

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

DEMETRIUS NICHELE MACEI

LIZIANE ANGELOTTI MEIRA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UnB/UCB/IDP/ UDF;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Demetrius Nichele Macei, Liziane Angelotti Meira – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-170-8

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO E DESIGUALDADES: Diagnósticos e Perspectivas para um Brasil Justo.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Brasília, DF).

CDU: 34



CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - BRASÍLIA/DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

A coletânea que ora prefaciamos resulta dos 26 artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II, o qual tivemos a honra de coordenar, no XXV Encontro do CONPEDI em Brasília, realizado na Universidade de Brasília – UNB.

Os artigos permitem uma reflexão acerca da atividade financeira do Estado elencando para isso temas que abordam os princípios da tributação, as imunidades, a isonomia, a capacidade contributiva, os aspectos que envolvem a dicotomia: tributação e cidadania e o papel da Justiça distributiva na tributação, tais como: Os critérios informadores do imposto sobre a renda e proventos como forma de efetivação do princípio da isonomia; Os reflexos da evolução tecnológica no âmbito tributário: a extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos e aos meios magnéticos; Princípio da isonomia tributária e imunidade do FUNRURAL nas exportações do agronegócio realizadas pelas sociedades cooperativas; Regime próprio de previdência social e limites da competência tributária; Substituição tributária progressiva no ICMS praticabilidade, legalidade, legitimidade e controle; A prevalência do princípio da isonomia sobre o princípio da não cumulatividade quando da importação de veículo automotor para uso próprio, e; A extrafiscalidade condicionada do IPI no contexto da redução das desigualdades regionais.

O grupo de trabalho foi designado com vistas a refletir também sobre o Sistema tributário nacional e a tensão entre o fisco e os contribuintes, abordando trabalhos sobre o Contencioso Administrativo Fiscal, as renúncias tributárias e a lei de responsabilidade fiscal. Temas apresentados nos artigos: A análise econômica do direito tributário: as tensões entre a regularidade fiscal e os direitos fundamentais dos contribuintes; O imposto sobre transmissão de bens imóveis no código tributário do município de João Pessoa e sua adequação à regra matriz de incidência tributária prevista constitucionalmente; Os mecanismos de execução do crédito tributário em alguns países da América Latina: entre eficiência administrativa e segurança jurídica; Uber e direito tributário: uma análise tributária desta nova tecnologia; A (im) possibilidade do julgamento do crédito tributário pelo contencioso administrativo tributário constituir fato gerador da taxa instituída pela lei nº 15.838/2015 do estado do Ceará; Transparência e justiça fiscal na exigência das taxas, e; A problemática da tributação no comércio eletrônico: um paralelo enfrenta do pela União Europeia e o estado brasileiro.

Uma parte da discussão se voltou para a responsabilidade tributária e a questão da execução fiscal, para a evasão e o planejamento tributários, abordando também as garantias e privilégios do crédito tributário, constantes nos artigos: O tratamento jurídico-contábil do arrendamento mercantil na ótica do planejamento tributário; Planejamento tributário – a importância da gestão dos tributos nas organizações para a redução dos custos; Tributação e livre iniciativa sob o viés da ausência de dosimetria nas multas fiscais de ICMS e seus reflexos no desenvolvimento; Segurança jurídica: o equilíbrio entre a liberdade e o planejamento tributário; A educação fiscal como instrumento de combate ao planejamento tributário ilícito; A ratio decidendi e a modulação de efeitos em matéria tributária; e, A extinção do crédito tributário de ITR pela desapropriação por interesse social.

Tratou-se ainda da Atividade Financeira do Estado, com temáticas que envolvem as concepções e o objeto do Direito Financeiro, como despesa pública, receita pública, patrimônio e receitas originárias além de uma abordagem acerca da execução de orçamento, crédito e dívida pública nos artigos: Transparência na administração pública tributária e o controle social da gestão fiscal: o que muda quando você faz a conta?; A perpétua máquina de produzir frustrações; A inconstitucionalidade da limitação da dedutibilidade dos gastos com a educação no IRPF, e; A importância da contabilidade para uma gestão pública mais eficiente e transparente.

Os temas apresentados demonstram com originalidade os enfrentamentos cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição e cobrança do crédito tributário, mas no gasto da receita e na responsabilidade daquele que auferir a receita advinda da tributação.

A discussão permite aprofundar diálogos rotineiros e de difícil compreensão para os operadores do Direito Tributário e Financeiro no ordenamento jurídico brasileiro, operadores esses que não se resumem aos advogados e acadêmicos que se debruçam sobre o tema, mas para o gestor público e para todos os que estão envolvidos no funcionamento da receita e despesa pública, nos três entes políticos e nas três esferas de poderes.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas importantes e atuais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentado-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome dos Professores Doutores Raymundo Juliano Feitosa e Orides Mezzaroba, pela confiança

depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Nosso cumprimento cordial à acolhida proporcionada pelas instituições de ensino superior que organizaram o evento, Universidade de Brasília- UNB, com a participação da Universidade Católica de Brasília- UCB, o Centro Universitário UDF e o Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei (UNICURITIBA)

Profa. Dra. Liziane Angelotti Meira (UCB)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (FUMEC)

PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA E IMUNIDADE DO FUNRURAL NAS EXPORTAÇÕES DO AGRONEGÓCIO REALIZADAS PELAS SOCIEDADES COOPERATIVAS

PRINCIPLE OF TAX ISONOMY AND FUNRURAL IMMUNITY FROM THE AGRIBUSINESS EXPORTS DONE BY THE SOCIETY COOPERATIVES

Humberto Luis Versola ¹

Resumo

O presente artigo tem por objetivo realizar um breve estudo jurídico acerca da adequada aplicação do princípio da isonomia tributária em se tratando da abrangência da imunidade na tributação da Contribuição Social da Previdência Rural ou Funrural sobre as exportações do agronegócio, realizadas pelo produtor rural através das cooperativas. A análise do tema deve partir da regulamentação infraconstitucional e infralegal restritiva realizada pela Receita Federal do Brasil - RFB, que classifica os negócios jurídicos de exportação realizados através de cooperativas como atos de comércio do mercado interno, independentemente do destino final do produto agropecuário

Palavras-chave: Imunidade, Contribuição social da previdência rural, Funrural, Exportação, Sociedade cooperativa

Abstract/Resumen/Résumé

This paper aims to carry out a brief legal study concerning the appropriate application of the principle of tax isonomy considering how wide the tax immunity from Assistance Fund for Rural Workers or Funrural is about the agribusiness exports, done by the rural worker through the cooperatives. The analysis of the theme must start from the infra-constitutional and restrictive infra legal regulation made by the Internal Revenue Service of Brazil – IRS, which classifies the legal export business done through the cooperatives as acts of the Internal Market trade, regardless the final destination of the farming product.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Immunity, Assistance fund for rural workers, Funrural, Exportation, Cooperative society

¹ Mestre em Direito pela UNESP; Professor do Curso de Direito da LIBERTAS - Faculdades Integradas; Professor e Coordenador do Núcleo de Prática Jurídica do Curso de Direito do UNIFEG; Advogado.

