

UNIVERSIDADE DE RIO VERDE (UniRV)
MESTRADO PROFISSIONAL EM DIREITO DO AGRONEGÓCIO E
DESENVOLVIMENTO

HENRIQUE RODRIGUES MEDEIROS

A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA
ÀQUELAS CRIADAS COMO CONDIÇÃO PARA FRUIÇÃO DE
BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS NO AGRONEGÓCIO

RIO VERDE, GO

2025

HENRIQUE RODRIGUES MEDEIROS

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA ÀQUELAS
CRIADAS COMO CONDIÇÃO PARA FRUIÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS
NO AGRONEGÓCIO**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Curso de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito do Agronegócio e Desenvolvimento da Universidade de Rio Verde (UniRV) como exigência parcial para obtenção do título de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Fabrício Muraro Novais

RIO VERDE, GO

2025

Universidade de Rio Verde
Biblioteca Luiza Carlinda de Oliveira
Dados Internacionais de Catalogação na Publicação – (CIP)

M439i Medeiros, Henrique Rodrigues

A (in)constitucionalidade da contribuição substitutiva àquelas criadas como condição para fruição de benefícios fiscais do ICMS no agronegócio. / Henrique Rodrigues Medeiros. - 2025.

122 f.: il.

Orientador: Prof. Dr. Fabrício Muraro Novais.

Dissertação (Mestrado) - Universidade de Rio Verde - UniRV, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito do Agronegócio e Desenvolvimento, 2025.

1. Tributação no agronegócio. 2. ICMS. 3. Tributo substitutivo. 4. Reforma agrária. I. Novais, Fabrício Muraro. II. Título.

CDD: 343.8102

Bibliotecário: Juatan Tiago da Silva – CRB 1 / 3158

HENRIQUE RODRIGUES MEDEIROS

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA ÀQUELAS
CRIADAS COMO CONDIÇÃO PARA FRUIÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS DO ICMS
NO AGRONEGÓCIO**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Curso de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito do Agronegócio e Desenvolvimento da Universidade de Rio Verde (UniRV) como exigência parcial para obtenção do título de Mestre.

Rio Verde, GO, 04 de junho de 2025.

BANCA EXAMINADORA

.....
Prof. Dr. Fabrício Muraro Novais (orientador)
Universidade de Rio Verde (UniRV)

.....
Prof. Dr. Paulo Antônio Rodrigues Martins (avaliador interno)
Universidade de Rio Verde (UniRV)

.....
Prof^a. Dr^a. Cláudia Karina Ladeia Batista (avaliadora externa)
Universidade Estadual do Mato Grosso do Sul (UEMS)

AGRADECIMENTOS

Agradeço sempre à Deus, pela vida, pela saúde e por tudo.

À minha querida esposa, Renata Rodrigues da Silveira Medeiros, e aos meus filhos, Geovana Rodrigues Ribeiro, Laura Rodrigues Medeiros e Heitor Rodrigues Medeiros, agradeço pela compreensão durante minha ausência no papel de marido e pai, agradeço o apoio incondicional e o incentivo diário. Amo vocês!

À minha sócia profissional, Silvana Potrich Cescon, pelo auxílio, pelas sugestões, apoio e pela sustentação das atividades profissionais do nosso escritório durante meu afastamento para dedicação às atividades acadêmicas.

Aos professores do Curso de Mestrado da Universidade de Rio Verde, pela qualidade das aulas ministradas.

Ao querido professor Dr. Fabrício Muraro Novais, pela profícua orientação, que transmitiu conhecimentos, auxílio e muita segurança para que pudesse desenvolver esta pesquisa.

E aos meus colegas de mestrado, pelo caminho que percorremos juntos e pela amizade construída ao longo dessa jornada.

EPÍGRAFE

“Os homens são melhores ou piores dependendo do conhecimento de si, do autoexame reflexivo, e do cuidado de si, isto é, de seu consequente autogoverno. É o conhecimento que torna os homens mais justos, melhores social e politicamente. Portanto, somente aquele que conhece realmente sua essência será capaz de cuidar de si para se aperfeiçoar, tornando-se melhor naquilo que por natureza deve ser” (Guimarães; Araújo, Pimenta, 2014, p.21).

RESUMO

O presente trabalho centra-se na tributação aplicada ao agronegócio, com ênfase nas contribuições financeiras incidentes sobre suas operações, especialmente aquelas criadas como condição para usufruir de benefícios fiscais relacionados ao ICMS. O problema investigado é a possível inconstitucionalidade da contribuição substitutiva, instituída pelo legislador constitucional derivado, que onera o setor ao exigir pagamentos adicionais como contrapartida ao acesso a incentivos fiscais. Como justificativa, destaca-se que, apesar de o ordenamento constitucional buscar estimular a produção de alimentos e oferecer um tratamento tributário favorecido ao agronegócio, a instituição de uma contribuição sobre produtos primários contraria esse propósito, reduzindo a atratividade de tais benefícios e desincentivando o setor. O objetivo geral é avaliar a constitucionalidade dessa contribuição substitutiva, enquanto os objetivos específicos incluem compreender o papel do agronegócio no contexto tributário constitucional, analisar os fundos da região Centro-Oeste financiados por tais contribuições e estudar o dispositivo introduzido no art. 136 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). A metodologia adotada é o método dedutivo, apoiado em pesquisa bibliográfica. A expectativa é demonstrar que a contribuição substitutiva age como um tributo indireto, distorcendo o regime tributário planejado e contrariando o espírito do texto constitucional ao impor ônus indevidos ao agronegócio.

