exerce atividade rural verificar que o saldo foi negativo, é porque o imposto recolhido por estimativa mensal foi maior que o devido, caso em que a lei autoriza a restituição ou a compensação com outros débitos tributários.

No caso de recolhimento mensal, a base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica que exerce atividade rural é estimada. A estimativa poderá ocorrer com base na receita bruta auferida mensalmente ou com base em balancetes mensais de suspensão ou redução apurados contabilmente. Em ambos os casos, a base de cálculo é estimada com a alíquota de 8% sobre a receita bruta mensal decorrente da atividade rural.

Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes, mas não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário²⁶². Assim, se a empresa rural vende mercadoria por 100, esta será a base de cálculo do imposto. Não importa que no valor auferido esteja contido o imposto de competência dos Estados (ICMS) ou outros tributos que também incidem sobre a receita, como as contribuições ao PIS/COFINS e a contribuição social sobre o lucro. Os únicos tributos que a lei autoriza seja excluído da base de cálculo do imposto de renda são o IPI (imposto sobre a industrialização de produtos) e o ICMS recolhido por substituição tributária. O IPI incide apenas nas atividades rurais que implicarem industrialização de produtos, na forma prevista em lei. O IPI é destacado na nota fiscal de venda dos produtos e é excluído porque a pessoa jurídica é mera depositária do valor correspondente, já que o IPI, depois de integrar o sistema de créditos e débitos para cumprir o princípio constitucional da não cumulatividade que o rege, será pago à União. A contribuição social sobre o lucro não é dedutível na apuração do lucro real²⁶³. O Superior Tribunal de Justiça tem entendido que o valor pago a título da contribuição social sobre o lucro não

²⁶² Art. 12, §1.º, III e §4.º, do Decreto-Lei n.º 1.528/77.

²⁶³ Art. 1.º da Lei n.º 9.319/96

caracteriza despesa operacional da empresa, mas sim parcela do lucro destinada ao custeio da Seguridade Social, inserindo-se no conceito de renda²⁶⁴.

A lei autoriza a exclusão da receita bruta das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos. Os descontos incondicionais “são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos”²⁶⁵. Apurada a base estimada com a alíquota de 8% sobre a receita bruta mensal, devem ser adicionadas outras receitas previstas em lei. Alíquota do imposto de renda que incidirá sobre a base de cálculo é 15%. A legislação prevê uma alíquota adicional de 10%. O adicional incide sobre a parcela da base de cálculo que exceder ao valor de R\$20.000,00 em cada período de apuração mensal. Assim, se base de cálculo apurada for de R\$50.000,00, haverá o adicional do imposto com a alíquota de 10% sobre R\$30.000,00.

As despesas operacionais dedutíveis na apuração do resultado são as necessárias à percepção dos rendimentos e à manutenção da fonte produtora. A depreciação de bens do ativo imobilizado resultante do desgaste pelo uso, da ação da natureza e da obsolescência normal, pode ser computada como custo. A depreciação é permitida apenas para os bens móveis e imóveis intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens ou serviços. Os bens do ativo não circulante imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, poderão ser depreciados integralmente no próprio ano de aquisição²⁶⁶. No ativo não circulante estão registrados todos os bens com permanência duradora como, por exemplo, um trator ou colheitadeira.

Ao final de cada período de apuração do imposto sobre a renda, a pessoa jurídica deverá promover o levantamento e a avaliação dos seus estoques. Os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos poderão ser avaliados aos preços correntes de mercado, conforme as práticas usuais em cada tipo de atividade²⁶⁷.

²⁶⁴ SUPERIOR Tribunal de Justiça – Acórdão com o número 1.113.159, de 25 de novembro de 2009, Relator Ministro Luiz Fux.

²⁶⁵ Instrução Normativa SRF n.º 51/78.

²⁶⁶ Art. 6.º, da MP n.º 2.159/70.

²⁶⁷ Art. 14, §4.º, do Decreto-Lei n.º 1.598/77.

A lei permite que o prejuízo fiscal apurado pela pessoa jurídica da atividade rural seja compensado com o resultado positivo nos anos-base posteriores²⁶⁸. No entanto, o art. 15 da Lei n.º 9.065/90 introduziu uma trava de 30% do lucro líquido para a compensação. Assim, se o prejuízo fiscal do ano anterior é de R\$50.000,00 e o lucro líquido apurado de R\$300.000,00, a redução deve ser de R\$15.000,00 (30% x 50mil). A lei que regula a compensação dos prejuízos da pessoa jurídica que exerce atividade rural é de natureza especial e não traz qualquer limitação, conforme afirmado. Por isto, o prejuízo apurado pela pessoa jurídica na exploração da atividade rural pode ser compensado com o resultado positivo da mesma atividade em períodos posteriores sem qualquer limitação, conforme reconhecido pelo próprio Regulamento²⁶⁹.

A pessoa jurídica que tenha por objeto a atividade rural e não estiver obrigada à tributação pelo lucro real, por ter receita bruta anual no ano anterior igual ou inferior a R\$78milhões, pode optar pelo lucro presumido. A opção também pode ser efetuada nos casos em que, sendo o período de atividade inferior a 12 meses, a receita bruta não ultrapassar R\$6.500.000,00, decorrente do resultado da multiplicação da receita do ano anterior pelo número de meses de atividade. A opção é irretratável para o ano calendário, sendo regulada pela Lei n.º 9.249/95.