Introdução

O agronegócio tem grande participação na formação do Produto Interno Bruto (PIB) e apresenta relevante impacto na balança comercial do país, uma vez que o agronegócio responde por aproximadamente 40% dos negócios jurídicos realizados com o mercado externo, exigindo do administrador público a implantação de uma sólida política agrícola favorável ao respectivo segmento e ao produtor rural, impondo-se ao Estado a implementação e cumprimento de políticas públicas responsáveis pela consolidação do país no mercado internacional como o maior produtor e exportador de *commodities*.

Assim, o cooperativismo surge como uma forma de organização da produção, com características sócio-econômicas que atuam como instrumento democrático no resgate da condição de dignidade da pessoa humana, através da reinserção de indivíduos excluídos do processo econômico-produtivo, viabilizando a efetiva construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Todavia, muitos são os desafios a serem enfrentados pelos produtores rurais pessoa física associados em cooperativas, dentre eles a insuficiência de recursos financeiros, uma vez que o agronegócio exige o aparelhamento com máquinas e equipamentos de alta tecnologia e a limitação da infraestrutura e logística e o inadequado tratamento do aspecto jurídico-tributário do ato cooperativo, sobretudo quanto à incidência da Contribuição Social Previdenciária Rural (Funrural) nos negócios jurídicos do agronegócio realizados através das Sociedades Cooperativas incidentes sobre a receita bruta oriunda da comercialização da produção.

Estes aspectos tornaram-se os principais fatores que mobilizaram a realização deste artigo, haja vista a necessidade da construção sólida de um sistema agrícola-tributário que viabilize um tratamento igualitário nos negócios jurídicos realizados pelo produtor rural pessoa física com o mercado externo através das sociedades cooperativas.

Adota-se, para os fins de desenvolvimento do presente artigo, o método jurídico-dedutivo, através da análise qualitativa consolidada pelo levantamento legislativo e bibliográfico, a fim de se obter fundamentos suficientes para a compreensão do alcance e conteúdo do tema em debate.

1 Estado e aspectos jurídico-constitucionais do agronegócio

O desafio do Estado em implantar programas eficientes na realização da dignidade da pessoa humana¹ e alcançar a plenitude do desenvolvimento econômico deve iniciar-se através da implementação e fortalecimento de sua política agrícola, uma vez que o agronegócio abrange uma imensa produção de bens e de serviços, sendo, ainda, responsável por quase um terço do Produto Interno Bruto (PIB), proporcionando o desenvolvimento a todas as regiões do país e reduzindo as desigualdades sociais. Portanto, percebe-se a relevância do agronegócio nas relações jurídicas, gerando uma carga de responsabilidade social merecedora de um tratamento jurídico especial.

Desta forma, a atividade agrícola ocupa um singular espaço no texto constitucional² no âmbito das atividades econômicas, exigindo do administrador público a implantação de uma sólida política agrícola favorável ao agronegócio e ao produtor rural, bem como a interpretação e aplicação da norma nos casos concretos em conformidade com as diretrizes constitucionais.

Explica (PEREIRA, 2013, p. 129)

"Levando-se em conta os objetivos fundamentais da República, segundo constitucionalmente estabelecidos, parece indubitado afirmar que a agricultura desempenha grande papel na concretização de boa parte deles. Assim, não é demais dizer que a agricultura é uma questão de Estado".

Do ponto de vista formal, o Estado passa a relacionar em sua ordem jurídico-constitucional algumas regras para a tutela e sobrevivência específica do produtor rural, quando estabelece a proteção da pequena propriedade rural através da impenhorabilidade em face do pagamento de débitos e decorrentes de sua atividade produtiva³, também protege o proprietário e produtor rural brasileiro nos negócios jurídicos de arrendamento e de compra e

¹ **C. F. Art. 1º** "A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) III - a dignidade da pessoa humana"

² **C.F. Art. 187** "A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor da produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente: I - *os instrumentos creditícios e fiscais*; II - os preços compatíveis com os custos de produção e a garantia de comercialização; III - o incentivo à pesquisa e à tecnologia; IV - a assistência técnica e extensão rural; V - o seguro agrícola; VI - *o cooperativismo*; VII - a eletrificação rural e irrigação; VIII - a habitação para o trabalhador rural. § 1º Incluem-se no planejamento agrícola as atividades agro-industriais, agropecuárias, pesqueiras e florestais. § 2º Serão compatibilizadas as ações de política agrícola e de reforma agrária".

³ **C.F. Art. 5º** "(...) XXVI - a pequena propriedade rural, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família, não será objeto de penhora para pagamento de débitos decorrentes de sua atividade produtiva, dispondo a lei sobre os meios de financiar o seu desenvolvimento".

venda de imóveis rurais por estrangeiro⁴, estabelecendo que o legislador deverá limitar o direito do estrangeiro ao arrendamento e à aquisição de propriedade rural no país, incluindo a empresa brasileira cujo capital social majoritário seja estrangeiro.

Em que pese a agricultura ocupar um nível de distinção no texto constitucional, critérios exclusivamente formais apresentam-se insuficientes para a consolidação das relações jurídico-agrárias, visto que o que o agronegócio apresenta-se intrinsecamente ligado ao princípio constitucional da dignidade da pessoa humana, uma vez que a atividade primária de produção de alimentos constitui instrumento essencial para o desenvolvimento e bem-estar do homem, imprescindível à saúde e ao desenvolvimento educacional, indispensável à energização para exercício da capacidade laboral e insubstituível no desfrute do lazer, impondo-se ao Estado o fomento da atividade agrícola através da implementação e o cumprimento de uma política constitucional agrícola-tributária que viabilize a geração de empregos e promoção da estabilidade social, além dos impactos econômicos favoráveis na balança comercial do país.

