

LUCAS BEVILACQUA

**INTERVENÇÃO DO ESTADO NA AGRICULTURA: POLÍTICA DE
DESENVOLVIMENTO AGRÁRIO, TRIBUTAÇÃO E INCENTIVOS FISCAIS**

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
Pró-reitoria de Pesquisa e Pós-graduação
Curso de Mestrado em Direito Agrário
Goiânia,
dez.2010.

LUCAS BEVILACQUA

**INTERVENÇÃO DO ESTADO NA AGRICULTURA: POLÍTICA DE
DESENVOLVIMENTO AGRÁRIO, TRIBUTAÇÃO E INCENTIVOS FISCAIS**

Dissertação apresentada perante o Programa de Mestrado em Direito Agrário da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Goiás, sob orientação do Professor Doutor Cleuler Barbosa das Neves, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Agrário.

Goiânia,

dez. 2010.

LUCAS BEVILACQUA

**INTERVENÇÃO DO ESTADO NA AGRICULTURA: POLÍTICA DE
DESENVOLVIMENTO AGRÁRIO, TRIBUTAÇÃO E INCENTIVOS FISCAIS**

Goiânia,
dez. 2010.

LUCAS BEVILACQUA

**INTERVENÇÃO DO ESTADO NA AGRICULTURA: POLÍTICA DE
DESENVOLVIMENTO AGRÁRIO, TRIBUTAÇÃO E INCENTIVOS FISCAIS**

Dissertação defendida e aprovada em 08 de setembro de 2010, pela Banca Examinadora constituída pelos professores:

_____ Avaliação:_____

Prof. Dr. Cleuler Barbosa da Neves

Professor-orientador PMD/FDUFG

_____ Avaliação:_____

Prof. Dr. Benedito Ferreira Marques

Professor FDUFG

_____ Avaliação:_____

Prof. Dr. Amandino Teixeira Nunes

Membro da Banca (Câmara dos Deputados)

Prof. Dr. Fabrício de Macedo Motta

Membro suplente (TCM/GO e FDUFG)

ABREVIATURAS E SIGLAS

AAG	Acordo sobre Agricultura Rodada do Uruguai
AgR	Agravo Regimental
AI	Agravo de Instrumento
AIEPE	Área de Interesse Ecológico para Proteção de Ecossistemas
APA	Área de Preservação Ambiental
APP	Área de Preservação Permanente
ARL	Área de Reserva Legal
ASMC	Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias
ATER	Assistência Técnica e Extensão Rural
art.	Artigo
BT's	Barreiras tarifárias
CC	Código Civil
CNA	Confederação Nacional da Agricultura
CONFAZ	Conselho de Política Fazendária
CRFB	Constituição República Federativa do Brasil
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
Cf.	Confira
CODECO	Comissão Desenvolvimento Centro-oeste
CTN	Código Tributário Nacional
Dec.-lei	Decreto-lei
DJ	Diário de Justiça
DJe	Diário de Justiça Eletrônico
ET	Estatuto da Terra
FAEG	Federação da Agricultura do Estado de Goiás
FAF	Fundo da Agricultura Familiar
FHC	Fernando Henrique Cardoso
GATT	General Agreement of tariff and trade
ICM	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ITR	Imposto Territorial Rural

IVA	Imposto sobre Valor Agregado
IVA-f	Imposto sobre Valor Agregado federal
LC	Lei Complementar
LICC	Lei de Introdução ao Código Civil
LITR	Lei do Imposto Territorial Rural
LPA	Lei da Política Agrícola
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MEI	Micro Empreendedor Individual
MERCOSU	Mercado Comum do Sul
Min.	Ministro
MINTER	Ministério do Interior
MP	Medida Provisória
n.º	Número
OMC	Organização Mundial do Comércio
op. cit.	obra citada.
PA	Política Agrícola
PEC	Proposta de Emenda Constitucional
RE	Recurso Extraordinário
Rel.	Relator
REsp	Recurso Especial
RL	Reserva Legal
RPPN	Reserva Proteção Patrimônio Natural
SISNAMA	Sistema Nacional de proteção ao Meio Ambiente
SMC	Sistema Multilateral do Comércio
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
SUDAM	Superintendência Desenvolvimento região Amazônica
SUDECO	Superintendência Desenvolvimento região Centro-oeste
SUDENE	Superintendência Desenvolvimento região Nordeste
TJSP	Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo
TRF4	Tribunal Regional Federal da 4ª região
UE	União Européia
WTO	<i>World trade organization</i>

RESUMO

Ao longo da história agrária do Brasil-colônia aos dias atuais, o Estado apresentou-se, senão como protagonista, como agente de destaque: seja na definição de marcos regulatórios, seja no fomento à iniciativa privada, ou até, como agente econômico direto. A partir disso, pretende-se com o presente trabalho realizar um breve esboço histórico da intervenção do Estado na atividade agrária, com perspectiva de detalhe na *marcha para o oeste*, a fim de permitir uma compreensão da evolução da política agrária brasileira, com destaque, para tributação. Considerando as modalidades de intervenção do Estado na ordem econômica, faz-se uma análise tópica dos incentivos fiscais, como instrumento de política de desenvolvimento agrário, nos impostos incidentes sobre: o imóvel rural (ITR), a renda da atividade rural (IRPF e IRPJ) e os produtos agrícolas (ICMS), em um cenário de globalização. Considerando os reclamos do setor agropecuário (desoneração tributária, simplificação do sistema e eliminação das distorções de competitividade), urge implementar-se uma política agrária efetiva observando-se as normas de finanças públicas e as diretrizes do Sistema Multilateral do Comércio (SMC) e do direito comunitário (MERCOSUL).

Palavras-chaves: intervenção do Estado; desenvolvimento; política agrária; tributação; incentivos fiscais

ABSTRACT

Throughout the agricultural history of Brazil-colony to nowadays, the State is an agent of the Spotlight: in the definition of regulatory frameworks, encouraging private initiative, or even as a direct economic agent. Since this the present work intends to make a brief historical summary of state intervention in agriculture activity, with the prospect of detail in the marcha para o oeste, in order to understand the evolution of Brazilian agrarian policy with emphasis on taxation. Considering the modalities of state intervention in the economic order there shall be a topical analysis of tax incentives as an instrument of agrarian policy, taxes imposed on us: the rural property (ITR), the income of rural activity (IRPF and IRPJ) and agricultural products (ICMS) in an internationalized setting. Considering the demands of the agricultural sector (tax cuts, simplification of the system and eliminating distortions of competition) its urgent to adopt an effective agricultural policy in compliance with the standards of public finances and the guidelines of the Multilateral System Trade and MERCOSUR.

Key-words: government intervention; development; agriculture polity; taxation; tax incentives

Sumário

INTRODUÇÃO.....	11
1 Política Agrária, Desenvolvimento e Tributação.....	15
1.1 Intervenção do Estado na Agricultura.....	16
1.2 Evolução histórica da Intervenção do Estado na Agricultura.....	18
1.3 As funções do Estado na Economia.....	25
1.4 A política agrária e as formas de intervenção do Estado.....	26
1.5 A Constituição desenvolvimentista como fundamento da política agrária.....	30
2 Fomento agropecuário, tributação da atividade agrária e incentivos fiscais.....	34
2.1 Política Agrária no esquadro constitucional de repartição de competências.....	35
2.2 Incentivos fiscais como instrumento de política agrícola.....	37
2.3 Tributação da <i>propriedade</i> rural.....	42
2.3.1 Função sócio-ambiental do imóvel rural e a extrafiscalidade do ITR.....	42
2.3.2 Progressividade do ITR em face da capacidade contributiva e da vedação do confisco.....	48
2.3.3 Critério material e espacial de incidência do ITR.....	52
2.3.4 Incentivos fiscais ambientais em matéria de ITR.....	55
2.4 Tributação da <i>renda</i> agropecuária.....	59
2.4.1 Por um conceito de renda agropecuária.....	60
2.4.2 Incentivo fiscal de IRPJ - depreciação integral de bens do ativo	64
2.4.3 Da formação de empresas agrárias.....	65
2.5 Tributação da produção agropecuária.....	68
2.5.1 Da evolução do ICMS e os efeitos da cumulatividade para atividade rural.....	70
2.5.2 Efeitos nefastos da guerra fiscal à agropecuária.....	80
2.5.3 Tratados internacionais, incentivos de ICMS e o case do leite gaúcho.....	84
2.6 Justiça fiscal no campo.....	89

3 Subvenções agropecuárias nas finanças públicas.....	94
3.1 Por um conceito de Subvenções agropecuárias.....	95
3.2 Subvenções agropecuárias na Constituição de 1988 e na LRF.....	97
3.3 Limites e condições da renúncia de receita.....	101
3.4 Controle das subvenções agropecuárias	102
4 Incentivos fiscais ao agronegócio num cenário internacional.....	107
4.1 Um panorama dos subsídios agrícolas na OMC.....	109
4.2 Livre-concorrência no Comércio Internacional <i>versus</i> Soberania	112
4.3 Subsídios agrícolas e incentivos fiscais à agricultura na OMC.....	117
4.4 MERCOSUL e harmonização da intervenção do Estado na agricultura.....	119
CONCLUSÃO.....	123
REFERÊNCIAS.....	126

INTRODUÇÃO

Historicamente, a agricultura no Brasil foi marcada pela forte e constante interferência do Estado por meio de seus mais diversos instrumentos de intervenção setorial: controle de preços, zoneamento, colonização, reforma agrária, empresas públicas de pesquisa, assistência técnica e extensão rural (ATER), fomento ao cooperativismo e associativismo, crédito rural, tributação e incentivos fiscais etc.

Dentre esses, a partir de um cenário de Estado subsidiário, optou-se, preferencialmente, por instrumentos econômico-financeiros com destaque às subvenções, por meio de crédito rural¹ e/ou incentivos fiscais como instrumentos de política agrária (art.4º, XIV, Lei nº 8.171, de 17 de janeiro de 1991, praticados pela União e Estados membros.

A intervenção do Estado na agricultura, inicialmente, na propriedade do imóvel rural, por meio do imposto sobre a propriedade da terra – não livre ainda de vicissitudes- alcança, hoje, a renda da atividade rural e a produção agropecuária, o que demanda percuente investigação, dado os reflexos nas finanças públicas e no comércio internacional.

Da análise da história da agropecuária brasileira, constatam-se três questões recorrentes, simultaneamente, causas e efeitos da intervenção do Estado na agricultura: concentração fundiária², degradação ambiental e desigualdades sociais.

Tais questões apresentam-se ainda mais desafiadoras para o encontro do modo ideal de intervenção do Estado na agricultura, num cenário internacional de agravamento das desigualdades sociais e conclave global pela proteção do meio ambiente acompanhado ainda de fortes pressões econômicas e políticas, de integração ao comércio internacional.

Conforme estudo da OMC – *World Trade Report 2006: Exploring the links between subsidies, trade, and the WTO*, dentre os países em desenvolvimento, o

¹ Cf. PEREIRA, Lutero de Paiva. *Legislação especial do direito agrofinanceiro*. Curitiba: Juruá, 2008.

² SCIORILI, Marcelo. *Direito de propriedade e política agrária*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2007. p.73

Brasil se destaca por ser um dos que menos concedem subsídios ao setor privado. Utilizando dados correspondentes ao período 1998-2002, a OMC calcula que as subvenções do governo brasileiro representavam 0,3% do PIB, correspondendo a 1,8% das despesas públicas. No mesmo período, essas despesas correspondiam a 21% dos gastos públicos totais na Índia, 7,9% na Malásia, 5,7% na China, 3,9% na África do Sul, 3,8% na Tailândia, 3,6% no Chile e 3,3% no México.

O Estado de Goiás, por exemplo, além dos programas de desenvolvimento agroindustrial Fomentar (Lei nº 9.489, de 19 de julho de 1984) e Produzir (Lei nº 13.591, de 18 de janeiro de 2000), procede, usualmente, a edição de regimes especiais de tributação que implicam desoneração tributária da produção de lácteos, proteína animal, grãos e, recentemente, madeira reflorestada (Decreto nº 7.114/2010, de 27/05/2010), reduzindo a alíquota do ICMS de 17% para 3% sob o ardid argumento de uma tributação ambientalmente orientada.

Os inadvertidos incentivos fiscais de ICMS concedidos pelo Estado do Rio Grande do Sul à produção láctea, por meio da Lei nº 10.908, de 30 de dezembro de 1996, implicaram prejuízos, sem precedentes, aos produtores de leite quando, posteriormente, foram surpreendidos com a decisão do Superior Tribunal de Justiça (REsp nº480.563) de concessão dos mesmos benefícios fiscais ao produto uruguaio, sob o fundamento do princípio da não-discriminação, consoante o disposto no Tratado de Assunção (MERCOSUL, art.7º, Decreto nº350, de 21 de novembro de 1991).

O case gaúcho evidencia a imperatividade da articulação das políticas públicas brasileiras: agrária, tributária e de comércio exterior, de modo que a intervenção do Estado na agricultura, efetivamente, promova a dignidade (art.1º, I, CRFB) do *homem do campo* por meio de práticas socialmente justas (art.1º, IV, CRFB), ambientalmente corretas (art.225, CRFB), e economicamente sustentáveis (art.170, *caput*, CRFB), sem olvidar do cenário global em que o Brasil se encontra.

Em tempos de reorganização das principais forças econômicas no mundo, a citar a posição de destaque dos países do grupo BRIC (Brasil, Rússia, Índia e China) no comércio internacional, o debate acerca da intervenção do Estado na agricultura

conquista foros internacionais, indo além do incremento da pauta de exportações: proteção do meio ambiente, integração regional, equilíbrio fiscal, defesa comercial e subvenções agrícolas.

O encaminhamento a esses desafios internos e internacionais inicia-se na adoção de uma política agrária consistente que represente uma intervenção do Estado articulada com a política tributária, ambiental e de comércio exterior com vistas a promover a produção agropecuária nacional observando as boas práticas de proteção ao meio ambiente e de comércio internacional.

Nesse cenário, de modificação de relações jurídicas que ultrapassam, inclusive, as fronteiras do País, pretende-se proceder à revisitação do Direito Agrário com vistas *a acolher e a responder a questões nascidas da relação terra e desenvolvimento*, retomando experiências da *'marcha para o oeste'*, na expectativa de *contribuir com a construção de conceitos, regimes e alternativas mais específicas diante das graves demandas sociais e econômicas*³.

O presente trabalho dedica-se a realizar um breve esboço histórico da intervenção do Estado na agricultura, a fim de permitir uma compreensão da evolução da política agrária brasileira. A seguir, apresentam-se as modalidades de intervenção do Estado na atividade econômica, dentre as quais, a tributação.

Em uma segunda seção, faz-se à análise dos incentivos fiscais em matéria de impostos incidentes sobre os fatores de produção: terra (ITR) e capital (IRPF, IRPJ e ICMS). Ao final dessa seção, constata-se o inadequado tratamento tributário do setor, sendo medida que urge a promoção de justiça fiscal no campo.

Apresenta-se, em seguida, a posição das subvenções agropecuárias nas finanças públicas e a necessidade de controle conferindo, assim, racionalidade e transparência à tal prática de intervenção do Estado.

³Linha de Pesquisa do APCN-CAPES - Código n.º 3.204, de 10.10.2007, p. 1; vide art. 3º e parágrafo único, do Regulamento Descrição da Linha de Pesquisa constante do APCN-CAPES - Código n.º 3.204, de 10.10.2007, p. 1; vide art. 3º e parágrafo único, do Regulamento- adaptado.

Dado o reflexo internacional que as subvenções agropecuárias geram, o que é evidenciado pelo recente caso dos subsídios ao algodão dos Estados Unidos da América⁴, na Organização Mundial do Comércio (OMC), procede-se ao estudo das subvenções agrícolas perante o Sistema Multilateral do Comércio (SMC) e no MERCOSUL.

A efetivação de uma política agrária consistente encontra-se balizada pelos princípios fundamentais da dignidade do *homem do campo* (art.1º, III, CRFB), desenvolvimento sustentável (art.3º, III, CRFB) e integração global (art.4º, CRFB) o que demanda exploração de um conhecimento multidisciplinar. Tais princípios demandam uma análise da matéria, a partir de uma ampla perspectiva, e atingem, posteriormente, a compreensão tópica dos incentivos fiscais, na agricultura, num cenário internacional.

Nessa perspectiva, utilizar-se-á do método de pesquisa dedutivo, partindo do geral - política agrária e atividade financeira do Estado na ordem jurídica brasileira - para o particular: os incentivos fiscais na agricultura, num cenário internacional e suas repercussões, na ordem interna e internacional. Utilizar-se-á, também, do método histórico, procedendo ao esboço histórico da intervenção do Estado na agricultura brasileira, relatando suas conquistas e vicissitudes que, muito embora em tempos outros, indicaram lições a serem observadas na concepção e execução das atuais políticas públicas.

A análise dos incentivos fiscais à agricultura realizar-se-á a partir dos referenciais teóricos da *ordem econômica, na Constituição de 1988*⁵ e das *normas tributárias indutoras*⁶ adotando-se como premissas *institutos básicos do direito agrário brasileiro*⁷ a indicar, desde já, que “se a ação governamental não se fizer presente na zona rural, furtando-se à coordenação de uma política agrícola, o

⁴ ARAUJO, NETO, SILVA & MACHADO, Leandro, Geraldo, Leonardo e Rene. Agricultura e subsídios: o caso do algodão. In M^a Lúcia Lima e Bárbara Rosemberg. *O Brasil e o contencioso da OMC*. 2 tir. Tomo I. São Paulo: Saraiva, 2009. f.255-320

⁵ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 11ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

⁷ MARQUES, Benedito Ferreira. *Direito agrário brasileiro*. 9ed. São Paulo: Atlas, 2009.

desenvolvimento econômico do rurícola...transformar-se-á, paulatinamente, em ilhas de progresso e ilhas de retrocesso”⁸.

1 Política Agrária, Desenvolvimento, e Tributação:

A fim de bem compreender a intervenção do Estado com vistas ao desenvolvimento rural sustentável, é necessário indicar, desde já, a diferença entre *desenvolvimento, modernização e crescimento*.

Eros Roberto Grau⁹ indica, com lucidez, os caracteres do desenvolvimento:

... a idéia de desenvolvimento supõe dinâmicas mutações e importa em que se esteja a realizar, na sociedade por ela abrangida, um processo de mobilidade social contínuo e intermitente. O processo de desenvolvimento deve levar a um salto, de uma estrutura social para outra, acompanhado da elevação do nível econômico e do nível cultural-intelectual comunitário.

Conforme se constata do breve esboço histórico a seguir, a agricultura brasileira, desde o *boom* agrícola, na década de 70, com o início da mecanização agrícola, até os dias atuais, alcança sucessivos recordes de produtividade. No entanto, esse processo de *modernização*¹⁰, que implica *crescimento* vertiginoso dos índices de produtividade, não corresponde automaticamente a efetivo *desenvolvimento* no campo.

⁸ BORGES, Paulo Tormin. *Institutos básicos de direito agrário*. 6ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 23.

⁹ GRAU, Eros Roberto. *Elementos de direito econômico*. São Paulo: RT, 1981. p.7-14.

¹⁰ FERNANDES, Arissane Dâmaso. *A dinâmica da fronteira agrícola em Goiás (1970-1985)*. 2006. 142 f. Dissertação (Mestrado em História) Pós-graduação em História, Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2006.

A partir dessa breve enunciação, pode-se constatar diferença basilar entre crescimento e desenvolvimento que, nas lições de Eros Grau¹¹, pressupõe alteração das estruturas sociais por um processo de mobilidade social contínuo e intermitente. daí compreender alterações, não só quantitativas, mas também, qualitativas.

No mesmo sentido, leciona Fábio Nusdeo¹², indicando que o crescimento seria mais um surto, um ciclo, e não um processo consistente dotado de estabilidade. Exemplo paradigmático que evidencia a diferença entre desenvolvimento e crescimento foi o ciclo da borracha que “induziu uma expansão enorme nas zonas produtoras, seguida de um movimento contrário de regressão econômica, com retorno de tudo ao *statu quo ante*.”¹³

O desenvolvimento é compreendido, hoje, sob o *status* de direito fundamental “que deve ser respeitado, garantido e promovido pelo Estado, que é o principal formulador das políticas de desenvolvimento”¹⁴. Dentre as políticas públicas de desenvolvimento, encontra-se, justamente, a política agrária que demanda efetiva intervenção do Estado com vistas à promoção do homem do campo.

A compreensão do que seja um Estado intervencionista, forte em um capitalismo assistencial, realiza-se, justamente, a partir da Constituição que rege a ordem jurídica desse Estado, como norma fundamental. São, justamente, os lineamentos conferidos pela Constituição Federal que irão indicar o papel do Estado na formulação e execução da política agrária.

1.1 Intervenção do Estado na Agricultura e Política Agrária

Mesmo antes da edição da Lei de Política Agrícola (Lei nº 8.171/91), que regulamenta o art.187 da Constituição Federal de 1988, em observância ao art.50

¹¹ GRAU, Eros. *Elementos de direito econômico*. São Paulo: RT, 1981. p.7-14.

¹² NUSDEO, Fábio. Desenvolvimento Econômico. In: SALOMÃO FILHO, Calixto (Coord.). *Regulação e Desenvolvimento*. São Paulo: Malheiros, 2002. p.16.

¹³ RISTER, Carla Abrantkoski. *Direito ao desenvolvimento: antecedentes, significados e conseqüências*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p.3.

¹⁴ BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max limonad, 2001. p.131.

do ADCT¹⁵, o Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/64, de 20 de novembro de 1964) já previa a implementação de uma política de desenvolvimento rural¹⁶, ocasião na qual fora criado o Instituto Nacional de Desenvolvimento Agrário (INDA), posteriormente, incorporado ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA)¹⁷.

De acordo com o Estatuto da Terra, o poder público, com fito de incentivar o desenvolvimento agrário, utilizar-se-ia da tributação progressiva da terra, do imposto de renda, da colonização pública e particular, da assistência e proteção da economia rural e do cooperativismo. Na Secção II, do Título III, previram-se todas as formas de utilização do imposto territorial rural com finalidades extrafiscais.

O Estatuto da Terra estabelece que a assistência e proteção à economia rural devem ser estimuladas através de uma ampla enumeração de instrumentos, tais como a assistência técnica; a produção e distribuição de mudas e sementes; a distribuição de reprodutores e o uso da inseminação artificial; a mecanização agrícola; o cooperativismo; a assistência financeira e creditícia; a assistência à comercialização, à industrialização e o beneficiamento dos produtos, à eletrificação rural; o seguro agrícola; a educação através de estabelecimentos agrícolas de orientação profissional e, finalmente, a garantia de preços mínimos de produtos agrícolas, sem prejuízo das disposições de dirigismo contratual nos arrendamentos e parcerias rurais (Decreto nº59.566, de 14 de novembro de 1966).

Posteriormente, com a promulgação da Constituição de 1988, regulamentando o art.187, foi editada a Lei de Política Agrícola (LPA) que, dentre seus instrumentos de ação, prevê, justamente, a tributação e incentivos fiscais (art.4º, XIV); meio de intervenção do Estado na agricultura, a que este trabalho se dedica.

¹⁵ art.50. Lei agrícola a ser promulgada no prazo de um ano disporá, nos termos da Constituição, sobre os objetivos e instrumentos de política agrícola, prioridades, planejamento de safras, comercialização, abastecimento interno, mercado externo e instituição de crédito fundiário.

¹⁶ De acordo com o Estatuto da Terra *política agrícola* é “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” (art.1º, §2º e 47, Lei nº4.504/64).

¹⁷ Cf. Dec.-lei nº 1.110, de 09 de julho de 1970.

No último triênio, a carga tributária brasileira atingiu, respectivamente, 35,3%, 34,5% e 33,8% do PIB¹⁸. No ano de 2007, o setor agrícola, isto é, *porteira adentro* contribuiu com 4% ou R\$ 22 bilhões/ano, o que corresponde a um ônus de 13% do PIB do segmento¹⁹.

Das intervenções estatais na agricultura brasileira, relatadas a seguir, constatam-se ações casuísticas e desarticuladas que, embora tenham provocado algum *crescimento*, ocasionaram, também, deletérios efeitos às finanças públicas e recursos naturais; ignorando, portanto, a noção de desenvolvimento sustentável²⁰.

Apesar de a visão do direito dever se encontrar voltada para o futuro²¹, é necessário proceder-se a um balanço da política agrária brasileira, desde a proclamação da República aos dias atuais, com o propósito de diagnosticar o modo e medida ideal da intervenção do Estado na agricultura, num cenário globalizado.

1.2 Evolução histórica da Intervenção do Estado na Agricultura

Tratando especificamente sobre o assunto da intervenção do Estado na agricultura, Venâncio Filho²² relata que o aparecimento, na legislação brasileira das normas especiais sobre agricultura, deu-se, em primeiro lugar, na legislação tributária e, logo em seguida, nas de reajustamento econômico.

Luís Eduardo Schoueri destaca a primeira intervenção mais ativa do Estado no domínio econômico, que se realizou na cultura do café, *in verbis*:

(...) Esta intervenção, sintomaticamente, não se fez pela União, mas pelos principais Estados produtores, São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, os quais em 1906, celebraram o Convênio de Taubaté, cujo artigo 6 introduzia norma tributária indutora, ao obrigarem-se os governos contratantes a criar uma sobretaxa de três francos, "sujeita a aumento ou diminuição, por saca de café que for exportada por qualquer dos seus

¹⁸ A lição das isenções fiscais e a reforma tributária. Editorial. Estado de São Paulo. São Paulo, 31 de março de 2010. Disponível em: <http://www.estadao.com.br>. Acesso em 31.03.2010.

¹⁹ Centro de pesquisas econômicas aplicadas. Desenvolvido por Escola Superior de Agronomia Luiz de Queiroz da Universidade de São Paulo. Disponível em www.cepea.usp.br. Acesso em 31.05.2009.

²⁰ DERANI, Cristiane. *Direito Ambiental econômico*. 2ed. SP: Max Limonad, 2001. p.131.

²¹ RISTER, Carla Abrantkoski. *Direito ao desenvolvimento: antecedentes, significados e conseqüências*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p.9.

²² VENANCIO FILHO, Alberto. *A intervenção do Estado no domínio econômico*. Rio de Janeiro: FGV, 1968. p.110.

Estados e bem assim a manter as leis que neles dificultam por *impostos suficientemente elevados*, o aumento das áreas dos terrenos cultivados com café nos seus territórios, pelo prazo de dois anos(...) ²³.

O Convênio de Taubaté previa, também, controle de preços, mediante mecanismo então chamado de “valorização”, que consistia em aquisição, pelo Estado, de quantidade de café reputada suficiente para manter um preço adequado pela conseqüente normalização da oferta e procura. As parcelas do produto assim retiradas do mercado seriam, posteriormente, vendidas, à medida que se sucedessem safras menos volumosas, com o objetivo de manter a oferta e procura.

No ano de 1908, por meio da Lei nº2049, de 31 de dezembro de 1908, o Poder Executivo federal foi autorizado a conceder subvenções a sindicatos e cooperativas agrícolas dedicadas ao cultivo de trigo, benefício que a lei orçamentária para o exercício de 1910 (Lei nº2.210, de 18 de dezembro de 1909), na sua extensa “cauda orçamentária”, estendeu aos imigrantes localizados em núcleos coloniais, bem assim a qualquer agricultor que satisfizesse as condições da primeira²⁴.

Oportuno registrar que a Lei nº 2.049/1908 previa, como incentivo fiscal à agricultura, isenção em matéria de impostos aduaneiros para máquinas, fertilizantes e demais insumos utilizados na cultura e beneficiamento do trigo, quanto impostados para uso exclusivo dos sindicatos e cooperativas.

Em pleno ciclo da borracha, no ano de 1912, foi editado o Decreto nº2.543-A, que estabelecia medidas destinadas a facilitar e desenvolver a cultura da seringueira, declarando-se *isentos de quaisquer impostos de importação, todos os utensílios e materiais destinados à cultura da seringueira* (art.1º). O art. 12 autorizava, ainda, o Poder Executivo Federal a *entrar em acordo com os Estados do Pará, Amazonas e Mato Grosso, no sentido de obter a redução anual de 10% até o limite máximo de 50% do valor dos impostos de exportação cobrado pelos Estados sobre a borracha (...)*

²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.122.

²⁴ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. P.27.

Ainda na década de 20, foi editado o Decreto nº548, de 19.06.1922, autorizando o Governo Federal a promover o incremento e a defesa da produção nacional, agrícola e pastoril e das indústrias anexas, por meio de medidas de emergência e fundação de institutos permanentes, exemplo do Instituto de Defesa do Café.

No entanto, no setor do açúcar, foi editada a legislação mais bem elaborada de intervenção na agricultura, cujo ápice foi o *Estatuto da Lavoura Canavieira*²⁵ (Decreto Lei nº. 3.855 de 21.12.41), passando essa legislação de defesa do açúcar a tutelar, também, as classes produtoras.²⁶

Antes mesmo da edição do *Estatuto da Lavoura Canavieira*, ainda em 09 de janeiro de 1936, foi editada a Lei nº178, com vistas a obrigar os produtores ou possuidores de usinas ou destilarias a receber de seus lavradores ou fornecedores, cana em quantidade correspondente à média dos fornecimentos ocorridos no quinquênio antecedente.

Todavia, foi o *Estatuto da Lavoura Canavieira* que consolidou toda legislação anterior existente, conferindo-lhe uma estrutura orgânica de defesa do açúcar, no que tange à qualificação e defesa dos fornecedores, cadastro, condições de fornecimento, garantia de moagem e sanções para as usinas e destilarias que se recusassem a receber a produção do fornecedor.

Na opinião de Venâncio Filho, *as normas administrativas de defesa da produção açucareira se ajustavam perfeitamente aos dispositivos dos artigos 145 e 146 da Constituição de 1946.*

A questão mais polêmica era, por certo, a fixação de preços diferenciados pelo Instituto de Álcool e Açúcar (IAA), estabelecendo bases diversas para o açúcar produzido em diferentes regiões, com o objetivo de proteção das lavouras tradicionais do Nordeste, da concorrência da produção do Centro-sul mais próximo dos grandes centros consumidores.

²⁵ MIRANDA, Vicente Chermont de. *O Estatuto da Lavoura Canavieira e sua interpretação*. Rio de Janeiro, s.e., 1943. p.118

²⁶ Posteriormente o *Estatuto da Lavoura Canavieira* foi alterado (Lei nº.4870, de 11.12.76) com vistas a proteger as lavouras tradicionais do Nordeste da concorrência da produção do Centro-Sul em melhores condições de produtividade.

SAN TIAGO DANTAS²⁷ trazia ampla justificativa de caráter econômico a legitimar a intervenção praticada: *O direito de fixar preço é uma decorrência imediata da Constituição Federal, que autoriza a União a intervir nas atividades econômicas e a monopolizar qualquer dessas atividades.(...)* Sobre a questão, também, opinava com veemência o Juiz Federal CASTRO NUNES:

Na economia dirigida, o Estado como que se substitui ao livre jogo das forças econômicas, para orientá-las, encaminhá-las, obedecendo, como convém, às indicações fundadas na realidade. A fixação do preço uniforme de açúcar para todas as usinas do País, tendo em vista igual tratamento a todos os produtores, não contraria preceito constitucional ou legal. O sobrepreço é ainda o preço, uma parcela deste, uma quota adicional que reflete, como acessório, a natureza do principal. O princípio constitucional da igualdade de todos em face da lei reafirma-se no direito fiscal como no domínio econômico ou, de modo geral, em todos os setores da atividade humana. É um postulado político-jurídico que não precisa demonstração. No domínio econômico, mais do que qualquer outro, tais retificações são freqüentes, criando-se muitas vezes uma *desigualdade aparente* que não é no fundo senão o meio de realizar a *igualdade real*. Toda legislação social reflete esse pensamento.²⁸

A intervenção do Estado na agricultura revelou-se determinante no processo de colonização do Oeste brasileiro, contando, a *frente pioneira*, com financiamento estatal a impulsionar a marcha para o Oeste.