A base de cálculo do imposto de renda na tributação pelo lucro presumido é mais simplificada do que a prevista para o lucro real. Embora a materialidade de incidência do imposto seja a mesma – receita bruta mensal auferida – a base de cálculo é apurada mediante coeficientes de presunção do lucro, variáveis entre 1,6% a 32%. Para as pessoas jurídicas que exercem atividade rural, a alíquota para apurar a base de cálculo é de 8% sobre a receita bruta mensal, deduzidas as devoluções, vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos. A lei, portanto, fixa a presunção do lucro tributável com a atividade rural²⁷⁰ das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido de forma igual a das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real e que apuram o imposto por estimativa mensal. A diferença na base de cálculo vai residir em adições e exclusões específicas para as tributadas pelo lucro real e que não se aplicam às tributadas pelo lucro presumido. Assim, se a pessoa jurídica auferir receita bruta decorrente da atividade rural de R\$600mil e há venda cancelada de R\$100mil, a receita bruta mensal é de R\$500mil,

²⁶⁸ Art. 14 da Lei n.º 8.023/90.

²⁶⁹ Art. 583 do Decreto n.º 9.580/18.

²⁷⁰ Art. 15 da Lei n.º 9.249/95 e art. 25 da Lei n.º 9.430/96.

presumindo-se que o lucro obtido com a atividade rural é de R\$40mil (8% de R\$500mil). Os ganhos de capital, rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras e outras receitas são acréscimos que devem ser somados à base de cálculo já apurada, não se sujeitando ao coeficiente de presunção do lucro²⁷¹. O Superior Tribunal de Justiça tem decidido que a tributação isolada e autônoma do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas em aplicações financeiras de renda fixa ou ganhos líquidos em operações realizadas nas bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, conforme previsto em lei²⁷², é legítima e complementar ao conceito de renda, uma vez que tais entradas financeiras não fazem parte da atividade fim das empresas²⁷³.

A pessoa jurídica poderá auferir receitas que não decorram da sua atividade rural, caso em que as receitas devem ser segregadas. Se tais receitas decorrem de outras atividades que dizem respeito ao objeto social da pessoa jurídica, como, por exemplo, a prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, a base de cálculo será apurada com o coeficiente legal de 16% da presunção de lucro, conforme previsto em lei²⁷⁴. No entanto, se a receita não decorrer do objeto social, como, por exemplo, a receita auferida com a locação de um imóvel, a mesma deverá ser somada com o valor resultante da base de cálculo ajustada com os coeficientes de presunção. Assim, por exemplo, se a pessoa jurídica auferiu R\$100mil com a atividade rural, R\$50mil com os serviços de transporte, R\$10mil com alugueis e R\$1mil de rendimentos de aplicações financeiras, a base de cálculo corresponderia a R\$27mil (atividade rural $100\text{mil} \times 8\% = 8\text{mil}$; serviços de transportes $50\text{mil} \times 16\% = 8\text{mil}$; alugueis = 10mil; aplicações financeiras = 1mil). A alíquota do imposto de renda no lucro presumido é também de 15%.

A exemplo das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, poderá haver o adicional de imposto de renda com alíquota de 10%. O adicional incide sobre a parcela da base de cálculo que exceder ao valor de R\$20.000,00 em cada período de apuração mensal. Assim, no exemplo dado, como a base de cálculo correspondeu a R\$27mil, haverá o adicional de 10% sobre R\$7mil.

²⁷¹ Art. 25, II, da Lei n.º 9.430/96.

²⁷² Art. 29 e art. 36 da Lei n.º 8.541/92. A Instrução Normativa RFB n.º 1.585/15 disciplina o imposto de renda sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nos mercados financeiro e de capitais.

²⁷³ SUPERIOR Tribunal de Justiça – Acórdão com o número 939.257, de 21 de agosto de 2009, Relator Ministro Luiz Fux.

²⁷⁴ Art. 15, §1.º, II da Lei n.º 9.249/95.

Existem aspectos controvertidos acerca da dimensão material da receita bruta que constitui a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido. A lei dispõe que a base de cálculo é a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei n.º 1.598/77, o qual efetua distinção entre receita bruta e receita líquida. O preceito legal estabelece que na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes²⁷⁵, sendo que a receita líquida é representada pela receita bruta diminuída dos tributos sobre ela incidentes²⁷⁶. Não encontra fundamento legal, portanto, a pretensão do contribuinte em excluir da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica o valor corresponde a outros tributos que também incidem sobre a receita auferida, como as contribuições ao PIS/COFINS e a contribuição social sobre o lucro, ou mesmo quaisquer outros tributos que serão pagos com a receita auferida. Assim, ao obter receita bruta da atividade rural há mutação patrimonial positiva, observados os ajustes legais. A utilização de uma fração da receita bruta para cumprir outras obrigações, sejam tributárias ou não, não tem relevância no aspecto material de incidência do imposto.

Por outro lado, a exemplo do que ocorre com a pessoa física, a legislação dispõe que integram a receita bruta da atividade rural da pessoa jurídica²⁷⁷: “os valores recebidos de órgãos públicos, tais como auxílios, subvenções, subsídios, aquisições do Governo Federal (AGF) e as indenizações recebidas do Programa de Garantia da Atividade Agropecuária (Proagro); II - o valor da entrega de produtos agrícolas pela permuta com outros bens ou pela dação em pagamento; III - as sobras líquidas da destinação para constituição do Fundo de Reserva e do Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, previstos no art. 28 da Lei n.º 5.764, de 16 de dezembro de 1971, quando creditadas, distribuídas ou capitalizadas à pessoa jurídica rural cooperada”.

A base de cálculo, nos termos da lei, é a receita bruta mensal. Os mesmos comentários acerca de idêntica pretensão em relação à pessoa física, conforme antes mencionado, são válidas quanto à pessoa jurídica. Os subsídios e as indenizações recebidas do PROAGRO não têm natureza jurídica de receitas porque não representam acréscimo patrimonial. O ato normativo infralegal viola o princípio da legalidade ao determinar a incidência do imposto sobre valores auferidos pela pessoa jurídica que não

²⁷⁵ Art. 12, §5.º do Decreto-Lei n.º 1.598/77.