2 Cooperativismo e tributação

O processo da globalização econômica assentado na ideologia neoliberal, a qual fundamenta-se na tirania do dinheiro, na competitividade e na violência estrutural, produz nas economias dos países, periféricos e semiperiféricos, desastrosos efeitos em seus modelos sócio-políticos, impondo uma política comandada por grandes grupos empresariais. De fato, o fenômeno da globalização impõe a ideologização maciça do surgimento de um mercado capaz de homogeneizar os negócios jurídicos no âmbito internacional, quando na realidade há o aprofundamento das crises sociais locais.

Daí a relevância do cooperativismo como possibilidade de inclusão das pessoas à margem do sistema dominante, construído sob a manto da igualdade e solidariedade. Assim, a concepção do cooperativismo viabiliza a conexão entre o trabalhador e o mercado, oferecendo melhores oportunidades de trabalho, resgatando a cidadania e aperfeiçoando a democracia, uma vez que o indivíduo torna-se, ao mesmo tempo, sócio e trabalhador.

Nesse sentido, importante premissa é firmada por (ROSSI, 2011, p. 73), onde

⁴ **C.F. Art. 190** "A lei regulará e limitará a aquisição ou o arrendamento de propriedade rural por pessoa física ou jurídica estrangeira e estabelecerá os casos que dependerão de autorização do Congresso Nacional".

A prática de valores e princípios cooperativos incorporam o lado humano da economia, dando possibilidade de desenvolvimento para todos, e não apenas para alguns. Seria assim, o cooperativismo, um projeto de desenvolvimento que incorpora a ideia de realização de uma justiça social e uma democracia participativa.

Resta claro que o mecanismo cooperativista desponta como uma alternativa democrática emancipatória no enfrentamento das políticas do capitalismo financeiro globalizado, visando sobretudo a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como o resgate da condição de dignidade da pessoa humana.

Assim, no ordenamento jurídico constitucional brasileiro, a política cooperativista consolida-se como direito fundamental, conferindo plena autonomia e liberdade à formação e ao exercício das sociedades cooperativas⁵, desde que desenvolvam suas atividades respeitando o interesse público e o equilíbrio nas relações econômico-sociais, além de submeterem-se à fiscalização estatal, uma vez que ao Estado cabe o exercício do poder de polícia⁶ através do monitoramento da atividade econômica e repressão de eventual exercício da atividade que esteja sendo exercida em desacordo com os interesses sociais.

No que tange ao dever do Estado em promover o desenvolvimento social assentado em uma sólida política econômico-financeira, a Constituição determina também, o estímulo e favorecimento à atividade cooperativa através de um adequado tratamento tributário ao ato cooperativo⁷, bem como a concessão do crédito para o financiamento e realização de negócios jurídicos nos diversos setores da economia.

Cumpre ainda observar, que a ideologia do cooperativismo constitucional constrói-se em sintonia com os valores democráticos da liberdade, solidariedade e da justiça social, tornando-a uma atividade diferenciada de outras atividades, expressando a dimensão coletiva de uma proposta econômica e social emancipatória.

A liberdade é um valor fundamental do cooperativismo e da democracia; por um lado, confere ao cooperado o exercício da autonomia da vontade ao ingressar, retirar-se e

⁵ **Art. 5º** "Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XVIII - a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento".

⁶ **Art. 174** "Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado".

⁷ **Art. 146** "Cabe a lei complementar:

(...)

III - Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas".

aderir voluntariamente às regras da sociedade cooperativa, por outro lado, o cooperativismo contribui para o desenvolvimento das práticas democráticas, uma vez que todos os cooperados podem participar das decisões através do voto e também integrar os órgãos de direção e representação da sociedade cooperativa. Assim, a liberdade no processo cooperativista é decisiva na formação de uma sociedade pluralista, visto que a democracia pressupõe um processo de convivência social com respeito às opiniões contrárias (ROSSI, 2011, p. 139).

Outro valor integrante do cooperativismo é a solidariedade, cuja essência é a união de esforços para a realização de um objetivo comum, resultando em um processo de reconhecimento e responsabilização do outro.

Partindo dessa premissa, (ROSSI, 2011, p.79) sustenta que

O cooperativismo pressupõe, para o exercício das atividades que enseja, exatamente essa lógica. A centralização do olhar no "outro", a superação da visão individualista, o esvaziamento do sentido da competição e o realce na noção de ajuda mútua, de operar conjuntamente não só com o outro, mas também por ele e ao lado dele.

Pontue-se ainda, a justiça social como um valor objetivo do cooperativismo⁸, o qual mantém uma integração com a realização da dignidade da pessoa humana, haja vista que a justiça social realiza-se pela eliminação da pobreza e das desigualdades sociais através da inclusão econômica, educacional e cultural das pessoas por meio da oportunidade de trabalho e de garantia de um mínimo existencial.

Depreende-se que o cooperativismo construído sobre os pilares destes valores constitucionais promove o resgate da cidadania e reinserção de indivíduos excluídos no processo econômico-produtivo, tornando-se uma alternativa de efetivação da igualdade social.

2.1 Sociedade Cooperativa

Tendo em vista a adequada contextualização e discussão da imunidade da Contribuição Social da Previdência Rural nos negócios jurídicos do agronegócio realizados através das sociedades cooperativas, torna-se necessário o esclarecimento do aspecto subjetivo da relação jurídica.

⁸ **Art. 170 C.F.** "A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
(...)
VII - busca do pleno emprego;
(...)"

A busca pelo conceito e natureza jurídica de sociedade cooperativa exige, inicialmente, a abordagem doutrinária e comparação semântica dos diplomas legislativos que tratam do tema. Partindo-se da legislação geral, as sociedades encontram-se definidas como sendo a reunião de pessoas que celebram contrato que as obrigam reciprocamente a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilhar os resultados positivos ou negativos⁹. Por conseguinte, na legislação específica, as cooperativas apresentam natureza jurídica de sociedade¹⁰, pois os cooperados se relacionam para a realização de negócios jurídicos de maneira organizada através da cooperativa e alcance do objetivo sócio-econômico.

Nesse sentido, o entendimento de (MACEI, 2014. p. 43)

Assim, o cooperado se relaciona com o mercado por "intermédio" de organização empresarial denominada cooperativa. Esta, na verdade, é seu intermediário. Porém, nesse caso, a figura do intermediário se confunde com a do próprio cooperado. Desse fato decorre a teoria denominada *longa manus*, querendo significar que a cooperativa é de fato uma extensão do cooperado em seu relacionamento com o mercado.