Palavras-chave: Tributação no Agronegócio. ICMS. Tributo Substitutivo. Reforma Tributária.

ABSTRACT

This paper focuses on the taxation applied to agribusiness, with an emphasis on financial contributions levied on its operations, especially those created as a condition for enjoying tax benefits related to the ICMS. The problem investigated is the possible unconstitutionality of the substitute contribution, instituted by the derived constitutional legislator, which burdens the sector by requiring additional payments in exchange for access to tax incentives. As justification, it is highlighted that, although the constitutional order seeks to stimulate food production and offer a favorable tax treatment to agribusiness, the institution of a contribution on primary products runs counter to this purpose, reducing the attractiveness of such benefits and discouraging the sector. The general objective is to evaluate the constitutionality of this substitute contribution, while the specific objectives include understanding the role of agribusiness in the constitutional tax context, analyzing the funds of the Central-West region financed by such contributions and studying the provision introduced in art. 136 of the Act of Transitional Constitutional Provisions (ADCT). The methodology adopted is the deductive method, supported by bibliographical research. The expectation is to demonstrate that the substitute contribution acts as an indirect tax, distorting the planned tax regime and contradicting the spirit of the constitutional text by imposing undue burdens on agribusiness.

Keywords: Taxation in Agribusiness. ICMS. Substitute Tax. Tax Reform.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 A IMPORTÂNCIA DO AGRONEGÓCIO E OS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS	12
2.1 A relevância do agronegócio na economia nacional	13
2.2 O processo de modernização do agronegócio no Brasil e oportunidades no século XXI.....	19
2.3 Tributação no agronegócio: uma análise dos tributos e contribuições no setor rural.....	23
2.3.1 Tributos diretos no agronegócio.....	25
2.3.2 Tributos indiretos no agronegócio	25
2.3.3 Impostos estaduais no agronegócio	26
2.3.4 Contribuições sociais e o agronegócio	27
2.4 Tributação Favorecida e Desoneração Fiscal na Produção de Alimentos	29
2.5 Fundamentos constitucionais do regime tributário no agronegócio	35
3 FUNDOS ESTADUAIS E A REFORMA TRIBUTÁRIA	40
3.1 Fundos estaduais incidentes sobre o agronegócio na região centro-oeste	41
3.1.1 FUNDERSUL	42
3.1.2 FETHAB.....	46
3.1.3 FUNDEINFRA.....	50
3.2 A emenda constitucional n. 132 e a inserção do art. 136 no ADCT	54
3.3 Natureza jurídica e a classificação dos fundos criados pelos estados para regular as operações do agronegócio.....	58
3.4 A aplicação diferenciada do ICMS na produção agroindustrial e a regra de não cumulatividade para evitar a sobrecarga na cadeia produtiva	60
3.5 Limitações do poder de tributar.....	62
4 ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES VINCULADAS AO ARTIGO 136 DO ADCT E DESAFIOS TRIBUTÁRIOS NO AGRONEGÓCIO BRASILEIRO	66
4.1 Novos princípios constitucionais tributários	67
4.1.1 O princípio da simplicidade	68
4.1.2 Princípio da transparência	70
4.1.3 Princípio da justiça tributária	72

4.1.4 Princípio da cooperação	74
4.1.5 Princípio da defesa do meio ambiente	78
4.2 Fundamentos das inconstitucionalidades do art. 136 do ADCT	80
4.3 Questionamentos judiciais e desfechos relacionados aos fundos	89
4.4 Impactos no setor produtivo do agronegócio e consequências jurídicas	96
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	99
REFERÊNCIAS	106
APÊNDICE	112

1 INTRODUÇÃO

A necessidade de uma reforma tributária em nível constitucional foi amplamente debatida ao longo de décadas, sendo frequentemente considerada essencial para a modernização do sistema fiscal brasileiro. Após um extenso e complexo processo de tramitação legislativa, a Proposta de Emenda Constitucional nº 45, de 2019 (PEC 45/2019), foi aprovada na Câmara dos Deputados em 15 de dezembro de 2023, com 371 votos favoráveis contra 121 contrários no primeiro turno, e 365 votos a favor contra 118 no segundo. Posteriormente, em 20 de dezembro de 2023, o texto foi promulgado pelo Congresso Nacional, consolidando-se como a Emenda Constitucional nº 132 (Brasil, 2023).

A Emenda trouxe profundas transformações no Sistema Tributário Nacional, particularmente na tributação do consumo (Castro, 2024). Entre as mudanças mais relevantes, destaca-se a unificação de cinco tributos — PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS — em apenas dois: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). Para contornar as complexidades inerentes à estrutura federativa brasileira e a repartição de receitas entre os entes, adotou-se um modelo de Imposto sobre Valor Agregado (IVA) dual: os tributos estaduais e municipais (ICMS e ISS) foram reunidos no IBS, enquanto os tributos federais (PIS, Cofins e IPI) passaram a compor a CBS (Castro, 2024).

Ao longo de sua tramitação, a reforma passou por diversas alterações e intensos debates, mas sua versão final foi amplamente celebrada por autoridades e especialistas como um marco transformador na estrutura tributária do País. Durante a cerimônia de promulgação, o presidente Luiz Inácio Lula da Silva ressaltou a relevância histórica da mudança, afirmando que “[...] a reforma tributária é uma vitória do País, para que o povo brasileiro viva melhor” (Oliveira, 2024).