²⁷⁶ Art. 12, §1.º, III, do Decreto-Lei n.º 1.598/77.

²⁷⁷ Art. 252 da IN n.º 1.700/17.

possuem natureza jurídica de receitas e que não estão contempladas no conceito do art. 12 do DL 1.598/77. Quanto aos subsídios, em alguns casos a pessoa jurídica recebe benefícios fiscais no âmbito do ICMS, que é imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal. São subsídios que consistem em créditos presumidos do imposto. Ao conceder os benefícios, tais entidades políticas abrem mão de suas receitas tributária, geralmente com o escopo de atrair investimentos para seus territórios. Como os entes federados perdem receitas com a concessão dos créditos presumidos, fere o princípio federativo e a segurança jurídica a exigência do imposto de renda da União sobre os créditos presumidos de ICMS, conforme tem entendido o Superior Tribunal de Justiça²⁷⁸.

Por fim, se a pessoa jurídica tributada pelo lucro real não mantiver sua escrituração conforme determinado pela lei, contendo vícios ou deficiências que inviabilizem a determinação da receita, a autoridade fiscal pode se valer do arbitramento. O mesmo ocorre em relação à pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido. A inexistência de elementos ou de escrituração que impeçam possa ser verificada a apuração da receita, também autorizam o arbitramento. O arbitramento não é penalidade, mas sim, nas palavras de Bulhões Pedreira, de “instrumento que a lei assegura à autoridade tributária para que, na falta das informações indispensáveis à determinação do lucro real ou presumido, possa fixar a base de cálculo”²⁷⁹. O procedimento do arbitramento é regulado pelo art. 6.º da Lei n.º 8.846/94.

3.5.2 Imposto sobre a renda em Portugal

A Constituição de Portugal estabelece que o sistema fiscal objetiva satisfazer as necessidades financeiras do Estado e uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza²⁸⁰. Ao tratar das empresas, a Constituição dispõe que a tributação “incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”²⁸¹. O imposto sobre o rendimento pessoal

²⁷⁸ SUPERIOR Tribunal de Justiça – Acórdão com o número 1.517.492 (ERESP), de 08 de novembro de 2017. Relatora Min. Helena Costa. Neste julgado, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu pela não inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ, ao fundamento de que a incidência de tributo federal sobre incentivo fiscal de ICMS ofenderia o princípio federativo.

²⁷⁹ PEDREIRA, Bulhões. **Imposto sobre a Renda** – Pessoas Jurídicas. p. 873

²⁸⁰ Art. 103.º.

²⁸¹ Art. 104.º, 2.

deve ser único e progressivo, levar em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar, tendo por objetivo diminuir as desigualdades²⁸².

3.5.2.1 Imposto sobre a renda das pessoas singulares

O Código do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares (IRS) é regulado pelo DL n.º 442-A/88, republicado pela Lei n.º 82-E/2014 e alterado pela Lei n.º 2/2014.

A base material de incidência do IRS é o valor anual dos rendimentos. O legislador divide os rendimentos por categorias A (rendimento do trabalho dependente), B (rendimentos empresariais e profissionais), E (rendimentos de capitais), F (rendimento prediais), G (incrementos patrimoniais) e H (pensões), ou seja, a origem dos rendimentos é que determina o enquadramento na respectiva categoria, não importando a forma e a moeda pelo qual foram adquiridos²⁸³. A lei considera rendimentos empresariais e profissionais, classificados na categoria B, entre outros, os decorrentes do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária²⁸⁴. A lei também considera como rendimentos os subsídios ou subvenções no âmbito do exercício da atividade agrícola, silvícola ou pecuária²⁸⁵.

Nos termos da Lei n.º 82-E/14, são consideradas atividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias: a) as comerciais ou industriais, meramente acessórias ou complementares daquelas, que utilizem, de forma exclusiva, os produtos das próprias explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias. É o caso de rendimentos auferido pelo produtor rural que industrializa ou comercializa a própria produção, como o produtor de queijo, salame, geleias, etc. Se tais atividades estiverem integradas noutras de natureza comercial ou industrial, assim consideradas aquelas cujos produtos se destinem a ser utilizados ou consumidos em mais de 60% do seu valor naquelas atividades, os rendimentos são considerados de atividades comerciais ou industriais²⁸⁶; b) a caça e

²⁸² Art. 104.º, 1.

²⁸³ Art. 1.º, 1.

²⁸⁴ Art. 3.º, 1, a.

²⁸⁵ Art. 3.º, 1, f.

²⁸⁶ Art. 4.º, 3.

exploração de pastos naturais, água e outros produtos espontâneos, explorados diretamente ou por terceiros. Trata-se de rendas auferidas com a venda de caças permitidas, arrendamento da pastagem ou exploração de recursos hídricos; c) as explorações apícolas, ou seja, as rendas auferidas com a venda de mel e seus derivados; d) a investigação e obtenção de novas variedades animais e vegetais, dependentes daquelas atividades. É a tributação da renda auferida com os resultados obtidos pelo desenvolvimento tecnológico no setor agropecuário, sobretudo na área da genética animal e vegetal.

A pesca²⁸⁷ e as atividades agrícolas e pecuárias não conexas com a exploração da terra ou em que esta tenha caráter manifestamente acessório, o que ocorre quando os custos diretos são inferiores a 25% dos custos diretos totais do conjunto da atividade exercida²⁸⁸, são tratadas como atividades comerciais e industriais.

A lei prevê a proteção do mínimo existencial, ao excluir da tributação os rendimentos das atividades agrícolas, silvícolas e pecuárias, quando o valor dos proveitos ou das receitas, isoladamente ou em cumulação com os rendimentos ilíquidos sujeitos, ainda que isentos, não exceda por agregado familiar quatro vezes e meia o valor anual do IAS²⁸⁹. O IAS é o Indexante dos Apoios Sociais, criado pela Lei n.º 53-B/2006, fixado anualmente.