Diante do contexto, a sociedade cooperativa enquadra-se como *sui generis*, uma vez que estabelecem novos tipos de relações com seus associados e com terceiros, além de objetivos próprios. Ademais, as sociedades cooperativas apresentam substancial diferença das sociedades empresárias ao se constituírem sem objetivos lucrativos, uma vez que as pessoas ao se associarem, tornam-se ao mesmo tempo sócias e usuárias dos serviços, consolidando o princípio da dupla qualidade, visando assim, a inserção no mercado e consequente melhora de sua situação sócio-econômica.

Conforme (BULGARELLI, 2000, p. 178-179)

As cooperativas são constituídas pelos associados, com necessidades comuns, que criam uma empresa de natureza econômica, porém não lucrativa, destinada a lhes prestar serviços, ajustando-se assim à definição da Aliança Cooperativa Internacional, pela qual as cooperativas são consideradas associações de pessoas que criam uma empresa para satisfazer às necessidades comuns.

⁹ **Art. 981 Código Civil** "Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados. **Parágrafo único.** A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados"

¹⁰ **Art. 3º Lei nº 5.764/71** "Celebram contrato de sociedade cooperativa pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir com bens ou serviços para o exercício de uma atividade econômica, de proveito comum, sem objetivo de lucro".

Em síntese, as sociedades cooperativas distinguem-se das sociedades empresárias, por constituírem-se em associação de pessoas com o objetivo comum de se unirem e alcançarem um crescimento pessoal, profissional ou econômico, eliminando os intermediários e diminuindo os custos operacionais. Logo, não visam lucros e nem benefícios para a pessoa jurídica, uma vez que a prestação de serviços aos próprios associados elimina o fator mercantil do negócio jurídico e o resultado positivo ou negativo deve ser distribuído aos associados proporcionalmente ao movimento de cada sócio.

Para o devido enfrentamento do aspecto jurídico-tributário das relações jurídicas realizadas pelas sociedades cooperativas, cumpre, ainda, observar o ato jurídico praticado por estas sociedades nos respectivos negócios jurídicos.

No âmbito legislativo, o ato cooperativo foi inicialmente regulamentado por legislação específica da matéria¹¹, sendo recepcionado e reconhecido posteriormente pela Constituição Federal de 1988¹². No que tange à doutrina, os estudos sobre a teoria do ato cooperativo demonstra constante evolução técnica.

Nesse sentido, o entendimento de (CAZÉRES, 1994, p. 28)

Los actos que constiuyen la actividade interna de la cooperativa se denominan actos cooperativos. El concepto es una elaboración doctrinaria reciente que la legislación latinoamericana ha ido incorporado lentamente. La determinación del concepto, así como la explicitación de sus efectos y la tarea de definir el derecho que le es aplicable, han ocupado a la doctrina en los últimos años.

Considerando os princípios informadores do cooperativismo e as características das sociedades cooperativas, depreende-se que o ato cooperativo é uma espécie de ato jurídico *sui generis*, ausente de lucro e de intermediação realizado pela sociedade cooperativa em cumprimento de uma finalidade econômico-social, pois trata dos negócios jurídicos através dos quais a cooperativa e os cooperados se relacionam (MACEI, 2014, p. 51).

O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria, uma vez que o associado entrega sua produção ou mercadoria para a sociedade cooperativa, que além de outras atividades, realiza em seu nome o negócio jurídico para o mercado interno ou externo. Assim, a entrega da produção

¹¹ **Lei nº 5.764/71, art. 79** "(...) praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas quando associadas, para a consecução dos objetivos sociais".

¹² **Art. 146, III, c** "Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente, sobre:

(...)

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas"

agropecuária dos associados à sociedade cooperativa para a comercialização, bem como os repasses efetuados pela organização cooperativa aos associados, decorrentes desta comercialização, constituem ato cooperativo.

O associado produtor rural em uma cooperativa agropecuária, recebe repasses em decorrência da comercialização (adiantamento com base no preço do dia da comercialização) e, ainda, recebe o retorno (complemento) das sobras líquidas apuradas pelo referido segmento cooperativista, em consequência dos negócios por ele realizados na cooperativa.

De acordo com (MACEI, 2014, p. 59)

Já notamos que é defeso à sociedade cooperativa obter lucro, conforme art. 4º da Lei nº 5.764/71. Pois bem, o dito resultado positivo (sobras), auferido no final de cada exercício, nada mais é do que parcela paga ou subtraída do cooperado quando este ou entrega produtos, ou presta serviços, ou toma créditos, no objetivo de manter a sociedade em funcionamento regular.

Ilustre-se o ato cooperativo e uma sociedade cooperativa de cafeicultores, iniciando-se com o associado entregando o café para depósito e autorizando a comercialização a preço de mercado. Em seguida, a sociedade cooperativa efetiva o *ato cooperativo*, ou seja, a transmissão de propriedade do estoque do cooperado para a cooperativa (outorga de poderes permitindo a comercialização pela Sociedade Cooperativa¹³) e repassa o valor do preço de mercado do café naquele momento para o cooperado, posteriormente a sociedade cooperativa prepara o café, realizando as atividades agroindustriais de preparo, separação e *blend*¹⁴, para posteriormente colocá-lo à venda no mercado interno ou externo¹⁵. Assim, no momento da apuração anual do exercício, os resultados decorrentes das sobras líquidas decorrentes deste ato cooperativo retornam para o associado proporcionalmente à sua participação no resultado da sociedade cooperativa, recendo o complemento da comercialização em razão do(s) negócio(s) jurídico(s) realizado(s) pelo cooperado junto à cooperativa.

3 Relação jurídico-tributária e princípio jurídico da isonomia tributária no agronegócio

¹³ Art. 83 da Lei nº 5.764/71.

¹⁴ Art. 8º §§ 6º e 7º - Lei nº 10.925/2004.

¹⁵ Nestes casos, os atos cooperativos classificam-se em atos cooperativos de negócios internos ou atos cooperativos de negócios externos. O ato de *negócio interno* ou *negócio-fim* realizado em uma cooperativa agrícola, se dá quando o cooperado entrega à cooperativa seus produtos, e após a venda dos mesmos, consolida-se quando a cooperativa repassar o resultado da venda ao cooperado. Já no ato de *negócio externo* ou *negócio-meio*, ocorre uma relação de interdependência com o negócio interno, pois um não se realiza sem o outro, assim, na mesma cooperativa agrícola, o negócio externo seria a venda do produto do cooperado ao mercado externo consumidor.