Diversas lideranças políticas reforçaram a importância da nova arquitetura tributária. Rodrigo Pacheco (PSD-MG), presidente do Senado Federal, destacou que a aprovação da proposta simboliza a força da democracia brasileira, inaugurando um novo ciclo de desenvolvimento. Fernando Haddad, ministro da Fazenda, ressaltou o caráter democrático e flexível da reforma, que prevê mecanismos de revisão contínua. Simone Tebet, ministra do Planejamento, classificou a iniciativa como “a mãe de todas

as reformas”, sublinhando o impacto positivo da isenção de impostos sobre produtos da cesta básica na segurança alimentar. Arthur Lira, presidente da Câmara dos Deputados, enfatizou o potencial da reforma para impulsionar a economia, estimular o empreendedorismo, gerar empregos e melhorar a qualidade de vida dos brasileiros. Por fim, Agnaldo Ribeiro (PP-PB), relator do projeto na Câmara, referiu-se à mudança como uma “revolução cidadã”, antes tida como um desafio “impossível”, mas viabilizada pela profundidade de suas transformações (Oliveira, 2024).

No âmbito da formulação legislativa, o foco recaiu sobre princípios de simplificação, transparência e eficiência, parâmetros que nortearam a construção da reforma. Esses objetivos, há muito perseguidos, foram anteriormente mencionados por Eurico Marcos Diniz De Santi, coautor da PEC 45, que salientava a importância de eliminar a cumulatividade dos impostos indiretos, reduzir a carga tributária sobre o trabalho, retirar a tributação sobre investimentos e garantir maior clareza no repasse dos valores tributários ao contribuinte final (Castro, 2024).

Assim, na visão das referidas lideranças políticas, a Emenda Constitucional nº 132 se consolidou não apenas como um ajuste estrutural no sistema de tributação do consumo, mas também como um passo significativo em direção a um modelo mais moderno, inclusivo e transparente, capaz de promover o desenvolvimento nacional e o bem-estar social.

A referida EC 132 trouxe a possibilidade de criação de nova contribuição através do art. 136 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). O art. 136 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ao tratar da possibilidade de criação de novas contribuições pelos Estados, refere-se a uma situação em que, na data de 30 de abril de 2023, já existiam fundos voltados a investimentos em infraestrutura e habitação, custeados por contribuições incidentes sobre produtos primários e semielaborados, estabelecidas como contrapartida a diferimentos, regimes especiais ou outros tratamentos tributários diferenciados relacionados ao imposto de competência estadual previsto no art. 155, inciso II, da Constituição Federal. A partir desse cenário, a norma autoriza a instituição de contribuições similares, mas desvinculadas do referido imposto, preservando o limite das alíquotas e bases de incidência adotadas naquele momento, determinando que a criação da nova contribuição extingue a antiga e assegurando a manutenção do destino original desses

recursos. Além disso, a contribuição instituída dessa forma será extinta em 31 de dezembro de 2043. Por fim, as receitas oriundas dessas contribuições, mantidas de acordo com o art. 136, não serão computadas como receita do Estado para os fins estabelecidos nos dispositivos indicados do próprio Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (Medina, 2024).

O agronegócio é um dos pilares fundamentais da economia brasileira, contribuindo significativamente para a balança comercial, o abastecimento do mercado interno e a segurança alimentar, no entanto, a complexidade do sistema tributário que incide sobre esse setor vem sendo alvo de intensos debates, especialmente quanto às políticas de incentivos fiscais aplicadas através do ICMS e a criação de novas contribuições que impactam diretamente suas operações. O presente estudo se debruça sobre um ponto central desse debate: a constitucionalidade da contribuição financeira substitutiva àquelas instituídas como condição para a fruição de benefícios fiscais vinculados ao ICMS. Tal medida, ao mesmo tempo em que busca financiar fundos estaduais de desenvolvimento, podem representar um novo ônus tributário para o setor produtivo, em aparente contradição com os incentivos previstos pelo legislador constituinte.

O problema que orienta esta investigação consiste em verificar se a contribuição substitutiva àquelas criadas como condicionante para a fruição de benefícios fiscais do ICMS é compatível com o arcabouço constitucional brasileiro ou se, ao contrário, caracteriza uma medida inconstitucional, prejudicial ao agronegócio. A relevância desse estudo se destaca pelo impacto econômico e social do agronegócio no Brasil e pela necessidade de garantir a segurança jurídica nas relações tributárias. Ao longo dos últimos anos, o setor produtivo tem enfrentado um cenário de crescente carga tributária e incertezas legislativas, o que exige uma análise aprofundada da constitucionalidade das contribuições incidentes sobre produtos agropecuários e operações comerciais.

O principal objetivo deste trabalho é investigar a constitucionalidade da contribuição incidente sobre produtos primários e semielaborados que substituirá aquelas contribuições que eram exigidas para fruição de benefícios fiscais no âmbito do ICMS em operações específicas no agronegócio, em termos específicos, a pesquisa visa: (a) compreender a importância do agronegócio e identificar os princípios constitucionais aplicáveis ao regime tributário do setor; (b) analisar os fundos estaduais

da região Centro-Oeste, que são financiados por contribuições financeiras e funcionam como condição para o diferimento ou tratamento tributário especial no campo do ICMS; e (c) examinar as disposições do artigo 136 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), instituído pelo legislador constituinte derivado, que introduz a referida contribuição substitutiva.