O rendimento tributável é o que resulta da soma de todos os rendimentos auferidos no ano, abrangendo todas as categorias. O sujeito passivo, desde que não ultrapassado o limite anual de 200mil euros, está sujeito à apuração pelo regime simplificado, mas a lei confere-lhe a opção de determinar os rendimentos com base na contabilidade²⁹⁰. No regime simplificado, a determinação do rendimento tributável é obtida mediante a aplicação de coeficientes variáveis, previstos na lei²⁹¹. Na determinação dos rendimentos empresariais e profissionais não abrangidos pelo regime simplificado devem ser aplicadas as regras do Código do IRC, com algumas exceções²⁹². O sistema é semelhante ao brasileiro, cabendo ao contribuinte examinar qual a forma de tributação

²⁸⁷ Art. 4.º, 1, c.

²⁸⁸ Art. 4.º, 2.

²⁸⁹ Art. 3.º, 4.

²⁹⁰ Art. 28.º, 1 e 3.

²⁹¹ Art. 31.º.

²⁹² Art. 32.º.

que lhe é mais favorável. A opção pelo sistema simplificado não permite a dedutibilidade das despesas decorrentes da atividade rural.

O sujeito passivo do imposto são as pessoas singulares residentes no território português e as que nele obtenham rendimentos, ainda que nele não residem²⁹³.

Os subsídios de exploração atribuídos a sujeitos passivos no âmbito das atividades agrícolas, silvícolas, pecuárias ou de pesca exercidas, pagos numa só prestação sob a forma de prêmios pelo abandono de atividade, arranque de plantações ou abate de efetivos, e na parte em que excedam custos ou perdas, podem ser incluídos no lucro tributável, em frações iguais, durante cinco exercícios, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio²⁹⁴.

O imposto é cobrado com alíquotas progressivas, que aumentam a medida em que sobe a base tributável. Os rendimentos até 7mil euros ficam sujeitos à alíquota de 14,5%. Para os rendimentos superiores, existem duas colunas de alíquotas, sendo uma normal e outra média. As faixas de alíquotas normais variam de 23% a 48% e as médias de 17,36% a 37,61%. O produto da aplicação das alíquotas à renda resulta na coleta. A lei prevê deduções à coleta para determinar o valor do imposto devido, incluindo entre as deduções, os benefícios fiscais²⁹⁵. No entanto, a dedutibilidade dos benefícios fiscais²⁹⁶ acabou sendo revogada pela Lei n.º 82-E/2014.

O imposto das pessoas singulares cujos rendimentos sejam superiores a 80mil euros estão sujeitos à alíquota adicional. Este adicional é denominado de taxa de solidariedade, com alíquota de 2% até 250mil euros e de 5% quando os rendimentos forem superiores. O imposto não é apurado com a simples incidência da alíquota sobre a base de cálculo. Sendo excedente a 250mil euros, os rendimentos de 170mil ficam sujeitos ao adicional de 2,5% e o excedente a 5%.

Como se vê, não existe tratamento tributário diferenciado para o imposto que incide sobre a renda auferida com a atividade agrícola. O imposto está assentado na universalidade ou generalidade, impondo a todas as pessoas físicas ao dever de contribuir para as despesas estatais, e da uniformidade, que materializa o princípio da igualdade ao

²⁹³ Art. 13.º, 1.

²⁹⁴ Art. 36.º.

²⁹⁵ Art. 78.º, 1, k.

²⁹⁶ Art. 88.º.

submeter, utilizando o mesmo critério da capacidade contributiva, todos os rendimentos auferidos pela pessoa física, independentemente da sua origem.

3.5.2.2 Imposto sobre a renda das pessoas coletivas

O Código sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, alterado pela Lei n.º 2/2014.

São consideradas de natureza agrícola todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo a prestação de serviços²⁹⁷. As atividades são classificadas de acordo com a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas²⁹⁸. O Decreto-Lei n.º 381/2007 estabelece a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas, harmonizando as classificações em conformidade com a nomenclatura adotada pela União Europeia, objeto do Regulamento n.º 1.893/2006, do Parlamento Europeu e do Conselho.

No Anexo ao ato normativo citado, a Seção A trata da agricultura, produção animal, caça, floresta e pesca, estabelecendo que a atividade agrícola compreende a “produção agrícola e animal, quer em termos de bens, quer de serviços específicos das atividades desta Secção”, fixando critérios para a identificação da atividade principal, sobretudo no âmbito da agricultura, quando há duas atividades integradas verticalmente. Dispõe que “a actividade integrada (a montante) determina a actividade principal, considerando-se a actividade integrante (a jusante) como secundária, por ser declaradamente de menor importância em termos de valor acrescentado ou variável equivalente”.

A lei considerada como sujeitos passivos do imposto “as sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais pessoas colectivas de direito público ou privado com sede ou direcção efectiva em território português”; “as entidades desprovidas de personalidade jurídica, com sede ou direcção efectiva em território português, cujos rendimentos não sejam tributáveis em

²⁹⁷ Art. 3.º, 4.

²⁹⁸ Art. 142.º da Lei n.º 2/14.

imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou em imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) directamente na titularidade de pessoas singulares ou colectivas; As entidades, com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos, não estejam sujeitos a IRS”²⁹⁹. A capacidade tributária, portanto, independe de estar a pessoa coletiva regularmente constituída.