A natureza das relações jurídicas definem-se sobretudo pelo seu elemento material em torno do qual as pessoas se vinculam. De um lado, caracterizam-se pela natureza eminentemente privada, em que há inequívoca manifestação de vontade das partes, como no caso das relações contratuais que giram em torno dos bens disponíveis. Por outro lado, há relações jurídicas de natureza pública que surgem em decorrência do próprio sistema jurídico, como nas relações jurídico-tributárias, as quais nascem do simples enquadramento dos casos concretos nas hipótese de incidência prevista em lei, cujo objeto gira em torno do tributo e as prestações a ele vinculadas, regendo-se por um regime jurídico obrigacional de direito público.

Cumprir observar que, para aplicabilidade justa do Direito, são imprescindíveis o conhecimento e a compreensão de seu sistema principiológico, em decorrência da função interpretativa que apresentam, cumprindo o papel de orientarem as soluções jurídicas a serem aplicadas em situações concretas submetidas à apreciação do intérprete.

De acordo com (OLIVEIRA, 2006, p. 97-98)

Os princípios jurídicos com essa função demonstram sua utilidade para dissolver dúvidas interpretativas com o esclarecimento do sentido de determinada disposição legal. Por outro lado, possuem os princípios jurídicos uma singularidade: eles precisam ser também interpretados para que possam ser aplicados.

Em síntese, pode-se concluir que o princípio jurídico constitui-se em norma fundamental extraída implícita ou explicitamente da Constituição Federal, imprescindível na orientação de políticas públicas do agronegócio. Como princípios orientadores do direito tributário na Constituição Federal de 1988, para a construção de um sistema jurídico tributário-agrícola eficiente e competitivo na gestão dos respectivos negócios jurídicos do mercado externo merece destaque o princípio explícito da isonomia, em que pese as relações jurídico-tributárias do agronegócio delinearem-se também pelos princípios explícitos da legalidade estrita, anterioridade e irretroatividade.

A respeito do princípio da isonomia destaque-se que decorre do macro-princípio republicano, o qual estabelece que os cidadãos são donos da coisa pública, portanto, os cidadãos reúnem-se para a instituição do Estado e outorgam a si mesmos uma Constituição sob o regime republicano que consagra a igualdade como valor fundamental, ou seja, todos são igualmente cidadãos.

Partindo dessa premissa, (AMARO, 2007, p.135) sustenta que

Esse princípio implica, em primeiro lugar, que, diante da lei "x", toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas "diferentes" que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas. Até aí, o princípio da igualdade está dirigido ao *aplicador* da lei, significando que este não pode diferenciar as pessoas, para efeito de ora submetê-las, ora não, ao mandamento legal (assim como não se lhe faculta diversificá-las, para o fim de ora reconhecer-lhes, ora não, benefício outorgado pela lei). Em resumo, *todos são iguais perante a lei*.

O princípio da isonomia tributária expressa um postulado político-jurídico fundamental em um autêntico Estado Democrático, revestindo-se de autoaplicabilidade, portanto, insuscetível de complementação normativa, vinculando todos os poderes estatais e obstando incondicionalmente todas as ações com viés discriminatório na aplicação da norma jurídica, não utilizando-se de critérios que ensejam tratamento seletivo, parcial e discriminatório. A inobservância desse postulado pelo Poder Executivo produzirá o ato administrativo eivado de inconstitucionalidade e sujeito à anulação de seus efeitos pelo Poder Judiciário.

Evidencia-se a importância do princípio da isonomia tributária nos negócios jurídicos de exportação direta ou indireta com o mercado externo, realizados por produtor rural pessoa física através das sociedades cooperativas, coibindo-se o tratamento desigual entre contribuintes que pratiquem fatos geradores equivalentes, uma vez que este ato cooperativo merece um tratamento tributário adequado com nosso sistema constitucional em razão das suas peculiaridades, sob pena de tornarem-se inócuos os valores do cooperativismo na consolidação da ordem sócio-econômica.

3.2 Critérios construtores da obrigação tributária na Contribuição Social Previdenciária Rural em operações realizadas pelo produtor rural pessoa física

As relações jurídicas de natureza patrimonial compreendem as relações de natureza obrigacional, as quais são constituídas a partir de um vínculo jurídico entre duas partes cujo conteúdo consiste no direito de exigir, do credor, e no dever jurídico de satisfação do objeto da obrigação, em dar, fazer e não fazer, pelo devedor, somente instalando-se quando todos os elementos ou critérios da hipótese tributária contida na norma, concretizarem-se no fato jurídico tributário.

Por conseguinte, a obrigação tributária apresenta as mesmas características das obrigações comuns, particularizando-se pelo aspecto subjetivo do pólo ativo da obrigação tributária, onde surge o ente público titular da competência para lançar e cobrar o tributo,

classificada como obrigação principal, implicando na realização do objeto de entregar dinheiro aos cofres públicos, ou ainda, a competência para exigir o cumprimento do dever de caráter acessório, classificada como obrigação acessória, identificada pelo dever de fazer e não fazer de natureza não patrimonial.

No âmbito do estudo da obrigação tributária principal, deve-se abordar as espécies tributárias estabelecidas pelo texto constitucional, dentre as quais apresentam-se as contribuições especiais, classificadas em contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Conforme previsão do artigo 149 da Constituição Federal, as contribuições sociais constituem-se em uma das subespécies de contribuições especiais. Ainda, segundo entendimento esposado pelo STF através do RE 138.284-8/CE, as Contribuições da Seguridade Social, destinadas a custear os serviços relacionados à saúde, à previdência e à assistência social, são uma divisão das Contribuições Sociais.

Cumprir observar que a Contribuição Social Previdenciária Rural (Funrural) é uma contribuição que compõe o grupo das Contribuições da Seguridade Social cuja natureza jurídica é o pagamento de despesas correntes de custeio da previdência do produtor rural, visto que o produto de sua arrecadação está vinculado ao pagamento das despesas com aposentadoria e outros benefícios da categoria.

O critério material, enquanto componente lógico nuclear da hipótese tributária, refere-se à materialização da hipótese de incidência, ou seja, é a ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. Nesse passo, verifica-se a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária do produtor rural pessoa física da Contribuição Social Previdenciária Rural (Funrural) através da comercialização da produção rural; por outro lado, verifica-se a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária do produtor rural pessoa jurídica pelo valor da folha de salário dos trabalhadores rurais, conforme disposto no art. 22 da Lei nº 8.212/91 - Lei de Custeio da Seguridade Social.