A metodologia empregada é de natureza dedutiva e utiliza como técnica principal a pesquisa bibliográfica, orientada para o estudo de legislações, doutrina e decisões judiciais pertinentes ao tema, a abordagem crítica visa explorar como essas contribuições foram juridicamente estruturadas, qual seu impacto econômico e até que ponto se mantêm em consonância com o regime constitucional vigente. A análise jurídica será complementada pela verificação de como essas normas tributárias afetam a competitividade do agronegócio, com foco nos pequenos e grandes produtores.

Os resultados esperados apontam para a possibilidade de que a contribuição financeira, funcione na prática como um tributo adicional ao ICMS, desvirtuando sua natureza original e gerando uma oneração indevida ao setor. Além disso, essa medida pode ser interpretada como uma manobra legislativa que impõe obrigações tributárias disfarçadas, contrariando o propósito constitucional de estimular a produção de alimentos e reduzir a carga tributária no agronegócio, assim, tais contribuições se revelam contraditórias ao tratar o setor como alvo de políticas que deveriam, em tese, promover sua competitividade e sustentabilidade.

O estudo do tema é relevante para a compreensão do impacto da legislação tributária nas operações do agronegócio e para o debate sobre a segurança jurídica em políticas fiscais, a análise crítica da estrutura normativa dessas contribuições é essencial para avaliar se, de fato, elas promovem desenvolvimento econômico regional ou se apenas configuram um desincentivo ao setor, prejudicando a produção e a competitividade brasileira no mercado internacional. Portanto, esta pesquisa pretende contribuir para o aperfeiçoamento da legislação tributária aplicada ao agronegócio e para a formulação de políticas fiscais mais equilibradas e eficazes.

A presente dissertação propõe, como produto final do mestrado profissional, a elaboração de uma Nota Interpretativa relativa à legislação do FUNDEINFRA, um dos fundos criados como condicionante para fruição de benefícios fiscais do ICMS, pós-Reforma Tributária. Esse documento tem como finalidade consolidar diretrizes técnicas

e jurídicas que auxiliem na correta aplicação da norma, minimizando ambiguidades e proporcionando maior segurança para os atores envolvidos no processo. A Nota Interpretativa servirá como referência para gestores públicos, legisladores, investidores e produtores rurais. A proposta visa preencher uma lacuna normativa ao fornecer subsídios técnicos que promovam a harmonização dos entendimentos jurídicos e operacionais relacionados ao FUNDEINFRA após a reforma tributária.

Em síntese, este trabalho pretende fornecer subsídios teóricos e práticos para o entendimento da constitucionalidade das contribuições financeiras substitutivas no contexto do ICMS, oferecendo uma visão crítica sobre os desafios e as oportunidades que emergem da intersecção entre direito tributário, políticas públicas e desenvolvimento econômico no Brasil. Esta dissertação busca não apenas analisar criticamente o impacto da Reforma Tributária sobre o fundo, mas também oferecer um instrumento prático que contribua para sua efetiva implementação e aprimoramento.

2 A IMPORTÂNCIA DO AGRONEGÓCIO E OS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

A relevância do agronegócio no Brasil transcende o âmbito econômico, sendo também um pilar fundamental para a segurança alimentar e a estabilidade social do país, sua influência é visível tanto no abastecimento do mercado interno quanto nas expressivas contribuições às exportações, que asseguram o equilíbrio da balança comercial brasileira. Além disso, o setor se destaca por incorporar tecnologias inovadoras e práticas sustentáveis, que aumentam a produtividade e consolidam o Brasil como um dos maiores exportadores globais de produtos agropecuários.

No entanto, o crescimento exponencial do agronegócio também traz à tona desafios fiscais e legais, isto porque a tributação no setor agrícola envolve uma complexa gama de normas constitucionais e infraconstitucional, que visam não apenas à arrecadação de tributos, mas também à promoção de uma utilização responsável dos recursos naturais e ao incentivo à inovação tecnológica. Nesse sentido, o regime tributário aplicado ao agronegócio é influenciado por princípios constitucionais que buscam equilibrar desenvolvimento econômico e sustentabilidade ambiental, respeitando a função social da propriedade rural.

Esse capítulo tem como objetivo examinar as bases constitucionais que regem a tributação no agronegócio, destacando os principais tributos aplicáveis ao setor e a forma como esses tributos impactam tanto os grandes produtores quanto os pequenos agricultores. A análise aborda os desafios enfrentados pelo setor, especialmente no que diz respeito à necessidade de adaptação às novas demandas do mercado global e às transformações econômicas internas.

2.1 A RELEVÂNCIA DO AGRONEGÓCIO NA ECONOMIA NACIONAL

O setor do agronegócio tem desempenhado um papel fundamental no desenvolvimento econômico do Brasil, sendo responsável não apenas pelo abastecimento do mercado interno, mas também por expressivas contribuições às

exportações, o que favorece o equilíbrio da balança comercial nacional. O país, com sua diversidade climática, chuvas regulares, alta incidência de energia solar e vasta quantidade de terras agricultáveis, tem demonstrado uma das maiores taxas de crescimento em produtividade agropecuária. Ao longo do processo que se inicia na produção de alimentos no campo e culmina nas prateleiras dos supermercados, surge a aplicação do Direito ao agronegócio, cuja função primordial é a normatização e resolução dos conflitos relacionados à atividade agrária (Pereira; Júnior, 2018).

Nas últimas cinco décadas, o Brasil deixou de ser um país importador de alimentos, enfrentando, na época, grandes dificuldades de abastecimento devido à escassez de produtos. O aumento da produtividade ao longo dos anos possibilitou uma oferta maior e mais acessível de alimentos, o que contribuiu para a transformação do Brasil em um importante exportador de uma ampla gama de produtos agropecuários (MAPA, 2017). Projeções indicam que, até 2050, a população mundial passará de 7 para 9 bilhões de pessoas, o que exigirá uma duplicação da produção de alimentos, rações e fibras.