Ainda na vigência da Constituição Federal de 1946, o Governo Federal criou, nos moldes da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM), a Fundação Brasil Central e a Comissão de Desenvolvimento do Centro-Oeste (CODECO). A Fundação Brasil Central, criada pelo Decreto-lei nº 5.878, de 04 de outubro de 1943 e submetida a regime próprio das autarquias²⁹, tinha como principal objetivo a exploração e colonização do Brasil Central e Ocidental. Posteriormente, foi criada pelo Decreto nº 50.741, de 07 de junho de 1961 a CODECO, subordinada diretamente à Presidência da República, que tinha, por mister, a coordenação e

²⁷ DANTAS, F.C. DE SAN TIAGO. *Problemas de Directo Positivo*. Rio de Janeiro: Forense, 1953. p.115.

²⁸ VENANCIO FILHO, Alberto. *A intervenção do Estado no domínio econômico*. Rio de Janeiro: FGV, 1968. p.113

²⁹ VENANCIO FILHO, Alberto. *A intervenção do Estado no domínio econômico: o direito público econômico no Brasil*. Rio de Janeiro: FGV, 1968. p.368-9.

execução de estudos e programas para o desenvolvimento dos Estados de Goiás, Mato Grosso e do novo Distrito Federal.

As iniciativas de colonização dos Governos Estaduais e Federal, embora não bem sucedidas, tiveram o condão de alterar o panorama do cerrado brasileiro. Todavia, a efetiva *marcha para o Oeste* ainda estava por vir com o Plano de Metas de JK e a construção da capital federal, trazendo desdobramentos que foram o germe de conflitos no campo, como a Revolta de Trombas-Formoso³⁰, mas, também, tiveram expressivo significado econômico e social do Centro-Oeste brasileiro.

Inspirado no modelo de Estado do economista britânico John Keynes, no qual se destaca a função estatal estabilizadora, o Plano de Metas de JK previa atingir 30 metas distribuídas em cinco setores: energia, transportes, alimentação, indústrias de base e educação.

Havia o pensamento de que, com a industrialização do *milagre econômico*, o progresso das cidades atingiria, naturalmente, o campo, trazendo, assim, um desenvolvimento agrário. Com a instalação dos governos militares, houve um desmantelamento das instituições administrativas de desenvolvimento regional autônomas, ligadas diretamente ao Presidente da República, assim ocorrendo com a CODECO. Posteriormente, houve a criação da SUDECO³¹ (Superintendência do Desenvolvimento da Região Centro-Oeste) com a Lei nº5.365, de 1º de dezembro de 1967.

A partir da década de setenta, o enfoque da intervenção foi deslocado da industrialização para a modernização da agropecuária, passando a ser vista como a solução para os problemas regionais. Essa modernização não implicou

³⁰ As Ligas Camponesas passaram a ter denominações diferentes quando o PCB entrou para a ilegalidade, em 1947. Assim, em Trombas/Formoso foi criada a Associação de Trombas/Formoso, que tinha como objetivo a aglutinação dos posseiros da região em defesa da terra grilada (já que estava estabelecido um conflito com grileiros) e o desenvolvimento do cooperativismo e criação de escolas.

³¹ No entanto, diferentemente do *status* da SUDENE e SUDAM, a SUCECO nada mais foi que órgão auxiliar do Ministério do Interior sendo, conforme nos relata BERCOVICI, que os Planos Regionais elaborados com o seu auxílio não passaram de indicações de diretrizes a serem observadas pelos planos nacionais de desenvolvimento, não apresentando qualquer resultado que se destacasse no contexto do planejamento federal. A SUDECO foi extinta no ano de 1991 e recriada por meio da LC 67/2008 pendente ainda de regulamentação

desenvolvimento, na acepção verdadeira da palavra, dada a destruição ambiental e agravamento dos desequilíbrios sociais.

No Governo de Ernesto Geisel, foram implantados *programas especiais* (Programa de Integração Nacional- PIN), objetivando a implantação e a consolidação de pólos de desenvolvimento rurais cujos efeitos se irradiaram pelo Centro-Oeste brasileiro.

Por meio do Decreto nº 75.320, de 29 de janeiro de 1975, foram criados os programas POLOAMAZONIA e POLOCENTRO (Programa de Desenvolvimento da Amazônia e dos Cerrados), com vistas à promoção da viabilidade econômica da região amazônica e dos cerrados, por meio de linhas de crédito, que favoreciam as médias e grandes propriedades, o que impulsionou a modernização da agropecuária.

Um novo ciclo de expansão da lavoura canavieira foi inaugurado com o Programa Nacional do Álcool- PROÁLCOOL (Dec.-lei nº 76.793, de 14.11.1975), com o fito de fomentar a produção de álcool de modo a atender o consumo interno e à redução da importação de petróleo. O PROÁLCOOL consistia em forte política pública de financiamentos subvencionados por entidades federais de crédito, o que permitiu uma enorme ampliação da estrutura produtiva até então existente, principalmente no Estado de São Paulo.

Na década de 70, observou-se uma reorganização da agricultura brasileira com o avanço da *fronteira agrícola* a que estava subordinada a industrialização. Tal processo de expansão se encontrava previsto, no ano de 1971, na Política de Planejamento do Governo Federal e nas “Ações para agricultura e Abastecimento”, tendo por função orientar a programação da Superintendência de Desenvolvimento do Centro-Oeste (SUDECO). Interessante observar algumas das “Políticas de Ações” previstas que demandaram intervenções do Estado por meio da SUDECO: *Realizar a expansão de áreas, principalmente, através da ocupação de espaços vazios, no Centro-Oeste (na zona de cerrados), no Norte e nos vales úmidos do*

*Nordeste; (...) transformar o Brasil em importante exportador de carne e outros produtos agrícolas não-tradicionais(...).*³²

No âmbito dessa *marcha para o Oeste*, o Governo Federal, através do Ministério do Interior (MINTER), da SUDAM e da SUDECO, previa aumento de investimentos no setor agrícola, por meio da concessão de incentivos financeiros e fiscais, que compreendiam, desde a isenção de impostos, até uma política de crédito rural com juros subsidiados, política de preços mínimos e seguro agrícola.

O Estatuto da Terra já definia a fixação de preços mínimos dos gêneros destinados aos mercados interno e externo³³ tentando estabelecer assim uma rentabilidade mínima adequada ao setor.

A política de garantia de preços mínimos consiste num instrumento de equalização de preços a fim de garantir-se uma rentabilidade mínima aos produtores já assolados pelo elevado risco da atividade agrícola³⁴ diante das intempéries do clima. Seu mecanismo de funcionamento consiste basicamente na fixação de preços dos produtos quando ainda do plantio a fim de garantir-se a comercialização da produção por um preço equivalente aos custos da produção quando da realização da colheita.

Na década de 60 a PGPM consistiu num dos principais instrumentos de política agrícola, sobretudo, na garantia de preços mínimos aos produtos integrantes da cesta básica³⁵.

³² MINTER/SUDECO. *Publicações técnicas: revolução na agricultura e abastecimento (metas e bases)*. Brasília, 1971c. O mesmo documento previa ainda investimentos indiretos em pesquisa, assistência técnica ao produtor, investimentos e incentivos para produção de herbicidas e fertilizantes e importação de máquinas agrícolas, com vistas a elevar o número de tratores em operação. Previa, também, o investimento em rodovias e estradas rurais, para escoamento da produção, além de programas de eletrificação rural e de colonização nas áreas consideradas vazias.

³³ MARQUES, Carla Regina Silva; RORIZ, Giovana Ferro de Souza. A política de garantia de preços mínimos. Artigo (Mestrado) - Curso de Mestrado em Direito Agrário, Universidade Federal de Goiás. Goiânia: 2009.p.06

³⁴ STEFANELO, Eugenio Libreloto. *A política de garantia de preços mínimos no Brasil: classificação e operacionalização dos seus instrumentos no período 1990-2004*. 176p. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

³⁵ COELHO, Carlos Nayro. 70 anos de Política Agrícola no Brasil (1931-2001). *Revista de Política Agrícola*- Ano X- nº03- Jul- Ago- Set- 2001, Brasília. p.25.

Ainda a propósito do uso de instrumentos fiscais como mecanismo de redução das desigualdades e promoção do desenvolvimento regional, tem-se que, até os dias atuais, ainda vigora um tratamento diferenciado às lavouras canavieiras do Nordeste sob o respaldo do princípio da isonomia em sua acepção material, que vai além do *perante* a lei.

A Lei Federal nº8.393, de 31 de dezembro de 1991 prevê uma desoneração tributária em matéria de Imposto de Produtos Industrializados (IPI) ao açúcar produzido no Nordeste, o que foi declarado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal³⁶, sob o argumento de que o princípio da isonomia, em sua acepção material, justificaria a concessão de privilégios estatais a contribuintes que se encontrassem em situações de desigualdade.

Do exposto, observa-se que a intervenção do Estado na agricultura, por meio de incentivos fiscais, setoriais ou regionais, sempre foi uma constante na história do Estado brasileiro. Tal prática está a merecer, assim, análise percutiente que demonstra quais as funções do Estado, no setor agrícola, e os limites internos, de ordem tributária e econômica, encontrados na unidade³⁷ da Constituição Federal de 1988, como também aqueles encontrados no Comércio Internacional, no contexto atual da globalização.

1.3 As funções do Estado na Economia

A compreensão da intervenção do Estado na atividade econômica da agricultura, por meio dos instrumentos de política agrícola³⁸ (art.4º, Lei nº 8.171/91)

³⁶ AGRAVO DE INSTRUMENTO - IPI - AÇÚCAR DE CANA - LEI Nº 8.393/91 (ART. 2º) - ISENÇÃO FISCAL - CRITÉRIO ESPACIAL - APLICABILIDADE - EXCLUSÃO DE BENEFÍCIO - ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA - INOCORRÊNCIA - NORMA LEGAL DESTITUÍDA DE CONTEÚDO ARBITRÁRIO - ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO COMO LEGISLADOR POSITIVO - INADMISSIBILIDADE - RECURSO IMPROVIDO. CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E UTILIZAÇÃO EXTRAFISCAL DO IPI. (AI 360461 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 06/12/2005, DJe-055 DIVULG 27-03-2008 PUBLIC 28-03-2008 EMENT VOL-02312-06 PP-01077)

³⁷ NUNES JUNIOR, Amandino Teixeira. A moderna interpretação constitucional. *Jus navegandi*, Teresina, ano 7, n.60, Nov.2002. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3497>. Acesso em 23 de ago.2010.

³⁸Art. 4º As ações e instrumentos de política agrícola referem-se a: I - planejamento agrícola; II - pesquisa agrícola tecnológica; III - assistência técnica e extensão rural; IV - proteção do meio ambiente, conservação e recuperação dos recursos naturais; V - defesa da agropecuária; VI -

pode se realizar a partir da própria ciência das finanças públicas³⁹ que indica, basicamente, as seguintes funções do Estado: função alocativa, função distributiva e função estabilizadora, que compreende a função do Estado de promotor do desenvolvimento.

Tais funções são compreendidas, justamente, quando da observação da evolução da intervenção do Estado, na atividade econômica. Em um cenário anterior de Estado liberal caracterizado como *vigilante*⁴⁰ - vinculado, exclusivamente, à promoção de Segurança Pública e Justiça- tem-se o surgimento de problemas sociais advindos da desenfreada expansão da atividade econômica, no século XIX, que demanda, do Poder Público, uma intervenção.

Alberto Venâncio Filho revela o principal motivo que levou o Estado liberal a se render perante a eclosão de uma política intervencionista e de relevância social, de mudança de *status quo*:

(...) durante todo o transcorrer do século XIX, importantes transformações econômicas e sociais vão profundamente alterar o quadro em que se inseria esse pensamento político jurídico. As implicações cada vez mais intensas das descobertas científicas e de suas implicações, quase processam com maior celeridade, a partir da Revolução Industrial, o aparecimento das gigantescas empresas fabris, trazendo, em consequência, a formação de grandes aglomerados urbanos, representam mudanças profundas na vida social e política dos países, acarretando alterações acentuadas nas relações sociais, o que exigirá que paulatinamente, sem nenhuma posição doutrinária preestabelecida, o Estado vá, cada vez mais, abarcando maior número de atribuições, intervindo mais assiduamente na vida econômica e social, para compor os conflitos de interesses de grupos e indivíduos.⁴¹

A partir da edição das Constituições Sociais - Mexicana (1917) e de Weimar (Alemanha, 1919) - concebe-se um Estado social de direito, observando-se, sobretudo, nos últimos cinquenta anos, no Brasil, um aumento considerável do informação agrícola; VII - produção, comercialização, abastecimento e armazenagem; VIII - associativismo e cooperativismo; IX - formação profissional e educação rural; X - investimentos públicos e privados; XI - crédito rural; XII - garantia da atividade agropecuária; XIII - seguro agrícola; XIV - tributação e incentivos fiscais; XV - irrigação e drenagem; XVI - habitação rural; XVII - eletrificação rural; XVIII - mecanização agrícola; XIX - crédito fundiário.

³⁹ REZENDE, Fernando. *Finanças Públicas*. São Paulo. Atlas, 2005. p.18.

⁴⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.01.

⁴¹ VENANCIO FILHO, Alberto. *A intervenção do Estado no domínio econômico*. Rio de Janeiro: FGV, 1968. p.9-10.

volume de despesas do governo e da participação das despesas totais no Produto Interno Bruto (PIB), em virtude da grande expansão do Estado, com o consequente aumento dos recursos necessários ao financiamento do setor público.

Reflexo direto das Constituições Sociais tem-se, no Brasil, a edição da Constituição de 1934, com forte cunho intervencionista, *in verbis*: Art.115. *A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da justiça e da necessidade da vida nacional, de modo que possibilite a todos existência digna. Dentro desses limites, é garantida a liberdade econômica.*

As funções desempenhadas pelo Estado expandiram-se de tal forma, que passou a atuar em outros setores, além dos já tradicionais: justiça, segurança e serviço público. Em cumprimento aos ditames constitucionais da Ordem Econômica, o Estado passou a intervir na economia por meio de dirigismo contratual (a exemplo do Estatuto da Lavoura Canavieira), combate à inflação, desemprego e fomento à iniciativa privada.

Além disso, depois da Segunda Guerra Mundial, os governos começaram a se preocupar com a promoção do bem-estar social da população, intervindo na economia, a fim de propiciar uma distribuição de renda mais equitativa.

Após duas grandes guerras mundiais, surge, nos Estados, a preocupação com o desenvolvimento econômico, o que implica, também, o aumento de suas atribuições, principalmente nos países em desenvolvimento e subdesenvolvidos.

Nesta perspectiva, verifica-se, num cenário preliminar, a *função alocativa*, como sendo aquela que estabelece o fornecimento de bens públicos essenciais à população.

Inaugurada a concepção do Estado social de direito, surge a função distributiva consistente na realização de intervenção do Estado, na distribuição de renda, promovendo uma homogeneização do bem-estar social, utilizando, dentre os mecanismos de intervenção do Estado, a tributação.

E, por fim, tem-se a *função estabilizadora*, que consiste na intervenção do Estado na atividade econômica, ante a ausência de auto-regulação de mercado, pretendendo um aumento do nível de empregos, da estabilização dos preços e da

obtenção de uma taxa razoável de crescimento econômico, com o objetivo de promover, assim, desenvolvimento econômico.

1.4 A Política agrária e as formas de Intervenção do Estado

A política agrária deve ser compreendida como modalidade de política pública com assento constitucional, o que se constata pela consulta não só dos dispositivos dos artigos 187 da CRFB/88 e 50, do ADCT, mas de todo título da Ordem Econômica e financeira que dialoga com outros títulos da Constituição⁴².

O conjunto de normas jurídicas a dispor sobre a intervenção econômica do Estado na atividade agrária encaixa-se, com tranqüilidade, no conceito de política pública formulado por Eros Grau, *in verbis*:

... a expressão *políticas públicas* designa todas as atuações do Estado, cobrindo de todas as formas de intervenção do poder público na vida social. E de tal forma isso se institucionaliza que o próprio direito, neste quadro, passa a manifestar-se como *uma política pública*- o direito é também, ele próprio, uma *política pública*.⁴³

Valendo-se das lições de Eros Grau⁴⁴, três são as modalidades de *intervenção*: a) intervenção por absorção ou participação, b) intervenção por direção e c) intervenção por indução.

Antes da compreensão de cada uma dessas modalidades de intervenção, esclarece Grau que as expressões *intervenção e atuação estatal* aparentam ser, à primeira vista, absolutamente intercambiáveis. Todavia, esclarece Grau que tais expressões são somente intercambiáveis, uma vez que *intervenção* expressa atuação estatal em área de titularidade do setor privado; atuação estatal, simplesmente, expressaria significado mais amplo, que compreende a ação do Estado tanto na área de titularidade própria, quanto em área de titularidade do setor privado.

⁴² SCIORILLI, Marcelo. *Direito de propriedade e política agrária*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2007. p.96.

⁴³ GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e direito pressuposto*. 3ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p.22.

⁴⁴ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 8ed. SP: Malheiros, 2003. p.121.

A propósito das formas de intervenção antes citadas, observa-se que, quando o Estado intervém no domínio econômico, assim se realiza no âmbito da atividade econômica em sentido estrito, intervém como agente (sujeito) econômico. A intervenção por absorção se realiza quando o Estado assume, integralmente, os meios de produção, atuando em regime de monopólio. Na intervenção por participação, o Estado assume o controle de parcela dos meios de produção em determinado setor da atividade econômica, atuando em regime de competição com empresas privadas (art.173, CF). Ambas consistem em formas de intervenção *no* domínio econômico.

Já nos casos de intervenção por direção e de intervenção por indução, o Estado intervém *sobre* o domínio econômico como regulador dessa atividade. Na intervenção por direção, o Estado desempenha pressão sobre a economia, fixando mecanismo e normas de comportamento compulsório (*comand & control* - ordem e controle) para os agentes econômicos. Na intervenção por indução, o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados.

Nas *normas de intervenção por direção*, têm-se comandos imperativos, típicos da sistemática *comand and control* (ordem e controle), dotados de cogência, impositivos de certos comportamentos vinculantes aos agentes que atuam, no campo da atividade econômica, em sentido estrito que tolhe sua *livre-iniciativa* em prol de um bem comum. Exemplos: preços mínimos na agricultura, congelamento e valorização.

Já nas *normas de intervenção por indução*, têm-se preceitos que, embora prescritivos (dêonticos), não são dotados de uma mesma carga de cogência, que é típica das *normas de intervenção por direção*. São normas *dispositivas* nas quais a *sanção* é substituída pelo expediente, convite, incitação, incentivos oferecidos pela lei, a fim de cooptar o agente econômico à atividade de interesse geral e patrocinada ou não pelo Estado. Assim leciona Rister:

... ao destinatário da norma restaria aberta a alternativa de não se deixar por ela seduzir, não aderindo à prestação nela vinculada para, em seguida, concluir que se adesão a ela manifestar, no entanto, resultará juridicamente vinculado por

prescrições que correspondem aos benefícios usufruídos em decorrência dessa adesão, pelo que estaríamos adentrando no universo do direito premial.⁴⁵

A intervenção sobre o domínio econômico por indução nem sempre se manifesta por meio de estímulos, em termos positivos, podendo, perfeitamente, a norma, manifestar-se por meio de um agravamento que desestimula determinada conduta não desejada pelo legislador, por exemplo, a progressividade das alíquotas do imposto territorial rural (ITR) com vistas a desestimular a propriedade improdutiva.

O beneficiamento e o agravamento por meio de normas de intervenção por indução, constituem *faces da mesma moeda*, encontrando, ambas, guarida na expressão incentivo do art.174 da Constituição Federal, uma vez que o incentivo de determinada conduta implica, necessariamente, o desestímulo de outra. Utilizando-se das lições de Luís Eduardo Schoueri, *incentivo e desincentivo são, apenas, dois ângulos de mesma atuação: ao incentivar uma atividade, o Estado “desincentiva” outras.*⁴⁶

Dentre as ações e instrumentos de intervenção do Estado na agricultura, a Lei de Política Agrícola (Lei Federal nº 8.171/91) enuncia, em seu inciso XIV, a tributação e os incentivos fiscais que desempenham significativa importância na condução da Política Agrária como *fator de alavancagem* da produção agrícola com vistas à exportação ou mesmo como desestímulo à especulação imobiliária rural a exemplo do ITR progressivo constitucionalmente previsto (art.153, §4º, I).

1.5 Política agrária e a Constituição desenvolvimentista

A Constituição de 1988, ao prever o desenvolvimento nacional como objetivo da República Federativa do Brasil (art.3º, III) enuncia, desde seus princípios fundamentais, o tratamento conferido pelo constituinte ao *desenvolvimento*.

⁴⁵ RISTER, Carla Abrantkoski. *Direito ao desenvolvimento: antecedentes, significados e conseqüências*. RJ: Renovar, 2007. p.49.

⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. RJ: Forense, 2005. p.52.

A partir de tal dispositivo, são mais de dez referências, na Constituição de 1988 acerca do desenvolvimento⁴⁷. A compreensão da Constituição Econômica realiza-se a partir de sua unidade⁴⁸, o que evidencia, desde já, a importância da análise dos vários títulos, além da ordem econômica e financeira (título VIII). Dispositivo que atesta a necessidade de uma leitura integrada e sistemática da Constituição Federal é o art.219⁴⁹ que se contém inserto na Ordem Social (título IX), Capítulo da Ciência e Tecnologia (IV), que ranqueia o *mercado interno* como *patrimônio nacional a ser incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País*.

A Constituição de 1988 caracteriza-se como uma Constituição dirigente, na medida em que define o quadro de políticas públicas coerentes com determinados objetivos, também por ela enunciados⁵⁰, fixando uma ordem econômica

⁴⁷Art.5º, XXIX - a lei assegurará aos autores de inventos industriais (...), tendo em vista o interesse social e o *desenvolvimento* tecnológico e econômico do País;

Art. 23. (...) Parágrafo único. Leis complementares fixarão normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do *desenvolvimento* e do bem-estar em âmbito nacional.

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do *desenvolvimento* sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

Art.170. Princípios de Liberdade da Ordem Econômica

Art.174. § 1º - A lei estabelecerá as diretrizes e bases do *planejamento do desenvolvimento* nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

Art. 180. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios promoverão e incentivarão o turismo como fator de *desenvolvimento* social e econômico.

Art.182. A política de *desenvolvimento* urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes

Art.192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, em todas as partes que o compõem, abrangendo as cooperativas de crédito, será regulado por leis complementares que disporão, inclusive, sobre a participação do capital estrangeiro nas instituições que o integram.

Art. 200. Ao sistema único de saúde compete, além de outras atribuições, nos termos da lei: (...) V - incrementar em sua área de atuação o desenvolvimento científico e tecnológico;

⁴⁸ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2007, p.166.

⁴⁹ Art.219. O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal.

⁵⁰GRAU, Eros. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2007, p.78.

programática⁵¹, contendo verdadeira “cláusula transformadora”⁵², que revela o contraste entre a realidade social injusta e a necessidade de alterá-la.

É justamente a partir dessa premissa de desenvolvimento como alteração das estruturas sociais que se evidencia a diferença antes vista de *modernização, crescimento e desenvolvimento*. Conforme antes visto, o *crescimento sem desenvolvimento é aquele que ocorre com a modernização, sem qualquer transformação nas estruturas econômicas e sociais*⁵³. Portanto, o conceito de desenvolvimento vai além da concepção de crescimento, que se limita a um aspecto quantitativo.

O processo de desenvolvimento reside em decisões políticas articuladas num amplo *planejamento*, devendo todas as políticas públicas se encontrarem integradas, o que demanda um fortalecimento do Estado. Todas as atividades do Estado devem ser coordenadas para o desenvolvimento econômico e social. Tal coordenação realiza-se por meio do planejamento, que não se restringe a definir diretrizes e metas, porém, determina, também, os modos para a realização destes objetivos⁵⁴.

A execução do *planejamento* torna-se medida indispensável, de modo a racionalizar e dar unidade à intervenção do Estado na atividade agrária, sendo justamente isso que diferencia a política pública de uma intervenção conjuntural e casuística⁵⁵.

Compreendendo o desenvolvimento como processo de transformação estrutural, surgem dois aspectos a serem analisados: as causas ou fatores que deflagram o desenvolvimento e os estágios a serem percorridos até a consecução da maturidade econômica do setor ou região.

⁵¹ BERCOVICI, Gilberto. Constituição econômica e desenvolvimento. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*. V.5, 2004, p.209.

⁵² VÉRDU, Pablo Lucas. *Teoría de La Constitución com ciência cultural*. 2ed. Madrid. Dykimson, 1998. p.50-4

⁵³ BERCOVICI, Gilberto. Constituição econômica e desenvolvimento. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*. V.5, 2004, p.215.

⁵⁴ GRAU, Eros. *Planejamento econômico e regra jurídica*. São Paulo: RT, 1978, p.12-14.

⁵⁵ BERCOVICI, Gilberto. A Constituição e o papel do Estado no domínio econômico. *Revista da academia brasileira de direito constitucional*. V.2, ano 2002, p.124.

Três são os fatores na raiz de todos os processos de desenvolvimento: acumulação de capital, evolução tecnológica e existência de um mercado consumidor.

Na “marcha para o Oeste” brasileiro, na década de 70, observa-se com nitidez, os três fatores citados. A partir de certa acumulação de capital partiram os agricultores sulistas em busca das terras férteis de Goiás, utilizando-se da evolução tecnológica consistente na calagem das terras ácidas e mecanização agrícola. A fundação de Brasília e a franca expansão de cidades pólos-regionais garantiram um mercado consumidor aos produtos agrícolas destinados, também, ao comércio internacional.

Os estágios necessários ao longo dos quais o desenvolvimento se firma e se expande são os seguintes: a) superação da sociedade puramente tradicional; b) a construção dos requisitos para deslanche (*take off*); c) o *take off*, isto é, o salto qualitativo com as mudanças estruturais básicas; d) a consolidação da fase anterior com a chegada à maturidade econômica; e) a generalização dos altos padrões de consumo, o que implica a conclusão do processo de distribuição de renda⁵⁶.

Caso paradigmático que evidencia um *crescimento* posteriormente sucedido por um *desenvolvimento* é o da cultura do café no Estado de São Paulo, o que nos permite constatar cada um desses fatores e estágios, vejamos:

A entrada do café no interior do Estado coincidiu com a intensificação do movimento abolicionista, levando fazendeiros a procurar mão-de-obra assalariada para suas lavouras. Esta mão-de-obra possuía já uma razoável qualificação tecnológica para as lides rurais e, nas terras livres ou no interstício dos cafezais introduziu uma policultura de subsistência, que lhe renderia mais do que o salário recebido dos patrões; porém, mais importante, significou um mercado nas várias zonas cafeeiras do Estado. E as ferrovias, construídas para permitir a exportação, serviram para levar de volta uma série diversificada de produtos, atuando como externalidade positiva para os pioneiros núcleos.⁵⁷

A narrativa de Fábio Nusdeo, professor titular de direito econômico da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, bem retrata os fatores do acúmulo de capital a partir da produção inicial do cafezais, da evolução tecnológica

⁵⁶ NUSDEO, Fábio. *Curso de economia- introdução ao direito econômico*. São Paulo: RT, 2001. p.406.

⁵⁷ NUSDEO *Op Cit* 2001:406.

com a inserção de uma mão-de-obra mais qualificada e a formação de um novo mercado consumidor dos imigrantes. Oportuno observar o salto qualitativo, tanto no campo, quanto na cidade, a partir da atração de um outro tipo de imigrante: aquele com capital para aplicar.

É justamente neste momento da história brasileira que se inicia o processo de substituição de importações, aqui ingressando o Estado. De acordo com Fábio Nusdeo⁵⁸, o governo, então formado por cafeicultores, preocupava-se em manter estável a renda da cafeicultura. Quando ocorria a quebra de produção ou a queda dos preços, procedia a desvalorização cambial, o que implicava melhor remuneração para os exportadores e, simultaneamente, encarecia as importações, o que acabava por “proteger” a indústria ainda incipiente.

A intervenção do Estado na cultura cafeeira foi determinante para o desenvolvimento do País, sobretudo por meio da construção de requisitos para o deslanche (*take off*), consolidando-se com a criação do mercado.

No entanto, a continuidade do processo de desenvolvimento não prescinde, jamais, do Estado. A presença do Estado é fundamental para manutenção do processo, em especial, por via da indução, isto é, iniciativas com vistas a estimular determinados setores e/ou regiões, assim como pela geração de mercados externos e investimentos em infra-estrutura.

Entre os instrumentos de indução na política de desenvolvimento destacam-se aqueles compreendidos na política tributária, ao que o presente trabalho se dedica, citando-se a concessão de incentivos fiscais para investimentos em determinadas áreas geográficas ou setores, tributação progressiva da propriedade e *outras medidas da espécie a integrarem a complexa legislação, que vêm a enriquecer e dar mais vida ao Direito Tributário clássico*⁵⁹.

⁵⁸ NUSDEO, Fábio. *Curso de economia- introdução ao direito econômico*. São Paulo: RT, 2001, p.406.

⁵⁹ NUSDEO *Op cit* 2001: 409

2. Fomento agropecuário, tributação da atividade agrária e incentivos fiscais

A Constituição de 1988, no título da Organização do Estado, estabelece regras de repartição de competências, prevendo, como competência comum da União, Estados e Municípios (art.23, VIII), *fomentar a produção agropecuária*. O art.174 da mesma Constituição prevê, como funções do Estado, como agente normativo e regulador: a fiscalização, *fomento* e planejamento.

O fomento à atividade agrária encaixa-se, de acordo com as lições de Tércio Sampaio Ferraz Júnior⁶⁰, “como intervenção administrativa sob a forma juridicizada destinada a realizar planos programáticos no interesse do desenvolvimento regional, setorial ou global de toda da comunidade.”

No que concerne à função de planejamento, não se cogita, aqui, de uma economia planificada, mas, sim, do planejamento do desenvolvimento econômico consistente em uma “forma de ação racional caracterizada pela previsão de comportamentos econômicos e sociais futuros, pela formação explícita de objetivos e pela definição de meios de ação coordenadamente dispostos.”⁶¹

Na história brasileira de intervenção do Estado na agricultura constata-se, a partir do breve esboço antes apresentado, ações desarticuladas e casuísticas, a caracterizarem a irracionalidade da ação estatal na agricultura, justamente por ignorar a previsão de comportamentos econômicos e sociais, o que implica conseqüências na estrutura fundiária, devastação do meio ambiente e agravamento das desigualdades sociais.

A fim de melhor compreender a formulação e execução da política agrária, por meio dos incentivos fiscais à agricultura, necessário apresentar, antes, o esquadro constitucional de repartição de competências, a indicar quais dos entes políticos incumbe o papel do fomento agropecuário.

⁶⁰ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI & ZILVETI, Luís Eduardo e Fernando. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p.284.

⁶¹ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p.151.

2.1 Política de desenvolvimento agrário no esquadro constitucional de repartição de competências

A forma federativa de Estado tem como um de seus pressupostos a repartição constitucional de competências materiais e legislativas entre os entes político-administrativos que a compõem.

A propósito das técnicas de repartição de competências, leciona Fernanda Dias MENEZES DE ALMEIDA⁶² que a Constituição Federal de 1988 adotou um sistema complexo *em que convivem competências privativas, repartidas horizontalmente, com competências concorrentes, repartidas verticalmente, abrindo-se espaço também, para a participação das ordens parciais na esfera de competências próprias da ordem central, mediante delegação.*

Pela técnica horizontal de repartição de competências, a Constituição Federal atribuiu competência privativa/própria a cada um dos entes políticos, prevendo, à União, no artigo 21, matérias deferidas à sua exclusiva atuação política e administrativa, dentre as quais *elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação territorial e desenvolvimento econômico e social (IX)*. O art.22 atribuiu à União competências normativas privativas passíveis de delegação a autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas no referido artigo dentre as quais legislar sobre direito agrário.

Aos Estados, atribuiu-se, também privativamente, as competências residuais não enumeradas (art. 25, §1º) – isto é, a competência administrativa residual restou aos Estados - sem prejuízo daquelas expressamente conferidas de explorar os serviços locais de gás canalizado (art.25, §2º), de instituir regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões (art.25, §3º) e a de criar Municípios (art.18, §4º).