Merece referência, os ensinamentos de (SABBAG, 2009, p. 614)

É importante enaltecer que, da perfeita adaptação do fato ao modelo ou paradigma legal, despontará o fenômeno da subsunção. A partir dela, nascerá o liame jurídico obrigacional, que dará lastro à relação intersubjetiva tributária. Ademais, o fato gerador é momento de significativa magnitude na Linha do Tempo, uma vez que define a natureza jurídica do tributo.

O critério espacial apresenta as circunstâncias de lugar imprescindíveis ao delineamento do fato jurídico tributário, implícita ou explicitamente postas. Pode mencionar

um local específico, ou áreas determinadas para fins de ocorrência do fato jurígeno, ou ainda ser bastante genérico, no sentido de que qualquer fato que ocorra no território da pessoa política tributante será apto a ensejar efeitos jurídico-tributários (CARVALHO, 2007, p. 289 - 292). Trata-se de critério fundamental para a efetiva arrecadação do tributo instituído.

No que tange ao critério temporal da obrigação tributária, a situação cronológica contida na regra é que oferece elementos para saber, com precisão, em que instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que vincula os sujeitos da relação jurídica, no dever de cumprir com o objeto da obrigação, o tributo. Classificam-se como fatos geradores instantâneos, periódicos e continuados. Nesse prisma, as operações dos negócios jurídicos do agronegócio enquadram-se no fato gerador instantâneo, os quais se consolidam através da emissão da nota fiscal junto à sociedade cooperativa no momento da comercialização da produção rural.

Por fim, pode-se definir o critério quantitativo como o conjunto de informações da norma tributária, obtido a partir da fórmula que conjuga base de cálculo e alíquota, permitindo-se apurar o *quantum* exato da obrigação tributária. O sujeito ativo aplica uma fração ou parte (alíquota) sobre uma certa dimensão do aspecto material (base de cálculo), apurando-se o valor do tributo a ser pago. Geralmente se apresenta sob a forma de percentual, podendo também ser determinada monetariamente. A alíquota do Funrural é de 2,1%, sendo 2,0% para o INSS e 0,1% para o RAT (Riscos Ambientais do Trabalho). Destaque-se que a contribuição ao SENAR (Serviço Nacional de Aprendizagem Rural), de 0,2%, não compõe o Funrural, ainda que seja sobre o valor da comercialização da produção e recolhida na mesma GPS (Guia da Previdência Social), uma vez que possui natureza jurídica diferente do Funrural. Dessa maneira, segue o exemplo de uma operação de venda de café no valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), à qual será aplicada a alíquota de 2,1%, na qual ter-se-á o resultado de R\$ 210,00 (duzentos e dez reais), sendo direcionado R\$ 200,00 (duzentos reais) ao INSS e R\$ 10,00 (dez reais) ao RAT. Acrescente-se ainda, o recolhimento de R\$ 20,00 (vinte reais) correspondente a 0,2% ao SENAR.

3.3 Sujeito passivo e responsabilidade tributária das Sociedades Cooperativas no recolhimento da Contribuição Social Previdenciária Rural em operações realizadas pelo produtor rural pessoa física

Sobre o critério pessoal ou elemento subjetivo, o mesmo reflete os sujeitos da obrigação tributária definidos na hipótese de incidência, desdobrando-se no sujeito ativo e no

sujeito passivo. O sujeito ativo, como já descrito acima, é ente público titular da competência para lançar e cobrar o tributo ou a pessoa legitimada para exigir o cumprimento do dever de caráter pecuniário ou acessório, é o credor da obrigação tributária. Assim, a Contribuição Social Previdenciária Rural (Funrural) é de competência exclusiva da União, a qual é destinada ao custeio dos serviços relacionados à previdência social, servindo para a aposentadoria e outros benefícios junto ao INSS. O sujeito passivo é o devedor dessa obrigação, identificado em função do critério material. Desta forma, o sujeito passivo da obrigação principal, será aquele que tem o dever de realizar o objeto de conteúdo pecuniário, ou seja, é obrigado a pagar, ou um tributo ou uma penalidade pecuniária, diga-se, uma multa.

No que tange à relação mantida com a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, existe a possibilidade da norma jurídica atribuir o dever de pagar o tributo a outra pessoa, que não tenha relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária¹⁶. Assim, "o recolhimento do tributo pode também ser exigido de pessoa diversa daquela que realizou o fato tributário, ou seja, o responsável, que não reveste a condição de contribuinte, e sua obrigação decorre de expressa disposição de lei" (MELO, 2007, p. 239). Trata-se do sujeito passivo indireto, onde a modificação do sujeito passivo da obrigação tributária por determinação legal ocorre através das modalidades de substituição e transferência.

Ocorre a substituição quando a lei, ao definir a hipótese de incidência tributária, estabelece, desde logo um terceiro como sujeito passivo da obrigação tributária no lugar da pessoa que naturalmente seria o contribuinte do tributo. Geralmente, são denominados contribuintes de fato. É o caso da Contribuição Social Previdenciária Rural (Funrural) nos negócios jurídicos do agronegócio realizados através das Sociedades Cooperativas incidentes sobre a receita bruta oriunda da comercialização da produção, a qual é devida pelo produtor rural, pessoa física¹⁷ ou jurídica, sendo a responsabilidade pelo recolhimento, nos negócios jurídicos realizados por produtores pessoa física, da empresa adquirente, inclusive da Sociedade Cooperativa, na condição de sub-rogada na obrigação tributária principal, nos termos do art. 30, inciso IV da Lei nº 8.212/91.

¹⁶"**Art. 121, parágrafo único, inc. I** - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. **Parágrafo único.** O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: **I** - *contribuinte*, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; **II** - *responsável*, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei".

¹⁷ A Contribuição Social Previdenciária Rural (Funrural) ampara-se no art. 195 da Constituição Federal, inciso I (produtor empregador) e no § 8º (produtor em regime de economia familiar - segurado especial, não empregador) .

A responsabilidade da Sociedade Cooperativa quanto à retenção e recolhimento do Funrural sobre as comercializações de produtos agropecuários recebidos de seus associados, produtores rurais pessoas físicas, em decorrência de atos cooperativos, enquadra-se no tipo de responsabilidade de terceiro. Esta substituição do contribuinte de fato que suporta o ônus tributário, ou seja, o produtor rural pessoa física, pela Sociedade Cooperativa, constitui-se em técnica utilizada pelos órgãos arrecadadores, pois eximem-se de fiscalizarem milhares de produtores rurais, fiscalizam apenas as Sociedades Cooperativas e as Empresas adquirentes do produto agropecuário.