Estima-se que a produção global de grãos precisará crescer em torno de 70% nesse intervalo. Simultaneamente, parte das colheitas será destinada à produção de bioenergia e outros usos industriais (FAO, 2017). Segundo o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA, 2017), estudos do Departamento de Agricultura dos Estados Unidos (USDA) destacam o Brasil como um dos países com aumento contínuo de produtividade.

Segundo Van Fleet (2016), há uma necessidade de modernizar o conceito de agronegócio, uma vez que as definições iniciais eram focadas apenas na produção e distribuição direta das fazendas, esse entendimento surgiu a partir da liderança de Davis no Conselho Nacional de Cooperativas Agrícolas, entre 1944 e 1952, antes de se juntar a Goldberg na *Harvard School of Business Administration*, que também tinha uma origem ligada ao campo.

Ao longo do tempo, a agricultura, a economia e as empresas do setor passaram por transformações significativas, isso resultou na ampliação da definição de agronegócio, que passou a incluir os insumos utilizados nas fazendas e as atividades logísticas relacionadas à distribuição de produtos para os mercados (SCHMITZ et al., 2010).

No que tange à sua relevância socioeconômica, o agronegócio tornou-se a base econômica de muitos municípios e estados brasileiros, consolidando o Brasil como um dos principais líderes mundiais na produção e exportação de produtos agrícolas, a importância desse setor é indiscutível, especialmente considerando que o país ocupa a terceira posição no ranking global de exportadores de insumos agropecuários, atrás apenas dos Estados Unidos e da China. No que se refere a alguns produtos, o Brasil também é superado pela União Europeia, que representa um bloco significativo no comércio internacional. Ainda assim, a nação brasileira se destaca por sua expressiva participação no mercado global (Tamarindo; Pigatto, 2020).

Atualmente, o agronegócio brasileiro desempenha um papel central tanto no abastecimento do mercado interno, garantindo a segurança alimentar da população urbana, quanto na produção de excedentes voltados para exportação. Isso reforça a capacidade do país de atender à demanda global, contribuindo para sua posição de destaque no cenário mundial. Por meio de diversas inovações tecnológicas pioneiras no setor agrícola, o Brasil não apenas alcançou a autossuficiência em produção de alimentos, mas também se firmou como um dos maiores produtores mundiais. O país se tornou referência em competitividade, eficiência e inovação, consolidando sua liderança no agronegócio global, uma posição que continua a ser reforçada pelas constantes inovações no segmento (Tamarindo; Pigatto, 2020).

Em menos de três décadas, o Brasil deixou de ser um grande importador de alimentos para se consolidar como uma das maiores potências agrícolas do mundo, sendo amplamente reconhecido como um dos principais produtores globais. O país atingiu níveis de produtividade e exportação comparáveis aos tradicionais grandes exportadores de grãos, incluindo Estados Unidos, Canadá, Austrália, Argentina e União Europeia, algo até então inimaginável para uma nação que, até os anos 1970, dependia fortemente de importações para suprir suas necessidades alimentares. Tal crescimento notável do setor agrícola brasileiro pode ser exemplificado pelo salto significativo no valor total das safras nacionais.

Entre 1996 e 2006, o valor das colheitas passou de R\$ 23 bilhões para R\$ 108 bilhões, um aumento substancial que reflete um progresso extraordinário em termos de produção. Além disso, a exportação de carne brasileira experimentou uma expansão sem precedentes, ao ponto de o Brasil ultrapassar a Austrália e se tornar o maior

exportador mundial de carne bovina. No setor de grãos, a produção de soja foi particularmente destacada, saindo de uma produção de cerca de 15 milhões de toneladas na década de 1990 para mais de 60 milhões de toneladas nas décadas seguintes. O Brasil, agora, figura entre os maiores exportadores de soja no mundo, responsável por aproximadamente um terço das exportações globais desse grão, competindo acirradamente com os Estados Unidos (ABBADE, 2014).

A notável ascensão do agronegócio brasileiro está intimamente ligada à implementação de tecnologias inovadoras, que transformaram profundamente as práticas agrícolas do país. O uso de novas técnicas de plantio, equipamentos modernos e a aplicação de fertilizantes e agrotóxicos desempenharam um papel essencial no aumento da produtividade das lavouras brasileiras, permitindo que o país superasse muitos de seus concorrentes globais em eficiência agrícola. Essas inovações não ocorreram isoladamente, mas sim como parte de um conjunto abrangente de reformas políticas implementadas pelo Estado brasileiro. O governo, ao longo das últimas décadas, desempenhou um papel fundamental no fortalecimento do setor agrícola, promovendo políticas de incentivo à exportação, financiamentos estratégicos, e investimentos em pesquisa e desenvolvimento, especialmente por meio de instituições como a Embrapa (ABBADE, 2014).

Outro fator relevante para o sucesso do agronegócio brasileiro foi a expansão das fronteiras agrícolas, particularmente no Cerrado, onde técnicas de correção do solo permitiram o cultivo em áreas anteriormente consideradas inadequadas para a agricultura. Essa expansão, aliada ao desenvolvimento de uma infraestrutura logística robusta, facilitou o escoamento da produção para mercados internacionais. A construção de rodovias, ferrovias e portos, voltados para atender às necessidades das regiões produtoras, viabilizou a circulação rápida e eficiente das safras e da carne, assegurando a competitividade do Brasil no cenário global.