⁶² ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 4ed. São Paulo: Atlas, 2007. p.58

Uma segunda forma consagrada de repartir competências no Estado federal é a técnica vertical, que consiste em enumerar competências administrativas comuns aos entes políticos (art.23), que concorrem, também, com competências legislativas (art.24) em relação às quais a União dispõe sobre normas gerais, restando aos Estados a tarefa de suplementá-las, seja através do exercício da *competência legislativa supletiva* (art.24, §3º), ante a ausência de *normas gerais* na legislação federal, seja mediante o exercício da competência legislativa suplementar/complementar (art.24, §2º), quando da existência de *Normas Gerais* editadas pela União exercem os Estados a complementação dessas normas mediante legislação específica a regular suas particularidades no esquadro delineado pelas Normas Gerais fixadas pela União.

Muito embora o dispositivo do art.24, §2º não contemple os Municípios, a própria Constituição Federal dispõe, em seu art.30, inciso II, que compete aos Municípios suplementar a legislação federal e a estadual no que couber.

A Constituição de 1988 prevê, ainda, a competência dos Municípios para legislar sobre assuntos de interesse local (art.30, I).

Do esquadro constitucional de repartição de competências, observa-se que constitui competência comum da União, Estados e Municípios “fomentar a produção agropecuária (art.23, VIII, CRFB). No mesmo esquadro, encontra-se a competência privativa da União para elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território (art.21, IX, CRFB) e legislar sobre direito agrário (art.22, I).

Muito embora o fomento agropecuário se trate de competência comum dos entes políticos, oportuno registrar, desde já, a preeminência da competência da União em matéria de desenvolvimento agrário, como se vê em COMPARATO⁶³:

... a União continua a deter uma competência preeminente para ordenar a vida econômica do País. No campo das políticas públicas, é ela que dita a política monetária e financeira, condição vital para o desenvolvimento das atividades econômicas (art.21, VII e VIII): é a

⁶³ COMPARATO, Fábio Konder. Ordem econômica na Constituição brasileira de 1988. *Revista de Direito Público*. São Paulo. v.23. n.93. p.263-76. Jan/mar. 1990. p. 267.

ela que incumbe “elaborar e executar planos nacionais e regionais de ordenação do território e de desenvolvimento econômico e social...”

Interessante notar, ainda, que, no campo da competência legislativa, cabe exclusivamente à União editar normas sobre direito agrário; desapropriação; comércio exterior e interestadual, o que reitera a preeminência da competência da União na formulação e execução de uma política agrária efetiva e articulada.

Tal preeminência da União não afasta, todavia, a competência dos Estados na utilização de instrumentos tributários como mecanismos de fomento da atividade econômica⁶⁴. No entanto, referida medida deve ser adotada com certas cautelas, tanto sob o aspecto do federalismo fiscal, quanto das finanças públicas sob o risco de prejuízo, respectivamente do pacto federativo e ao equilíbrio fiscal. Não bastassem os desafios internos, há, ainda, a necessidade de harmonização de tais práticas com o sistema multilateral de comércio (SMC) e o MERCOSUL.

A fim de se compreender a operacionalidade da tributação da atividade agrária, como mecanismo de intervenção do Estado na agricultura, é necessário proceder-se à verificação de suas funções e seu desempenho, na realização da Política Agrícola, empreendendo-se, em seguida, uma análise tópica da tributação do imóvel rural, da renda da atividade agrária e da produção agropecuária.

2.1 Dos incentivos fiscais como instrumento de Política Agrária (art.4º, XIV, Lei nº 8.171/91)

O sistema tributário é pluralístico e multifuncional, já que suas normas se encontram motivadas por diferentes princípios e valores, destinando-se à realização de diferentes objetivos classificáveis em três grandes grupos⁶⁵: normas de finalidade fiscal, normas de finalidade social e normas de finalidade simplificadora.

⁶⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Guerra fiscal, fomento e incentivo na Constituição Federal. In: SCHOUERI & ZILVETI, Luís Eduardo e Fernando. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p.260

⁶⁵ TIPKE&LANG, Klaus e Joachim. *Direito Tributário (steuerrecht)*. v 1. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2009. Tradução Luiz Dória Furquim. p.175

A partir de tais finalidades, indicam-se as seguintes funções: arrecadação, distribuição, indução e simplificação. Tem-se, por certo, que função inerente e indissociável ao conceito de tributo consiste na arrecadação de receitas para o custeio da atividade estatal. Em paralelo a esta, pode o tributo desenvolver também finalidade *extrafiscal*⁶⁶, consistente na intervenção do Estado para *fins outros que não, exclusivamente, a captação de dinheiro para o erário* de acordo com as lições de OLIVEIRA⁶⁷, *in verbis*:

Diversamente da imposição tradicional (tributação fiscal), que visa exclusivamente à arrecadação de recursos financeiros (fiscais) para prover ao custeio dos serviços públicos a tributação *extrafiscal* é aquela orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o erário, tais como a redistribuição de renda e da terra, a defesa da economia nacional, a orientação de investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc.

Na mesma senda, leciona o professor gaúcho Alfredo Augusto BECKER⁶⁸ *que a extrafiscalidade é uma das tarefas fundamentais do direito tributário, comprometido com uma verdadeira revolução, a criação de um novo ser social, que será acrescente-se, identificado com o dever fundamental de pagar tributo, na expressão de José Casalta Nabais.*

BECKER vai mais além: *a principal finalidade de muitos tributos não é propriamente a arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de servir como instrumento de intervenção estatal no meio social ou econômico.*⁶⁹

A tributação extrafiscal não tem por fito a punição de ilicitudes; intenta-se, através dela, induzir o agente econômico a realizar um planejamento de sua atividade econômica lícita, conforme uma política pública legitimada pela

⁶⁶Helena Taveira Torres aduz que, antes que falar propriamente em "extrafiscalidade", melhor seria falar de "fiscalidade" (competência) vinculada a "motivos constitucionais" materiais *in* Tôrres, Helena Taveira. Incentivos Fiscais na Constituição e o "Crédito-Prêmio de IPI". *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, n. 14, mar./abr. 2005. p.23-50.

⁶⁷OLIVEIRA, José Marcos Domingues. O conteúdo da extrafiscalidade e o papel das CIDES. Efeitos decorrentes da não-utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.131. São Paulo: Dialética, 2005.

⁶⁸BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito tributário*. 2ªed., SP: Saraiva, 1972. p.533.

⁶⁹BECKER *op cit* 1972:587

Constituição, exemplos de meio-ambiente (art.225), desenvolvimento regional (art.3º, III), desenvolvimento científico-tecnológico (art.218), função social da propriedade rural (art.153, §4º), Política Agrícola (art.187) etc.

De acordo com GOUVEA⁷⁰, a extrafiscalidade pode ser compreendida em dois conceitos. Em um primeiro, mais restrito, abrange *somente a incidência tributária, notadamente os impostos, capaz de desestimular condutas e os benefícios fiscais que adotam a forma de exoneração tributária, capaz de estimular condutas.*

Outro conceito, em uma perspectiva mais ampla, pode-se ver “a extrafiscalidade na destinação específica do produto arrecadado dos tributos classificados como “contribuições”, em benefícios fiscais como o SIMPLES, o REFIS e as leis de incentivo à cultura, institutos que não buscam estimular ou desestimular condutas, mas realizar, diretamente, algum valor constitucional.”

A tributação extrafiscal, com fundamento na teoria Kelseniana da *sanção premial*, encontra respaldo, na atual *Era dos Direitos* de Norberto BOBBIO, que enuncia a tendência de instalação de um direito premial em contraposição ao direito sancionatório.

Oportuno esclarecer que a tributação, com efeitos extrafiscais, se encontra no âmbito do lícito⁷¹ civil, penal, administrativo, ambiental etc; não visa a impedir certa atividade - para tanto existem multas e penas - tem por propósito condicionar a liberdade de iniciativa do agente econômico por meio da graduação da carga tributária, em função, por exemplo, de critérios agroambientais ou de política de comércio exterior.

A extrafiscalidade oferece um *plus* ao contribuinte que aderir à determinada política pública. O melhor e o mais claro exemplo refere-se à emissão direta de gases poluentes na atmosfera, que se encontra no âmbito do ilícito (Lei nº 9.605/98). A instalação de filtros é obrigatória, sob pena de multa e interdição. Porventura,

⁷⁰GOUVEA, Marcus de Freitas. Questões relevantes acerca da extrafiscalidade no direito tributário. *Interesse Público*. Porto Alegre. V.7. n.34. p.175-200. nov/dez.2005.

⁷¹ FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p.340

optando o agente econômico- induzido pela tributação- a proceder à implantação de projeto, a converter tais gases em energia fruirá uma desoneração tributária.

O mesmo opera-se na política agrícola, por meio da qual o poder público não detém coerção sobre o agente econômico. Determina o produto a ser cultivado naquela safra e/ou região e goza de outros instrumentos, os incentivos fiscais, a indução do agente econômico no cultivo de determinado produto, no interesse da política agrária delineada.

A doutrina nacional e internacional ainda não atingiu um conceito unívoco de benefícios fiscais. Para os norte-americanos, os benefícios fiscais se identificam como todo e qualquer desvio ao modelo abstrato de imposto, geralmente acolhido, com toda e qualquer derrogação dos princípios suportes da estrutura fiscal ou da estrutura fiscal normal (*benchmark*), com base na qual é concedido um regime preferencial a determinadas categorias de atividades ou a certos grupos de contribuintes, através de reduções de impostos que, de outro modo, teriam de suportar.⁷²

Ricardo LOBO TORRES⁷³ entende que conceito de “incentivo fiscal” é indeterminado, *in verbis*:

...os incentivos fiscais, por conseguinte, são todos aqueles benefícios concedidos com o fito de intervir na ordem econômica, seja para diminuir as desigualdades entre pessoas e regiões do país, seja para estimular o crescimento econômico, seja para corrigir as distorções causadas pelos mecanismos estruturais dos tributos.

Os incentivos fiscais, enquanto fenômeno de Direito Tributário, expressam-se mediante exonerações tributárias, totais ou parciais, sob a forma de diferimento, crédito outorgado, crédito presumido, redução de base de cálculo, redução de alíquota, alíquota zero, que, conforme ensina Paulo de Barros CARVALHO⁷⁴, nada

⁷² GOUVEA, Marcus de Freitas. *Questões relevantes acerca da extrafiscalidade no direito tributário*. Interesse Público. Porto Alegre. v.7. n.34. p.175-200. Nov./dez.2005.

⁷³ LOBO TORRES, Ricardo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 11.ed. Rio de Janeiro, Renovar, 2004. p.xx

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

mais são do que verdadeiras isenções tributárias, na medida em que, como dito acima, inibem a atuação da regra-matriz tributária.

A isenção tributária, no que concerne à sua natureza jurídica, comporta basicamente, três teorias e conceitos no direito pátrio: a primeira, tida como a tradicional, de Rubens Gomes de SOUZA⁷⁵, Amílcar de Araújo FALCÃO⁷⁶ e Rui Barbosa NOGUEIRA⁷⁷, que entendem que a isenção é uma forma de exclusão do crédito tributário em que esse chega a se constituir, havendo uma dispensa legal do pagamento do tributo.

A segunda teoria, lançada por A. BECKER⁷⁸, José Souto Maior BORGES⁷⁹, Walter Barbosa CORREA⁸⁰, entende que a isenção veda o nascimento da própria obrigação tributária, como negativa da existência da relação jurídica tributária, ou seja, a regra isentiva atua antes da positivação do fato jurídico tributário; tratando-se de uma regra de não-incidência legalmente qualificada.

E, por fim, a lançada por Paulo de Barros CARVALHO⁸¹, ao sustentar que a isenção tributária se dá pela inibição da funcionalidade da regra-matriz tributária, atuando ou na sua (a) hipótese ou (b) no seu conseqüente, atingindo ou o critério material ou o espacial ou o temporal, no primeiro caso, ou o critério pessoal (sujeitos ativo ou passivo), ou o quantitativo (base de cálculo ou alíquota), no segundo caso.

Assim, independente da teoria que se adotar, entende-se o incentivo fiscal como gênero que compreende as várias modalidades de desoneração (crédito presumido, crédito outorgado, redução de base de cálculo, redução de alíquota, diferimento etc.) total ou parcial, que são espécies, sendo o benefício fiscal, o fruto da prática do incentivo.

Utilizando-se das lições de José Souto MAIOR BORGES, tem-se que o poder de isentar, como reverso da tributação, encontra as mesmas limitações do ato de tributar, *in verbis*:

⁷⁵ SOUZA, Rubens Gomes. *Compendio de Legislação Tributária*, Ed. IBET/Resenha Tributária, 1975. p.97.

⁷⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. SP. RT, 1977. p.120.

⁷⁷ NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Direito Financeiro*. 2ed. SP. José Bushatsky. p.132.

⁷⁸ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p.276.

⁷⁹ BORGES MAIOR, José Souto. *Isenções Tributárias*. SP. Ed. Sugestões literárias, 1969. p.168.

⁸⁰ CORREA, Walter Barbosa. Não incidência, imunidade e isenção, *in RDP*, vol.23. p.436.

⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 13. ed., São Paulo: Saraiva, 2000. p. 478.

O poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Tal circunstância fornece a explicação do fato de que praticamente todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados sob o ângulo oposto: o da isenção. Assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser transpostos pelo poder de isentar, porquanto ambos não passam de verso e reverso da mesma medalha.⁸²

A partir dessas considerações teóricas em torno da finalidade da tributação e a consideração final a propósito dos limites que o poder de isentar também encontra, dentre os quais o maior o da *isonomia tributária*, é necessário compreender-se o papel que esta assume na tributação da atividade agrária e suas repercussões.

2.2 Tributação da *propriedade rural*

Dos tributos incidentes na atividade agrária⁸³ - desempenhada a partir da integração dos fatores de produção *terra, capital e trabalho* - o de maior abordagem pela doutrina agrarista⁸⁴ é o imposto territorial rural, muito embora de menor arrecadação tributária e inefetividade extrafiscal ao que é tachado de “fiasco fiscal”⁸⁵.

O imposto territorial rural, de competência da União (art.153, VI, CRFB/1988) desempenha função extrafiscal “a induzir os contribuintes à utilização racional e intensiva da terra e dos recursos naturais⁸⁶”, com vistas ao cumprimento da função sócio-ambiental da propriedade rural, sendo indicado, inclusive, como *um dos mais contundentes instrumentos de política agrária contemplados em nossa Carta Política*.⁸⁷

⁸² BORGES, José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2 ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. p. 2.

⁸³ BARROSO, Lucas de Abreu. Atividade agrária como eixo central do direito agrário. Disponível em www.delegeagraria.com.br Acesso em 01.06.2010.

⁸⁴ MARQUES, Benedito Ferreira. *Direito Agrário Brasileiro*. 8ed. São Paulo: Atlas, 2009. p.196

⁸⁵ FERREIRA, Benedito. *A história da tributação no Brasil: causas e efeitos*. Brasília: Senado Federal, 1986. p.236

⁸⁶ CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. *Da natureza jurídica das contribuições para o instituto nacional de colonização e reforma agrária*. São Paulo: MP, 2006. p.90

⁸⁷ SCIORILLI, Marcelo. *Direito de propriedade e política agrária*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2007. p.127.

2.2.1 Função sócio-ambiental da propriedade agrária e a extrafiscalidade do Imposto Territorial Rural:

A Constituição do Império, outorgada em 1824, sob forte inspiração do liberalismo econômico, consagrava, em seu artigo 179, inciso XXII, a garantia do *direito de propriedade em toda a sua plenitude*.

Ainda sob a vigência da Constituição do Império, cogitava-se da tributação do imóvel rural como fonte de rendas públicas e estímulo à agricultura, conforme ponderada consideração do jurista e político gaúcho Gaspar Silveira Martins, no ano de 1870:

... Na impossibilidade de pôr-se em prática esse sistema- dizia ele-, que se tornaria poderosa alavanca para o desenvolvimento desta vasta região, e fonte de sua prosperidade e riqueza, convinha estabelecer uma taxa módica e proporcional sobre o valor de cada terreno, principiando pelas marginais das estradas de ferro e rodagem e dos rios, ou os situados nos centros e povoações e mercados onde se prestam a cultura; e bem assim uma contribuição de quotidade para os terrenos não cultivados do município neutro⁸⁸.

A Constituição de 1891, promulgada a partir de um ideal republicano, ainda *estava dominada pelo mesmo fervor individualista na concepção do direito de propriedade*, conforme nos indica Paulo Tormin Borges⁸⁹. Com a outorga de poder de tributar a propriedade rural aos Estados, (art.9º) já estava lançada a semente de um imposto territorial rural, tendo os Estados de Minas Gerais, São Paulo e Rio Grande do Sul exercido suas respectivas competências.

De acordo com Paulo Tormin Borges, a emenda constitucional de 1926 consistiu na primeira limitação ao direito de propriedade. A esta limitação, que se referia às minas e jazidas minerais, a Constituição de 1934, editada sob os auspícios das Constituições “sociais”, de Weimar (1919) e Mexicana (1917), ressaltou, em seu

⁸⁸ FERREIRA, Benedito. *A história da tributação no Brasil: causas e efeitos*. Brasília: Senado Federal, 1986. p.223

⁸⁹ BORGES, Paulo Tormin. *Institutos Básicos do Direito Agrário*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 1991. (p.2)

artigo 113, que o exercício do direito de propriedade não se poderia fazer contra o *interesse social* ou coletivo o que abriu alas para a desapropriação.

A Constituição de 1934 manteve o ITR sob a competência dos Estados (art.8º, I, a). Com vistas a tutelar e estimular os pequenos agricultores, a Constituição estabeleceu (art.126) uma desoneração em “cinquenta por cento dos *impostos que recaíssem sobre imóvel rural não superior a 50 hectares e de valor até 10 contos de réis, instituído em bem de família*⁹⁰.”

Em tom categórico, foi a Constituição de 1946 que condicionou o exercício da propriedade ao *bem estar social* e preconizou a justa distribuição da propriedade com igualdade de oportunidades para todos (art. 141, § 16 e 147). A Constituição de 1946 manteve a competência dos Estados (art.19), prevendo imunidade para pequenas propriedades com área de até 20 hectares.

A Emenda Constitucional nº05, de 24 de maio de 1961, transferiu a competência tributária aos Municípios que, no entanto, revelaram-se omissos por negligência fiscal de seus prefeitos que não desejavam assumir o desgaste político da instituição de mais um tributo.

Em seguida, a Emenda Constitucional nº10, de 11 de setembro de 1964, transferiu a competência tributária, em matéria de imposto territorial rural, para União, prevendo a transferência do produto da arrecadação aos Municípios. Tal Emenda Constitucional tinha por objetivo municimar a União de potencial instrumento de política fiscal para a reforma agrária e combate a latifúndios improdutivos.⁹¹

O Estatuto da Terra (Lei nº 4.504/1964) conferiu, à tributação da terra, os seguintes objetivos: desestimular os que exercem o direito de propriedade sem observância da função social e econômica da terra; estimular a racionalização da atividade agropecuária dentro dos princípios de conservação dos recursos naturais renováveis; proporcionar os recursos financeiros para financiar os projetos de reforma agrária e aperfeiçoar os sistemas de controle e arrecadação de impostos.

⁹⁰ art.126, Constituição Federal de 1934.

⁹¹ DERZI, Misabel. *Direito tributário brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p.232.

De acordo com o art.2º do Decreto nº 56.792, de 26 de agosto de 1965, a tributação da terra foi estabelecida de forma a se tornar “um elemento de caráter dinâmico, acionado e evolutivo do desenvolvimento social e econômico do setor rural”.

A Constituição de 15 de março de 1967 (art.22, III) estabeleceu imunidade sobre *glebas rurais de área não excedente a 25 ha, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel*. As Constituições de 1967 (art. 150, § 22 e 157) e, EC nº1/69 (art. 153, § 22, e 161) se devem a inserção literal da função social da propriedade, em sede Constitucional, o que já havia se estabelecido na tributação do imóvel rural pelo Estatuto da Terra.⁹²

A transferência da competência a União para o cadastro, lançamento, e arrecadação do imposto territorial rural tinha por objetivos (i) conferir ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária- INCRA instrumento de reforma agrária, consistente na tributação progressiva da propriedade improdutiva e, simultaneamente, (ii) aumentar as receitas dos municípios, o que redundou num fiasco total, dada frustração de ambos objetivos.

José Afonso da Silva⁹³ indica que a Constituição de 1988 dedicou diversos dispositivos à disciplina da propriedade: artigos 5º, incisos XXIV a XXX; 170, II e III; 176; 177; 178; 182; 183; 184; 185; 186; 191 e 222. O meio ambiente, por sua vez, foi alçado à posição de destaque nunca visto nas constituições brasileiras, havendo “mais de cinquenta referências diretas e indiretas no texto constitucional”.⁹⁴

Quando da Assembléia Constituinte de 1988, a bancada liberal fez questão de inserir a propriedade privada dentre os princípios da ordem econômica, ignorando a repercussão de tal dispositivo, ao subordinar, ali, a propriedade à consecução, de

⁹² FERREIRA, Benedito. *A história da tributação no Brasil: causas e efeitos*. Brasília: Senado Federal, 1986. p.229

⁹³ AFONSO DA SILVA, José. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 20. ed. SP: Malheiros, 2002. p.701.

⁹⁴ FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin de. *A propriedade no direito ambiental*. 4ed. São Paulo: RT, 2010. p.169

existência digna para coletividade, de acordo com os *ditames da justiça social*. José AFONSO DA SILVA⁹⁵ bem retrata o episódio:

Os conservadores da constituinte, contudo, insistiram para que a propriedade privada figurasse como um dos princípios da ordem econômica, sem perceber que, com isso, estavam relativizando o conceito de propriedade, porque submetendo-o aos ditames da justiça social, de sorte que se pode dizer que ela só é legítima enquanto cumpra uma função dirigida à justiça social.

Referindo-se à propriedade agrária, a Constituição Federal de 1988, em seu art.186, dispõe que a função social da terra é cumprida quando atendidos os seguintes pressupostos:

- I) o aproveitamento racional e adequado,
- II) utilização adequada dos recursos naturais disponíveis e preservação do meio ambiente,
- III) observância das disposições que regulam as relações de trabalho e
- IV) exploração que favoreça o bem estar dos proprietários e dos trabalhadores.

Mesmo antes da Constituição de 1988, o Estatuto da Terra (ET, Lei nº4.504/1964, art.2º) já elencava os pressupostos da função social da propriedade agrária, considerando-a atendida quando simultaneamente:

- a) favorece o bem estar dos proprietários e dos trabalhadores que nela labutam, assim como de suas famílias;
- b) mantém níveis satisfatórios de produtividade;
- c) assegura conservação de recursos naturais; e
- d) observa as disposições legais que regulam as justas relações de trabalho entre os que a possuem e a cultivam.

Fernando Pereira Sodero assim comentava a propósito da exigência da conservação dos recursos naturais pelo direito agrário:

“A ecologia é uma das matérias que está integrando atualmente o Direito Agrário não só brasileiro, como de todos os países do mundo. O assunto já

⁹⁵ AFONSO DA SILVA, José. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 20. ed. SP: Malheiros, 2002. p.790.

tinha sido levantado pelo mestre espanhol Ballarin Marcial numa reunião que se realizou na Universidade de Los Andes, em Mérida, na Venezuela, de especialistas no ramo jurídico referido. Depois das discussões travadas e dos argumentos trazidos por Ballarin e os demais especialistas, os agraristas começaram realmente a se interessar pelo assunto. No entanto, o Estatuto da Terra já em 1964 cuidava da matéria. A conservação dos recursos naturais renováveis é um dos elementos básicos do direito agrário positivo brasileiro, tão importante que faz parte das premissas que o legislador colocou para que a terra cumpra a sua função social e econômica”.⁹⁶

A Constituição de 1988 é cristalina ao conferir ao ITR ostensivo caráter extrafiscal, confirmando-o como instrumento de política agrária com os objetivos (art.153, §4º) de desestímulo à manutenção de propriedades improdutivas (i) e tutela e promoção dos pequenos agricultores por meio da regra de imunidade “sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel.”

No entanto, somente com a Lei nº 9393, de 20 de dezembro de 1996, é que houve a regulamentação do prescrito na Constituição Federal. A preocupação reinante com o desenvolvimento urbano e industrial tirou o foco do campo, fazendo com que a propriedade rural não fosse tributada de modo adequado⁹⁷.

A Emenda Constitucional nº42, de 17 de dezembro de 2003, previu a possibilidade de transferência da capacidade tributária ativa aos Municípios que assim optarem, mediante convênio com a Secretaria da Receita Federal, fazendo *jus*, então, a cem por cento do produto da arrecadação, vedada a “redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal” (art.153, §4, III). A Lei nº11.250, de 27 de dezembro de 2005, prevê a realização de convênios, nos termos do prescrito no art.199, do CTN, o que regulamentado por meio da IN nº643/2006 contemplando-se atribuições de fiscalização, lançamento de ofício e de cobrança do ITR.

Compreendida toda evolução histórico-legislativa da propriedade rural, oportuno enunciar o fato gerador do ITR consistente em aspectos da hipótese:

⁹⁶ SODERO, Fernando Pereira. *Curso de direito agrário*. 2- O Estatuto da Terra. Brasília: Fundação Antonio Portella- MJ, 1982. p.36

⁹⁷ MAITTO, Rodrigo. As isenções aplicáveis ao ITR. In BORGES, Eduardo de Carvalho (coord.) *Tributação no agronegócio*. São Paulo: Quartier latin, 2005, p.199.

critério material, espacial e temporal e aspectos do conseqüente: critério pessoal (sujeitos ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo ou alíquota), sintetizados na seguinte tabela:

Aspecto material	<i>Ter.</i> propriedade; domínio útil; ou posse <i>De:</i> bem imóvel rural por natureza: solo com sua superfície, acessórios e adjacências naturais, espaço aéreo e subsolo.
Aspecto temporal	1º dia do ano
Aspecto espacial	Território nacional / Zona rural
Aspecto quantitativo	Base de cálculo: valor terra nua tributável (VTNt) art.11, Lei nº9393/1996 Alíquota: progressiva em função do grau de utilização da terra (GUT)
Aspecto pessoal	Sujeito ativo: União (art.153, VI, CRFB/1988) ou Municípios (EC nº42/2003) Sujeito passivo: titular de propriedade, o domínio útil ou a posse.

Dentre os aspectos do fato gerador do ITR, há maior polêmica e debate justamente nos aspectos espacial e quantitativo (alíquota). No que atine ao aspecto quantitativo, a própria Constituição de 1988 prevê a fixação de alíquotas progressivas “de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”. A questão que surge é como interagir tal mandamento com os princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não-confisco?

Questão outra em matéria de ITR merecedora de percuciente análise diz respeito ao aspecto espacial: “zona rural”. Constata-se, desde já, a potencialidade de conflito vertical de competência⁹⁸ entre a União e os Municípios, titulares da competência tributária em matéria de impostos predial, territorial urbano (art.156, I, CRFB/1988). Qual o critério de “discrímen” do imóvel rural para o imóvel urbano: localização ou exploração de atividade agrária?

Dado a índole constitucional da primeira problemática apresentada da norma tributária indutora, analisa-se a primeira questão para, em seguida, discorrer-se acerca do conflito vertical e competências tributárias.

⁹⁸ TROIANELI, Gabriel Lacerda. ITR ou IPTU? Critérios para definição da competência para tributar a propriedade. in BORGES, Eduardo de Carvalho. *Tributação do Agronegócio*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p.128-137.

2.2.2 Progressividade do ITR em face da capacidade contributiva e da vedação do confisco:

Sob a vigência da Constituição de 1988, o ITR foi regulado inicialmente pela Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994 que estabelecia alíquotas diferenciadas em função da área, ocupação e localização do imóvel, oscilando as alíquotas de 0,02% a 4,5%, assim prescrevendo o art.5º, §3º: “o imóvel rural que apresentar percentual de utilização efetiva da área aproveitável igual ou inferior a trinta por cento terá alíquota calculada, na forma deste artigo, multiplicada por dois, no segundo ano consecutivo e seguintes em que ocorrer o fato”. Estabelecia-se, então, uma progressividade temporal, posteriormente, suprimida com a Lei nº 9.393/1996. Tal lei tinha por propósito conferir significativo avanço na função extrafiscal do ITR, bem como no incremento de arrecadação, o que também não se verificou⁹⁹.

Questão controversa que se apresenta diz respeito à compatibilização da progressividade do ITR, com norma tributária indutora, face aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação do confisco (art.150,IV).

A progressividade apresenta-se, no sistema tributário brasileiro, sob dois modos: progressividade distributiva e progressividade estrutural. Aquela tem por fito a realização de distribuição da carga fiscal de acordo com a capacidade econômica do contribuinte operando como subprincípio da capacidade contributiva (art.145, §1º); enquanto que esta se reveste da característica de norma tributária indutora, baseando-se em parâmetro da ordem econômica¹⁰⁰, a exemplo: da função social da propriedade, preservação do meio ambiente, etc.

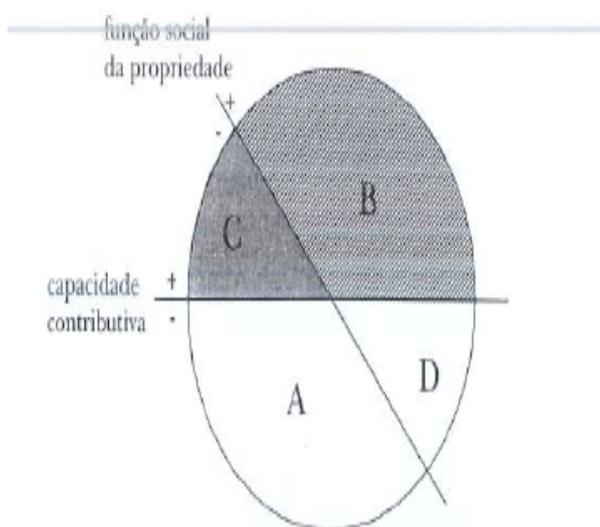
A partir disso, depara-se com a seguinte questão: como a norma tributária indutora do ITR interage com o princípio constitucional da capacidade contributiva?

Schoueri propõe que a capacidade contributiva é um primeiro elemento do “discrímen”, apresentando um “corte” inicial no plano do destinatário da norma. O fundamento que informa a discriminação indutora, no caso do ITR, a função social

⁹⁹ CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. *Da natureza jurídica das contribuições para o instituto nacional de colonização e reforma agrária*. São Paulo: MP, 2006. p.100

¹⁰⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Intervenção econômica e normas tributária indutoras*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 298

da propriedade, promove um segundo “corte”, complementar àquele realizado pela capacidade contributiva.¹⁰¹ Desse modo tem-se a seguinte representação gráfica:



POLIZELLI, Victor Borges. “Progressividade: distribuição de renda e indução”. in *Revista Direito Tributário Atual* nº 21. 2007, p. 371

Quem explica a representação gráfica é seu próprio autor:

Indivíduos da área A e D da figura acima são discriminados em relação ao grupo formado por B e C em razão do fator “capacidade contributiva” revelar-se ausente (“-“) ou presente (“+“). O fator “função social da propriedade” é o que permite diferenciar indivíduos dos grupos B e C, que embora apresentem capacidade contributiva equivalente, diferenciam-se pelo fato de uns promoverem a função social da propriedade (“+“, grupo B) e outros não (“-“, grupo C).¹⁰²

A norma tributária indutora do cumprimento da função social da propriedade agrária encontra-se, plenamente, harmonizada com o princípio da capacidade contributiva que opera como garantia de que contribuintes, com capacidade econômica reduzida, (compreendidos no mínimo existencial) não sejam afetados pela norma indutora, nem tampouco conduzidos a uma situação configuradora do efeito de confisco. Impende lembrar que as normas tributárias indutoras integram o

¹⁰¹ SCHOUERI *Op cit* 2005:280

¹⁰² POLIZELLI, Victor Borges. “Progressividade: distribuição de renda e indução”. in *Revista Direito Tributário Atual* nº 21. 2007. p. 371

sistema tributário, devendo, em princípio, observar as normas tributárias em geral: a extrafiscalidade não implica na extratributariedade!