O aspecto material da hipótese de incidência das entidades que exercem, a título principal, atividade agrícola, é o respectivo lucro, assim considerado o incremento patrimonial positivo, correspondente à diferença entre o patrimônio líquido no fim e no início do período de tributação³⁰⁰. O lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas do mesmo período, determinadas com base na contabilidade e ajustes previstos pelo próprio Código³⁰¹. A lei também permite a dedução do lucro tributável dos gastos e perdas incorridos ou suportados para obter ou garantir os rendimentos sujeitos ao imposto³⁰², assim como os prejuízos fiscais³⁰³. Há uma noção extensiva de rendimento, nas palavras de Casalta Nabais, tomando por base a teoria do incremento patrimonial. “Nesta conformidade, o lucro tributável é apurado segundo a chamada ‘teoria do balanço’, reportando-se à diferença entre o activo (ou valores patrimoniais) líquido no fim do período e o activo (ou valores patrimoniais) líquido no início do período da tributação, como decorre do n.º 2 do art. 3.º do CIRC”³⁰⁴. A alíquota do imposto é de 36,5%³⁰⁵. Se o lucro tributável for superior a determinados montantes previstos na lei, haverá taxa adicional, a título de derrama estadual, com alíquotas variáveis de 3%, 5% ou 9%.

A legislação considera como proveito ou ganho, para efeito de incidência do imposto, as indenizações auferidas, seja a que título for, assim como os subsídios ou subvenções de exploração³⁰⁶. Por sua vez, para a determinação do lucro tributável são dedutíveis os custos ou perdas que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos ao imposto ou para a manutenção da fonte

²⁹⁹ Art. 2.º, 1, a, b, c.

³⁰⁰ Art. 3.º, a.

³⁰¹ Art. 17.º, 1.

³⁰² Art. 23.º, 1.

³⁰³ Art. 52.º, 1.

³⁰⁴ **Direito Fiscal**; p 507.

³⁰⁵ Art. 69.º, 1.

³⁰⁶ art. 20.º, 1, “g”, “h”.

produtora. O art. 23.º relaciona uma série de gastos ou despesas dedutíveis, enquanto o art. 41.º trata dos encargos não dedutíveis.

O período de apuração, como regra, é anual, correspondente ao ano civil e o fato gerador do imposto considera-se ocorrido no último dia do período de tributação³⁰⁷.

O imposto é apurado por duas formas: pelo próprio contribuinte ou pelos serviços centrais da Direção-Geral das Contribuições e Impostos. No primeiro caso, há a autoliquidação. O próprio contribuinte informa, mediante documento entregue ao órgão fazendário, o montante do imposto devido. Assim como ocorre no Brasil com os tributos autolancados, a administração limita-se a verificar a correção dos dados informados. No entanto, não apresentada a declaração, constatado o não pagamento, erros, omissões, fraudes, etc, a autoridade fiscal procederá à liquidação de ofício, total ou parcial, assegurando ao contribuinte o direito de defesa.

O sistema português também admite, como ocorre no Brasil, o arbitramento do lucro da pessoa coletiva. O denominado método indiciário para a determinação do lucro tributável é admitido nas hipóteses de irregularidades substanciais da contabilidade que inviabilizem o efetivo rendimento auferido. As irregularidades contábeis que não permitam que sirvam de lastro para o cálculo do tributo autorizam que a autoridade fiscal se utilize de métodos indiretos, garantindo-se ao contribuinte os instrumentos de defesa para opor-se à exigência fiscal.

³⁰⁷ Art. 7.º, 7.

CONCLUSÃO

A soberania tributária, diante da construção de blocos econômicos que transformam as economias internas e externas, está fragilizada porque não existe uma ordem normativa global que trace os seus limites e reafirme a sua legitimidade.

Na União Europeia, a soberania dos Estados-Membros é conduzida por uma política agrícola comum que tem por objetivo incrementar a produtividade agrícola, o rendimento dos trabalhadores, a estabilização do mercado e os preços aos consumidores, através de medidas financeiras de apoio direto aos agricultores. A partilha da competência da União com os Estados-Membros em matéria de agricultura, por outro lado, não permite que os auxílios estatais, assim considerados pelo Tribunal de Justiça da União Europeia as intervenções que, independentemente da forma que assumam, aliviem os encargos suportados pelo sujeito passivo, possam ser livremente concedidos. Como regra, o Tratado de Funcionamento da União Europeia proíbe a concessão de auxílios estatais, servindo como limitador da soberania dos Estados-Membros na respectiva política interna na concessão de subsídios.

No Brasil, não existe uma legislação específica que discipline os subsídios. As medidas de apoio tributário ao setor agrícola estão dispersas na legislação de todas as entidades tributantes e revestidos das mais diversas roupagens normativas, tendo apenas como ponto de partida comum a necessidade de lei específica. No entanto, o princípio federativo muitas vezes apresenta problemas de incoerência ou incompatibilidades normativas quando as pretensões tributárias de alguns dos entes da federação objetivam o resultado material das normas de subsídios dos outros. O problema é complexo e corrente, revelado pela exigência de tributos de competência da União sobre os resultados materiais de subsídios concedidos pelos entes periféricos. Em Portugal, enquanto estado unitário, as soluções da incompatibilidade entre tributação e subsídios são mais simples, embora não sejam encontradas apenas pela existência de um Estatuto de Benefícios Fiscais.

As incidências tributárias específicas relacionadas às atividades rurais revelam, no campo das contribuições para a Seguridade Social, tratamento diferenciado no Brasil em Portugal. Em Portugal, exceto no caso da receita de pescados, as taxas de Seguridade Social não recaem sobre o resultado da atividade rural. No Brasil, ao contrário, as contribuições para a Seguridade Social têm como base material de incidência as

receitas auferidas com a atividade rural. No entanto, foi destacada a insegurança jurídica decorrente das sucessivas alterações normativas, a nível constitucional e infraconstitucional, agravada pela ausência de pronunciamento do Supremo Tribunal Federal nos temas que lhe foram submetidos a julgamento.