A inserção do país no mercado internacional de produtos agropecuários foi outro marco significativo para o setor, a partir de uma postura mais proativa em termos de acordos comerciais e abertura de novos mercados consumidores, o Brasil se consolidou como um ator indispensável no comércio global de alimentos. O agronegócio brasileiro, com sua crescente capacidade de atender tanto à demanda interna quanto ao abastecimento global, tornou-se não apenas um pilar econômico

fundamental para o Brasil, mas também um componente vital da segurança alimentar de inúmeras nações. A trajetória do setor agrícola brasileiro exemplifica a conjugação bem-sucedida de políticas públicas, inovações tecnológicas e uma visão estratégica voltada para o mercado global, fatores que contribuíram decisivamente para sua posição de destaque no cenário mundial:

(1) a industrialização e a migração do meio rural para o meio urbano; (2) o crédito financeiro subsidiado, principalmente para financiamento de capital e para a compra de insumos agrícolas modernos; (3) atividades de extensão rural; e (4) o apoio à pesquisa agrícola, sob a liderança da EMBRAPA (Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária). (ABBADE, 2014, p. 151).

O agronegócio demonstra sua robustez, mesmo em momentos de crise econômica e sanitária, considerando que, apesar de quedas em certos segmentos, há uma expansão para novos mercados internacionais com a exportação de produtos. É essencial avaliar os resultados recentes divulgados pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) sobre a balança comercial do agronegócio em 2022, a fim de evidenciar a relevância desse setor tanto para o Brasil quanto para o cenário global. No acumulado entre janeiro e agosto de 2022, as exportações brasileiras do agronegócio alcançaram um recorde de US\$ 108,28 bilhões, um incremento de 29,8% em comparação aos US\$ 83,42 bilhões registrados no mesmo período de 2021 (MAPA, 2022).

Esse desempenho positivo decorre do aumento significativo nos preços dos produtos do agronegócio, que subiram 26,5%. Segundo o Ministério, "o setor foi responsável por 48,1% do total das vendas externas brasileiras em 2022, o que reflete uma participação 4 pontos percentuais maior do que a alcançada em 2021" (MAPA, 2022.).

Apesar de o índice de preços dos alimentos do Banco Mundial ter atingido um nível recorde entre abril e maio de 2022, houve uma queda subsequente, embora os preços tenham permanecido elevados em comparação com 2021. Em julho de 2022, o índice registrou uma diminuição de 1,6%, após o pico de 159,04 pontos em maio de 2022, e, em agosto de 2022, o índice foi 14,2% menor. Tanto a Organização das Nações Unidas para a Alimentação e Agricultura (FAO) quanto o Banco Mundial indicaram uma tendência de queda nos preços dos alimentos no último trimestre do ano. Entretanto, essa redução não impactou as exportações agropecuárias brasileiras, pois os contratos de exportação já haviam sido firmados com antecedência (MAPA, 2022).

Os setores que contribuíram de forma significativa para o crescimento das exportações do agronegócio brasileiro, entre janeiro e agosto de 2022, foram principalmente o complexo soja (+US\$ 10,80 bilhões), carnes (+US\$ 4,01 bilhões), cereais, preparações e farinhas (+US\$ 3,90 bilhões), produtos florestais (+US\$ 2,13 bilhões) e café (+US\$ 2,08 bilhões). Esses cinco segmentos representaram, em agosto de 2022, 85,8% do total das exportações de produtos do agronegócio, resultando em um aumento de 1,3 pontos percentuais em relação ao ano anterior. Além disso, "os vinte outros setores exportadores do agronegócio aumentaram suas vendas externas para US\$ 1,91 bilhão em agosto de 2022, com uma elevação de 24,95%" (MAPA, 2022, n.p.).

No que tange às importações brasileiras de produtos do agronegócio, entre setembro de 2021 e agosto de 2022, o valor totalizou US\$ 16,82 bilhões, um aumento em relação aos US\$ 14,91 bilhões registrados no período de setembro de 2020 a agosto de 2021, refletindo um acréscimo de 12,8% entre os períodos comparados. Nesse contexto, a balança comercial do agronegócio obteve um superávit de US\$ 128,56 bilhões no acumulado dos últimos doze meses (MAPA, 2022).

O Brasil se destaca não apenas como um dos maiores produtores e exportadores de diversos produtos agropecuários, mas também como uma potência no desenvolvimento de tecnologias voltadas para o setor agrícola. Além disso, o país possui o maior potencial global para o cultivo e produção de alimentos, impulsionado pela abundância de terras agricultáveis, recursos hídricos e condições climáticas favoráveis. Nenhuma outra nação no mundo reúne tantas condições naturais adequadas para o cultivo de alimentos e bioenergia quanto o Brasil, o que lhe confere a reputação de "celeiro do mundo" (Tamarindo; Pigatto, 2020).

Desta forma, o agronegócio brasileiro se destaca por sua relevância na economia nacional, tanto pelo impacto direto no Produto Interno Bruto (PIB) quanto pela geração de emprego e renda em diversas regiões do país, sua importância vai além das fronteiras do mercado interno, consolidando o Brasil como um dos maiores exportadores de *commodities* agrícolas, o que contribui de forma significativa para o superávit da balança comercial. A diversidade climática e territorial do país permite uma vasta produção agrícola, sendo que o Brasil é um dos poucos países no mundo capaz

de atender tanto à demanda global por alimentos quanto às necessidades crescentes de bioenergia, especialmente com a produção de etanol e biodiesel (Silva *et. al.*, 2023).