Resta verificar se as diferenciações causadas pela regra da progressividade do ITR àqueles que detêm capacidade contributiva, encontram-se justificadas com os objetivos constitucionais não tributários, observando-se os elementos da razoabilidade, fundamentação e nexos.

A Constituição de 1988 prescreve, conforme visto antes, como princípio da ordem econômica, a função social da propriedade. Na medida em que a propriedade não cumpre a sua função social, há fundamento suficiente para justificar a do Estado, no domínio privado: direta (desapropriação) ou indireta (progressividade do ITR).

Portanto, a progressividade do ITR encontra plena conformidade com os objetivos constitucionais, revelando-se acanhada a fixação de alíquota máxima de 20%, havendo, inclusive, justificativa no sistema constitucional para alcance do valor total do imóvel, culminando até mesmo com sua expropriação indireta, sem receio de qualquer ofensa ao princípio da vedação ao confisco (art.150, IV, CRFB).

Tal conclusão é alcançada quando se constata que a ordem econômica tolera, inclusive, a intervenção direta do Estado, na propriedade improdutiva (art.184, CRFB/1988). Ora, se a intervenção direta do Estado na propriedade privada pelo pela desapropriação se encontra legitimada, com mais razão a intervenção indireta, por meio da tributação.

2.2.3 Critério material e espacial da incidência do ITR

Do perfil constitucional do ITR, pode-se perceber que a Constituição limitou-se a estabelecer tipos, com expressões que podem comportar interpenetrações e, por conseqüência, gerar conflitos de competência. Restou, portanto, à Lei Complementar, dispor sobre eventuais conflitos de competências (art.146, I, CRFB/1988). Este é o papel atribuído a esta forma de norma, conforme enuncia Schoueri: “Encontramos, aqui, o papel da lei complementar: a solução dos conflitos de competência e a definição dos fatos geradores e bases de cálculo implicam a

criação, pelo legislador complementar, de definições das realidades contempladas pelo constituinte.”¹⁰³

O Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal de 1988, com o *status* de lei complementar, estabeleceu os conceitos relativos às competências discriminadas constitucionalmente. Quanto ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, definiu a referida competência em seu artigo 32:

O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Quanto ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, o Código Tributário assim dispôs, em seu art.29: “O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domicílio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município” incumbindo a esse mesmo ente sua fixação (art.30, IX, CRFB).

Diante dos dispositivos transcritos, infere-se, em princípio, a eleição de um critério topográfico pelo legislador para definição do fato gerador, para tributar à propriedade territorial, a partir da definição legislativa municipal da qual seja a zona urbana. Localizado o imóvel, na zona urbana do Município, incide o IPTU; localizado fora dela, incide o ITR, de competência da União Federal.

¹⁰³ SCHOUERI, L. E. Discriminação de Competências e Competência Residual. In SCHOUERI, L. E., ZILVETI, F. A. *Direito Tributário: Estudos em Homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 113.

Some-se a esse critério a exigência, para a caracterização de zona urbana que autorize a cobrança do IPTU, da existência de, no mínimo, dois dos melhoramentos presentes nos incisos do parágrafo 1º do artigo 32 do CTN (meio-fio, rede elétrica, saneamento básico, serviços públicos de saúde e educação).

Não obstante tal definição legislativa, antes mesmo que o Código Tributário Nacional entrasse em vigor, foi editado o Decreto-Lei nº 57, de 18 de novembro de 1966, que alterou dispositivos relativos à cobrança do ITR. Tal norma acabou por trazer outro critério, além da localização do bem: o da destinação econômica do imóvel¹⁰⁴. Assim determina o Decreto, em seu artigo 15:

Art 15. O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados.

Esse Dec.-lei também foi recepcionado pela Constituição de 1967 com *status* de lei complementar, uma vez que versa sobre normas gerais de direito tributário. Tal norma convivia, sem maiores problemas, com o artigo 32 do CTN, posto que estabelecia, apenas, uma exceção ao critério meramente geográfico, autorizando a incidência do ITR mesmo em zonas caracterizadas como urbanas, em razão da destinação econômica conferida ao imóvel.

Em 12 de dezembro de 1972, por pressão de diversas autoridades municipais, foi editada a Lei nº 5.868, que derogava o artigo 15 do Dec.-lei nº 57/66 e determinava a incidência automática do IPTU sempre que um imóvel não se enquadrasse em sua definição de imóvel rural.¹⁰⁵

¹⁰⁴ Da mesma forma, o art. 4º, I, do Estatuto da Terra (Lei 4.504/64) define imóvel rural de acordo com sua destinação, independentemente de sua localização. Assim, o imóvel é considerado rural se é destinado à exploração extrativa, agrícola, pecuária ou agroindústria, qualquer que seja a sua localização.

¹⁰⁵ Art. 6º Para fim de incidência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural a que se refere o artigo 29 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, considera-se imóvel rural aquele que se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal ou agro-industrial e que, independentemente de sua localização, tiver área superior a 1 (um) hectare. Parágrafo único. Os imóveis que não se enquadrem no disposto neste artigo, independentemente de sua localização, estão sujeitos ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, a que se refere o artigo 32, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

O Supremo Tribunal Federal, entretanto, declarou incidentalmente a inconstitucionalidade formal da Lei nº 5.868/72, posto que só lei complementar pode dispor sobre regras gerais de direito tributário:

Imposto predial. Critério para a caracterização do imóvel como rural ou como urbano. A fixação desse critério, para fins tributários, é princípio geral do direito tributário, e, portanto, só pode ser estabelecido por lei complementar. O CTN segundo a jurisprudência do STF é lei complementar. Inconstitucionalidade do art.6, e seu parágrafo único da Lei federal nº5868, de 12 de dezembro de 1972, uma vez que, não sendo lei complementar não poderia ter estabelecido critério, para fins tributários, de caracterização de imóvel como rural ou urbano diverso do fixado nos artigos 29 e 32 do CTN. Recurso Extraordinário conhecido e provido, declarando-se a inconstitucionalidade do art.6 e seu parágrafo único da Lei federal nº5868/1972.¹⁰⁶

Do exposto se conclui que o Decreto-lei nº 57/1966, ao estabelecer normas gerais sobre o ITR, tem *status* de lei complementar, só podendo ser revogado, portanto, por lei complementar, encontrando-se, assim, em pleno vigor.

Portanto, convive com o critério geográfico, estabelecido pelo artigo 32 do CTN, o critério da destinação econômica trazido pelo referido Decreto-lei, sendo, justamente esse, o entendimento reiterado do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. IPTU E ITR. INCIDÊNCIA. IMÓVEL URBANO. IMÓVEL RURAL. CRITÉRIOS A SEREM OBSERVADOS. LOCALIZAÇÃO E DESTINAÇÃO. DECRETO-LEI N. 57/66. VIGÊNCIA.

1. Não se conhece do recurso especial quanto a questão federal não prequestionada no acórdão recorrido (Súmulas n. 282 e 356/STF).

2. Ao disciplinar o fato gerador do imposto sobre a propriedade imóvel e definir competências, optou o legislador federal, num primeiro momento, pelo estabelecimento de critério topográfico, de sorte que, localizado o imóvel na área urbana do município, incidiria o IPTU, imposto de competência municipal; estando fora dela, seria o caso do ITR, de competência da União.

3. O Decreto-Lei n. 57/66, recebido pela Constituição de 1967 como lei complementar, por versar normas gerais de direito tributário, particularmente sobre o ITR, abrandou o princípio da localização do imóvel, consolidando a prevalência do critério da destinação econômica. O referido diploma legal permanece em vigor, sobretudo porque, alçado à condição de lei complementar, não poderia ser atingido pela revogação prescrita na forma do art. 12 da Lei n. 5.868/72.

4. O ITR não incide somente sobre os imóveis localizados na zona rural do município, mas também sobre aqueles que, situados na área urbana, são

¹⁰⁶ BRASIL. STF, Recurso Extraordinário 93.850/MG, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 27 de agosto de 1972

comprovadamente utilizados em exploração extrativa, vegetal, pecuária ou agroindustrial.

5. Recurso especial a que se nega provimento.¹⁰⁷

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. VIOLAÇÃO DO ART. 32, § 1º, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. IMÓVEL SITUADO NA ZONA URBANA. ART. 15 DO DECRETO 57/66. CRITÉRIO DA DESTINAÇÃO ECONÔMICA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. O critério da localização do imóvel é insuficiente para que se decida sobre a incidência do IPTU ou ITR, sendo necessário observar-se o critério da destinação econômica, conforme já decidiu a Egrégia 2ª Turma, com base em posicionamento do STF sobre a vigência do DL nº 57/66 (AgRg no Ag 498.512/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 16.5.2005).

2. Não tendo o agravante comprovado perante as instâncias ordinárias que o seu imóvel é destinado economicamente à atividade rural, deve incidir sobre ele o Imposto Predial e Territorial Urbano.

3. Agravo regimental desprovido.¹⁰⁸

Conclui-se, portanto, que, por força do disposto no artigo 15 do Dec.-lei nº 57/66, um imóvel, mesmo que localizado na zona urbana de determinado Município, pode ser caracterizado como rural, tendo em vista sua destinação econômica, por meio da exploração de atividade agrária.

Dada a exploração de atividade agrária operar como fator determinante e inerente ao conceito de imóvel rural (art.4º, I, Lei nº 4.504/1964) é que não há a incidência do ITR sobre áreas destinadas à atividade de exploração de recursos hidrelétricos (art.40, Lei nº 11.727/2008)¹⁰⁹ e minerais¹¹⁰, já que são estranhas ao conceito de atividade agrária¹¹¹.

¹⁰⁷ BRASIL. STJ, Segunda Turma, Recurso Especial 472.628/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 27/09/2004.

¹⁰⁸ BRASIL. STJ, Primeira Turma, Recurso Especial 679.173/SC, Rel. Min. Denise Arruda, DJ de 18/10/2007.

¹⁰⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Intributabilidade pelo ITR das áreas operacionais e alagadas de usinas hidrelétricas. *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº143, agosto de 2007.

¹¹⁰ MARTINS, Ura Lobato. Não-incidência do ITR sobre áreas destinadas à atividade de mineração. in SCAFF & ATHIAS, Fernando Facury e Jorge Alex. *Direito tributário e econômico aplicado ao meio ambiente e à mineração*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p.173.

¹¹¹ HIRONAKA, Giselda M. F. Novaes - Atividade Extrativa (Parte Geral). *Revista de Direito Civil*, a. 9, n. 33, p. 67-83. São Paulo, Revista dos Tribunais, jul./set. 1985.

2.2.4 Dos incentivos fiscais ambientais à propriedade rural:

No sistema nacional de proteção ao meio ambiente (SISNAMA) predominam disposições normativas de comando e controle (*command and control*) que, conforme visto antes, consistem em normas que estabelecem um dever de ação ou omissão do agente privado, consubstanciando uma intervenção do Estado por direção. De acordo com Regina Helena Costa “esse clássico sistema de “comando e controle” apresenta desvantagens, que são minimizadas com a adoção concomitante de um sistema de tributos ambientais.”¹¹² Terence Trennepohl indica que a criação de incentivos fiscais seria a proposta mais viável em sede de tributação ambiental.¹¹³

A partir da Constituição de 1988, o meio-ambiente conquistou posição de destaque no seio das atividades econômicas, previsto como princípio da ordem econômica (art.170, VI), ranqueado, inclusive, com *status* de direito fundamental nos art.225 combinado com art. 5º, LXXIII; sem prejuízo das demais disposições: artigos 23, VI e VIII; 129, III; 174, §3º; 177, §4º, b; 200, VIII e 216, V.

Porém, antes mesmo da Constituição de 1988, já podem ser citados exemplos de normas tributárias indutoras com inspiração ambiental¹¹⁴. A

dos incentivos fiscais, em matéria de imposto de renda, à conservação do solo e regime de águas ou conservação da natureza por florestamento ou reflorestamento (Lei nº 5.106/66 e Decreto nº 79.046/76).

A Lei nº 5.106/66 permitia às pessoas físicas descontar de suas declarações de rendimentos o que investido em florestamento e reflorestamento. As pessoas jurídicas poderiam descontar 50% do valor do imposto, também, naquilo que fosse aplicado nessas atividades agrárias¹¹⁵.

¹¹² COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. in TORRES, Heleno Taveira (coord). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p.323

¹¹³ TRENNEPOHL, Terence. *Incentivos fiscais no direito ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2008. p.95

¹¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.98

¹¹⁵ TRENNEPOHL, Terence Dornelles. Incentivos tributários e meio ambiente. In MARTINS, ELALI e PEIXOTO. Ives Gandra, André e Marcelo. *Incentivos fiscais- questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007. p.359

A propósito dos incentivos fiscais ao reflorestamento, Hermes Marcelo Huck¹¹⁶ relata com perspicácia e exclusividade que aquela época, muito embora já inaugurado o conclave internacional de proteção ao meio ambiente¹¹⁷, consciência ambiental alguma havia no Brasil, sendo os incentivos fiscais ao cultivo de madeira reflorestada concedidos no interesse exclusivo das indústrias papelarias recém-instaladas que necessitavam da matéria-prima proveniente de florestas cultivadas.

No concernente à tributação do imóvel rural, o art.5º da Lei nº 5.868/1972, regulamentado pelo Decreto nº 72.106/1973, já previa, como isentas de ITR, as áreas ocupadas por floresta ou mata de efetiva preservação permanente ou reflorestada com essências nativas. De acordo com Guilherme José Purvin de Figueiredo, “trata-se, sem dúvida, de um mecanismo premial destinado à preservação do meio ambiente em sede de direito tributário”.

A Lei de Política Agrícola (Lei nº 8.171/91, art.104, parágrafo único) prevê como isentas da tributação, as seguintes áreas: a) de preservação permanente; b) de reserva legal; c) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas (assim reconhecidos pelo órgão ambiental responsável), aqui incluídas as reservas particulares do patrimônio nacional (RPPN) e as áreas de Proteção Ambiental (APA).

A Lei nº 9.393/1996 prevê, por sua vez, hipótese de não-incidência às seguintes áreas (art.10, II):

- a) de preservação permanente e de reserva legal, previstas na Lei n.º 4.771, de 15 de setembro de 1965, com a redação dada pela Lei n.º 7.803/1989;
- b) de interesse ecológico para a proteção dos ecossistemas, assim declaradas mediante ato do órgão competente, federal ou estadual, e que ampliem as restrições de uso previstas na alínea anterior;
- c) áreas comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal, declaradas de interesse ecológico mediante ato do órgão competente federal ou estadual;
- d) as áreas sob regime de servidão florestal (acrescido pela MP 2.166-67/2001).

¹¹⁶ Anotação em Sala de aula em 28.09.2008 na disciplina Desenvolvimento Econômico e Tributação cursada no Programa de Mestrado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

¹¹⁷ FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin de. *A propriedade no direito ambiental*. 4ed. São Paulo: RT, 2010. p.171

Tal disposição legal opera como norma tributária indutora, incentivando os produtores rurais, destinarem áreas à preservação ambiental, promovendo assim seu adequado manejo e proteção.

Vale observar que, nas áreas referidas na alínea c, aquelas imprestáveis para qualquer atividade agrária, muito antes de isenções tributárias, tratam-se de hipóteses de não-incidência, considerando que, no critério material de incidência do ITR - ter propriedade, domínio útil ou posse de imóvel rural – pressupõe-se no conceito dessa exploração de atividade agrária (art.4º, I, Lei nº4.504/1964) o que inexistente nessas áreas. A partir disso, a declaração de interesse ecológico, realizada por órgão federal ou estadual, tem caráter, meramente, declaratório em função de não se tratar de isenção.

Oportuno registrar que, mesmo nas hipóteses de isenção atinentes às áreas de APP, de ARL e de regime de servidão florestal, o ato declaratório ambiental (ADA) tem caráter, meramente, declaratório, gozando o contribuinte da isenção antes mesmo da expedição do ato, uma vez que a “isenção não está sujeita à prévia comprovação por parte do declarante”, nos termos do §7º, do art. 10 da Lei nº 9.393/96 (redação da MP 2.166-67/01).

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça se orienta no sentido de que o art.10, §7º, da Lei nº 9.393/96, trata-se de norma de caráter interpretativo (art.106, I, CTN) o que autoriza sua retroatividade para contemplar situações anteriores à edição da medida provisória, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ITR. ÁREA DE PRESERVAÇÃO PERMANENTE. EXCLUSÃO. DESNECESSIDADE DE ATO DECLARATÓRIO DO IBAMA. MP 2.166-67/2001. APLICAÇÃO DO ART. 106, DO CTN. RETROOPERÂNCIA DA LEX MITIOR

1. Autuação fiscal calcada no fato objetivo da exclusão da base de cálculo do ITR de área de preservação permanente, sem prévio ato declaratório do IBAMA, consoante autorização da norma interpretativa de eficácia ex tunc consistente na Lei 9.393/96.

2. A MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, ao inserir § 7º ao art. 10, da lei 9.393/96, dispensando a apresentação, pelo contribuinte, de ato declaratório do IBAMA, com a finalidade de excluir da base de cálculo do ITR as áreas de preservação permanente e de reserva legal, é de cunho interpretativo, podendo, de acordo com o permissivo do art. 106, I, do CTN, aplicar-se a fatos pretéritos, pelo que indevido o lançamento complementar,

ressalvada a possibilidade da Administração demonstrar a falta de veracidade da declaração do contribuinte.

3. Consectariamente, forçoso concluir que a MP 2.166-67, de 24 de agosto de 2001, que dispôs sobre a exclusão do ITR incidente sobre as áreas de preservação permanente e de reserva legal, consoante § 7º, do art. 10, da Lei 9.393/96, veicula regra mais benéfica ao contribuinte, devendo retroagir, a teor disposto nos incisos do art. 106, do CTN, porquanto referido diploma autoriza a retrooperância da *lex mitior*. 4. (...)” (REsp 668.001/RN, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06.12.2005, DJ 13.02.2006 p. 674)

A Lei nº 11.428/2006, que dispôs sobre a utilização e proteção da vegetação nativa do bioma mata atlântica, prevê ainda outra área hipótese de isenção: aquelas áreas cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias, em estágio médio ou avançado de regeneração.

Tal isenção limita-se, no entanto, às áreas do bioma mata atlântica, dado que a isenção demanda previsão em lei específica (art.150, §6º, CFRB/1988) e suas regras não comportarem interpretação extensiva nos termos do art.111, II, do CTN. O casuísmo de tal tratamento tributário evidencia uma política tributária ambiental desarticulada, ignorando-se que a Constituição Federal confere o mesmo tratamento de patrimônio nacional aos biomas mata-atlântica, pantanal mato-grossense e Amazônia (art.225, §4º).

2.3 Tributação da *renda agropecuária*

Dentre os fatores de produção da atividade agrária: *terra, capital e trabalho*, aquele que sofre maior incidência tributária é, justamente, o capital mensurado, a partir da renda do produtor rural, pessoa natural, tributado por meio do imposto de renda pessoa física (IRPF) e, quando organizado em sociedade empresária, por meio do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).

O produtor rural, pessoa física, encontra-se sujeito à tributação diferenciada e favorecida em relação aos demais rendimentos da pessoa física, podendo optar, inclusive, por uma tributação de 20%, sob a receita bruta no ano-calendário.

Até o ano-calendário de 1990, as sociedades empresárias agropecuárias eram tributadas pelo IRPJ a uma alíquota reduzida de 6% sobre o lucro real, inexistindo a CSLL. Atualmente, o tratamento tributário da renda agropecuária é equiparado às demais sociedades empresárias - sem prejuízo do PIS, COFINS e IOF - havendo apenas benefício fiscal de depreciação acelerada de bens do ativo imobilizado destinados à produção¹¹⁸.

Assim, o IRPJ também é utilizado como instrumento de intervenção econômica do Estado na agricultura mediante a concessão de incentivos fiscais setoriais¹¹⁹ o que, no entanto, sofre merecidas críticas dado o rompimento com a neutralidade da imposição tributária a surtir outros efeitos, também, nefastos: distorção na concorrência, no mercado interno (art.170, IV, CF) e no comércio internacional¹²⁰, falta de transparência (art.165, §5º, CF), afetação da capacidade contributiva global¹²¹ e o potencial desequilíbrio fiscal, em função da renúncia de receita praticada (art.14, LRF)¹²².

Embora seja inadequado o tratamento tributário da renda agropecuária da pessoa jurídica, a organização dos produtores rurais, em sociedades empresárias, revela significativas vantagens creditícias ao produtor rural¹²³, dada possibilidade de melhor organização empresarial e o custo do capital a ser captado o que indica necessidade de estudos acerca do fomento à “PJtização” dos produtores rurais.

Antes disso, porém necessário, perquirir-se o conceito da renda decorrente de atividades agrárias: qual a abrangência do conceito de *renda agropecuária*?

2.3.1 Por um conceito de renda agropecuária

¹¹⁸ HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de renda das empresas- interpretação e prática*. 35 ed. São Paulo: IR publicações, 2010. p.173-5

¹¹⁹ LEMGRUBER, Andréa. “A tributação do capital: o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e o Imposto sobre Operações Financeiras” in BIDERMAN, Ciro e ARVATE, Paulo (orgs.). *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro:Elsevier. 2004. p. 211

¹²⁰ SCHOEURI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.209

¹²¹ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. f.345

¹²²BEVILACQUA, Lucas. Responsabilidade fiscal e ICMS. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado de Goiás*. n.25, 2010.

¹²³ Adeus ao CPF. Dinheiro rural, junho de 2009, p.84-5. Edição 056, ano 6. Editora três.

De acordo com Luís Eduardo Schoueri¹²⁴ a abordagem do conceito de renda não é questão irrelevante que considera que, diante da rígida repartição de competências¹²⁵, *a União não pode ultrapassar a esfera que foi assegurada constitucionalmente, pretendendo tributar fenômeno que não revele a existência de renda.*

Sob a perspectiva econômica duas são as teorias de definição de “renda”: renda-produto e renda-acréscimo. Conforme a teoria da renda-produto, ou teoria da fonte, a renda consiste no fruto periódico de uma fonte permanente, utilizando-se, figurativamente, do exemplo dos frutos da árvore nos quais somente se cogita em renda no momento em que o fruto se separa da árvore (realização)¹²⁶.

Do outro lado, pela teoria da renda-acréscimo patrimonial, o conceito de renda é alcançado quando da comparação da situação patrimonial em dois momentos diferentes o que demanda um intervalo temporal no qual é aferida a diferença positiva entre a situação patrimonial no final e no começo do período.

Ricardo Mariz de Oliveira indica, com perspicácia, as conseqüências das teorias da renda-produto e renda-acréscimo: *para a primeira corrente, as doações e outros ingressos no patrimônio que não sejam produzidos por ele próprio ou por seu titular não se configuram como renda, ao passo que, para a segunda corrente, esses ingressos representam renda simplesmente por ocorrer acréscimo patrimonial.*¹²⁷

Por fim, há ainda a teoria legalista que dispõe que *renda é o que a lei disser que é*, atribuída equivocadamente a Rubens Gomes de Sousa o que esclarecido por Schoueri¹²⁸:

¹²⁴SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para disponibilidade econômica. In MOSQUERA, Roberto, e LOPES, Alexandre Broedel (coord). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.

¹²⁵_____. *Discriminação de Competências e Competência Residual*. in SCHOUERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.), *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, São Paulo : Dialética, 1998, pp. 82-115.

¹²⁶ ZILVETI, Fernando A. “O Princípio da Realização da Renda”. SCHOUERI, Luís E. (org.) *Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*. vol. I. São Paulo: Quartier Latin. 2003. p.315

¹²⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier, 2008, p.176.

¹²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para disponibilidade econômica. In MOSQUERA, Roberto, e LOPES, Alexandre Broedel (coord). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010, p.244.

...Assim, Rubens Gomes de Sousa não disse que renda é aquilo que a lei definir como tal. Para o autor, a renda será a disponibilidade econômica sobre valores em dinheiro ou que possam ser avaliados em dinheiro, que sejam provenientes do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e que esteja compreendida na definição legal. A definição em lei, portanto, é o último passo no conceito de renda de Rubens Gomes de Sousa, e não a primeira, como entendera Horacio Garcia Belsunce. Ou seja: não é renda tudo o que a lei disser; ao contrário, dentro do conceito econômico será renda o fenômeno descrito pelo legislador. A lei restringe-se, portanto ao conceito econômico, o limite do conceito legal de renda é o econômico. Ainda assim, nem toda renda econômica o será juridicamente, se não for reconhecida pelo legislador.

A partir disso, tem-se que o correto tratamento tributário das receitas auferidas, na atividade agrária, é alcançado não a partir da verificação da disposição legal vigente que indica qual receita integra o lucro tributável, mas sim da perquirição de sua subsunção ou não no conceito de *renda*.

Rubens Gomes de Sousa recorda que “renda” é o *conceito genérico que engloba todas as figuras específicas de “rendimentos”, entendidos como espécies ou tipos de ganhos tributados entre eles o lucro*. Para efeitos fiscais, segundo o mesmo autor, “renda” é o *acréscimo patrimonial líquido verificado entre duas datas predeterminadas*¹²⁹.

Nesse último conceito, é importante destacar o termo *acréscimo patrimonial*, fato gerador do imposto de renda, porque *a característica fundamental da renda (termo genérico que como vimos inclui a espécie lucro) é configurar uma riqueza nova que vem a aumentar o patrimônio e que pode ser consumida ou reinvestida sem o reduzir*¹³⁰.

No caso da pessoa física a renda da atividade rural, regulada na Lei nº 8.023/1990 com alterações da Lei nº 9.249/1995, encontra-se sujeita à tributação diferenciada e favorecida em relação aos demais rendimentos da pessoa física.

¹²⁹ SOUSA, Rubens G. de. “Imposto de Renda: Despesa não dedutíveis pelas pessoas jurídicas. Seu tratamento fiscal como “lucros distribuídos” no que se refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas.” In _____ *Pareceres-1 Imposto de Renda*. Edição Póstuma. São Paulo: IBET: Resenha Tributária. 1975. p. 59-95, p.67.

¹³⁰ SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres- 1- Imposto de Renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p.59.

Ressalta-se, ainda, que, à opção do contribuinte, os resultados da atividade rural poderão ser tributados à razão de vinte por cento da receita bruta do ano-calendário (art. 5º da [Lei nº 8.023/1990](#)).

Para fins tributários, de acordo com art.2º da Lei nº 8.023/1990, são as seguintes as atividades rurais: a agricultura; a pecuária; a extração e a exploração vegetal e animal; a exploração da apicultura, avicultura, cunicultura, suinocultura, sericicultura, piscicultura e outras culturas animais e a transformação de produtos agrícolas ou pecuários, sem que sejam alteradas a composição e as características do produto in natura e não configure procedimento industrial feito pelo próprio agricultor ou criador, com equipamentos e utensílios, usualmente, empregados nas atividades rurais, utilizando, exclusivamente matéria-prima produzida na área rural explorada.

Nesse panorama, muitos proprietários rurais que procederam ao *arrendamento* de suas propriedades rurais simularam contratos de *parcerias agrícolas* para se valerem de um tratamento tributário favorecido, dado a diferença de alíquotas dos rendimentos de aluguéis daqueles decorrentes de atividades rurais.

O contrato de arrendamento rural¹³¹ pressupõe o pagamento de quantia fixa não se encontrando o parceiro-outorgante, aqui denominado arrendador, sujeito a qualquer álea da atividade rural percebe-se, assim, aluguel. De outro lado, na parceria agrícola, o parceiro-outorgante, titular do fator de produção terra, alia-se ao parceiro-outorgado titular dos demais bens de produção (capital, trabalho e/ou tecnologia), incorrendo ambos, no risco da atividade rural, de modo que o parceiro-outorgante, também, participa da atividade, podendo auferir renda decorrente de atividade rural.

A celebração de contrato de arrendamento rural sob a denominação de parceria agrícola, consiste em prática evasiva de tributos a configurar, inclusive, simulação, assim posicionando-se a jurisprudência:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR.
CONTRATO DE ARRENDAMENTO DENOMINADO PARCERIA

¹³¹ COSTA, José Bezerra. *Arrendamento Rural- Direito de Preferência*. Goiânia: AB Editora, 1993. p. 30

AGRÍCOLA. INAPLICABILIDADE DA TRIBUTAÇÃO POR ALÍQUOTA REDUZIDA. RECEITAS NÃO OPERACIONAIS. AUSÊNCIA DE RISCO DO PARCEIRO-OUTORGANTE. DESCARACTERIZAÇÃO DO CONTRATO DE PARCERIA. CONTRATO DE ARRENDAMENTO.

1. Os contratos acostados aos autos, apesar de terem sido denominados contratos de parceria agrícola, na verdade, referem-se a arrendamento rural, porque revelam ausência de uma cláusula de risco para parceria outorgante, o que contraria o estabelecido no art. 4º do Decreto 59.566/66.
2. A característica principal do contrato de parceria-rural é o compartilhamento dos riscos da atividade. Na parceria, o lucro é representado por uma cota ou percentual e o risco corre em comum para as duas partes. No arrendamento, o próprio locador recebe o preço contratado, tenha ou não o arrendatário realizado a tarefa.
3. Apelação improvida. Acórdão nº 410466. Tribunal Regional Federal da 4ª região.

Tal prática culminou, inclusive, em prejuízo aos próprios proprietários rurais que firmaram contratos de parceria agrícola com usinas de cana-de-açúcar, movidos pela menor incidência tributária sendo, posteriormente, surpreendidos com a crise do setor, deixando de perceber, assim, seus arrendos.

2.3.2 Do incentivo fiscal de IRPJ, da depreciação integral dos bens do ativo imobilizado na atividade agrária:

O IRPJ possui como base de cálculo o lucro presumido, real¹³² ou arbitrado¹³³. O lucro real é o regime de tributação sobre a renda consistente no resultado do lucro líquido¹³⁴, após ajustes consistentes em adições e exclusões que a lei tributária determina ou autoriza para a quantificação da base de cálculo (Decreto-lei nº 1.598, art.6º) do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, dentre as quais a depreciação de bens do ativo imobilizado, por exemplo: máquinas agrícolas, currais, galpões, laranjais e cafezais.

¹³² O regime de tributação da renda sob a forma de apuração do lucro real é aplicado (art.14, Lei nº 9.718/98) àquelas pessoas jurídicas que tenham receita total do ano anterior superior a R\$ 48.000.000; que desempenhem atividade de instituição financeira ou assemelhada; que auferam lucros, rendimentos e ganhos no exterior; que usufruem de benefício de isenção e/ou que no decorrer do ano, tenham suspenso ou reduzido o recolhimento pelo sistema de estimativa.

¹³³ LEMGRUBER, Andréa. "A tributação do capital: o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e o Imposto sobre Operações Financeiras" in BIDERMAN, Ciro e ARVATE, Paulo (orgs.). *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier. 2004. p.214

¹³⁴ Resultado apurado na escrituração mercantil das pessoas jurídicas a partir da soma algébrica do Lucro Operacional, dos Resultados Não Operacionais e das participações (DL 1.598/77, art. 6º, § 1º)

O art.12 da Lei nº 8.023/1990 previa a possibilidade de depreciação integral no próprio ano de aquisição dos bens do ativo permanente imobilizado, salvo terra nua, quando adquiridos por pessoa jurídica que explorasse atividade rural.

A Lei nº 9.249/1995, por meio de seu art.36, revogou tal benefício fiscal o que representou significativo retrocesso ao processo de modernização da frota agrícola.