3.4 Imunidade à Contribuição Social da Previdência Rural (Funrural) sobre receita decorrente das exportações agrícolas

A análise da imunidade tributária deverá pautar-se, inicialmente, em orientações determinadas pela ordem jurídico-constitucional e, a partir desses princípios e objetivos colimados pelo texto constitucional, a Administração Pública implementará políticas dirigidas à adoção de comportamentos sustentáveis.

Trata-se de técnica constitucional que excepciona determinados objetos, situações e pessoas do alcance do poder de tributar outorgado pela Constituição às pessoas jurídicas de direito público, que atuam no polo ativo da relação obrigacional tributária. Nosso sistema jurídico tributário estabeleceu duas modalidades de imunidades: uma delas é definida em função de *condições pessoais* de quem venha a vincular-se aos fatos geradores que ensejariam a obrigação tributária, identificando-se como imunidade subjetiva; a outra é definida em função do *objeto* suscetível à obrigação tributária ou em razão de alguma *especificidade da situação objetiva*, denominando-se imunidade objetiva (AMARO, 2007, p. 152).

Cumprir destacar que, em atendimento aos anseios dos produtores rurais e empresários que clamavam por uma política que resultasse no incentivo para o aumento da produção do agronegócio e comercialização com o mercado externo, aprovou-se a Emenda Constitucional nº 33, a qual inseriu o parágrafo 2º, inciso I ao artigo 149 da Constituição da República Federativa do Brasil, assegurando-se a imunidade tributária sobre as receitas decorrentes de exportação¹⁸, estimulando os negócios jurídicos no segmento do agronegócio

¹⁸ **Art. 149.** "Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas,§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

nas operações com o mercado internacional, uma vez que, ao afastar a incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, permite maior competitividade em razão da desoneração tributária aos preços dos produtos.

Nesse sentido (CARRAZZA, 2002, p. 39)

" O art. 149, § 2º, I, da CF declara imunes às contribuições sociais e de intervenção do domínio econômico as receitas decorrentes de exportação (redação dada pela EC n. 33/2001). ... A nova situação de imunidades merece elogios, porquanto vem ao encontro da ideia (de resto já encampada nos arts. 153, § 3º, e 155, § 2º, X, "a", da CF) de desonerar a carga tributária das exportações".

Destaque-se que a partir do fenômeno da globalização, os países intensificaram a integração de suas economias através da exportação de produtos sem ônus tributário, adotando uma política fiscal que beneficia a produção, comercialização e geração de divisas para o país, consolidando um dos pilares que sustentam o desenvolvimento nacional e internacional. Nessa abordagem, cumpre esclarecer que a oneração tributária dos negócios jurídicos decorrentes da exportação reduz a competitividade no mercado internacional, impactando a balança comercial do país, haja vista que limitam o ingresso de dólares gerando um desequilíbrio com as saídas do mesmos decorrentes das importações. Além disso, deixando de exportar produtos agropecuários, o Brasil, que possui grande produção agrícola, terá que reduzir significativamente a produção do agronegócio, considerando que a demanda de consumo do mercado interno será insuficiente, provocando assim, desequilíbrio na economia brasileira e dificultando ainda mais o desenvolvimento e o crescimento econômico do país.

3.5 Princípio da Isonomia tributária e restrições normativas à Imunidade da Contribuição Social da Previdência Rural (Funrural) sobre receita decorrente das exportações agrícolas realizadas por sociedades cooperativas

No que tange à comercialização de produtos agrícolas a ser realizada com o mercado externo, cumpre observar que o respectivo negócio jurídico poderá realizar-se de forma direta ou indireta. A exportação na forma direta poderá ser realizada pelo produtor ou cooperativa de

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação".

produtores (sociedade de pessoas) diretamente com o mercado externo e, na forma indireta o negócio jurídico realiza-se com o mercado externo por intermédio de empresas comerciais exportadoras, *trading companies* (FORTES; SUGIGAN; SANTOS, 2005).

Depreende-se que a Constituição Federal não restringe a aplicação da imunidade sobre a receita decorrente da exportação, pois não estabelece se a exportação deve ser realizada direta ou indiretamente, ou seja, trata-se de imunidade condicionada, bastando apenas a ocorrência do fato gerador da hipótese de incidência. Diante do contexto, não havendo limitação expressa no texto constitucional, não cabe ao intérprete estabelecer a respectiva restrição. Todavia, a Receita Federal do Brasil - RFB interpreta que as operações realizadas pelos produtores rurais com as Sociedades Cooperativas ou com as Empresas Comerciais Exportadoras (*Trading Companies*) caracterizam operações comerciais no mercado interno, independentemente do destino final do produto dirigir-se ao mercado externo.

Com efeito, a Receita Federal do Brasil - RFB exige o recolhimento do Funrural nos negócios jurídicos de exportação agrícola realizados através do ato cooperativo¹⁹, constituindo-se flagrante violação à imunidade constitucional, uma vez que a sociedade cooperativa constitui-se em uma sociedade de pessoas, ou seja, são os próprios associados da cooperativa que realizam a exportação, portanto, trata-se de exportação direta. Ademais, ainda que se tratasse de exportação indireta, como as realizadas pelas empresas comerciais exportadoras (*trading companies*), a tributação estaria maculada pela inconstitucionalidade²⁰ na violação do princípio da isonomia, visto que o texto constitucional não estabelece condicionantes na realização do negócio jurídico agrícola de forma direta ou indireta.

Insta salientar que, na prática, não há realização de negócios jurídicos agrícolas destinados à exportação diretamente da propriedade rural do produtor para o mercado externo,

¹⁹ Observe-se restrição da Receita Federal do Brasil sobre a aplicabilidade da imunidade nas exportações de Sociedade Cooperativa: **Solução de Consulta nº 494**, de 30 de dezembro de 2009.

EMENTA: CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. EXPORTAÇÃO POR MEIO DE COOPERATIVA. INCIDÊNCIA. A receita do produtor rural proveniente da comercialização da sua produção realizada diretamente com cooperativa da qual é associado, cujo valor e momento da realização independe da posterior destinação que a cooperativa dará aos produtos, pode ser considerada receita proveniente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País, caso em que não será favorecida pela imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF/88. É beneficiada com a imunidade a receita do produtor rural proveniente de exportação. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 17 dezembro de 2015.