Essa integração entre o agronegócio e outras cadeias produtivas, como a energética, evidencia o caráter dinâmico do setor, que passou a incorporar não apenas a produção agrícola tradicional, mas também a industrialização e a inovação tecnológica em todas as etapas do processo produtivo. Nesse sentido, o agronegócio não é apenas um motor econômico para o Brasil, mas também um setor estratégico para o desenvolvimento sustentável, com potencial para continuar inovando e expandindo suas fronteiras tecnológicas e produtivas.

2.2 O PROCESSO DE MODERNIZAÇÃO DO AGRONEGÓCIO NO BRASIL E OPORTUNIDADES NO SÉCULO XXI

Até a década de 1970, o Brasil dependia significativamente da importação de alimentos. Essa realidade começou a mudar com a modernização agrícola e pecuária, impulsionada durante o regime militar dos anos 1960. O governo apoiou a expansão das fronteiras agrícolas, a aquisição de maquinário moderno, a mecanização dos processos produtivos e o uso de insumos industrializados. Nesse contexto, houve um desenvolvimento expressivo da mão de obra qualificada e a introdução de tecnologias agropecuárias avançadas, especialmente com a criação da Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (Embrapa), em 7 de dezembro de 1972 (Tamarindo; Pigatto, 2020).

Durante as décadas de 1970 e 1980, a atuação do Estado no setor agrícola foi amplamente discutida pela literatura especializada. O Estado não apenas possibilitou o surgimento do agronegócio, mas também tem sido um agente fundamental em seu crescimento. Inicialmente, essa presença estatal se refletiu em políticas de distribuição de terras, como os programas de assentamento. Sua influência se expandiu para áreas como pesquisa, inovação tecnológica e a correção da acidez nos cerrados, além do aprimoramento genético de sementes e investimentos em infraestrutura local. Essas iniciativas modernizaram o setor agrícola e estabeleceram as bases para o crescimento contínuo do agronegócio brasileiro, que hoje é um dos pilares da economia do país (Heredia; Palmeira; Leite, 2010).

Até a década de 1990, as transformações no setor foram impulsionadas em grande parte pelo setor privado. Isso contribuiu para a consolidação da narrativa do pioneirismo dos agentes externos, como os gaúchos, que teriam chegado a terras supostamente "vazias" e, com a introdução de práticas civilizatórias e tecnologias agropecuárias, fomentaram o desenvolvimento dessas regiões, muitas vezes negligenciando o papel do Estado e das comunidades locais no processo (Heredia; Palmeira; Leite, 2010).

A partir da última década do século XX, o agronegócio começou a adotar práticas tecnológicas mais avançadas, com a introdução de inovações industriais em todas as etapas produtivas, desde o plantio até a comercialização. Essa evolução redefiniu o setor, associando-o à comercialização em larga escala de produtos agropecuários, sobretudo voltados para o mercado externo e concentrados em grandes propriedades rurais (FAO, 2017). No contexto brasileiro, a modernização da agricultura consolidou o agronegócio como um setor altamente integrado a diversas atividades econômicas, impulsionando seu papel estratégico na formação do Produto Interno Bruto (PIB) do país (FAO, 2017).

No século XXI, o agronegócio passou por transformações significativas em aspectos estruturais, técnicos, econômicos e jurídicos. As mudanças nos processos produtivos exigiram a incorporação de novas tecnologias, alterando profundamente a organização do trabalho, métodos de produção e práticas de negociação (FAO, 2017). A gestão contemporânea do agronegócio é orientada por diretrizes que priorizam a sustentabilidade e o cumprimento das normativas ambientais e legais aplicáveis.

A concepção moderna de agronegócio mantém uma visão sistêmica, englobando não só as empresas de insumos agrícolas, mas também as que produzem máquinas e implementos, além das que estão envolvidas na industrialização e comercialização dos produtos agrícolas e no sistema financeiro. Contudo, os especialistas consideraram essa definição incompleta. Por isso, passaram a incluir processos como fabricação, distribuição de insumos, armazenagem, processamento e transporte de materiais agrícolas, além de produtos de consumo final originados dos produtores agrícolas.

De acordo com o Departamento de Agricultura dos Estados Unidos (USDA), entre 2006 e 2010, o Brasil apresentou um crescimento anual médio de 4,28% no

rendimento da agropecuária, superando países como China, Japão e Argentina. Esse crescimento foi possível devido à implementação de tecnologias essenciais, como a viabilização da segunda safra (safrinha), resistência genética às principais doenças e o plantio direto na palha, conforme identificado pela Embrapa (MAPA, 2017). Entre 1975 e 2015, o Brasil registrou uma média anual de 3,58% de aumento na produtividade agropecuária, destacando-se no cenário global.

O agronegócio, com uma importância econômica, social e ambiental significativa, é estimado em US\$ 5 trilhões, representando 10% dos gastos globais dos consumidores, 40% da geração de empregos e 30% das emissões de gases de efeito estufa (Goedde; Horii; Sanghvi, 2015). Apesar dos notáveis avanços na produtividade ao longo dos últimos 50 anos, que ajudaram a garantir o abastecimento em muitas regiões do mundo, a segurança alimentar global continua sendo uma questão crítica.

Projeções indicam que até 2050 a demanda calórica global poderá aumentar em 70%, e a demanda de consumo, tanto humano quanto animal, poderá dobrar, colocando pressão sobre os recursos naturais. A escassez de água é um desafio significativo, com projeções de que até 2030 não será possível atender a 40% da demanda (Goedde; Horii; Sanghvi, 2015). Tecnologias voltadas para o incremento da produtividade agrícola podem ajudar a mitigar esse problema, sobretudo em áreas menos favoráveis, e a expansão de terras agricultáveis em regiões como a África, Europa Oriental e América do Sul pode aliviar parte da pressão (FAO, 2017).