Posteriormente, com a Medida Provisória nº 2.159-70/2001, o benefício fiscal da depreciação integral foi reinaugurado havendo, inclusive, por ocasião de sua edição o entendimento da administração tributária federal de que até mesmo os recursos aplicados na formação de lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, poderiam ser apropriados integralmente não submetendo-se a quotas de exaustão.¹³⁵

No entanto, a partir do ano de 2006, o fisco federal, em instância inferior, já se posicionava no sentido de que os custos de formação da lavoura canavieira não são bens do ativo permanente, mas, sim, custos de produção agrícola, nesse sentido indica HIROMI¹³⁶:

A lavoura canavieira, por outro lado, não sofre depreciação mas exaustão em cada corte. O laranjal ou cafezal produz frutos e por isso sofre depreciação (Parecer Normativo nº18/79). O objetivo da lei foi o de dar depreciação acelerada no próprio ano de aquisição para os bens como máquinas agrícolas, construção, etc. porque a lei diz bens para uso nessa atividade. Ora, o canavial ou a floresta em formação não são bens para uso na atividade rural, mas são custos de formação da lavoura.

Com razão, o autor, dado a lei, preve o incentivo fiscal da dedução integral ao ativo permanente, imobilizado que não contempla, por óbvio, os custos de produção. O exemplo serve para evidenciar as peculiaridades do setor agrícola merecedor, assim, de um tratamento tributário adequado de modo a conformar os interesses da administração tributária e seus contribuintes.

¹³⁵ Ministério da Fazenda. 1º Conselho de Contribuintes. Acórdãos nº101-94.597 e 104-19.138.

¹³⁶ HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de renda das empresas- interpretação e prática*. 35 ed. São Paulo: IR publicações, 2010. p.174

2.3.3 Da “PJtização” agropecuária

Por iniciativa da Confederação Nacional da Agricultura (CNA)¹³⁷, encontra-se, em pontuação perante a Secretaria da Receita Federal, proposta de um regime especial de tributação sobre a renda agropecuária que promove simplificação do sistema e justiça fiscal por meio da “pejotização” do setor, criando pelo menos quatro perfis diferentes de enquadramento dos produtores como Pessoas Jurídicas (PJ): produtor familiar, empresa individual, cooperativa de produção e empresa agropecuária.

A concepção parte de uma lógica semelhante ao que foi colocado em prática com a criação da figura do Micro Empreendedor Individual (MEI), pela Lei Complementar nº123/06, que atende trabalhadores informais urbanos por meio da qual podem esses obter registro como Pessoa Jurídica, e assim, passam a ter como vantagens inscrição na Previdência Social e comprovante de renda, recolhendo menos que R\$ 60 por mês. Editando programa que contempla o setor rural, permitiria ao microempreendedor rural um tratamento tributário diferenciado o que, constitucionalmente, já previsto às pequenas empresas rurais¹³⁸ (art.170, inciso IX, da Constituição Federal).

Muito embora não haja vedação legal (art.3º e 17 da LC nº123/06) à adesão dos produtores rurais ao Simples Nacional¹³⁹, o programa não atende as expectativas do setor agropecuário, dada a especificidade da atividade caracterizada pelo próprio ciclo de produção da atividade agrária. A instituição de um microsistema próprio às atividades agrárias, com normas societárias, tributárias, trabalhistas, creditícias e outras, permitiria maior formalização do setor agropecuário, beneficiando, sobretudo, aos pequenos agricultores.

Paulo Tormin Borges já anunciava a empresa rural como instrumento de política agrária ideal para consecução da arrancada desenvolvimentista, sendo

¹³⁷Notícia CNA, 21.08.2009. Disponível em www.canaldoprodutor.com.br. Acesso em 22.08.2009.

¹³⁸COIMBRA, Marcelo Aguiar. Fundamentos constitucionais da justiça fiscal no campo: em defesa da tríade liberdade econômica, capacidade contributiva e preservação do meio ambiente. in BORGES, Eduardo de Carvalho (coord). *Tributação no agronegócio*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 170

¹³⁹MARINS & BERTOLDI, James e Marcelo. *Simples nacional*. São Paulo: RT, 2007. p.76.

objetivo do direito agrário *harmonizar a economia rural com o processo de industrialização do país*¹⁴⁰.

Conferindo-se um tratamento tributário diferenciado que incentiva a associação dos fatores de produção terra, trabalho, capital e técnica, com um fim econômico, formar-se-ão empresas agrárias¹⁴¹ que, em muito, contribuirão para o desenvolvimento rural do país.

Alternativas que se coadunam com a formalização do setor e inserção dos pequenos agricultores ao mercado são o associativismo e o cooperativismo. Simultaneamente, ao tratamento diferenciado e favorecido às pequenas empresas (art.146, III, b), a própria Constituição prescreve, em seguida, um adequado tratamento ao ato cooperativo¹⁴², nos termos do art. 146, III, c.

O simples nacional, ao vedar a adesão das sociedades cooperativas (art.3º,§4º, VI, LC 123/06), além de romper com a unidade da Constituição, ignora a realidade de muitos produtores rurais que, associando-se em pequenas cooperativas, veêm-se compelidos a observar uma tormentosa legislação tributária o que acaba por desincentivá-los a partir para uma organização empresarial.

2.4. Da tributação da produção agropecuária:

Da tributação da atividade agrária, o Imposto de Circulação e Mercadorias (ICMS) representa significativo impacto ao setor, abrangendo tanto o imposto incidente sobre máquinas e insumos utilizados na produção agropecuária -que tem seus ônus tributários suportados pelo produtor rural- quanto propriamente o ICMS dos produtos agropecuários como resultado da atividade agrária.

Do ponto de vista econômico, a tributação é classificada como direta, quando o ônus tributário permanece no próprio sujeito ativo da relação jurídica tributária (Ex.: tributação da renda e patrimônio) ou indireta, quando há uma transferência do

¹⁴⁰BORGES, Paulo Tormin. *Institutos Básicos de Direito agrário*. 6ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p.43

¹⁴¹Cf. SCAFF, Fernando Campos. *Aspectos fundamentais da empresa agrária*. São Paulo: Malheiros, 1997.

¹⁴²BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2005. p.164.

ônus tributário incorrido pelo produtor ao agente que se encontra na ponta da cadeia (Ex.: tributação de mercadorias, prestação de serviços e faturamento das empresas), sendo, justamente, o que ocorre com os alimentos e o insumo agrícolas.

A propósito da incidência tributária nos insumos agrícolas - suportados pelos produtores rurais, pois esses não têm margem para repassar tal custo à indústria - há estudo econômico realizado pela CNA que revela um valor entre limites próximos a 4% e 5% do valor da produção agrícola como sendo destinado ao pagamento de ICMS, contribuindo para a redução da rentabilidade do setor.

2.4.1 Da evolução do ICMS e os efeitos da cumulatividade para atividade rural

A história dos tributos indiretos iniciou-se no Brasil, por duvidosa que possa parecer, por impulso dos próprios contribuintes, no ano de 1922, com o *imposto de vendas mercantis*. Isso em função de que até 1908, as faturas tinham efeito de título executivo, mas, com a lei reguladora de notas promissórias e letras de câmbio, aquelas faturas deixaram de ter tal exeqüibilidade.

Insatisfeitos com a inovação legislativa, os comerciantes seduziram o Governo Federal para criação de um título que seriam as duplicatas-fatura mediante a instituição simultânea do *imposto de vendas mercantis à vista ou a prazo* em todas as vendas.

Conforme nos relata Alcides Jorge COSTA¹⁴³: “*Mal eles sabiam o que estavam criando, porque este imposto era cobrado em todas as vendas, um imposto em cascata, que começou a ser cobrado a 0,25% e, quando terminou o velho imposto de vendas e consignações, substituído pelo ICM no Estado de São Paulo, já era de 6,6%.*”

Somente com a Constituição de 1934, tal tributo passou a competência dos Estados, inaugurando desde então, um conflito horizontal de competências em matéria desse imposto o que ocasiona prejuízo significativo à agropecuária.

¹⁴³COSTA, Alcides Jorge. História da tributação no Brasil. In FERRAZ, Roberto (Coord). *Princípios e limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p.98

Diante dos problemas surgidos nas transações interestaduais e a cumulatividade do então Imposto de Vendas e Consignações (IVC) - que se caracterizava por ser um imposto plurifásico “em cascata” - foi substituído, com a Emenda Constitucional nº18/65, pelo Imposto de Circulação de Mercadorias (ICM), adotando-se a técnica da não-cumulatividade que já vigorava no imposto sobre consumo, hoje IPI, desde 1958 sob inspiração do IVA Francês¹⁴⁴.

De acordo com Ricardo Lobo Torres¹⁴⁵, o Imposto de Valor Agregado (IVA) ingressou, pela primeira vez, no ordenamento jurídico na França¹⁴⁶, em 1954, país esse organizado sob a forma de Estado Unitário, visando à desoneração da produção pela incidência anterior dos impostos “em cascata”.

O legislador brasileiro, ao inspirar-se na legislação francesa do IVA, originalmente concebida sob o regime do crédito físico, ignorou que no ano de 1958 já vigorava, na França, um regime de crédito financeiro.¹⁴⁷ Posteriormente, com a Constituição de 1988, o ICM foi sucedido pelo ICMS, contemplando-se anos depois, por meio da Lei Complementar nº87/96, também o regime do crédito financeiro (art.20).

A partir disso, observa-se, desde já, que a assimilação das regras vigentes no IVA pelo ICMS não se realiza de modo perfeito porque, embora as similitudes vigentes, há diferenças substanciais, conforme alerta André Estrella¹⁴⁸:

O IVA busca tributar todo o consumo, tanto nas transmissões de bens quanto nas operações de serviços. O ICMS não tributa todo o consumo. O IVA e ICMS se diferenciam na sua essência, que é a base tributável. Vale dizer, a abrangência do fato gerador do IVA é maior do que a do ICMS. É

¹⁴⁴ESTRELLA, André Luiz Carvalho, *O Crédito Financeiro do ICMS. Art. 20 § 1º da LC 87/96 – Bens de Uso, Consumo e Ativo Permanente e o seu Regime no IVA do Mercado Comum Europeu*, in *Caderno Tributário e de Finanças Públicas*, São Paulo, Revista dos Tribunais, nº 50, 2003, p.41 - 65

¹⁴⁵ LOBO TORRES, Ricardo. É possível a criação do IVA no Brasil?, in *Revista Fórum de Direito Tributário*, nº 15, Belo Horizonte, Editora Fórum, 2005. p. 9-25.

¹⁴⁶Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. O IVA na Experiência Estrangeira e a Tributação das Exportações no Direito Brasileiro. *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, n. 16, jul./ago. 2005, p.43- 62.

¹⁴⁷ COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

¹⁴⁸ESTRELLA, André Luiz Carvalho, *O Crédito Financeiro do ICMS. Art. 20 § 1º da LC 87/96 – Bens de Uso, Consumo e Ativo Permanente e o seu Regime no IVA do Mercado Comum Europeu*, in *Caderno Tributário e de Finanças Públicas*, São Paulo, Revista dos Tribunais, nº 50, 2003, p.44

consideravelmente maior o número de mercadorias e de serviços atingidos. Logo não se pode aplicar o mesmo princípio a impostos diversos.

Logo por ocasião da Reforma Tributária (EC nº18/65), a doutrina¹⁴⁹ já discernia o ICM do IVA, em função do ICM tratar-se de tributo incidente sobre *operações relativas à circulação de mercadorias*, ao passo que o IVA é tributo sobre o valor acrescido. O que se tem de fato é que a base tributável do IVA é muito mais ampla; por isso as regras aplicáveis ao mesmo, sobretudo, no que concerne ao regime de créditos, não serem aplicadas, automaticamente, ao ICMS.

Para aceitação do ICM foram expendidos argumentos judiciosos dentre os quais a verticalização das empresas que conduziria à descentralização e à especialização, na atividade econômica, somando-se, ainda, ao argumento da alavancagem das exportações pelo sepultamento do regime do imposto “em cascata”. Aliado a esses argumentos da doutrina estrangeira havia, desde então, a necessidade de implementação do equilíbrio federativo, por meio de uma justa partilha tributária entre Estados produtores e consumidores.

Com a Constituição Federal de 1988, o ICM foi substituído pelo Imposto de Circulação de Mercadorias e prestação de Serviços (ICMS, estabelecendo para as operações interestaduais (art.155, §2º, VIII) um critério misto que combina o princípio da origem com o princípio do destino que previa que o contribuinte creditasse do imposto cobrado no Estado de origem perante o Estado de destino, *in verbis*:

VII- em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:
a) alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;
VIII- na hipótese da alínea a do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente a diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Tal sistemática dá azo à guerra fiscal entre os Estados subnacionais que conforme se verificará implica, em prejuízos à agropecuária, dado a prática de glosa de créditos. Os adquirentes residentes em outros Estados receiam adquirir

¹⁴⁹SOUZA, Hamilton Dias de. O fato gerador do ICMS. *Cadernos de Pesquisas Tributárias* 3/248-249, São Paulo, Resenha Tributária, 1978.

mercadorias nos Estados que concedem incentivos fiscais, implicando, assim, um quadro de discriminação geográfica (art.152, CRFB/1988).

A tributação indireta, a exemplo do Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, caracteriza-se ainda por ser *regressiva*, na medida em que contribui para não distribuição de rendas e agravamento do quadro de desigualdades no campo, considerando que não permite uma real avaliação da capacidade contributiva daquele que sofre o ônus tributário.

Se não bastasse a regressividade do sistema, os tributos indiretos representam um prejuízo à eficiência econômica. Isso em função de promoverem uma distorção dos preços relativos e acabam por induzir o agente econômico a um processo de *verticalização* da cadeia produtiva e, por conseguinte, elevação de custos e preços. Tal fenômeno implica na redução de competitividade dos produtos nacionais em relação aos importados, sendo justamente o que ocorre com o leite brasileiro.

O pesado ônus tributário sobre os produtos lácteos conduz um número significativo de produtores rurais à informalidade. Calcula-se que 44% da produção de leite e 31% da renda setorial tenham origem em produtores não formalizados¹⁵⁰.

Da incidência tributária da produção agrícola de gêneros alimentícios mais de 50% são de tributos indiretos o que acaba por ocasionar efeitos alocativos e distributivos negativos na agricultura brasileira.

O ICMS, conforme visto dantes, foi concebido como Imposto sobre Valor Agregado (IVA), isto é, incidiria com base no valor adicionado em cada etapa da produção e circulação da mercadoria, daí prevendo-se para o ICMS a técnica da não-cumulatividade hoje esculpida no art.155, §2º, I, CF, diuturnamente vilipendiada.

A técnica constitucional da não-cumulatividade tem importância chave na eficiência econômica do setor. Luís Eduardo Schoueri bem esclarece a relação consequencial entre a tributação cumulativa e o fenômeno de *verticalização* empresarial que gera, por sua vez, efeitos deletérios, também, à livre-concorrência:

¹⁵⁰JANK, M. S., FARINA, E. M. Q. & GALAN, V. B. *O Agribusiness do Leite no Brasil*. São Paulo, Pensa/Ed. Milkbizz, 1999, p.143.

Por outro lado, ainda no campo tributário, importa mencionar que a adoção de tributos cumulativos não se harmoniza com o princípio da livre-concorrência. A tributação cumulativa implica custo tributário mais elevado para produção/distribuição horizontalizada, incentivando uma verticalização da produção. Afinal, num processo horizontal, que implica uma série de transações independentes para a confecção e distribuição de um produto, gera-se, em cada transação isolada uma tributação que, num sistema cumulativo, vai sendo agregada ao custo do produto. Podendo o agente econômico, por outro lado, verticalizar a produção e distribuição, i.e. concentrando-se na mesma pessoa os processos produtivos/distributivos, inexistirá a referida série de transações independentes, não havendo que cogitar de tributação. Em consequência, tem-se, no tributo cumulativo, maior custo tributário para as empresas que não têm condições de concentrar etapas do processo produtivo/distributivo¹⁵¹.

Outra questão que traz intensos debates em matéria de não-cumulatividade é acerca da espécie normativa que se configura: princípio ou regra. Para alguns doutrinadores, a exemplo de Roque Antônio Carraza¹⁵², José Eduardo Soares de Melo¹⁵³, Sacha Calmon Navarro Coelho e Misabel Derzi¹⁵⁴, a não-cumulatividade tem *status*, inclusive, de *princípio constitucional*.

Ricardo LOBO TORRES¹⁵⁵ cataloga-a como subprincípio consectário da capacidade contributiva, indicando tratar-se de um *subprincípio estruturante que perpassa todos os outros princípios constitucionais sobre a matéria (capacidade contributiva, neutralidade, país de destino e repercussão obrigatória)*.

De outro lado, há doutrina, a exemplo de Alcides Jorge COSTA¹⁵⁶, que indica tratar-se de *regra* que, muito embora prevista na Constituição, poderia ser veiculada em lei complementar. Todavia pondera que, se prevista na Constituição, já é diuturnamente vilipendiada. Imagine-se, então, se estivesse prevista, apenas, em lei.

¹⁵¹SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.96

¹⁵²CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. 10 ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.314

¹⁵³MELO, Jose Eduardo Soares. *ICMS- teoria e prática*. 11 ed. São Paulo, Dialética, 2009. p.268.

¹⁵⁴COELHO & DERZI, Sacha Calmon Navarro e Misabel. *Direito Tributário Aplicado*. Belo Horizonte: Del rey, 1997. p.25

¹⁵⁵TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da não-cumulatividade e o IVA no Direito Comparado. *In* MARTINS, Ives Gandra da Silva.(coord) *Pesquisas tributárias- nova série* .v.10. São Paulo: RT, 2004. p.166-7.

¹⁵⁶COSTA, Alcides Jorge. *A Tributação sobre o consumo numa perspectiva teórica e comparada*. Aula ministrada na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, em 08.10.2009.

A partir da *teoria dos princípios* de Humberto Ávila, entende-se que assiste razão Alcides Jorge Costa ao catalogar a não-cumulatividade como *regra* que considera tratar-se de *norma imediatamente descritiva*, sem conteúdo finalístico, na medida em que estabelece obrigações (art.155, § 2º, I, CRFB/88), permissões e proibições (art.155, § 2º, II, a, CRFB/88), mediante a descrição de conduta a ser cumprida de modo que o tributo não incida “em cascata”.

Oportuno o esclarecimento de Ávila que as regras são normas *primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte e nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos*¹⁵⁷ o que diante dessas características acaba por afastar de vez a categoria de princípio.

Particularmente, não se vislumbra o *status* de princípio à não-cumulatividade, sendo assim regra constitucional o que não está a desmerecê-la pois possuidora do mesmo *status* dos princípios que considera que ambas normas se encontram contidas no texto constitucional.

Ademais o que se tem nas palavras de Humberto Ávila é que falar em princípio virou moda o que acaba, equivocadamente, por apequenar a função das regras.¹⁵⁸

Nessa perspectiva, parte-se aqui da premissa que a não-cumulatividade de regra constitucional que, a partir da função normogenética dos princípios, decorre do princípio constitucional da capacidade contributiva conforme antes visto.

¹⁵⁷ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios- da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4 ed.3 tir. São Paulo. Malheiros, 2005. p.128.

¹⁵⁸ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios- da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4 ed.3 tir. São Paulo. Malheiros, 2005. p.16.

Considerando a *plurifasia* do IVA e a fim de evitar-se a incidência de “imposto em cascata”, sistematizou-se um regime de crédito e dedução consubstanciado em créditos físicos e financeiros.

Pelo regime de crédito físico, somente geram créditos as entradas de *mercadorias* que se destinem à saída do estabelecimento, ou que, no caso de uma cadeia produtiva, venham a integrar, *fisicamente*, o produto cuja fabricação constitui insumo, daí denominar-se crédito físico não se contemplando, assim, os bens de capital.

O regime do crédito físico foi introduzido no ICMS pelo Decreto-lei nº406/68, sendo previsto, também, no Convênio nº66/88 pelo qual se vedava crédito à entrada de bens de capital, como a energia elétrica, serviços de telecomunicação, serviços de transporte, bens de uso e consumo e bens integrantes do ativo permanente, editado com fundamento no art.34, §8º, do ADCT, da CRFB/88, até a edição da lei complementar prevista nos art.146, III, *b* e 155, §2º, XII, da CRFB/88.

Nessa perspectiva, constata-se, desde já, que o crédito físico encontra respaldo constitucional, constituindo-se em garantia expressa na Constituição (art.155, §2º, I, da CRFB/88). Divergindo de André Estrella¹⁵⁹ que catalogou o regime dos créditos físicos como de natureza de “direito fundamental, pois assegura a preservação da dignidade da pessoa humana”.Acredita aqui tratar-se, a partir das lições de Direito Constitucional, de *garantia fundamental* que assegura o cumprimento da regra da não-cumulatividade consectária do *direito fundamental* da capacidade contributiva. Oportuno registrar que os direitos se declaram ao passo que as garantias se estabelecem destinando-se, justamente, a assegurar o cumprimento dos direitos, no caso, a capacidade contributiva e a não-cumulatividade.

¹⁵⁹ESTRELLA, André Luiz Carvalho, *O Crédito Financeiro do ICMS. Art. 20 § 1º da LC 87/96 – Bens de Uso, Consumo e Ativo Permanente e o seu Regime no IVA do Mercado Comum Europeu*, in *Caderno Tributário e de Finanças Públicas*, São Paulo, Revista dos Tribunais, nº 50, 2003. p.48

Segunda retificação que se propõe diz respeito ao direito a ser promovido: particularmente, acredita-se não se tratar da dignidade da pessoa humana que se vincula ao *mínimo existencial*, situação aquém da capacidade contributiva. A garantia do *abatimento* sob o regime dos créditos físicos realiza-se no âmbito da capacidade contributiva, já que, porventura, cogitar-se em mínimo existencial ou renda mínima, estar-se-á diante de situação em que ausente a capacidade contributiva, logo, não há o quê tributar-se, *in verbis*:

O que vem a ser o mínimo existencial? É a menor quantia de renda absolutamente necessária para a sobrevivência digna do contribuinte. É preciso haver um consenso entre Fisco e contribuinte de modo que o imposto não fira direitos fundamentais do cidadão como direito à alimentação, saúde, educação, habitação, ao exercício profissional, etc....O que excede o mínimo existencial seria então passível de tributação. No imposto sobre a renda líquida, assim entendida aquela passível de ser alcançada pelo tributo, o fisco somente pode tributar o excedente do mínimo existencial... O mínimo existencial do indivíduo e de sua família não está disponível para pagamento de imposto, pois não têm capacidade contributiva quem somente ganha o mínimo existencial. ¹⁶⁰

Do exposto conclui-se que o regime de crédito do ICMS previsto na CRFB/88 se caracteriza por ser *físico*, porque é decorrente, apenas, daquelas operações de entrada de mercadoria que, *fisicamente*, venham a integrar o produto final; *real*, pois deve corresponder ao montante *cobrado* nas operações anteriores pelo mesmo Estado ou outro Estado (método *tax on tax*); e *condicionado* à saída posterior da mercadoria. Portanto o crédito fica subordinado à condição resolutive de ulterior desgravação fiscal. ¹⁶¹

¹⁶⁰ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e Capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

¹⁶¹ Esclarece ESTRELA (*op cit* 2003:48) que nesse contexto pode ainda ocorrer o crédito presumido e incondicionado. O primeiro surge quando ocorre a utilização do crédito correspondente à operação isenta, na entrada da mercadoria do estabelecimento do contribuinte. Possui a natureza de renúncia de receita, tendo em vista que opera na entrada da mercadoria, conforme art.155, §2º, II, *a*, da CRFB/88. Já o segundo ocorre quando a legislação autoriza a manutenção do crédito nas operações de saída que forem isentas. Na verdade, constitui-se um verdadeiro incentivo fiscal, uma vez que opera seus efeitos na vertente da saída da mercadoria conforme art.155, §2º, II, *b*, da CRFB/88.

A expressão constitucional “cobrado” não deve ser entendida como, efetivamente, arrecadada. Assim esclarece Alcides Jorge Costa¹⁶²: “o vocábulo *cobrado* não pode ser entendido no sentido de ser, concretamente, exigido...o sentido de cobrar só pode ser o de incidir”. Na mesma esteira, Paulo Celso Bergstrom Bonilha, *in verbis*:

“...parece-nos que a acepção “montante (de imposto) cobrado” que vem de ser utilizada pelo legislador constitucional nos dois dispositivos acima transcritos, pressupõe, antes de mais nada, que se trata de (montante) imposto que foi objeto de lançamento. Este requisito ínsito no próprio texto constitucional, não implica, para fins de abatimento ou dedução na prova do pagamento do imposto. Basta que haja formalização regular da obrigação tributária correspondente.”¹⁶³

Secundariamente, em paralelo ao crédito físico, tem-se o crédito financeiro que corresponde à previsão legal de garantia ao contribuinte de *abatimento* do imposto recolhido, nas operações de entrada de bens de capital e bens de uso e consumo a serem utilizados na atividade-fim da sociedade empresária. Para Hugo de Brito MACHADO¹⁶⁴, o regime do crédito financeiro é:

aquele no qual todos os custos, em sentido amplo, que vierem a ser onerados pelo ICMS ensejam o crédito respectivo. Sempre que a empresa suporta um custo, seja ele consubstanciado no preço de um serviço, ou de um bem, e quer seja destinado à revenda, à utilização como matéria-prima, produto intermediário, embalagem, acondicionamento, ou mesmo ao consumo ou imobilização, o ônus do ICMS respectivo configura um crédito desse imposto. É um regime de não-cumulatividade absoluta. Não-cumulatividade que leva em conta o elemento financeiro, por isto mesmo denominado de *crédito financeiro*.

Quatro são as correntes que explicam a natureza jurídica do crédito financeiro. Para uma primeira corrente¹⁶⁵, preconizada pelo conceito transcrito, trata-

¹⁶²COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo. Resenha Tributária, 1978. p.156

¹⁶³BONILHA, Paulo Celso B. *IPI-ICM- Fundamentos da Técnica Não-cumulativa*. São Paulo: IBDT & Resenha Tributária, 1979. p.143

¹⁶⁴MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997. p.143-4

¹⁶⁵Nesse sentido também MELO, José Eduardo Soares. *ICMS- teoria e prática*. 11ed. SP. Dialética, 2009: As regras transcritas (LC87/96 e LC 102/00)- proibindo os contribuintes de aproveitar os créditos de ICMS antes de 1.11.96 e sujeitos a determinados requisitos e restrições- são absolutamente injurídicas por contrariarem a diretriz e o sentido constitucional do princípio da não-

se de um direito irrestrito com guarida constitucional, indicando que a Constituição não discerniu o crédito físico do financeiro, sendo as únicas exceções, os casos de isenção ou não-incidência (art.155, §2º, II, CRFB/88). Tem-se, todavia, que a técnica da não-cumulatividade visa a tributar o valor agregado, em fase do ciclo econômico, no qual haja efetiva entrada de *mercadoria* no estabelecimento, incidindo ICMS, agregando-se valor à mesma, no exercício da atividade-fim da mesma e destine-se à saída de novo produto acabado.

Ademais, como visto dantes, em que pese o ICMS, tratar-se também de um imposto de consumo cuja base tributável é bem mais restrita que o IVA o que implicou, no afastamento da aplicação *in totum* das regras aplicáveis no IVA.

Uma segunda corrente classifica o crédito financeiro como um benefício fiscal, legalmente, previsto, (LC nº87/96) mediante autorização da norma constitucional (art.155, §2º, XII, da CRFB/88) que dispõe, caber a *lei complementar, disciplinar o regime de compensação do imposto*.

Interessante função indutora desempenha aqui a técnica da não-cumulatividade, por meio de créditos financeiros, prevendo o legislador créditos fiscais a serem abatidos da própria dívida tributária. Tratar-se-ia, então, de *norma tributária indutora* por meio da qual o agente econômico recebe estímulos e desestímulos à modernização do parque de máquinas, por meio da aquisição de bens que integra o ativo imobilizado que, posteriormente, lhe garantirá direito ao “abatimento”.

A propósito do estatuto jurídico que contempla essa *norma tributária indutora* assim discorre André Estrella¹⁶⁶:

Ainda que a norma constitucional não faça alusão expressa ao crédito financeiro, e nem deveria, este agente que exerce uma função secundária de alavancagem e fomento da atividade econômica deve ter regulação por via legal e não por via constitucional. Diante da função secundária e

cumulatividade (p.297-8)

¹⁶⁶ESTRELLA, André Luiz Carvalho, *O Crédito Financeiro do ICMS. Art. 20 § 1º da LC 87/96 – Bens de Uso, Consumo e Ativo Permanente e o seu Regime no IVA do Mercado Comum Europeu*, in *Caderno Tributário e de Finanças Públicas*, São Paulo, Revista dos Tribunais, nº 50, 2003, p.50

complementar exercida na economia empresarial o crédito financeiro pode ser mais ou menos implementado de acordo com os rumos da política econômica. O que se afigura dizer que a medida de freios e contrapesos no uso desse benefício pode ser instituída de maneira mais rápida e eficiente sem necessidade de emenda à Constituição, o que poderia causar danos irreparáveis à economia. Pelo conteúdo complementar que possui na economia, o crédito financeiro, sendo regulado por lei, pode ter seu grau de influência na arrecadação fiscal controlado com maior agilidade. É uma excelente ferramenta de política governamental.

A partir dessa perspectiva, constata-se que a norma indutora demanda maior flexibilidade de acordo com o já averbado por Luis Eduardo Shoueri¹⁶⁷, com inspiração em Washington Peluso Albino de Souza¹⁶⁸, *in verbis*: “esta característica é especialmente relevante, quando se tem em conta que, *devido à natureza profundamente dinâmica da realidade econômica*, as leis que versam sobre Direito Econômico *têm de ser dotadas de flexibilidade, de mobilidade, para corresponderem às modificações e às variações da política econômica decorrentes daquele dinamismo*.”

Diante do exposto, a propósito do crédito físico e da natureza jurídica do crédito financeiro, conclui-se que a Constituição adota, como critério principal e predominante, o regime do crédito físico previsto em norma constitucional (art.155, §2º, I, CRFB/88) de eficácia plena e aplicabilidade imediata na classificação de José Afonso da Silva¹⁶⁹, inadmitindo-se, portanto, qualquer restrição pelo legislador.

A proceder-se a compreensão da técnica da não-cumulatividade como consectária do princípio da capacidade contributiva é de concluir-se que nem mesmo o constituinte encontra-se legitimado a suprimi-la ou mitigá-la pois tratar-se de direito fundamental contemplado nas cláusulas pétreas (art.60, §4º, IV, CRFB/88).

¹⁶⁷SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e intervenção econômica*. São Paulo. Forense, 2005. p.239

¹⁶⁸SOUZA, Washington Peluso Albino. *Primeiras linhas de direito econômico*. 4 ed. São Paulo. LTr, 1999. p.148

¹⁶⁹ SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2003

A propósito do regime de créditos financeiros, conclui-se que o mecanismo introduzido por lei (LC nº87/96), a partir de autorização da Constituição (art.155, §2º, XII, c, CRFB/88), expedida com fundamento na capacidade contributiva (art.145, §1º, CF), tratando-se de norma de eficácia contida e aplicabilidade mediata que outorga ao legislador infra-constitucional, a função de regulamentá-lo; podendo, inclusive, restringi-lo como assim o fez (art.20, LC nº87/96).

A observância fiel das normas atinentes a não-cumulatividade do ICMS tem repercussão imediata na cadeia da produção agropecuária, pois os custos incorridos pelas indústrias de máquinas e insumos são, imediatamente, transferidos aos produtores rurais que se vêm onerados quando da não observância da não-cumulatividade.

2.4.2 Dos efeitos nefastos da guerra fiscal à agropecuária:

Ao contrário da concepção original do IVA, que prevê o princípio do destino nas operações interestaduais, isto é, a tributação incide no Estado de consumo da mercadoria, o regime jurídico constitucional do ICMS adota o princípio da origem (art.155, §2º, VII, CF) e nas operações interestaduais outorga ao Estado de destino somente a tributação na diferença da alíquota interestadual para alíquota interna.

Tal sistemática permite que os Estados utilizem o ICMS como instrumento de política fiscal para atração de investimentos privados mediante a prática de incentivos fiscais unilaterais, isto é, à revelia do CONFAZ (art.155, §2º, XII, g), o que dá ensejo à *guerra fiscal*¹⁷⁰.