²⁰ Independentemente da aplicabilidade da imunidade nos negócios jurídicos do agronegócio nas relações com o mercado externo, o STF declarou a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92 ao julgar o RE nº 363852, interposto pelo Frigorífico Mataboi S.A., de Mato Grosso do Sul, por entender que a respectiva contribuição previdenciária do Funrural foi instituída por uma lei ordinária e não mediante lei complementar, como deveria ter ocorrido. Tratando-se de controle difuso, visto que originou-se do julgamento de caso concreto em Recurso Extraordinário, os efeitos são *inter partes*, portanto, a declaração de inconstitucionalidade aplica-se apenas a esta empresa, não se estendendo aos demais produtores.

uma vez que o produtor rural não consegue exportar sem a atuação da cooperativa. Destaque-se, por exemplo, a exportação da produção do café cru em grão, o qual depende de seleção e padronização do respectivo produto agropecuário para a realização de *blends* (mistura de grãos para a obtenção de determinadas bebidas). Ademais os produtores não possuem estrutura administrativa de comércio exterior.

Portanto, praticamente a totalidade dos produtores rurais depende de empresas comerciais exportadoras (*trading companies*), e principalmente de sociedades cooperativas, para a realização de negócios jurídicos junto ao mercado externo. Não obstante, é imperioso ressaltar que se assim não for não terá sentido a imunidade na exportação, pois beneficiará somente os grandes produtores, ferindo novamente o princípio da isonomia tributária, visto que estará excluindo os médios e pequenos produtores, os quais dependem das sociedades cooperativas para colocar seus produtos no mercado externo por um preço competitivo (FORTES; SUGIGAN; SANTOS, 2005).

Considerando a regulamentação e posicionamento jurídico restritivo da imunidade da Contribuição Social da Previdência Rural (Funrural) pela Receita Federal do Brasil através da IN nº 971/2009 ²¹, resta aos produtores rurais, através de suas cooperativas, buscarem a tutela do Poder Judiciário²² para o reconhecimento da imunidade tributária da respectiva contribuição sobre atos decorrentes das exportações agrícolas realizadas pelas sociedades cooperativas.

²¹ **Art. 170.** "Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33 de 11 de dezembro de 2001. § 1º Aplica-se o dispositivo neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com o adquirente domiciliado no exterior.

§ 2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento do País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto (grifo do autor).

[.....]

²² AÇÃO/CLASSE: 2100 - MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. PROCESSO nº 40129-09.2010.4.01.3500

IMPETRANTE: COOPERATIVA DOS COTONICULTORES DE GOIÁS - COPCTTON

IMPETRADO: DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM GOIÂNIA

Sentença: Em face do exposto, confirmada a liminar, **concedo parcialmente a segurança** para: I - reconhecer a inexigibilidade das contribuições ao PIS, Cofins e Funrural, incidentes sobre os denominados "atos cooperativos típicos" que, na dicção do art. 79 da Lei nº 5.764/71, compreendem apenas aqueles praticados entre a cooperativa e seus cooperados; II - reconhecer a inexigibilidade das contribuições ao PIS, Cofins e Funrural, incidentes sobre receitas oriundas da exportação da produção dos cooperados substituídos, quando realizada diretamente pela Cooperativa impetrante (exportação direta); III- assegurar à impetrante e a seus cooperados a obtenção de CND ou CPDEN, quando o óbice à sua expedição disser respeito às contribuições cuja exigibilidade ora foi reconhecida, bem como sua não inclusão em cadastros restritivos de crédito relativamente a tais exações. Disponível em: <<http://processual.trfl.jus.br/consultaProcessual/processo>>. Acesso em: 10 novembro 2015.

Considerações Finais

O propósito do presente artigo resumiu-se em demonstrar que o agronegócio deve ser visto como uma atividade merecedora de tratamento especial, na realização de negócios jurídicos decorrentes de exportação da produção agrícola do produtor rural pessoa física associado em cooperativas.

Verificou-se a violação do princípio constitucional da isonomia tributária através da colisão de uma política fiscal direcionada ao mercado externo do agronegócio entre o Poder Executivo e o Legislativo, onde a Receita Federal do Brasil - RFB, não admitindo perda de receita derivada, independente dos benefícios trazidos ao país, restringe por ato infraconstitucional e infralegal, o mandamento constitucional da imunidade instituída no art. 149 § 2º, I, da CF/88, ao exigir o pagamento da Contribuição Social da Previdência Rural (Funrural) sobre atos cooperativos praticados pelas Cooperativas Agropecuárias, instituindo-se uma hipótese de incidência tributária inconstitucional sobre as receitas decorrentes de exportação.

Evidentemente, há muitos obstáculos de cunho político e administrativo a serem enfrentados e superados na efetiva construção de um sistema tributário-agrícola eficiente e competitivo na gestão dos negócios do agronegócio destinados ao mercado externo. No entanto, é imprescindível a aplicação da imunidade da Contribuição Social da Previdência Rural (Funrural) aos negócios jurídicos do agronegócio, nas operações de exportação realizadas pelo produtor rural pessoa física através das cooperativas, consideradas extensão da propriedade rural do associado, visto que permite ao mesmo ofertar seus produtos no mercado externo, com condições de venda compatíveis com as ofertadas por seus concorrentes internacionais, os quais contam com uma política fiscal favorável em seus respectivos países.

Referências

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BULGARELLI, Waldirio. **As sociedades cooperativas e sua disciplina jurídica**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19.ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CAZÉRES, José Luis. **Manual de derecho cooperativo**. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 1994.

FORTES, Eliseu Alves; SUGIGAN, Elson; SANTOS, José Aparecido Moreno dos; **Desoneração das Exportações e Incidência das Contribuições Previdenciárias**. Fiscosoft - 09/2005. Disponível em: <[www.fiscosoft.com.br/main_artigos_135956-desoneração-das-exportações-e-incidencia-das-contribuições-previdenciarias](http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_135956-desonera%C3%A7%C3%A3o-das-exporta%C3%A7%C3%B5es-e-incidencia-das-contribui%C3%A7%C3%B5es-previdenciarias)>.

MACEI, Demetrius Nichele. **Ato cooperativo & tributação**. 2.ed. Curitiba: Juruá, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2007.

OLIVEIRA, Umberto Machado. **Princípios de direito agrário na constituição vigente**. 1ª ed. (2006), 2ª tir. /Curitiba: Juruá.

PEREIRA, Lutero de Paiva. **Agronegócio: questões jurídicas relevantes**. 2.ed. Curitiba: Juruá, 2015.

ROSSI, Amélia do Carmo Sampaio. **Cooperativismo à luz dos princípios constitucionais**. Curitiba: Juruá, 2011.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.