No caso do imposto sobre a renda auferida pela atividade rural, observou-se que os sistemas brasileiro e português são muito semelhantes, tanto no que se refere à pessoa física, como à pessoa jurídica. O elemento material comum dos dois ordenamentos tem como substrato o incremento patrimonial positivo, correspondente à diferença entre o patrimônio no fim e no início do período de apuração. A dedutibilidade dos gastos ou perdas para obter os rendimentos também é semelhante, embora as alíquotas do imposto em Portugal sejam maiores do que as previstas na legislação brasileira.

Embora o setor do agronegócio desencadeie múltiplas e complexas relações jurídicas, portadoras de substancial conteúdo econômico, não se pode afirmar que existe um tratamento tributário diferenciado, mediante a existência de mecanismos normativos de desoneração que sirvam como instrumentos estatais de incentivos à produção, estimulando o exercício de atividades rurais, ou como benefícios fiscais destinados a assegurar a sua manutenção.

BIBLIOGRAFIA

- ÁVILA, Humberto - **Teoria da Segurança Jurídica**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014. 752 p. ISBN 978-85-392-0346-8.
- BALEEIRO, Aliomar - **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 13.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981. 515 p.
- BARROSO, Luís Roberto - **Interpretação e Aplicação da Constituição**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998. 300 p. ISBN 85-02-01938-4.
- BASTIAT, Frédéric - **A Lei**. Rio de Janeiro: Livraria José Olympio Editora S/A, 1987. 76 p. ISBN 85-03-00193-4.
- BATTAGLIA, Felice - **Estudios de Teoria Del Estado**. Publicaciones del Real Colegio de España em Bolonia, 1966. 213 p.
- BOBBIO, Norberto - **Estado, Governo, Sociedad**. 17ª Reimpressão. São Paulo: Editora Paz e Terra Ltda, 2011. 173p. ISBN 978-85-7753-017-5.
- _____. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. 10ª ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997. 184 p. ISBN 85-230-0276-6.
- BONAVIDES, Paulo - **Teoria Geral do Estado**. 9ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2012. 558 p. ISBN 978-85-392-0133-4.
- CANOTILHO, JJ Gomes - **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ª ed. 17ª Reimpressão. Coimbra: Almedina, [sd]. 1522 p. ISBN 978-972-40-2106-5.
- CARRAZA, Roque Antonio - **ICMS**. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. 798 p. ISBN 978-85-392-0310-9.
- CATARINO, João Ricardo – **Para uma Teoria Política do Tributo**. 2ª ed. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009. 530 p. ISBN 978-972-653-178-4.
- COMPREENDER AS POLÍTICAS DA UNIÃO EUROPEIA. Agricultura. Uma parceria entre a Europa e os Agricultores [Em linha][Consult. 19 maio 2019]. Disponível em <https://publications.europa.eu/en/web/general-publications/publications>.
- DANTAS, Adriana - **Subsídios Agrícolas**. São Paulo: Saraiva, 2009. 412 p. ISBN 978-85-02-07726-3.
- DEATON, Angus - **A Grande Evasão**. Barcarena: Editorial Presença, 2016. 395 p.
- ENGISH, Karl – **Introdução ao Pensamento Jurídico**. 6.ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, [sd]. 394 p.
- FISCHBACH, Orkar Georg – **Teoría General del Estado**. 4ª ed. Barcelona: Editorial Labor S/A, [sd]. 198 p.

- FILHO FRANCA, Marcílio Toscana – História e Razão do Paradigma Vestefaliano – **Doutrinas Essenciais do Direito Internacional**. [Em linha]. Vol. 1, p. 1.158-1.159. [Consult. 19 maio 2019]. Disponível em <https://revistadoatribunais.com.br>
- FREIRE, Maria Paula dos Reis - **Eficiência Económica e Restrições Verticais. Os Argumentos de Eficiência e as Normas de Defesa da Concorrência**. Lisboa: Alameda da Universidade, 2008. 1.043 f. Tese de Doutoramento em Direito. Ciências Jurídico-Económicas.
- GOUVEIA, Jorge Bacelar - **Manual de Direito Constitucional**. 5ª ed. Volume II. Coimbra: Editora Almedina S/A, 2013. 1046 p. ISBN 978-972-40-5394-3.
- GRECCO, Marco Aurélio; FERRAZ Junior, Tércio Sampaio – Desafios do Federalismo Fiscal Brasileiro. **Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo**. Volume 2 (1998), p. 97-104.
- GUTIÉRREZ ESPADA, Cesáreo - **Derecho Internacional Público**. Madrid: Editorial Trotta S/A, 1995. 699 p. ISBN 84-8164-062-X.
- HART, Herbert L. A - **O Conceito de Direito**. 6ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2011. 348 p. ISBN 978-972-31-0692-3.
- HERREN AGUILAR, Fernando - **Direito Econômico**. São Paulo: Editora Atlas, 2012. 552 p. ISBN 978-85-224-6739-6.
- JELLINEK, Georg - **Teoria General del Estado**. Buenos Aires: Editorial Albatros, 1981. 602 p.
- JUNIOR FERRAZ, Tércio Sampaio - A noção de lei específica no art. 150, §6º da CF e Recepção dos Decretos-leis ns. 2.163/84 e 1.184/71. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros. (out/dez 1995), p. 181-185.
-
- Normas Gerais e Competência Concorrente. Uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo** [Em linha]. [Consult. 08 mar 2019]. Disponível em <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67296>.
- KELSEN, Hans - **Teoria Geral do Direito e do Estado**. 4ª ed. São Paulo: Livraria Martins Fontes Editora Ltda, 2005. 637 p. ISBN 85-336-2145-0.
- KIRCHHOF, Paul - **Tributação no Estado Constitucional**. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2016. 127 p. ISBN 85-7674-846-0.
- KNIGHT, Frank H - **Riesgo Incertidumbre y Beneficio**. Madrid: M Aguilar Editor, 1947. 342 p.
- KRIELE, Martin - **Introducción a La Teoría del Estado**. Buenos Aires: Depalma Ediciones, 1980. 497 p.
- LOCKE, John - **Segundo Tratado sobre o Governo**. São Paulo: Editora Martin Claret, 2011. 158 p.