Em retaliação à prática ilegal e inconstitucional de incentivos fiscais unilaterais, o Estado de São Paulo, em especial, passou, a partir da Portaria CAT nº36/2004, a praticar *glosa de créditos*, desconsiderando a incidência do tributo devido no Estado de origem, passando a tributar a operação integralmente, ignorando regras constitucionais básicas de competência tributária e não-cumulatividade.

¹⁷⁰BEVILACQUA, Lucas. ICMS e Guerra fiscal. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado de Goiás*. n.24, v.1, p.101 – 118, Goiânia. CEJUR, 2009.

Tal quadro de *guerra fiscal* acaba por romper com a técnica constitucional da não-cumulatividade¹⁷¹, tornando a incidência do ICMS cumulativa o que ocasiona um aumento do ônus tributário que, por sua vez, acaba por prejudicar a confiabilidade na aquisição de mercadorias oriundas das agroindústrias dos Estados que concederam o incentivo fiscal.

O IVA é distorcido pela ocorrência da prática de concessões de isenções e diferenciações de alíquotas ainda que concedidas sob as bases constitucionais. Para um funcionamento ótimo do IVA, é essencial a observância dos princípios da universalidade e uniformidade de alíquotas. O regime atual do ICMS em que existem 27 legislações diferentes e a prática dos Governos Estaduais de concessão unilateral de incentivos de ICMS, como instrumento de política fiscal, contraria, frontalmente, tais premissas do IVA original.

Em resposta ao quadro atual do Sistema Tributário Nacional o Governo Federal formulou Proposta de Reforma Tributária¹⁷² (PEC n°233/2008) com vistas a promover uma desoneração tributária, eliminação da guerra fiscal, simplificação e melhor repartição do *bolo* tributário.

Ao que se refere à simplificação, prevê a PEC n°233/2008, em trâmite no Congresso Nacional, a criação de um novo ICMS com a unificação das 27 legislações estaduais e alteração gradual do critério de cobrança nas operações interestaduais, hoje, tributadas, preponderantemente, na origem para o critério do destino¹⁷³ e criação de um IVA-F (PIS, Cofins, Salário Educação) com hipótese de incidência menos abrangente.

¹⁷¹GONÇALVES, Fernando Dantas Casillo. Guerra fiscal- ICMS/SP- Créditos concedidos aos frigoríficos pela Lei do Estado do Paraná n.13.212/01- Glosa do crédito aproveitado pelo adquirente paulista- auto de infração- inexistência de incentivo por ser técnica de aplicação do princípio da não-cumulatividade- análise de julgados do STF e questões conexas. In BORGES, Eduardo de Carvalho (coord). *Tributação no agronegócio*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.99-117.

¹⁷²BEVILACQUA, Lucas. A reforma tributária na perspectiva do federalismo do equilíbrio e do direito fundamental ao desenvolvimento. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado de Goiás*. n.23. v.1, p.xx-xx, Goiânia. CEJUR, 2007.

¹⁷³Nos termos do art. 12, II, da PEC, o novo ICMS somente vigorará a partir de 1º de janeiro do 8º ano subsequente ao da promulgação da Emenda. O art. 3º, I da PEC estabelece que nesse período de transição o atual ICMS terá suas alíquotas interestaduais gradativamente reduzidas, aproximando-se da aplicação da preponderância do princípio do destino que norteará o novo ICMS. Nesse período, poderão ser aplicadas ao atual ICMS, pela via da lei complementar, as regras para a cobrança na origem que serão definitivas no novo ICMS, de forma a evitar problemas de ordem econômica e de evasão fiscal que a aplicação pura e simples das alíquotas pode ensejar.

Dentre outras mudanças necessárias em sede de ICMS, Ricardo LOBO TORRES¹⁷⁴ indica as seguintes: i) adoção exclusiva do princípio da origem nas saídas interestaduais;¹⁷⁵ ii) combate à extrafiscalidade através da vedação de isenções e outras renúncias fiscais com vistas a obter neutralidade econômica e evitar guerra fiscal interna; e, por fim, iii) a estruturação da base de cálculo e das alíquotas de forma a propiciar justiça interestatal.

Em busca da aproximação das regras do ICMS ao IVA, com vistas à harmonização tributária, tem-se como primeiro passo a resolução dos conflitos de competências horizontais dos entes subnacionais; a *nefasta* guerra fiscal.

Uma das sugestões da doutrina a fim de se romper com a distorção do conflito de competências tributárias entre os Estados, conferindo-se harmonização ao sistema, seria por meio da eliminação do tratamento diferenciado existente entre as operações internas e operações interestaduais, adotando-se o princípio da origem de forma pura.¹⁷⁶

Do histórico das últimas propostas de Reforma Tributária, constata-se que, inicialmente, todas continham alterações quanto à tributação sobre o consumo inalterada desde a EC nº18/65, a *verdadeira* reforma tributária na história brasileira.

As propostas de emenda constitucional (PEC) nº175/95 e nº41/03, de iniciativa dos presidentes Fernando Henrique Cardoso (FHC) e Lula, respectivamente, acenaram para *federalização* da competência impositiva do ICMS federal sem extinguir, no entanto, a competência administrativa e judicial dos Estados-membros e nem mesmo o IPI. Ambas restaram infrutíferas.

Encontra-se em curso, no Congresso Nacional, um conjunto de propostas de Reforma Tributária (PECs nos 45/2007, 91/2007, 98/2007, 106/2007, 129/2007, 165/2007, 166/2007, 167/2007, 219/2008, 225/2008, 226/2008, 227/2008, 230/2008,

¹⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo, É possível a criação do IVA no Brasil?, in *Revista Fórum de Direito Tributário*, nº 15, Belo Horizonte, Editora Fórum, 2005

¹⁷⁵ O autor, no entanto, não ignora *que tal sistema carece de modernização, ampliando-se a equidade no plano do federalismo e aquinhoando-se melhor, pela harmonização das alíquotas e bases de cálculos, os Estados menos desenvolvidos.*

¹⁷⁶ AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do, *Imposto sobre o Valor Agregado – IVA*, São Paulo, Rumo, 1995. p.165

233/2008 e 242/2008) relatadas, conjuntamente, pelo Deputado Federal Sandro Mabel, sob o texto base da PEC 233/08.

A PEC nº233, de iniciativa do Governo Federal, prevê um novo ICMS de competência conjunta dos Estados e Distrito Federal com uma unificação da legislação. Ao Senado Federal incumbirá a fixação de alíquotas e apreciação das propostas de um “novo CONFAZ”.

Estados e Distrito Federal encontrar-se-ão vedados a editar legislação autônoma, salvo alteração de alíquotas de determinadas mercadorias e serviços previstos em lei complementar (art.146, I, CF/88).

A proposta de Reforma em curso prevê, para as operações interestaduais, a alteração do critério hoje predominante da origem para o destino de modo que haveria a redução gradativa das alíquotas cobradas pelos Estados de origem até um patamar final de 2%.

Assim, o produto da arrecadação pertencerá ao Estado de destino da mercadoria ou serviço, prevendo-se ao Estado de origem, uma alíquota de apenas 2%, salvo quando alíquota inferior a essa hipótese em que o imposto ficará, integralmente, com o Estado de origem.

As alíquotas interestaduais, hoje fixadas em 7% para operações com origem nos Estados da região Sul e Sudeste e com destino ao Norte, Centro-Oeste, Nordeste e Espírito Santo e 12% nas demais operações interestaduais serão reduzidas até atingir o percentual unificado de 2%, no 7º ano subsequente à promulgação da emenda.

Enquanto não realizada a harmonização interna, das legislações de ICMS, continuará vigorando o presente quadro de guerra fiscal que implica em efeitos nefastos a produção agropecuária, sobretudo, àqueles Estados de forte vocação primária que são, justamente, os que concederam incentivos fiscais unilaterais.

O prejuízo aos produtores rurais advém da discriminação de seus produtos diante da prática de glosa de créditos pelos demais Estados o que implica em constante receio dos adquirentes das mercadorias na aquisição de produtos agropecuários dos Estados que concederam os incentivos unilaterais.

2.4.3 Tratados internacionais, ICMS e o case do leite gaúcho:

À propósito da harmonização de tributos indiretos e, considerando que o principal deles, o ICMS, é, na competência tributária dos Estados, a problemática primeira que diz respeito aos tratados internacionais em matéria de tributos estaduais. Poderia a União conceder uma isenção de ICMS por meio de tratado internacional estabelecido no âmbito do Mercosul? *Será que o Mercosul pode impedir que o Estado de São Paulo crie uma discriminação a um produto importado da Argentina, por exemplo*¹⁷⁷? Pode o Estado de Goiás, por exemplo, conceder incentivo fiscal de ICMS ao leite em pó industrializado no seu território em detrimento daquele importado do Uruguai?

A fim de compreender a conciliação das normas constitucionais da *soberania* (art.1º), autonomia (art.18), vedação da isenção heterônoma (art.151, III) e busca da integração econômica no Mercosul (art.4º, parágrafo único) importante, entender antes o *status* e o procedimento de internalização dos tratados, no direito brasileiro, e o caráter da atuação da União.

Em função de um ranço da Constituição anterior, que autorizava a União, expressamente, conceder isenções em matérias de tributos dos Estados e Municípios, contrapondo-se ao ora prescrito no art.151, III, vige uma visão um tanto preconceituosa, ao sustentar-se que a União se encontra, agora, absolutamente, vedada de conceder isenções, em matérias de tributos estaduais e municipais.

A Constituição Federal de 1988 prescreve, ainda em seu art.1º, como princípio fundamental da República Federativa do Brasil, a *soberania* desta, indicando, desde já, a forma de Estado de *federação*.

A forma de Estado federativa pressupõe um ente central dotado de *soberania*, como visto atribuída à República Federativa do Brasil e ordens parciais dotadas de *autonomia*, caracterizando-se a federação brasileira como uma “federação de três níveis”: União, Estados e Municípios. Todos dotados todos de *autonomia* (art.18).

¹⁷⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Harmonização Tributária no Mercosul, in *Revista Direito Mackenzie*, nº 1, 2000, São Paulo, Mackenzie. p. 177

Dentre os pressupostos da forma federativa de Estado, encontra-se, também, a *descentralização político-administrativa* manifestada, por meio da repartição de competências administrativas e legislativas entre os três entes da federação. No esquadro constitucional de repartição de competências (art.20-30), prevê como competência da União “manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais” (art.21, inciso I).¹⁷⁸

Nessa perspectiva, titular de *soberania* é a República Federativa do Brasil inserta em uma *ordem jurídica global* que se manifesta, por meio da União (art.21, I), como pessoa jurídica de direito internacional público, ao passo que os entes federativos, como pessoas jurídicas de direito interno: União federal, Estados e Municípios encontram-se compreendidos em uma *ordem jurídica parcial* dotados de *autonomia*.

Reside justamente aqui o “caráter bifronte”¹⁷⁹ da União que ostenta tanto a qualidade de pessoa jurídica de Direito Internacional Público, ao figurar como representante da República Federativa do Brasil num cenário de ordem jurídica global, quanto, a qualidade de pessoa jurídica de direito público interno; União federal.

A partir disso, a Constituição prescreve como competência privativa do Presidente da República (art.84, VII) “manter relações com Estados estrangeiros e acreditar seus representantes diplomáticos”, bem como (VIII) “celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional”.

O art.49, I, da Constituição de 1988, prescreve como competência exclusiva do Congresso Nacional, “resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional.”

De acordo com a melhor doutrina, o *referendo do Congresso Nacional* (art.49, I, CF), compreendido na fase constitutiva da celebração do tratado, tem natureza de

¹⁷⁸ ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

¹⁷⁹ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ed. 2 tir. São Paulo: Malheiros, 2007. p.293

autorização ao Presidente da República para ratificação do ato antes praticado, consistindo, assim, em pressuposto de validade do ato¹⁸⁰.

Na celebração dos tratados internacionais o Presidente da República, na qualidade de Chefe de Estado, isto é, da República Federativa do Brasil, pactua *ad referendum* tratado internacional (fase negociatória), submetendo à apreciação do Congresso Nacional que mediante ato formal e discricionário, autoriza-o ou não, via decreto legislativo, a ratificar o tratado (fase constitutiva). Ratificado o tratado é necessário, ainda, promulgá-lo e, posteriormente, submetê-lo à publicação, a fim de conferir eficácia plena ao mesmo.

Importante observar, desde já, que, dentre as facetas da autonomia dos entes federativos, encontra-se, justamente, a *autonomia financeira* garantida no Sistema Tributário Nacional, de modo rígido e exaustivo, tanto por meio da repartição de receitas quanto pela atribuição de competência tributária¹⁸¹.

Compreendendo a competência tributária, como atribuição racional do *poder de tributar*, tem-se, como inserto neste, o poder de isentar, isto é, o poder de isentar pressupõe o poder de tributar. Nessa perspectiva, preliminarmente, registra-se que só detém o poder de isentar quem detém o poder de tributar o que justifica a vedação à União *de instituir isenções de tributos da competência dos Estados* (art.151, III, CF).

Em matéria de concessão de “isenções” , por meio de tratados internacionais, verifica-se que não se está diante de uma *isenção*, pois, quando da celebração do tratado, houve uma renúncia do *poder de tributar* pela União não detendo, assim, o Estado da federação o poder de tributar, logo, ausente, também, o poder de isentar. Assim explica Luís Eduardo SCHOUERI:

...O poder de isentar anda junto com o poder de tributar. Aquele que pode tributar também pode isentar. Quando o Brasil celebra um acordo comprometendo-se a não discriminar os produtos da Argentina, o que ocorre é renúncia ao poder de tributar que é um momento anterior à própria existência do poder de tributar. O Brasil renunciou à sua competência de tributar diferentemente os produtos oriundos da Argentina, em nosso exemplo. É renúncia ao poder de tributar, ou seja, pelo menos do ponto de

¹⁸⁰ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p.140

¹⁸¹ CONTI, José Maurício (coord). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2005.

vista lógico, antes mesmo de um Estado poder tributar um automóvel ele teve esse poder cortado por uma renúncia que o Estado brasileiro fez àquele poder... Assim, fica claro que não se trata de isenção. Só pode isentar, quem pode tributar. Só podem isentar os impostos estaduais os Estados da Federação. Mas não é isenção, é renúncia. É algo anterior. É renúncia pelo Estado brasileiro. Nunca o Estado da federação chegou a ter o poder de tributar aquele automóvel argentino diferentemente do automóvel brasileiro. Ele não pode tributar porque não houve competência para tanto.¹⁸²

Do exposto, tem-se que a leitura correta a ser empreendida ao dispositivo do art.151, III, da Constituição, que veda a isenção heterônoma é que a norma se refere aos casos de âmbito interno, nos quais os Estados e Municípios detêm competência tributária tendo, assim, *poder de isentar*.

Portanto a questão dos tratados internacionais, em matéria de tributos estaduais e municipais, resolve-se muito antes do âmbito da isenção, operando, no plano da competência, atribuição do poder de tributar.

Poderia cogitar-se ainda que, quando da celebração do tratado internacional os entes federados já seriam titulares da competência tributária, encontrando-se a União a subtrair suas competências ao assumir *encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional*, violando, assim, a cláusula pétrea da *forma federativa de Estado* (art.60, §4º, I, CF).

Tem-se, em primeiro, que, para figuração da forma federativa de Estado, prescinde-se da atribuição de competência tributária, bastando a garantia de autonomia financeira que pode realizar-se, também, por meio de repartição do produto da arrecadação.¹⁸³

Subsidiariamente, tem-se ainda que a incorporação dos tratados no ordenamento jurídico brasileiro, realiza-se mediante procedimento complexo que demanda uma integração de vontades do Poder Executivo e Legislativo, por meio do Congresso Nacional.

¹⁸² SCHOUERI, Luís Eduardo. Harmonização Tributária no Mercosul, in *Revista Direito Mackenzie*, nº 1, 2000, São Paulo, Mackenzie. p. 177

¹⁸³ SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972 (p.15).

É justamente essa integração de vontades, por meio de *autorização* do Congresso Nacional, órgão de representação nacional, integrado pelas casas legislativas da Câmara dos Deputados e Senado Federal - cujos membros são parlamentares de cada um dos 27 entes federados - que se encontra respeitado o princípio federativo, nos tratados internacionais, em matéria de tributos estaduais.

No caso do incentivo fiscal concedido pelo Estado de Goiás em detrimento do produto uruguaio importado, tem-se que, além da ausência de competência tributária a conferir um tratamento discriminatório ao produto uruguaio, vigora o princípio da não-discriminação, devendo estender-se o benefício tributário, concedido ao produto importado, conforme, inclusive, já decidido pelo Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. ICMS. ISENÇÃO. IMPORTAÇÃO DE LEITE DE PAÍS MEMBRO DE TRATADO FIRMADO COM O MERCOSUL. POSSIBILIDADE. LEI ESTADUAL ISENCIONAL.

1. Pacto de tratamento paritário de produto oriundo do país alienígena em confronto com o produto nacional, com "isenção de impostos, taxas e outros gravames internos" (art. 7º, do Decreto n.º 350/91, que deu validade ao Tratado do Mercosul).

2. Pretensão de isenção de ICMS concedida ao leite pelo Estado com competência tributária para fazê-la.

3. A exegese do tratado, considerado lei interna, à luz do art. 98, do CTN, ao estabelecer que a isenção deve ser obedecida quanto aos gravames internos, confirma a jurisprudência do E. STJ, no sentido de que "Embora o ICMS seja tributo de competência dos Estados e do Distrito Federal, é lícito à União, por tratado ou convenção internacional, garantir que o produto estrangeiro tenha a mesma tributação do similar nacional. Como os tratados internacionais têm força de lei federal, nem os regulamentos do ICMS nem os convênios interestaduais têm poder para revogá-los. Colocadas essas premissas, verifica-se que a Súmula 575 do Supremo Tribunal Federal, bem como as Súmulas 20 e 71 do Superior Tribunal de Justiça continuam com plena força." (AgRg no AG n.º 438.449/RJ, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 07.04.2003) 4. O Tratado do Mercosul, consoante o disposto no art. 7º, do Decreto n.º 350/91, estabelece o mesmo tratamento tributário quanto aos produtos oriundos dos Estados-Membros em matéria tributária e não limita que referido tratamento igualitário ocorra somente quanto aos impostos federais, de competência da União.

5. Deveras, a Súmula n.º 71/STJ ("O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM") confirma a possibilidade de, em sede de Tratado Internacional, operar-se o benefício fiscal concedido por qualquer Estado da federação, desde que ocorrente o fato isentivo em unidade federada na qual se encarte a hipótese prevista no diploma multinacional.

6. A Lei n.º 8.820/89 do Estado do Rio Grande do Sul, com a redação conferida pela Lei n.º 10.908/96, isenta do ICMS o leite fluido, pasteurizado ou não, esterilizado ou reidratado, por isso que se estende o mesmo

benefício ao leite importado do Uruguai e comercializado nesta unidade da federação.

7. Decisão em consonância com a doutrina do tema encontrada in "Tributação no Mercosul", RT, págs. 67/69.

8. Recurso Especial provido.

(REsp 480563/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/09/2005, DJ 03/10/2005 p. 121)

No caso em exame o Estado do Rio Grande do Sul que concedeu incentivo fiscal com fito de fomentar aos produtores de leite viu-se obrigado a estender os benefícios concedidos ao leite uruguaio, o que implicou prejuízos aos gaúchos dado o produto uruguaio ingressar no país a preços bem inferiores.

A experiência ocorrida com o leite gaúcho serve para evidenciar que o ICMS não presta-se a realizar política econômica sendo instrumento inadequado para o fomento agropecuário dado seu caráter eminentemente nacional sendo recomendável sua harmonização com objetivo de integração do Brasil no comércio internacional.

A União, na qualidade de República Federativa do Brasil, possui total legitimidade para agir com vistas à harmonização do ICMS, sendo, todavia, recomendável antes proceder-se a uma efetiva Reforma Tributária, congregando-se os tributos sobre produção, em um único IVA, oportunidade de conciliação dos interesses dos Estados federados.

2.5 Justiça fiscal no campo:

Do exposto, acerca de cada um dos tributos incidentes nas atividades agrárias, constata-se uma tributação inadequada das atividades agrárias. No que concerne a tributação do imóvel rural, observa-se que, o ITR ao não poupar da progressividade nem mesmo os proprietários de pequenos imóveis rurais que não dêem destinação adequada ao imóvel, ofende “ao princípio da igualdade por falta de atenção ao princípio da capacidade contributiva.”¹⁸⁴

¹⁸⁴ POLIZELLI, Victor Borges. “Progressividade: distribuição de renda e indução”. in *Revista Direito Tributário Atual* nº 21. 2007. p. 381

Impende observar que a imunidade tributária prevista no art.153, §4º, II, da Constituição de 1988 é tipicamente classificada como uma imunidade mista: isto é, além do aspecto objetivo da pequena gleba rural demanda, ainda um aspecto subjetivo referente a exploração pelo *proprietário que possua outro imóvel*.

Nesta perspectiva, o pequeno proprietário rural encontra-se submetido ao poder de tributar da União não havendo regra de isenção que atente-se efetiva capacidade econômica do pequeno agricultor quando não assentado da reforma agrária (art.3º, Lei nº 9.393/96).

O setor agrícola suporta pesada carga tributária, em função da maior parte da tributação consistir em *tributos indiretos* que têm impressos, em si, alta regressividade por ignorarem a técnica constitucional da não-cumulatividade e regras basilares de repartição de competência tributária.

As desonerações tributárias promovidas na agricultura são, em sua maioria, realizadas no interesse da promoção de uma Política de Comércio Exterior (art.3º, inciso II, e art.32, inciso I, da Lei complementar nº87/96)¹⁸⁵, ignorando a produção destinada ao mercado interno (arroz, feijão, milho, leite, etc.), promovida 85% pela agricultura familiar o que resulta em violação frontal ao princípio da capacidade contributiva.

Ao não se contemplar a agricultura familiar com a mesma desoneração tributária tem-se aqui, dada a ausência de justificativa especial, violação frontal, a principal limitação constitucional do poder de tributar: o princípio da igualdade¹⁸⁶, que conforme visto antes aplica-se, também, ao poder de isentar.

Luís Eduardo Schoueri citando Henry Tilbery¹⁸⁷ e Stanley Surrey¹⁸⁸ evidencia, com hialina clareza, a alocação desigual de recursos ao não se contemplar grupos de menor renda, *in verbis*:

¹⁸⁵ PIZOLIO, Reinaldo. Operações de exportação e isenção tributária. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo, n.88, p.115-125, 2003.

¹⁸⁶ COIMBRA, Marcelo Aguiar. Fundamentos constitucionais da justiça fiscal no campo: em defesa da tríade liberdade econômica, capacidade contributiva e preservação do meio ambiente. in BORGES, Eduardo de Carvalho (coord). *Tributação no agronegócio*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 156-81

¹⁸⁷ TILBERY, Henry. *Base econômica e efeito das isenções*. Incentivos fiscais para o desenvolvimento. Antônio Roberto Sampaio Dória (coord.) s.d.

¹⁸⁸ SURREY, Stanley. *The pathways to tax reform- the concept of tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1973.

Outra dificuldade levantada por SURREY e também percebida por TILBERY é o paradoxo de que a adoção de benefícios fiscais implica uma alocação desigual de recursos, já que contribuintes de classes de renda mais elevadas recebem maiores vantagens do que os de classe mais baixa, além de não se beneficiarem aqueles cuja renda é muito baixa ou tem prejuízo...Para uma análise jurídica das normas tributárias indutoras, este efeito merece especial realce, já que se revela que os incentivos fiscais não necessariamente se distribuem de modo igual entre aqueles que incorrem na hipótese contemplada pelo legislador. Assim, como a desigualdade da tributação exige da doutrina cuidadosa análise, culminando na concretização do princípio da igualdade, também sob o ponto de vista das normas tributárias indutoras (sejam incentivos fiscais, sejam agravamento da tributação), faz-se necessária uma justificativa especial para o tratamento desigual.¹⁸⁹

Ao se conferir um tratamento tributário favorecido que contemple, exclusivamente, a agricultura voltada à exportação há violação grave ao princípio constitucional da isonomia o que demanda pronta resposta das autoridades brasileiras.

Como alternativa às distorções presentes, cogita-se a extensão de tais benefícios à agricultura familiar pelo Poder Judiciário o que, todavia, encontra limite constitucional no princípio da separação dos poderes. O Judiciário não é autorizado a atuar como legislador positivo, dado o regime jurídico dos incentivos fiscais, prever a necessidade de edição de lei específica (art.150, §6º, CF)¹⁹⁰.

Outro efeito nefasto, na prática de incentivos fiscais à agricultura, diz respeito ao *free rider* em que *...a concessão dos benefícios fiscais permite que os contribuintes tenham ganhos extraordinários por algo que eles já fariam, ainda que não gozassem dos incentivos, aplicando-se o “efeito carona”*¹⁹¹.

Não bastassem os desvios já indicados, na prática de incentivos fiscais à agricultura, tem-se a ausência de transparência o que permitiria controle da

¹⁸⁹SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.64.

¹⁹⁰Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art.155, §2º, XII, g.

¹⁹¹SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.63.

administração pública, na concessão e fruição dos incentivos fiscais, dado o impacto que representam no equilíbrio das finanças públicas.

3 Subvenções agropecuárias nas finanças públicas

Luis Eduardo Schoueri recorda-nos¹⁹² que o constituinte de 1988 previu, expressamente, a hipótese se ter subsídios ou subvenções por meio de tributos, determinando, inclusive, previsão orçamentária nos termos do art. 165, § 6º: “O Projeto de Lei Orçamentário será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenção, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia”.

A Constituição de 1988 que incorporou a teoria do *tax expenditure*, a seguir estudada, conferiu aos gastos tributários o mesmo tratamento previsto às despesas públicas, exigindo, assim, transparência e controle. A fim de proceder-se a análise do regime jurídico interno a que se encontram submetidas as subvenções agropecuárias, é imprescindível indicar sua sede legislativa.

¹⁹² Mesa de debates Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT)- Sessão 08.06.2006.

O conceito de *subvenção* é alcançado a partir de duas perspectivas¹⁹³: *de quem as paga e/ou de quem as recebe*. Sob a perspectiva de quem as paga, figura necessariamente entidade da Administração Pública, direta ou indireta, constituída sob a forma de pessoa jurídica, de direito público ou privado, submetido a regime jurídico de direito financeiro a seguir anunciado.

Sob a perspectiva do beneficiário, as subvenções consistem em transferência de capital do Estado ao agente privado que desenvolve atividade no interesse público, social e/ou econômico, justificando as subvenções agropecuárias pelo objetivo de atendimento de interesses de caráter econômico: equilíbrio da balança comercial, segurança alimentar, expansão fronteira agrícola, manutenção do homem no campo, etc.

3.1 Por um conceito de Subvenções agropecuárias:

Típico instituto do direito financeiro, com tratamento legal próprio¹⁹⁴, as subvenções encontram seu primeiro regime jurídico no direito financeiro, porta de entrada do direito tributário¹⁹⁵. De acordo com Régis de Oliveira, as subvenções configuram *auxílio financeiro, previsto no orçamento público, para ajudar entidades públicas ou particulares a desenvolver atividades assistenciais, culturais ou empresariais*¹⁹⁶.

Geraldo Ataliba e Celso Antônio Bandeira de Melo¹⁹⁷ assim situam as subvenções nas finanças públicas:

As subvenções, assim como as despesas, têm origem nos cofres públicos, dos quais só saem dinheiros autorizados por lei. Esses dinheiros, por sua vez, estão confundidos, neles não se distinguindo as procedências. Ingressados os dinheiros nos cofres públicos, não cabe discernir donde vieram. Encerra-se o capítulo "receita pública". Inicia-se nova fase no *iter*

¹⁹³COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Subvenção para investimentos - Parceria público-privada - Tratamento contábil e fiscal - Não-inclusão na base de cálculo do IRPJ e CSLL - Não-incidência de PIS, COFINS e ISS. SANTI Marcos Diniz de, Eurico. *Tributação e processo*. São Paulo: Noeses, 2007. p.572

¹⁹⁴ arts.19, I; art.70 e 173 e segts. Constituição Federal; Lei Complementar nº101/00, art.26 e 27 e Lei nº 4.320/64, art.12 e art.16-19.

¹⁹⁵OLIVEIRA, Régis Fernandes de. O regime constitucional do direito financeiro. In TORRES, Heleno. *Tratado de direito constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005 (p.474).

¹⁹⁶ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de direito financeiro*. São Paulo: RT, 2006 (p.371)

¹⁹⁷ "Subvenções. Natureza jurídica. Não se confundem com as isenções. In RDP 20/72.

dos dinheiros públicos, face esta que vai esgotar na despesa, regida por outros princípios e normas, sem qualquer conexão jurídica com as fases precedentes.

A partir da compreensão das subvenções, como um valor pago pelo Poder Público à empresa privada, desde que atuante em atividade de interesse público e existente previsão legal específica¹⁹⁸, conclui-se que as subvenções têm natureza de despesa pública. O poder público atua como concedente de uma transferência corrente¹⁹⁹ à pessoa jurídica de direito privado para o cumprimento de uma finalidade pública determinada.

Schoueri²⁰⁰ anuncia importante estudo realizado por Brabrowski que identifica quatro elementos presentes no conceito de subvenções: poder concedente, atos de concessão, finalidade e beneficiário. Brabrowski indica a seguinte definição para as subvenções:

“prestações pecuniárias especiais, por parte de um detentor de meios públicos, a produtores ou a consumidores, que ultrapassam as garantias do Estado a seus cidadãos e nas quais surge, no lugar de uma contraprestação econômica, a obrigação ou disposição do destinatário de adoção de um comportamento determinado, no interesse público.”

Nas finanças públicas, as subvenções são classificadas²⁰¹ em econômicas, quando destinadas a beneficiários com atividade empresarial ou sociais, quando se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa.

A Lei nº 4.320/64 confere previsão específica às subvenções agropecuárias:

¹⁹⁸ A observância de tal regramento, com fundamento constitucional (art.150, §6º, CF) afasta a vedação de pagamento de subvenção a empresa privada (art.19, Lei nº4320/64)

¹⁹⁹ Lei nº 4.320/64, art.12. A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas: §2º. Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas às quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.

²⁰⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.55.

²⁰¹

art.12, §3º: Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I- subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa; II- subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

Aspecto das finanças públicas que se pretende destacar é que a concessão de incentivos fiscais à agricultura implicam, conforme a doutrina norte-americana do *tax expenditure* (SURREY), gastos tributários o que é incorporado pela Lei de Responsabilidade Fiscal (art.14, Lei Complementar nº101/00, LRF).

3.2 Subvenções agropecuárias na Constituição e na LRF:

Prevista como princípio fundamental na Constituição Federal, a forma *republicana* de governo (art.1º, *caput*) implica em uma série de desdobramentos na atividade financeira do Estado de arrecadação de receitas. Dentre as características da *república*, encontra-se a responsabilidade do governante que, para sua aplicação, demanda *controle* que, por sua vez, exige *transparência*. É justamente esse encadeamento *república - responsabilidade- controle e transparência* que orienta a atividade financeira do Estado de arrecadação de receitas, estabelecendo todo um regramento constitucional e infra-constitucional, na prática de renúncia de receitas.

No âmbito da Constituição da República Federativa do Brasil, o dispositivo do art.150, §6º prescreve regra da *legalidade específica* para concessão de quaisquer espécies de subvenção, *in verbis*:

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão relativos a impostos, taxas ou contribuições só poderá ser concedido mediante lei específica federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art.155, §2º, XII, g.

O dispositivo constitucional introduzido pela EC n°03/93 tem, por propósito, conferir justamente *transparência fiscal* à prática de renúncia de receitas, possibilitando, assim, controle pelo poder legislativo *sem prejuízo* da disposição de lei complementar (LC n°24/75) que regula a forma como Estados e Distrito Federal podem conceder desonerações tributárias em matéria de ICMS, isto é, a edição de lei específica não prescinde da observância do disposto em lei complementar.

Outra regra da Constituição Federal, em matéria de renúncia de receitas, diz respeito ao previsto no art.165, §6°: “O *projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrentes de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.*”

Superada a compreensão do Orçamento Público como mera peça contábil-financeira e compreendendo-o como *instrumento de ação do Estado*²⁰², por meio do qual se estabelecem os objetivos a serem perseguidos pelo Poder Público, o dispositivo supratranscrito prenuncia o dever de controle *custo-benefício*, por região, e o *dever* da prática de renúncia de receitas.

A Lei de Responsabilidade Fiscal não só confere responsabilidade à gestão das finanças públicas, como também trouxe *limites e condições no que tange à renúncia de receita* (art.1°, §1°). Com vistas a conferir concretude ao prescrito na Constituição Federal a Lei de Responsabilidade Fiscal veio a prescrever à Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), a necessidade de conter *Anexo de Metas Fiscais* contendo, por sua vez, demonstrativo de renúncia de receitas, *in verbis*:

Art.4°. A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no §2° do art. 165 da Constituição e:

a) disporá também sobre equilíbrio de receitas e despesas;

§1° Integrará o projeto de lei de diretrizes orçamentárias Anexo de metas fiscais, em que serão estabelecidas metas anuais, em valores correntes e constantes, relativas a receitas, resultados nominal e primário e montante da dívida pública, para o exercício a que se referirem e para os dois seguintes.

§2° O anexo conterá, ainda:

V- demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita e da margem de expansão das despesas obrigatórias de caráter continuado.

²⁰² OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. São Paulo: RT, 2007. p.305

No âmbito da federal, mesmo antes da Lei de Responsabilidade Fiscal, já era prática comum proceder-se o demonstrativo de benefícios tributários (DBT) de modo regionalizado. A partir disso, estudo técnico²⁰³, acerca da Política Regional de renúncia de receitas federais (1995-98), evidenciou que “*questionamentos podem ser feitos, por exemplo, quanto à possibilidade das renúncias fiscais refletirem (ou não), benefícios econômicos e sociais ou terem influências negativas (ou não) sobre as finanças públicas, no gasto público ou, ainda, na alocação das atividades econômicas no território nacional.*”

Logo por ocasião da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, muito se discutiu a propósito da aplicação dessa aos Estados federados, sob o argumento de que estar-se-ia violando a autonomia financeira e administrativa dos entes federados e, por conseguinte, o princípio federativo. Considerando tratar-se de lei de caráter nacional, editada com supedâneo no dispositivo do art.163, inciso I, da Constituição Federal, dúvida não há quanto a sua constitucionalidade quando da fixação de *normas gerais*²⁰⁴.

No tocante à receita pública, a LRF, com vistas ao equilíbrio orçamentário e responsabilidade na gestão fiscal, trouxe uma série de dispositivos (arts.4º, §§1º e 2º, V; 11-14) que prescreve a *instituição, previsão e efetiva arrecadação* das receitas tributárias dos entes titulares das respectivas competências constitucionais.

Questão polêmica diz respeito à aplicação do dispositivo do art.14 da LRF, que se refere aos requisitos e procedimentos à renúncia de receita, aos entes federados porque regularia o exercício de suas competências tributárias o que, conforme parcela da doutrina²⁰⁵, estaria a atingir a autonomia desses, *in verbis*:

²⁰³ MENDES, Cristiano Cronenberger. Política Regional de renúncia de receitas federais (1995-98). Texto para discussão 697. Brasília. Ipea, 1999. Disponível em www.planejamento.gov.br. Acesso em 10.11.2009.

²⁰⁴ Cf. “(...) o federalismo cooperativo vê na necessidade de uniformização de certos interesses um ponto básico da colaboração. Assim, toda matéria que extravase o interesse circunscrito de uma unidade (...) ou porque é comum (todos tem o mesmo interesse) ou porque envolve tipologias, conceituações, que, se particularizadas num âmbito autônomo, engendrariam conflitos ou dificuldades no intercâmbio nacional, constitui matéria de norma geral.” FERRAZ JUNIOR, *Introdução ao Estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 1994. p.190.

²⁰⁵ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10ed. São Paulo. Malheiros, 2005. p.432.

Logo, para bem entendermos este art.163 temos que partir das premissas de que o Brasil é uma Federação (art.1º, CF) em que os Estados, os Municípios e o Distrito Federal desfrutam de ampla autonomia político-administrativa (art.18, 25, 29, 30 e 32 da CF), legislando concorrentemente, inclusive em matéria financeira (art.24, I, da CF)....Em função do exposto, fica claro que em questões de interesse prevalentemente local, cabe aos próprios Estados, editar leis de responsabilidade fiscal. É que a Lei Complementar 101/2000 não tem o condão de vulnerar-lhes a autonomia-máxime em matéria de benefícios e incentivos fiscais de que trata o art.14 em exame.²⁰⁶

De outro lado, melhor esclarece Régis de OLIVEIRA:

A renúncia de receita não tem conteúdo estritamente tributário, de forma a ser exercido apenas pela pessoa jurídica de direito público competente. É norma pré-jurídica, que antecede o nascimento da obrigação tributária, logo, de gestão financeira e, pois, perfeitamente alinhada com os objetivos maiores da responsabilidade fiscal. Constitucional, ademais, porque admitida pelo preceito mencionado.²⁰⁷

Melhor analisando a matéria, sem olvidar do princípio fundamental da *federação*, tem-se que a fixação de *normas gerais* de procedimento, a renúncia de receitas, com vistas a conferir transparência e equilíbrio orçamentário, não implica, de modo algum, em vulneração da autonomia dos entes federados que dispõem, também, de competência concorrente para legislar sobre a matéria como assim fizeram alguns Estados.

Os requisitos e procedimentos previstos no art.14 da LRF, objeto de análise a seguir, não implicam em supressão, ou mesmo vulneração, das regras constitucionais de competência tributária que considera que o poder de isentar dos entes federados é consectário do poder de tributar que se faz, no entanto, é balizado, por limitações constitucionais ao poder de tributar, dentre as quais o princípio da *responsabilidade fiscal*, é regulado por meio da Lei complementar nº101/00, nos termos do art.146, II, da CF.

O percurso do caminho para atingir a compreensão da *responsabilidade fiscal*, como princípio constitucional, realiza-se, justamente, a partir da compreensão

²⁰⁶ No mesmo sentido voto Min. Ilmar Galvão MC/ADI n 2238-5.

²⁰⁷ OLIVEIRA, Régis de Oliveira. *Curso de Direito Financeiro*. São Paulo: RT, 2007. p.417.

sistemática do texto constitucional que prescreve ainda, em seu art.1º, *caput*, o princípio fundamental *republicano* que, como visto dantes, implica em *responsabilidade* que, por sua vez, demanda *controle* e exige *transparência*. O exercício do poder de tributar e/ou isentar, na forma republicana de governo, encontra-se balizado, por regras de responsabilidade que contemplam a gestão financeira responsável. Aliado a isso, tem-se uma série de outros dispositivos constitucionais já transcritos que evidenciam regras de controle dos *gastos tributários* que permitem a dedução do princípio da responsabilidade fiscal como limitação constitucional ao poder de tributar.

Nessa perspectiva, coexistem, harmonicamente, no sistema tributário nacional, o princípio federativo que confere autonomia financeira e administrativa aos entes federados, por meio do exercício de suas competências tributárias, e a norma constitucional da responsabilidade fiscal como limitação constitucional do poder de tributar de todos os entes federados.

3.3 Limites e condições da renúncia de receita:

A previsão de um regime jurídico austero aos incentivos fiscais realiza-se não somente a fim de se garantir uma gestão fiscal responsável, mas também, em função da necessidade de compatibilizar-se a concessão dos benefícios fiscais, com o rol de direitos fundamentais previstos na Constituição Federal, desde aqueles previstos no título dos princípios fundamentais até àqueles princípios setoriais da ordem financeira, econômica e social, de forma garantir que as concessões de vantagens fiscais não constituam “privilégios odiosos”. A propósito do assunto, trazendo lições do direito comparado, assim leciona Ricardo Lobo TORRES:

O trabalho dos americanos Stanley SURREY e Paul McDaniel (Tax expenditure. Cambridge: Harvard University Press, 1985) ao denominar de “gasto tributário” (tax expenditure) o incentivo sediado na receita e equipará-lo ao verdadeiro gasto representado na despesa (subvenção), contribuiu decisivamente para clarear o assunto, repercutindo sobre a doutrina, a legislação e a jurisprudência de diversos países e fazendo com que o próprio orçamento dos Estados Unidos, após 1975, passasse a conter uma análise especial intitulada “tax expenditures”, que motivou o art.165, §6º, da CF. Os tributaristas alemães passaram a defender a derrubada dos

privilégios, denunciando a existência de “um caos de privilégios feudais”. Constataram-se a improdutividade, a injustiça, a insegurança e a desigualdade na maior parte dos incentivos. Nas XXI Jornadas Latino americanas de Direito Tributário realizadas em Gênova, no período de 1 a 6 de setembro de 2002, depois de se considerar que “foi observado, através de trabalhos realizados nos últimos quinze anos, que os benefícios tributários incentivadores não têm sido o caminho mais idôneo para influir significativamente no processo de desenvolvimento sustentado”, surgiram algumas limitações à extrafiscalidade.²⁰⁸

Com vistas a conferir responsabilidade à gestão financeira da prática de incentivos fiscais, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LC nº101/00) traz importante instrumento de controle de renúncia de receitas tributárias, através da exigência de estudos de prévio impacto financeiro orçamentário e adoção de medidas de compensação quando da afetação do equilíbrio orçamentário.

De forma a cumprir o objetivo de equilíbrio entre despesas e receitas, a Lei de Responsabilidade Fiscal instaura um regime de austeridade fiscal, evitando-se que renúncias de receitas destituídas de compensação impliquem em mera perda de arrecadação.

Nesse sentido, o art.14 prevê que as renúncias fiscais devem estar acompanhadas de (I) demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada, na estimativa de receitas da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas, no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias.

Porventura afetando o equilíbrio orçamentário, a concessão do incentivo fiscal deverá estar acompanhada de medidas de compensação, no triênio, por meio do aumento de receita, proveniente de elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição (art.14, II, LRF).

3.4 Controle das subvenções à agropecuária:

²⁰⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Financeiro e Tributário*. v.II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.(p.355)

O Estado, no exercício de sua atividade financeira, encontra-se sobretudo vinculado aos direitos fundamentais, não só aqueles previstos como direitos fundamentais do contribuinte, contidos no capítulo do Sistema Tributário Nacional, mas também a toda ordem constitucional, sobretudo àqueles princípios fundamentais previstos ainda no título I.

Nessa perspectiva, a intervenção do Estado na agricultura, através de incentivos fiscais revela-se balizada, por princípios constitucionais, dentre os quais se destaca o princípio da gestão orçamentária responsável e o da isonomia, limitação maior ao poder de tributar.

Os incentivos fiscais, instrumentos de política agrária que, por sua vez, é espécie de política pública, são veiculados por meio de normas jurídicas sujeitas ao crivo do controle jurisdicional, *mormente porque os vestustos e surrados argumentos calcados na discricionariedade administrativa e tripartição de poderes começam a ruir diante da constatação da inoperância estatal frente às necessidades sociais que se apresentam.*²⁰⁹

Ao Poder Judiciário incumbe importante função, no controle da prática de renúncia de receita, em suas diferentes jurisdições. No âmbito da jurisdição constitucional, incumbe a esse a declaração da inconstitucionalidade dos atos normativos que instituírem ou majorarem benefícios fiscais, ignorando o requisito da conformidade com a estimativa de receita da lei orçamento e, quando da afetação da meta de resultados fiscais, não se fizerem acompanhados de medidas de compensação. Oportuno observar que a própria LRF prevê como condição de vigência do benefício, à implementação das medidas compensatórias (art.14, §2º). Portanto trata-se de pressuposto de instituição do benefício a implementação prévia das medidas de compensação.

No que concerne à implementação da medida compensatória, importante submetê-la a um juízo de proporcionalidade e isonomia de modo a averiguar se a *elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição*, nos termos do art.14, inciso II, constitui medida adequada,

²⁰⁹ SCIORILLI, Marcelo. *Direito de propriedade e política agrária*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2007. p.104.

necessária, proporcional *em sentido estrito* e que não atinja determinado contribuinte de capacidade contributiva²¹⁰ inferior àquele beneficiário do incentivo fiscal.

No mesmo sentido, assim, leciona Carlos Valder do NASCIMENTO quanto à observância do princípio da razoabilidade, na implantação da medida compensatória, ao que denomina de *compensação racional*:

Se é certo que à renúncia fiscal se pode recorrer com o objetivo de estimular as atividades empresariais, não menos verdade é que deve ser permeada de compensações racionais, a não causar prejuízos ao conjunto da economia e aos interesses da sociedade pagadora de tributos.²¹¹

Nessa perspectiva, tem-se que a prática de renúncia de receitas deve observar o valor da justiça fiscal de modo que, nas lições de ZILVETI²¹², “*não se estenda de tal modo que faça recair sobre outros contribuintes o seu custo, afetando a capacidade contributiva global do indivíduo e, portanto, constituindo numa afronta ao princípio da igualdade.*”

O Judiciário em conjunto com a função essencial à justiça do Ministério Público desempenham, também, papel de destaque em sede de processo coletivo que considera o interesse difuso aqui presente: a higidez das contas públicas a repercutindo, diretamente, nos cidadãos quer contribuintes ou não.

A “*concessão de benefício fiscal sem a observância das formalidades legais ou regulamentares aplicáveis à espécie*” pode configurar, inclusive, ato de improbidade administrativa (art.10, VII, Lei nº8.429/92), sujeitando agente público e beneficiário ao ressarcimento integral do dano, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de 5 a 8 anos, multa civil de até duas vezes o valor do dano, proibição de contratar com o Poder Público ou receber benefícios, pelo prazo de 5 anos e perda dos bens ou valores acrescidos ilicitamente, ao patrimônio, se concorrer essa circunstância.

²¹⁰ZILVETI, Fernando. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p.134: ... *a capacidade contributiva é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. Isso significa que as despesas públicas devem ser rateadas proporcionalmente entre os cidadãos, uma vez que esses tenham, potencial ou efetivamente, usufruído a riqueza garantida pelo Estado.*

²¹¹ NASCIMENTO & MARTINS, Carlos Valder do e Ives Gandra da Silva (org.) *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 4ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p.112

²¹²ZILVETI *op cit* 2005:345

Portanto compreendido o tratamento legal conferido à prática de renúncia de receitas, impende proceder-se a disseminação da cultura do controle dos *gastos tributários* ao Poder Judiciário o que não implica em conferir-lhe prerrogativa acerca do mérito daquela política pública de incentivo fiscal e, sim, tão apenas o controle de legalidade quanto à observância das regras da Lei de Responsabilidade Fiscal, sempre, com atenção aos princípios da isonomia e da razoabilidade.

Ao Poder Legislativo incumbe, também, importante função no controle de renúncia de receitas em matéria de ICMS que considera que, conforme visto dantes, os convênios de ICMS devem se submeter à apreciação das Assembléias Legislativas, em obediência ao princípio da legalidade. A própria previsão constitucional, ao demandar lei específica (art.150,§6º, CF) realiza no propósito de conferir transparência controle pelo órgão de representação popular.

A Lei de Responsabilidade Fiscal prevê, ainda, como prerrogativa do Legislativo, a reestimativa de receita (art.12, §1º, LRF), diante da comprovação de *erro ou omissão de ordem técnica ou legal*, que pode ocorrer, diante de uma equivocada classificação de renúncia de receita. Os Tribunais de Contas desempenham, também, importante função de auxílio às Assembléias Legislativas incumbindo a estas controle quanto à *legalidade, legitimidade e economicidade* das renúncias de receitas, em matéria de ICMS, nos termos do art.70 da Constituição Federal.

A par do disposto constata-se que, embora a relevância da matéria, diante do impacto financeiro-orçamentário, a efetivação do controle judicial e legislativo, ainda, se revela incipiente sendo, medida que urge, a disseminação da cultura de controle/revisão da política de *gastos tributários*.

Do diagnóstico apresentado, tem-se, urgentemente, a implementação de uma *verdadeira* reforma tributária que revisa a política de incentivos fiscais à agricultura, conferindo-lhe racionalidade, transparência, controle e, sobretudo, justiça fiscal.

Não bastassem os desafios internos da tributação do setor agrária, a globalização trouxe à República Federativa do Brasil desafios de ordem externa: integração ao comércio internacional o que está demandando reestruturação de sua política econômico-fiscal com vistas à harmonização de sua prática de intervenção,

no domínio econômico, com o comércio internacional. Luís Eduardo Schoueri nos anuncia a problemática a ser enfrentada:

Além dos princípios impostos pela ordem econômica e pela ordem tributária, as normas tributárias indutoras podem sofrer limitações decorrentes de compromissos firmados pelo País no campo internacional. Neste sentido, destaca-se “o princípio da liberdade nas transações comerciais, baseada na eliminação de barreiras ao comércio internacional que inspirou o GATT e hoje constitui o fio condutor da OMC. O potencial conflito entre o referido princípio e as normas tributárias indutoras se encontra na noção de subsídio, adotada naquele contexto.

...ao efeito pernicioso dos subsídios se levantaram argumentos a seu favor, baseados em diversas concepções do papel do governo: enquanto alguns países os vêem como distorção ilegítima do comércio internacional, outros os consideram um instrumento legítimo de política pública²¹³.

Portanto é necessário proceder a harmonização da tributação da produção agropecuária, como também dos incentivos fiscais à agricultura que podem configurar subsídios proibidos tidos como prática ilegítima, no comércio internacional a ensejar a aplicação de medidas compensatórias ante o Sistema Multilateral do Comércio (SMC).

4. Tributação e agricultura num cenário globalizado:

A partir do final da década de 80, observa-se, no mercado mundial, uma interdependência do comércio internacional que compreende aspectos não só econômicos, mas também políticos e sócio-culturais, ao que a doutrina especializada denominou de *globalização* ou *mundialização*. Fenômeno complexo

²¹³SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.210.

que traz repercussões que demandam dos Estados Nacionais reestruturação de suas políticas internas com vistas à harmonização de suas práticas de intervenção do Estado na agricultura, com o sistema multilateral de comércio.

Julian Briz e Isabel de Felipe exemplificam, com lucidez, a questão da intervenção na agricultura, num cenário globalizado, ser encarada como prática protecionista perante a Organização Mundial do Comércio:

Sin embargo, nos encontramos com un fenomeno de globalización, tanto economica com politica y social. Nada de lo que ocurre em otra parte del planeta debe resultar ajeno. Una pequena explotacion cerealista agrícola puede verse afectada a medio plazo por acuerdos y debates de la OMC. La agricultura debe tener em nuestro entorno uma vocación comercial, lo que implica mayor riesgo, habida cuenta de la tendencia a disminuir los sistemas de apoyo e intervencionismo administrativo²¹⁴.

A Organização Mundial do Comércio (OMC) prevê, em seu Acordo de Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC), tratamento específico aos subsídios com vistas à integração de mercados, condicionando-os a alguns requisitos e princípios de observância obrigatória, sob o risco de configurarem subsídios proibidos.

Os subsídios agrícolas, “calcanhar de aquiles” das negociações multilaterais²¹⁵, submetem-se, ainda, a regramento específico: Acordo sobre Agricultura da Rodada de Uruguai (AAG), estabelecido no ano de 1993, prevendo redução progressiva dos subsídios destinados a bens agrícolas, bem como protecionismo na agricultura.

A fim de analisar a conformidade dos incentivos fiscais à agricultura, frente o Sistema Multilateral de Comércio (SMC), é necessário proceder antes a um breve histórico-normativo dos subsídios, compreender seu conceito e classificação e, por fim, a configuração das normas tributárias ante a OMC.

A partir da compreensão dos subsídios e das normas tributárias diante da OMC, verifica-se, em seguida, a compatibilidade da desoneração das exportações

²¹⁴BRIZ e FELIPE, Julian e Isabel de. La comercialización agraria y La organizacion Mundial de Comercio. *In Política Agrária y Cooperativismo*. Salamanca: Kadmos, 2001. p.181.

²¹⁵BLIANCHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. f.172.

perante a ASMC e seus princípios norteadores que devem, inclusive, nortear o legislador brasileiro, na implementação de uma política agrícola efetiva.

4.1 Um panorama dos subsídios agrícolas no Sistema Multilateral do Comércio:

Ainda a propósito dos efeitos da globalização observa-se, sobretudo a partir da experiência da União Européia (UE) e de seus pólos mais desenvolvidos que a integração das economias nacionais tende a ocasionar a perda da força da agricultura ²¹⁶, implicando em aumento do êxodo rural daí a prática subvencionista dos países europeus.

Tal consequência encontra como causa o fato dos agricultores se revelarem mais frágeis, em suas estruturas sociais e institucionais porque não conseguiram revelar, simultaneamente, as prestações positivas, desempenhadas de produção e proteção ambiental, por exemplo, o que os deixa á margem do desenvolvimento trazido com o processo de globalização²¹⁷.

Tal conseqüência demanda dos Estados Nacionais a implementação de políticas agrárias com vistas a eliminar ou, ao menos, reduzir as desigualdades no campo o que, todavia, encontra balizas na ordem Internacional, sendo justamente o propósito desta secção do trabalho.

Para tanto, considerando que a política agrária brasileira acabou por resumir, praticamente, a concessão de crédito agrícola e incentivos fiscais, impende compreender, antes, o tratamento conferido aos subsídios e aos incentivos fiscais, na OMC para, em seguida, apresentar-se a prática de incentivos fiscais à agricultura, perante o Sistema Multilateral de Comércio.

Desde o princípio da OMC com o GATT (*General Agreement of tariff and trade*, 1947), a prática dos subsídios já era controlada no Comércio Internacional com vistas ao rompimento do *proteccionismo* dos mercados, prevendo a imposição

²¹⁶DE SOROYA Y PLANA, Carlos. Principales factores que inciden en la politica agraria. In *Política Agrária y Cooperativismo*. Salamanca: Kadmos, 2001. p.469.

²¹⁷DE SOROYA Y PLANA, Carlos. Principales factores que inciden en la politica agraria. In *Política Agrária y Cooperativismo*. Salamanca: Kadmos, 2001. p.468

de medidas compensatórias e normas de consulta e notificação (art.VI). Porém, antes mesmo da estruturação de qualquer foro internacional de repressão a práticas desleais do comércio internacional, realizou-se, em 20 de março de 1883, a Convenção de Paris, delimitando o tema da concorrência desleal em seu Art.10. Com a II Revolução Industrial, houve um aumento do protecionismo de mercados, tornando-se mais incisiva sua repressão com a criação e aplicação de contramedidas o que já era praticado pelos Estados Unidos da América (EUA) desde 1897.²¹⁸

No ano de 1979, realizou-se a Rodada de Tóquio, oportunidade na qual editou-se o Código de Subsídios, inspirado na legislação de defesa comercial dos EUA. O Código de Subsídios previa um alargamento do conceito de subsídio, a adesão ao uso do teste da especificidade, a composição de uma lista exemplificativa de condutas ilícitas e a adoção de um sistema de consultas e resolução de controvérsias. O *conceito* de subsídio, até então vigente, limitava-se como sendo aquela prática governamental de auxílio à produção doméstica com vistas à introdução de seus produtos em outros países com preços mais baixos que praticados no mercado internacional - subsídios à *exportação*.

No entanto, foi na Rodada de Uruguai (1993) que houve os principais avanços, desde a criação da OMC à definição do termo *subsídio*, o conceito de especificidade, extensão da disciplina do GATT para definição de subsídios domésticos injustos, a criação de um órgão de solução de controvérsias (OSC) e um tratamento específico aos subsídios agrícolas que, no entanto, não exclui o ASMC.

Em assunto institucional, a Rodada do Uruguai criou ainda um Comitê de Subsídios e medidas compensatórias com função consultiva, sobre a natureza dos subsídios introduzidos ou mantidos pelos Estados. Ainda, em matéria institucional, o acordo prevê um sistema de notificações, devendo qualquer subsídio ser notificado pelos Estados-membros fonte à Secretaria da OMC.

²¹⁸BLIACHERIENE, Ana Carla. "Subsídios: Efeitos, Contramedidas e Regulamentação – Uma Análise das Normas Nacionais e das Normas da OMC", in *Direito Tributário Internacional Aplicado*, São Paulo, Quartier Latin, 2003. p. 288.

Inovação introduzida é o tratamento institucional diferenciado aos países em desenvolvimento e àqueles em processo de transformação, em economia de mercado tanto pelo ASMC quanto pelo AAG²¹⁹.

Aos países em desenvolvimento estabeleceu-se um padrão gradativo de adaptação às normas anti-subsídios, por um prazo de oito anos, a partir da entrada em vigor do Acordo, a fim de eliminar, progressivamente, seus subsídios à exportação.

Com vistas à eliminação de barreiras no Comércio Internacional o sistema multilateral de comércio (SMC) prevê limitações à intervenção do Estado na economia. Dentre essas práticas de subsídios há uma normativa própria da Organização Mundial do Comércio (OMC) que regulamenta no Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC) conceito, classificações, limitações e os procedimentos perante o Órgão de Solução de Controvérsias (OSC).

O AAG estabeleceu, basicamente, quatro pontos: a) definições introdutórias e cobertura do acordo (parte I, artigos 1 e 2); b) acesso a mercados, com redução de tarifas incidentes sobre produtos primários e salvaguardas especiais (Parte III, artigos 4 e 5); c) limitações ao uso de subsídios domésticos para produtos agrícolas, estabelecendo teto anual da ajuda (ou medida agregada de apoio), abaixo do qual podem ser livremente concedidos (Parte IV, artigos 6 e 7 e anexos 2 a 4, todos do AAG) e d) limitações no uso de subsídios à exportação de bens agrícolas (Partes IV, V e VI, artigos 8, 9 e 10 e secção II da lista específica de cada membro e artigo 9.1 do ASMS).

Dentre as modalidades de subsídios utilizados como instrumento de política agrária encontra-se, por exemplo, a assistência financeira creditícia, infra-estrutura e incentivos fiscais que, por sua vez, *podem* configurar subsídios, encontrando limites perante a OMC.

4.2 Livre-concorrência no Comércio Internacional versus Soberania

²¹⁹BLIANCHERIENE, Ana Carla. *Defesa comercial*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. f.172.

A partir do panorama apresentado em linhas anteriores, ainda que breve, tem-se um conflito constante entre dois princípios vigentes, na ordem jurídica internacional: liberalização do Comércio Internacional, por meio da liberdade de concorrência *versus* Soberania dos Estados Nacionais, donde deriva a *soberania tributária* dos países que lhes permitem o uso do tributo como instrumento de política agrária²²⁰ sob as mais diversas justificativas (produção infante, integração nacional, distribuição de renda, conhecimento como bem público, proteção, herança cultural, preservação do meio-ambiente etc.)²²¹.

A própria compreensão dos subsídios como política pública de desenvolvimento é tormentosa porque é formada a partir de uma concepção política filosófica adotada pelos países da União Européia (UE), em contraposição aos Estados Unidos da América (EUA) que entende os subsídios como prática de concorrência desleal que perpetua a proteção de mercados²²².

A *pedra-de-toque* dos subsídios, conforme nos indica BARRAL²²³, *reside, fundamentalmente, numa questão político-filosófica: quais são o papel e os limites da atuação do Estado na economia?* Por certo que a resposta à questão oscilará de acordo com o modelo de mercado esculpido, na Constituição de cada um dos Estados Nacionais, como resultados do exercício de suas soberanias.

Tem-se, assim, um conflito entre a liberdade de Comércio Internacional e, de outro lado, a soberania dos Estados de onde decorre a soberania tributária o que

²²⁰Oportuno indicar as finalidades apontadas por PIRES, Adílson Rodrigues. *Práticas abusivas no Comércio Internacional*. RJ: Forense, 2001: "a ajuda oficial de governo, com o fim de estimular a produtividade de indústrias instaladas no país. O subsídio tem por objetivo promover o desenvolvimento de setores estratégicos sob o ponto de vista econômico, ou de regiões mais atrasadas, além de servir como instrumento de incentivo às exportações, sobretudo em países em desenvolvimento"

²²¹Interessante notar estarmos diante de um conflito constitucional de princípios a considerar que cada um dos princípios, bem como, os objetivos e justificativas citados encontram todos previsão expressa na Constituição Federal de 1988 (art.1º, I; art. 3º, I-IV; art. 4º; art.218, §4ºc/c/ art.219; art.225; art.219; art.173).

²²²"Para os Estados Unidos, o Código do GATT é um instrumento para controlar subsídios. Para o resto do mundo, é um instrumento para controlar as medidas compensatórias americanas" MESSERLIN, *Public subsidies to industry and agriculture and countervailing duties*, p. 16.

²²³BARRAL, Welber, "Subsídios e Medidas Compensatórias na OMC", in CASELLA, Paulo Borba; MERCADANTE, Araminta de Azevedo. *Guerra Comercial ou Integração Mundial pelo Comércio? A OMC e o Brasil*. São Paulo, LTr, 1998, p. 371.

demanda uma harmonização da legislação interna à ordem internacional com vistas a integração do Comércio Internacional.

Interessante notar, conforme observa SCHOUERI, que o potencial conflito entre o princípio da liberdade, nas transações comerciais, e as normas tributárias internas encontra-se, justamente, na noção de subsídio adotada pela OMC²²⁴. Daí a importância de se verificar o próprio conceito de subsídios e uma classificação definitiva que permita a verificação de sua legitimidade.

4.3 Subsídios agrícolas e incentivos fiscais na OMC

A partir da redução das barreiras tarifárias e outras medidas equivalentes, revelou-se o impacto dos subsídios no comércio internacional. As regras, acerca dos subsídios no âmbito do sistema multilateral de comércio, estão evoluindo com vistas à restrição das práticas estatais com a definição precisa do conceito de subsídios.

A atual definição dos subsídios (art.1º, ASMC) considera-se haver tal prática, inclusive, quando *receitas públicas devidas são perdoadas ou deixam de ser recolhidas (por exemplo, incentivos fiscais tais como bonificações)* o que abrange, assim, as práticas de incentivos fiscais com vistas ao desenvolvimento regional.

Antes, porém de compreenderem os limites e balizas dos incentivos fiscais regionais perante a OMC, é importante indicar, ainda que em linhas gerais, o conceito dos subsídios e sua classificação.

O ASMC (art. 1º) assim define subsídios:

- a. Para os fins deste Acordo, considerar-se-á a ocorrência de subsídio quando:
 - (a) (1) haja contribuição financeira por um governo ou órgão público no interior do território de um Membro (denominado, a partir daqui, 'governo'), i.e.,(i) quando a prática do governo implique transferência direta de fundos (por exemplo, doações, empréstimos e aportes de capital), potenciais transferências diretas de fundos ou obrigações (por exemplo, garantias de empréstimos);(ii) quando receitas públicas devidas são perdoadas ou deixam de ser recolhidas (por exemplo, incentivos fiscais tais como bonificações fiscais);(iii) quando o governo forneça bens ou serviços além daqueles destinados à infra-estrutura geral, ou quando adquira bens;(iv) quando o governo faça pagamentos a um sistema de fundo, ou confie ou

²²⁴SCHOUERI, Luís Eduardo.Tributação e Cooperação Internacional. *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, n. 7, jan./fev. 2004, p. 25 a 54.

instrua órgão privado a realizar uma ou mais das funções descritas nos incisos (i) a (iii) acima, as quais seriam normalmente incumbência do governo e cuja prática não difira, de nenhum modo significativo, da prática habitualmente seguida pelos governos; ou
(a) (2) haja qualquer forma de receita ou sustentação de preços no sentido do Artigo XVI do GATT de 1994; e
(b) com isso se confira uma vantagem

Conforme observa Ana Carla BLIANCHIERIENE, embora o ASMC tenha definido o instituto, coube à doutrina indicar seus elementos caracterizadores. De acordo com BLIANCHIERIENE “diz-se, genericamente, que o subsídio se configura quando um determinado governo, seja ele nacional ou supranacional, concede auxílios a empresas de um determinado setor, diminuindo-lhes os custos e promovendo-lhes uma vantagem “artificial” no campo da competição internacional.”²²⁵

Em perspectiva preliminar, BARRAL, assim, os define: “Pode-se conceituar subsídio como sendo uma vantagem indevida concedida pelo Estado e que beneficia determinadas empresas ou setores.”²²⁶

Para PIRES, subsídio é “todo auxílio oficial, de ordem financeira, cambial, comercial ou fiscal, concedido direta ou indiretamente ao industrial, assim como ao exportador ou grupo de exportadores, estabelecidos em uma área geográfica, com o fim de estimular a exportação de determinado produto”.²²⁷

Além dos elementos caracterizadores, indicados no art.1º: 2, prescreve que tal medida estatal para que seja caracterizada como subsídio relevante para a OMC deve, igualmente, ser dotado de *especificidade*, nos termos do art.2º do ASMC.