- MACCORMICK, Neil - **Retórica e o Estado de Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier Editora, 2008. 389 p. ISBN 978-85-352-2506-8.
- MAGNOLI, Demétrio - **Questões Internacionais Contemporâneas**. Manual do Candidato. 2ª edição. Brasília: Editora Fundação Alexandre Gusmão. 358 p. ISBN 85-87480-06-5.
- MALBERG, R. Carre de - **Teoria General del Estado**. Panuco: Fondo de Cultura Economica, [sd]. 1327 p.
- MELLO, Celso D. de Albuquerque - **Curso de Direito Internacional Público**. 15ª edição. 1.º Volume. Rio de Janeiro: Ed. Renovar, 2011. 1744 p. ISBN 85-7147-416-8.
- MIRANDA, Jorge - **Manual de Direito Constitucional**. Direitos Fundamentais. Tomo IV. 508 p. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. ISBN 978-972-32-1613-4.
- _____. **Teoria do Estado e da Constituição**. 4ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015. 531 p. ISBN 978-85-309-5224-2.
- MOUSKHELI, M - **Teoría Jurídica del Estado Federal**. Mexico: Editora Nacional S/A. [sd]. 364 p.
- NABAIS, José Casalta - **Direito Fiscal**. 8.ª ed. Coimbra: Edições Almedina S/A, 2015. 611 p. ISBN 978-972-40-6008-8.
- _____. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2009. 746 p. ISBN 978-972-40-1115-8.
- _____. A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internacionalização, Integração e Globalização Económicas. **Temas de Integração**. Coimbra: Almedina, 2003. 1º e 2º Semestres de 2003. n.º 15 e 16.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz – **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. 1.159 p. ISBN 85-7674-355-8
- ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO (OMC). Las Subvenciones y La OMC. **Informe sobre El Comercio Mundial** [Em linha].[Consult. 21 abril 2017]. Disponível em https://www.wto.org/spanish/res_s/booksp_s/anrep_s/wtr06-2f_s.pdf.
- ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). Progreso ainda a ser feito para repensar a política agrícola e reduzir o apoio [Em linha].[Consult. 29 junho 2018]. Disponível em <http://www.oecd.org/fr/presse/des-progres-restant-a-faire-pour-repenser-la-politique-agricole-et-reduire-le-soutien.htm>.
- PEDREIRA, Bulhões – **Imposto sobre a Renda – Pessoas Jurídicas**. Rio de Janeiro: Justec Editora Ltda, 1979. 1.138 p.

POLIZELLI, Victor Borges - **O Princípio da Realização da Renda**. Série Doutrina Tributária, vol. VII. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2012. 398 p. ISBN 85-7674-611-5.

QUADROS, Fausto - **Direito da União Europeia**. Coimbra: Almedina. 2015. 757 p. ISBN 978-972-40-5071-3.

Direito das Comunidades Europeias e Direito Internacional Público. Lisboa: Almedina, 1991. 541 p.

RUIZ ALMENDRAL, Violeta - **Impuestos y Estado Social** [Em linha]. [Consult. 18 maio 2019]. Disponível em https://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/6931/ruiz_almendral_impuestos.pdf?sequence=1.

SANCHES, Saldanha J. L - Soberania Fiscal e Constrangimentos Externos. **Fisco**. [sl].[sn]. N.º 27. Janeiro/91, ano 2.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da - **Tributação e Concorrência**. Série Doutrina Tributária, Volume IV. São Paulo: Quartier Latin, 2011. ISBN 85-7674-553-4.

SPISSO, Rodolfo R. - **Derecho Constitucional Tributario**. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1993. 490 p. ISBN 950-14-0607-5.

STOBER, Rolf - **Derecho Administrativo Economico**. Madrid: Ministerio para Las Administraciones Publicas, 1992. 398 p. ISBN 84-7088-620-7.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas - **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. 127 p. ISBN 85.7420.450.1.

TORRES FERNÁNDEZ, Maria Jesús Garcia – Estudio Comparado da la tributación de la actividad agrícola em Portugal y España. **Revista Fórum de Direito Tributário**. [Em linha]. N.º 61 (jan/fev. 2013). [Consult. 29 jun. 2018]. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=86480>.

TORRES, Ricardo Lobo - **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Volume IV. Rio de Janeiro: Revonar, 2007. 769 p. ISBN 978857147-614-1.

TORRES, Heleno Taveira - **Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais Ltda, 2011. 748 p. ISBN 978-85-203-4045-5.

Coordenador - **Direito Tributário Internacional Aplicado**. Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

TROPER, Michel. **A Filosofia do Direito**. São Paulo: Martins Editora Livraria Ltda, 2008. 158 p. ISBN 978-85-99106-56-5.

UCKMAR, Victor - As Tendências Fiscais do Início do Terceiro Milênio. **Direito Tributário Internacional Aplicado**. Volume II. São Paulo: Quartier Latin, 2004

VILANOVA, Lourival - Fundamentos do Estado de Direito. **Revista de Direito Público** [Em linha]. (jul/dez/1977), p. 43/44. [Consult. 08 mar. 2019]. Disponível em <https://revistadoatribunais.com.br>.

Causalidade e Relação no Direito. São Paulo: Saraiva, 1989. 214 p. ISBN 85-02-00506-5.

REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS

UNIÃO EUROPEIA

Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. Versão consolidada. Jornal Oficial n.º C 326, p. 1-390. (26-10-12).

Regulamento n.º 1.306/13 do Parlamento Europeu e do Conselho. Jornal Oficial n.º 347, p. 549-607. (20-12-2013).

Regulamento n.º 1.307/13 do Parlamento Europeu e do Conselho. Jornal Oficial n.º 347, p. 608-670. (20-12-2013).

Regulamento n.º 1.308/13 do Parlamento Europeu e do Conselho. Jornal Oficial n.º 347, p. 671-854. (20-12-2013).

PORTUGAL

Constituição da República Portuguesa. Diário da República, Série I, N.º 86 (04-10-1976).

Estatuto dos Benefícios Fiscais: Decreto-Lei n.º 215/89. Diário da República I Série, N.º 149 (07-01-89), p. 2578-2591

Lei n.º 109/88. **Diário da República, Série I, N.º 223** (26-09-1988). p. 3922-3928.

Lei n.º 53-B/66. **Diário da República, 4.º Suplemento, Série I, N.º 249** (29-12-2006). p. 8626-(388)

Lei n.º 110/09. **Diário da República, Série I, N.º 180** (16-09-2009). p. 6490-6528.

Lei n.º 2/2014. **Diário da República, Série I, N.º 11** (16-01-2014). p. 253-346.

Lei 82-E/14. **Diário da República, 2.º Suplemento, Série I, N.º 252** (31-12-2014). p. 646 (339)-6546 (418).

Decreto-Lei n.º 442-A/88. **Diário da República, 1.º Suplemento, Série I, N.º 277** (30-11-1988). p. 4754(2)-4754(35).

Decreto-Lei n.º 442-B/88. **Diário da República, 2.º Suplemento, Série I, N.º 277** (30-11-1988). p. 4754(38)-4754(71).

Decreto-Lei n.º 81/05. **Diário da República, Série I-A, N.º 77** (20-04-2005). p. 3121-3125.

Decreto-Lei n.º 85/2005. **Diário da República, Série I-A, N.º 82** (28-04-2005). p. 3214-3235

Decreto-Lei n.º 381/07. **Diário da República, Série I, N.º 219** (14-11-2007). p. 8440-8464.

BRASIL

Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União N.º 191-A, Seção I, p. 1. (05-10-1988).

Lei Complementar n.º 11/71. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (26-05-1971). p. 3.969.

Lei Complementar n.º 116/03. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (01-08-2003), p. 3.

Lei n.º 4.504/64. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (30-11-1964). p. 49.

Lei n.º 5.172/66. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (27-10-1966), p. 12.452.

Lei n.º 5.764/71 **Diário Oficial da União. Seção 1.** (16-12-1971). p. 10.354.

Lei n.º 5.889/73 **Diário Oficial da União. Seção 1.** (11-06-1973). p. 5.585.

Lei n.º 5.969/73 **Diário Oficial da União. Seção 1.** (12-12-1973). p. 12.718.

Lei n.º 8.023/90 **Diário Oficial da União. Seção 1.** (13-04-1990). p. 7.091.

Lei n.º 8.171/91 **Diário Oficial da União. Seção 1.** (18-01-1991). p. 1.330.

Lei n.º 8.212/91. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (25-07-1991). p. 14.801

Lei n.º 8.383/91 **Diário Oficial da União. Seção 1.** (31-12-1991). p. 31.138.

Lei n.º 8.540/92. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (23-12-1992). p. 49.

Lei n.º 8.541/92. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (24-12-1992). p. 18.005

Lei n.º 8.846/94. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (24-01-1994). p. 1.093.

Lei n.º 8.870/94. **Diário Oficial da União. Edição Extra** (16-04-1994). p. 5.597.

Lei n.º 9.065/95. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (13-02-1998). p. 1.

Lei n.º 9.249/95. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (27-12-1995). p. 22.347.

Lei n.º 9.250/95. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (27-12-1995). p. 22.304.

Lei n.º 9.316/96. **Diário Oficial da União. Edição Extra.** (23-11-1996). p. 24.709

Lei n.º 9.393/96. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (20-12-1996). p. 27.744.

Lei n.º 9.430/96. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (30-12-1996). p. 28.805.

Lei n.º 9.528/97. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (11-12-1997). p. 29.426.

Lei n.º 9.876/99. **Diário Oficial da União. Edição Extra.** (29-11-1999). p. 1.

Lei n.º 10.256/01. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (10-07-2001). p. 1.

Lei n.º 10.666/03. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (09-05-2003). p. 1.

Lei n.º 10.925/04. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (26-07-2004), p. 1

Lei n.º 12.546/11. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (15-12-2011), p.3.

Lei n.º 13.259/16. **Diário Oficial da União. Edição Extra.** (17-03-2016), p. 1.

Lei n.º 13.606/18. **Diário Oficial da União. Edição Extra.** (10-01-2018). p. 2.

Medida Provisória n.º 2.158-35/01. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (27-08-2001), p. 26.

Medida Provisória n.º 2.159-70. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (27-08-2011), p. 32.

Decreto-Lei n.º 1.598/77. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (30-11-1964). p. 49.

Decreto n.º 59.566/66. **Diário Oficial da União. Seção 2.** (17-11-1966). p. 13.279.

Decreto n.º 3.048/99. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (07-05-1999). p. 50.

Decreto n.º 9.580/18. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (23-11-2018). p. 57.

Instrução Normativa RFB n.º 1.585/15. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (02-09-2015). p. 37.

Instrução Normativa RFB n.º 1.700/17. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (16-03-2017). p. 23

Instrução Normativa RFB n.º 51/78. **Diário Oficial da União. Seção 1.** (03-11-1978), p. 0