Dos dispositivos citados, BLIANCHIERIENE sintetiza os seguintes elementos caracterizadores: a) contribuição financeira ou sustentação de renda ou de preços; b) governamental ou pública; c) no território de um membro; d) com benefício outorgado e e) específico.

²²⁵BLIANCHIERIENE, Ana Carla. Subsídios: Efeitos, contramedidas e regulamentação- uma análise das normas nacionais e das normas da OMC. in TORRES, Heleno Taveira (coord). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

²²⁶BARRAL, Welber, “Subsídios e Medidas Compensatórias na OMC”, in CASELLA, Paulo Borba; MERCADANTE, Araminta de Azevedo. *Guerra Comercial ou Integração Mundial pelo Comércio? A OMC e o Brasil*. São Paulo, LTr, 1998, p. 371.

²²⁷PIRES, Adílson Rodrigues. *Práticas abusivas no Comércio Internacional*. Rio de Janeiro, Forense, 2001, p.203.

A OMC, servindo-se da legislação de defesa comercial norte-americana, adotou o conceito do *teste de especificidade (but for test)*, a fim de caracterizar um subsídio como repreensível/ilegítimo ou legítimo. A vantagem é considerada específica para empresa ou ramo industrial quando se faz uma comparação entre a situação da empresa com a aplicação da medida contestada e sem sua aplicação.

O art.2º do ASMC indica requisitos objetivos que devem ser analisados no teste de especificidade do subsídio. Considera-se subsídio específico, quando a legislação vigente, explicitamente, limita o acesso à contribuição financeira estatal à empresa ou indústria ou a um grupo dessas; a ramos de produção e a regiões geográficas.²²⁸

A importância do elemento caracterizador, especificidade, reside no fato de que, somente, legitimar-se-á a adoção de medidas compensatórias, se for específico, ou seja, se limitar a certas empresas, indústrias ou regiões.

Também são considerados subsídios específicos aqueles que se enquadrarem, na definição de subsídio proibido (art.3º do ASMC), quais sejam: (i) subsídios vinculados, de fato ou de direito, exclusivamente ou dentre outras condições, ao desempenho exportador e (ii) subsídios vinculados, exclusivamente, ou dentre outras condições, ao uso preferencial de produtos domésticos em detrimento de produtos estrangeiros, desde que, devidamente, fundamentados em provas positivas.²²⁹

Os subsídios podem ser classificados, a partir de quatro critérios: a) quanto à finalidade: subsídios à exportação, subsídios domésticos e subsídios à produção geral; b) quanto ao controle perante a OMC: proibidos, recorríveis e irrecorríveis; c) quanto à legalidade: legítimos e ilegítimos e d) quanto ao tipo de estímulo: subsídios de direito privado, subsídios creditícios e subsídios tributários.

²²⁸O Departamento do Comércio dos Estados Unidos da América (USTR) definiram três regras para determinação da especificidade: limitação jurídica ao acesso aos subsídios; b) poucos beneficiários indica especificidade de fato; c) discricionariedade na concessão dos benefícios.

²²⁹Esclarece-nos BIANCHERINIE que não ocorrerá especificidade quando a autoridade outorgante ou a legislação vigente estabelecer condições ou critérios objetivos que disponham sobre o direito de acesso ao subsídio e sobre o respectivo montante a ser concedido, desde que este direito seja automático e que as condições e critérios sejam estritamente respeitados e se possa proceder à sua verificação (art.2:1 ASMC e art.6, §§1 e 2 do Decreto 1751/95).

O AAG, com o fito de eliminar o protecionismo, estabelece três tipos de subsídios domésticos: a) a caixa amarela, que inclui políticas domésticas com grande efeito potencial em distorcer a produção e o comércio agrícola, as quais devem ser eliminadas aos poucos; b) a caixa verde, que agrupa políticas domésticas com pequeno efeito potencial de distorção da produção e do comércio agrícola e, por isso, são toleradas indefinidamente e c) a caixa azul, que inclui políticas danosas, mas temporariamente aceitas porque indicam a boa vontade do país de retirá-las no futuro. Tais subsídios são tidos por legítimos desde que observados os limites anuais de cada membro.

Os subsídios à exportação são aqueles que visam beneficiar a produção destinada ao mercado externo, sendo proibidos ao que, logo, se encontram sujeitos à aplicação de medidas compensatórias pelo país importador, depois de realizada investigação doméstica ou medidas retaliatórias, depois de autorizadas pela OMC, a exemplo do recente caso do algodão (Brasil *versus* Estados Unidos).

Os subsídios domésticos privilegiam a produção nacional em detrimento da importação de produtos estrangeiros. Já os subsídios à produção geral são concedidos, independentemente, da destinação interna ou externa da produção e deverão, assim como os dois outros, submeter-se ao teste da especificidade, a fim de se constatar, se constituem ou não uma prática danosa.

Também são considerados subsídios proibidos aqueles vinculados ao uso preferencial de produtos domésticos em detrimento de produtos estrangeiros, exclusivamente ou a partir de uma entre várias condições (Subsídios Domésticos são Privilégios da produção interna).²³⁰

O quarto critério de classificação, quanto ao tipo de estímulo oferecido, é justamente o que introduz a interface subsídios e isenções tributárias. Nessa classificação, os subsídios se classificam em subsídios privados, subsídios financeiros e subsídios tributários.

A expressão subsídio privado é utilizada para se referir àquele regido pelas regras privatísticas do Direito Civil e do Código *antidumping* da OMC. O subsídio

²³⁰<http://www.desenvolvimento.gov.br/portalmidc/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=267&refr=230> Acesso em 29.04.09.

creditício se refere àquele cuja ligação se realiza com as categorias de direito financeiro e subsídio tributário se refere àquele que tem ligação direta com a regra matriz de incidência tributária.

BLIANCHERIENE²³¹ indica que a relevância desse último critério de classificação reside no fato de se determina se a intervenção realizada pelo Estado, se encontra ou não regulada pelas limitações ao Poder de tributar e isentar, decorrência da *soberania* tributária ou, ainda, pelas regras de direito econômico e financeiro.

A bem da verdade o que se tem é que, mesmo os subsídios classificados como tributários, submetem-se, também, às regras de direito econômico e financeiro. Portanto a classificação apresentada, embora útil, deve ser tomada com cautela a não se proceder a segmentação total de regimes entre os subsídios tributários e os creditícios.

Os subsídios tributários podem ser concedidos de variadas formas: isenção, imunidades, não-incidência, créditos presumidos, redução de alíquota e da base de cálculo, suspensão, alíquota zero, remissão, anistia, abatimento, reembolso, diferimento do pagamento entre outros.

A partir da redução das barreiras tarifárias (BT's), o impacto dos subsídios no comércio internacional, ganhou destaque²³², sobretudo, diante da polêmica já apresentada dos subsídios constituírem legítimos mecanismos governamentais de política pública de desenvolvimento e, de outro lado, práticas desleais de mercado que perpetuam protecionismo em detrimento da liberalização do comércio internacional.

Preferencialmente, os Estados Nacionais têm se utilizado da prática de subsídios mediante benefícios tributários, já que são mais facilmente defensáveis. Conforme BARRAL , “na busca por brechas nos acordos internacionais que tratam de subsídios, os Estados não têm hesitado em justificar benefícios tributários concedidos, por via da afirmação de sua soberania tributária.”²³³

²³¹BLIANCHERIENE, Ana Carla. *Defesa Comercial*. São Paulo, Quartier Latin, 2007, p.155.

²³²ZAMPETTI, Americo Beviglia. *The Uruguay Round Agreement on Subsidies: A Forward-Looking Assesment*. Journal of World Trade, v.29, n.6, p.5-29, 1995.

A compreensão da interface dos incentivos tributários com os subsídios na OMC se realiza a partir do conceito de *tax expenditure* (SURREY)²³⁴ na medida em que o benefício outorgado, implica em renúncia de receita tributária que, por sua vez, corresponde a um gasto tributário.

O Anexo I do ASMC enuncia, exemplificativamente, os subsídios à exportação:

(e) Isenção, remissão ou diferimento, total ou parcial, concedido especificamente em função de exportações, de impostos diretos ou impostos sociais pagos ou pagáveis por empresas industriais ou comerciais.

(f) A concessão, no cálculo da base sobre a qual impostos diretos são aplicados, de deduções especiais diretamente relacionadas com as exportações ou com o desempenho exportador, superiores àquelas concedidas à produção para consumo interno.

(g) A isenção ou remissão de impostos indiretos sobre a produção e a distribuição de produtos exportados, além daqueles aplicados sobre a produção e a distribuição de produto similar vendido para consumo interno.

(h) A isenção, remissão ou diferimento de impostos indiretos sobre etapas anteriores de bens ou serviços utilizados no fabrico de produtos exportados, além da isenção, remissão ou diferimento de impostos indiretos equivalentes sobre etapas anteriores de bens ou serviços utilizados no fabrico de produto similar destinado ao mercado interno; desde que, porém, impostos indiretos cumulativos sobre etapas anteriores possam ser objeto de isenção, remissão ou diferimento sobre produtos destinados à exportação mesmo quando tal não se aplique a produtos similares destinados ao consumo interno, se os impostos indiretos cumulativos sobre etapas anteriores são aplicados aos insumos consumidos no fabrico do produto de exportação (levando-se em devida conta os desperdícios (...))

(i) A remissão ou devolução de direitos de importação além daqueles praticados sobre insumos importados que sejam consumidos no fabrico do produto exportado (levando na devida conta os desperdícios normais (...))

A partir do transcrito tem-se que a prática de incentivos tributários, como *contra face* do exercício do poder de tributar²³⁵ - decorrência da Soberania tributária

²³³BARRAL & MICHELIS, Welber e Gilson Wessler. *Sistema Tributário e Normas da OMC: Lições do Caso Foreign Sales Corporation*. in TORRES, Heleno Taveira (coord). Comércio Internacional e Tributação. São Paulo. Quartir Latin, 2005.

²³⁴SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.59

²³⁵BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3 ed. 6 tir. São Paulo: Malheiros, 2007.

– encontra, também, balizas, no sistema multilateral de comércio que considera que isenções tributárias *podem* configurar subsídios, conforme nos alerta SCHOUERI²³⁶.

Nessa perspectiva, a partir do confronto do incentivo fiscal à agricultura, os elementos caracterizadores dos subsídios (contribuição financeira; governamental ou pública; no território de um membro; com benefício outorgado e específico) podem estar diante de um subsídio ilegal o que legitima os Estados prejudicados com a adoção de contramedidas²³⁷ nos termos do ASMC.

Ao contrário do verificado na prática dos subsídios tributários²³⁸, que se escoram na justificativa de exercício da soberania tributária - um conceito a cada dia mais relativizado- vislumbra-se que os subsídios creditícios, em matéria de política agrícola, são mais, facilmente, justificáveis, além de permitirem melhor gestão dos recursos públicos, uma vez que mais transparentes permitem, assim, um controle efetivo.

BLIANCHIRIENE vai além:

No Estado de direito, as isenções (subsídios tributários) devem ser substituídos por subsídios creditícios, por ele²³⁹ chamados de subvenção, pois, dessa forma, a sociedade pode controlar a verdadeira quantia que o Estado destina para determinadas atividades.²⁴⁰

Assim, tem-se por preferível incentivos creditícios à incentivos fiscais tributários, uma vez que apresentam melhor conformidade com o sistema multilateral de comércio, permitindo, também, melhor controle e gestão dos recursos públicos empregados, na política agrária nacional.

²³⁶SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Cooperação Internacional. *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, n. 7, jan./fev. 2004, p. 25 a 54.

²³⁷Direito especial percebido com a finalidade de contrabalançar qualquer subsídio concedido direta ou indiretamente ao fabrico.

²³⁸BARRAL & MICHELIS, Welber e Gilson Wessler. *Sistema Tributário e Normas da OMC: Lições do Caso Foreign Sales Corporation*. in TORRES, Heleno Taveira (coord). Comércio Internacional e Tributação. São Paulo. Quartir Latin, 2005, p.34-55

²³⁹BORGES, José Souto Maior. Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.6, p.49, mar.1996.

²⁴⁰BLIANCHIRIENE *op cit* 2007:162

CONCLUSÃO

A intervenção do Estado na agricultura encontra respaldo na Constituição que rege a ordem jurídica desse Estado como norma fundamental. São justamente os lineamentos conferidos pela Constituição Federal que irão indicar o papel do Estado, na formulação e execução da política agrária.

Das intervenções estatais, na agricultura brasileira, constatam-se ações casuísticas e desarticuladas que, muito embora tenham provocado algum *crescimento*, ocasionaram, também, deletérios efeitos às finanças públicas e recursos naturais, ignorando, portanto, a noção de desenvolvimento sustentável.

A intervenção do Estado na agricultura por meio de incentivos fiscais, setoriais ou regionais, sempre foi uma constante na história do Estado brasileiro que, no entanto, demanda controle, dado seus reflexos no âmbito interno (justiça e equilíbrio fiscal) e internacional.

O Estado intervém, na agricultura, por normas de direção (*comand and control*) e indução. A intervenção, sobre o domínio econômico por indução, nem sempre se manifesta por meio de estímulos em termos positivos, podendo, perfeitamente, a norma se manifestar por meio de um agravamento que desestimula determinada conduta não desejada pelo legislador, por exemplo, a progressividade das alíquotas do imposto territorial rural (ITR) com vistas a desestimular a propriedade improdutiva.

A progressividade do ITR encontra plena conformidade com os objetivos constitucionais, revelando-se acanhada a fixação de alíquota máxima de 20%, havendo, inclusive, justificativa no sistema constitucional, para alcance do valor total do imóvel, culminando até mesmo com sua expropriação indireta, sem receio de qualquer ofensa ao princípio da vedação ao confisco (art.150, IV, CRFB).

A tributação do imóvel rural utiliza-se de critérios ambientais, a fim de induzir o agente econômico à preservação do meio ambiente. Na isenção prevista às áreas de APP, de ARL e em regime de servidão florestal, o ato declaratório ambiental

(ADA) tem caráter, meramente, declaratório, gozando o contribuinte da isenção antes mesmo da expedição do ato. A desoneração das áreas inaproveitáveis para atividade agrária, trata-se de hipótese de não-incidência que considera que a *exploração* constitui elemento determinante do aspecto material do fato gerador do ITR: *imóvel rural*.

Mesmo o inadequado tratamento tributário da renda agropecuária da pessoa jurídica, a organização dos produtores rurais, em sociedades empresárias, revela significativas vantagens ao produtor rural, dada possibilidade de melhor organização empresarial e fruição de incentivos fiscais dentre os quais depreciação integral de bens do ativo permanente.

O ICMS incidente tanto sobre os insumos quanto sobre os produtos agropecuários caracteriza-se pela alta regressividade, na medida em que contribui para não distribuição de rendas e agravamento do quadro de desigualdades no campo, considerando que não permite uma real avaliação da capacidade contributiva dos produtores rurais.

A violação das regras da não-cumulatividade e da competência tributária, na guerra fiscal, implica em discriminação geográfica (art.152, CRFB/1988) das mercadorias oriundas dos Estados que concedem incentivos fiscais à revelia do CONFAZ e àqueles que estabelecem contramedidas o que repercute em prejuízo aos produtores rurais que têm seus produtos discriminados.

A integração do Brasil, no comércio internacional, trouxe conseqüências, na política tributária dos Estados, que devem atentar-se para suas repercussões, dentre as quais a extensão dos incentivos fiscais, em matéria de ICMS aos produtos estrangeiros. O que a primeira vista parece fomentar a agropecuária regional pode ocasionar severo dano, quando da aplicação desses mesmos incentivos aos produtos importados como do ocorrido no leite uruguaio, no Rio Grande do Sul.

Urge proceder-se uma revisão dos incentivos fiscais para agricultura, considerando que os, atualmente, praticados não contemplam a agricultura familiar, com a mesma desoneração, o que viola o princípio da isonomia.

A partir da doutrina do *tax expenditure* e, compreendendo as subvenções, como um valor pago pelo Poder Público ao agente privado conclui-se que os incentivos fiscais ao setor agropecuário têm natureza de despesa pública o que implica controle.

A previsão de um regime jurídico austero aos incentivos fiscais realiza-se não somente a fim de se garantir uma gestão fiscal responsável, mas também, em função da necessidade de compatibilizar-se a concessão dos benefícios fiscais, com o rol de direitos fundamentais previstos na Constituição Federal, desde aqueles previstos no título dos princípios fundamentais até àqueles princípios setoriais da ordem financeira, econômica e social, que as concessões de vantagens fiscais não constituam “privilégios odiosos”.

A globalização trouxe para República Federativa do Brasil, desafios de ordem externa que demandam reestruturação dos incentivos fiscais à agricultura com vistas à harmonização de sua prática de intervenção, no domínio econômico com o comércio internacional.

Os subsídios agrícolas constituem “calcanhar de aquiles” das negociações multilaterais havendo não só forte pressão para redução progressiva das subvenções agropecuárias, bem como protecionismo na agricultura.

São preferíveis incentivos creditícios a incentivos fiscais tributários, uma vez que aqueles apresentam melhor conformidade com o sistema multilateral de comércio, permitindo, também, melhor controle e gestão dos recursos públicos empregados, na política agrícola nacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Fernanda Dias Menezes de. *Competências na Constituição de 1988*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do, *Imposto sobre o Valor Agregado – IVA*, São Paulo, Rumo, 1995.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios- da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4 ed.3 tir. São Paulo. Malheiros, 2005.

BARRAL & MICHELIS, Welber e Gilson Wessler. *Sistema Tributário e Normas da OMC: Lições do Caso Foreign Sales Corporation*. in TORRES, Heleno Taveira (coord). Comércio Internacional e Tributação. São Paulo. Quartir Latin, 2005, p.34-55

_____. “Subsídios e Medidas Compensatórias na OMC”, in CASELLA, Paulo Borba; MERCADANTE, Araminta de Azevedo. *Guerra Comercial ou Integração Mundial pelo Comércio? A OMC e o Brasil*. São Paulo, LTr, 1998.

BARROSO, Lucas de Abreu. Atividade agrária como eixo central do direito agrário. Disponível em www.delegeagraria.com.br Acesso em 01.06.2010.

BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. SP: Max limonad, 2001.

BEVILACQUA, Lucas. A reforma tributária na perspectiva do federalismo do equilíbrio e do direito fundamental ao desenvolvimento. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado de Goiás*. n.23. v.1, p.xx-xx, Goiânia. CEJUR, 2007.

_____. ICMS e Guerra fiscal. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado de Goiás*. n.24, v.1, p.101 – 118, Goiânia. CEJUR, 2009.

_____. Responsabilidade fiscal e ICMS. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado de Goiás*. n.25, v.1, p.xxx-xxx, Goiânia. CEJUR, 2010.

BLIANCHERIENE, Ana Carla. *Defesa Comercial*. São Paulo, Quartier Latin, 2007, p.155.

_____. Subsídios: Efeitos, contramedidas e regulamentação- uma análise das normas nacionais e das normas da OMC. in TORRES, Heleno Taveira (coord). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BONILHA, Paulo Celso B. *IPI-ICM- Fundamentos da Técnica Não-cumulativa*. São Paulo: IBDT & Resenha Tributária, 1979.

BORGES, Paulo Tormin. *Institutos Básicos de Direito agrário*. 6ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

BORGES, José Souto Maior. Sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.6, p.49, mar.1996.

_____. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3 ed. 6 tir. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei federal nº8.171/91. Brasília, DF: Senado Federal, 1991.

BRASIL. Lei federal nº4.504/64. Brasília, DF: Senado Federal, 1964.

BRASIL. Ministério da Integração Nacional. SUDECO. *Publicações técnicas: revolução na agricultura e abastecimento (metas e bases)*. Brasília, 1971c.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI 360461 AgR, Relator(a): Min. Celso de Mello, Segunda Turma, julgado em 06/12/2005, DJe-055 Divulg. 27-03-2008 Public.28-03-2008 Ementa vol.02312-06 p.01077.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 93850, Relator(a): Min. Moreira Alves, DJe-055 Public.27/08/1972.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº472628, Relator(a): Min. João Otávio Noronha, DJ 27/09/2004.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº679173, Relator(a): Min. Denise Arruda, DJ 18/10/2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº668001, Relator(a): Min. Luiz Fux, DJ 13/02/2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº480563, Relator(a): Min. Luiz Fux, DJ 03/10/2005.

BRASIL. Tribunal Regional Federal 4ª região. Apelação cível. Acórdão nº410466.

BRIZ e FELIPE, Julian e Isabel de. La comercialización agraria y La organizacion Mundial de Comercio. *In Política Agrária y Cooperativismo*. Salamanca: Kadmos, 2001.

CAMARGOS, Luciano Dias Bicalho. *Da natureza jurídica das contribuições para o instituto nacional de colonização e reforma agrária*. São Paulo: MP, 2006.

CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10ed. São Paulo. Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 13. ed., São Paulo: Saraiva, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Subvenção para investimentos - Parceria público-privada - Tratamento contábil e fiscal - Não-inclusão na base de cálculo do IRPJ e CSLL - Não-incidência de PIS, COFINS e ISS. SANTI Marcos Diniz de, Eurico. *Tributação e processo*. São Paulo: Noeses, 2007.

_____. Intributabilidade pelo ITR das áreas operacionais e alagadas de usinas hidrelétricas. *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº143, agosto de 2007.

COELHO & DERZI, Sacha Calmon Navarro e Misabel. *Direito Tributário Aplicado*. Belo Horizonte: Del rey, 1997.

CONTI, José Maurício (coord). *Federalismo Fiscal*. Barueri: Manole, 2005.

COIMBRA, Marcelo Aguiar. Fundamentos constitucionais da justiça fiscal no campo: em defesa da tríade liberdade econômica, capacidade contributiva e preservação do meio ambiente. *in* BORGES, Eduardo de Carvalho (coord). *Tributação no agronegócio*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 156-81.

CORREA, Walter Barbosa. Não incidência, imunidade e isenção, *in* RDP, vol.23.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo. Resenha Tributária, 1978.

_____. História da tributação no Brasil. In FERRAZ, Roberto (Coord). *Princípios e limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

COSTA, Regina Helena. Apontamentos sobre a tributação ambiental no Brasil. in TORRES, Heleno Taveira (coord). *Direito Tributário Ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p.312-332

COSTA, José Bezerra. *Arrendamento Rural- Direito de Preferência*. Goiânia: AB Editora, 1993.

DANTAS, F.C. DE SAN TIAGO. *Problemas de Directo Positivo*. Rio de Janeiro: Forense, 1953.

D'ARAÚJO & CASTRO, Maria Celina e Celso. *Ernesto Geisel*. 2 ed. RJ: Ed. FGV, 1997.

DE SOROYA Y PLANA, Carlos. Principales factores que inciden en la política agraria. In *Política Agrária y Cooperativismo*. Salamanca: Kadmos, 2001. p.469.

DERANI, Cristiane. *Direito Ambiental econômico*. 2ed. SP: Max Limonad, 2001.

DERZI, Misabel. *Direito tributário brasileiro*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
ESTRELLA, André Luiz Carvalho, *O Crédito Financeiro do ICMS. Art. 20 § 1º da LC 87/96 – Bens de Uso, Consumo e Ativo Permanente e o seu Regime no IVA do Mercado Comum Europeu*, in *Caderno Tributário e de Finanças Públicas*, São Paulo, Revista dos Tribunais, nº 50, 2003.

FALCÃO, Amicar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. SP: RT, 1977.

FERNANDES, Arissane Dâmaso. A dinâmica da fronteira agrícola em Goiás (1970-1985). 2006. 142 f. Dissertação (Mestrado em História) Pós-graduação em História, Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2006.

FERRAZ, Roberto. Tributação ambientalmente orientada e as espécies tributárias no Brasil. In TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005.

FERRAZ JUNIOR, *Introdução ao Estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 1994.

FERREIRA, Benedito. *A história da tributação no Brasil: causas e efeitos*. Brasília: Senado Federal, 1986.

FIGUEIREDO, Guilherme José Purvin de. *A propriedade no direito ambiental*. 4ed. São Paulo: RT, 2010.

GONÇALVES, Fernando Dantas Casillo. Guerra fiscal- ICMS/SP- Créditos concedidos aos frigoríficos pela Lei do Estado do Paraná n.13.212/01- Glosa do crédito aproveitado pelo adquirente paulista- auto de infração- inexistência de incentivo por ser técnica de aplicação do princípio da não-cumulatividade- análise de julgados do STF e questões conexas. In BORGES, Eduardo de Carvalho (coord). *Tributação no agronegócio*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.99-117.

GOUVEA, Marcus de Freitas. Questões relevantes acerca da extrafiscalidade no direito tributário. *Interesse Público*. Porto Alegre. V.7. n.34. p.175-200. nov/dez.2005.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 11ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. *Elementos de direito econômico*. São Paulo: RT, 1981.

HIGUCHI, Hiromi. *Imposto de renda das empresas- interpretação e prática*. 35 ed. São Paulo: IR publicações, 2010.

HIRONAKA, Giselda M. F. Novaes - Atividade Extrativa (Parte Geral). *Revista de Direito Civil*, a. 9, n. 33, p. 67-83. São Paulo, Revista dos Tribunais, jul./set. 1985.

JANK, M. S., FARINA, E. M. Q. & GALAN, V. B. *O Agribusiness do Leite no Brasil*. São Paulo, Pensa/Ed. Milkbizz, 1999.

LEMGRUBER, Andréa. "A tributação do capital: o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e o Imposto sobre Operações Financeiras" in BIDERMAN, Ciro e ARVATE, Paulo (orgs.). *Economia do Setor Público no Brasil*. Rio de Janeiro:Elsevier. 2004.
MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1997.

MARINS & BERTOLDI, James e Marcelo. *Simples nacional*. São Paulo: RT, 2007.

MARQUES, Benedito Ferreira. *Direito Agrário Brasileiro*. 8ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Ura Lobato. Não-incidência do ITR sobre áreas destinadas à atividade de mineração. in SCAFF & ATHIAS, Fernando Facury e Jorge Alex. *Direito tributário e econômico aplicado ao meio ambiente e à mineração*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MELO, Jose Eduardo Soares. *ICMS- teoria e prática*. 11 ed. São Paulo, Dialética, 2009.

MENDES, Cristiano Cronenberger. Política Regional de renúncia de receitas federais (1995-98). Texto para discussão 697. Brasília. Ipea, 1999. Disponível em www.planejamento.gov.br. Acesso em 10.11.2009.

MIRANDA, Vicente Chermont de. *O Estatuto da Lavoura Canavieira e sua interpretação*. RJ, s.e., 1943.

NASCIMENTO & MARTINS, Carlos Valder do e Ives Gandra da Silva (org.) *Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal*. 4ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Financeiro*. 2ed. SP: José Bushatsky, 1972.

NUSDEO, Fábio. Desenvolvimento Econômico. In: SALOMÃO FILHO, Calixto (Coord.). *Regulação e Desenvolvimento*. São Paulo: Malheiros, 2002.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier, 2008.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. O conteúdo da extrafiscalidade e o papel das CIDES. Efeitos decorrentes da não-utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.131. São Paulo: Dialética, 2005.

OLIVEIRA, Régis de Oliveira. *Curso de Direito Financeiro*. São Paulo: RT, 2007.

_____. O regime constitucional do direito financeiro. In TORRES, Heleno. *Tratado de direito constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005.

PIRES, Adílson Rodrigues. *Práticas abusivas no Comércio Internacional*. Rio de Janeiro, Forense, 2001.

PIZOLIO, Reinaldo. Operações de exportação e isenção tributária. *Revista dialética de direito tributário*. São Paulo, n.88, p.115-125, 2003.

POLIZELLI, Victor Borges. "Progressividade: distribuição de renda e indução". in *Revista Direito Tributário Atual* nº 21. 2007.

REZENDE, Fernando. *Finanças Públicas*. São Paulo. Atlas, 2005.

RISTER, Carla Abrantkoski. *Direito ao desenvolvimento: antecedentes, significados e conseqüências*. RJ: Renovar, 2007.

SAMPAIO DÓRIA, Antônio Roberto. *Discriminação de Rendias Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

SCAFF, Fernando Campos. *Aspectos fundamentais da empresa agrária*. São Paulo: Malheiros, 1997.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. Tributação e Cooperação Internacional. *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, n. 7, jan./fev. 2004.

_____. Harmonização Tributária no Mercosul, in *Revista Direito Mackenzie*, nº 1, 2000, São Paulo, Mackenzie.

_____. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para disponibilidade econômica. In MOSQUERA, Roberto, e LOPES, Alexandro Broedel (coord). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.

_____. *Discriminação de Competências e Competência Residual*. in SCHOERI, Luís Eduardo e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.), *Direito Tributário – Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, São Paulo : Dialética, 1998, pp. 82-115.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

SODERO, Fernando Pereira. *Curso de direito agrário*. 2- O Estatuto da Terra. Brasília: Fundação Antonio Portella- MJ, 1982.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Pareceres- 1- Imposto de Renda*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Washington Peluso Albino. *Primeiras linhas de direito econômico*. 4 ed. São Paulo. LTr, 1999.

SOUZA, Hamilton Dias de. O fato gerador do ICMS. *Cadernos de Pesquisas Tributárias* 3/248-249, São Paulo, Resenha Tributária, 1978.

SURREY, Stanley. *The pathways to tax reform- the concept of tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1973.

TIPKE&LANG, Klaus e Joachim. *Direito Tributário (steuerrecht)*. v 1. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2009. Tradução Luiz Dória Furquim.

TILBERY, Henry. *Base econômica e efeito das isenções*. Incentivos fiscais para o desenvolvimento. Antônio Roberto Sampaio Dória (coord.) s.d.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Financeiro e Tributário*. v.II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. É possível a criação do IVA no Brasil?, in *Revista Fórum de Direito Tributário*, nº 15, Belo Horizonte, Editora Fórum, 2005.

_____. O princípio da não-cumulatividade e o IVA no Direito Comparado. In MARTINS, Ives Gandra da Silva.(coord) *Pesquisas tributárias- nova série* .v.10. São Paulo: RT, 2004. p.166-7.

TÔRRES, Heleno Taveira. O IVA na Experiência Estrangeira e a Tributação das Exportações no Direito Brasileiro. *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, n. 16, jul./ago. 2005.

_____. Incentivos Fiscais na Constituição e o "Crédito-Prêmio de IPI". *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT*, Belo Horizonte, n. 14, mar./abr. 2005. p.23-50.

TRENNEPOHL, Terence. *Incentivos fiscais no direito ambiental*. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. Incentivos tributários e meio ambiente. In MARTINS, ELALI e PEIXOTO. Ives Gandra, André e Marcelo. *Incentivos fiscais- questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP, 2007. p.347-65.

TROIANELI, Gabriel Lacerda. ITR ou IPTU? Critérios para definição da competência para tributar a propriedade. in BORGES, Eduardo de Carvalho. *Tributação do Agronegócio*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p.128-137.

VENANCIO FILHO, Alberto. *A intervenção do Estado no domínio econômico*. Rio de Janeiro: FGV, 1968.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

ZAMPETTI, Americo Beviglia. *The Uruguay Round Agreement on Subsidies: A Forward-Looking Assesment*. *Journal of World Trade*, v.29, n.6, p.5-29, 1995.

ZILVETI, Fernando. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ZILVETI, Fernando A. "O Princípio da Realização da Renda". SCHOUERI, Luís E. (org.) *Direito Tributário. Homenagem a Alcides Jorge Costa*. vol. I. São Paulo: Quartier Latin. 2003.