Além disso, é relevante destacar a crescente competição entre a produção de alimentos e a de energia, visto que produtos como milho e açúcar têm importância significativa em ambas as indústrias. Nesse sentido, as tecnologias voltadas para o incremento da produtividade agrícola podem ajudar a mitigar esse problema, sobretudo em áreas menos favoráveis.

Entre os principais desafios agrícolas para as próximas décadas, a FAO (2017) aponta que:

- A competição por áreas agricultáveis e recursos hídricos será intensificada, especialmente com o crescimento urbano;
- É imprescindível adotar medidas que reduzam os impactos ambientais;

- A conservação dos habitats naturais e da biodiversidade será essencial;
- Será vital o emprego de novas tecnologias que possibilitem aumentar a produção agrícola em áreas menores e com menos demanda por mão de obra.

O comportamento de consumo tem passado por mudanças rápidas nas últimas décadas. No contexto dos produtos do agronegócio brasileiro, que incluem *commodities*, há uma crescente necessidade de adaptação a novos padrões de consumo, especialmente no que diz respeito à rastreabilidade dos produtos e à sustentabilidade dos processos produtivos. O comportamento do consumidor pode ser descrito como um conjunto de atividades que englobam desde a obtenção até o consumo de produtos e serviços, incluindo os processos decisórios que precedem e sucedem essas ações.

Tradicionalmente, o consumidor de alimentos foi analisado dentro do contexto da teoria geral da demanda, com foco nas variáveis clássicas de preço e renda como principais fatores de escolha. Contudo, estudos mais recentes destacam que aspectos culturais, psicológicos e relacionados ao estilo de vida são igualmente relevantes no processo de escolha dos alimentos. Um exemplo claro dessa mudança é a ampliação do portfólio de produtos por empresas de frigoríficos, que, em resposta à crescente demanda por produtos vegetarianos e veganos, passaram a desenvolver opções que atendem tanto esse público quanto consumidores curiosos e preocupados com a saúde (Buranello, 2024).

No ambiente de negócios (*client business*), as ocasiões de compra também variam, sendo classificadas em recompra simples, recompra modificada e tarefa nova. Na recompra simples, o comprador adquire o produto rotineiramente, com foco em fornecedores tradicionais e em produtos já conhecidos. Já na recompra modificada, há uma revisão de especificações ou características do produto, e o processo de compra envolve mais pessoas e uma busca por informações mais detalhadas. A tarefa nova, por sua vez, representa o cenário mais complexo, onde a compra ocorre pela primeira vez, exigindo mais tempo e recursos para a tomada de decisão, além de envolver uma maior quantidade de informações e participantes no processo (Buranello, 2024).

Portanto, no século XXI, o agronegócio brasileiro se destaca pela sua capacidade de adaptação frente aos desafios globais, como a sustentabilidade e a escassez de recursos naturais, com a crescente demanda por alimentos e o aumento das exigências relacionadas à sustentabilidade ambiental, o setor precisou incorporar inovações tecnológicas para aumentar a produtividade e reduzir o impacto ambiental. A modernização contínua, impulsionada por avanços em biotecnologia, gestão agrícola e digitalização, tem permitido que o agronegócio se consolide como um dos principais motores da economia brasileira e um competidor estratégico no mercado global.

A introdução de novos padrões de consumo, alinhados à rastreabilidade dos produtos e à sustentabilidade, reforça a importância de o setor continuar evoluindo para atender às demandas de consumidores cada vez mais conscientes, a expansão de mercados, tanto interno quanto externo, aliada à diversificação de produtos e à melhoria nas práticas de manejo e comercialização, oferece ao agronegócio brasileiro inúmeras oportunidades para se firmar como um dos maiores produtores mundiais de alimentos, ao mesmo tempo em que enfrenta a necessidade de equilibrar o crescimento econômico com a preservação ambiental.

2.3 TRIBUTAÇÃO NO AGRONEGÓCIO: UMA ANÁLISE DOS TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES NO SETOR RURAL

O Direito é fortemente influenciado pelas bases econômicas e, em grande medida, reflete a estrutura econômica, interagindo com ela de maneira dialética. A dinâmica entre Economia e Direito é marcada por um processo de ação e reação mútua, no qual ambos se influenciam de forma constante e complexa, o funcionamento de mecanismos como os preços, que regulam fluxos comerciais, o crescimento de setores e empresas, a inovação tecnológica no campo da agricultura e a alocação geral de recursos, tem um impacto significativo tanto na Teoria Econômica quanto na Economia Agrícola, em particular.

Ao analisar os mecanismos que coordenam a produção por meio de contratos, alianças estratégicas e relações informais, nota-se a necessidade de expandir a tradicional concepção da Economia Agrícola. Isso implica a incorporação de uma perspectiva sobre a governança dos sistemas agroindustriais. O papel do Direito nesse

contexto é o de disciplinar as condutas de acordo com os interesses econômicos e sociais (Borges, 2023).

Nesse contexto, as atividades rurais estão sujeitas à tributação de acordo com as mesmas normas aplicáveis às demais entidades jurídicas, utilizando os regimes de apuração do lucro real, presumido ou arbitrado, e também se submetem ao adicional de 10% do imposto de renda. Condomínios e consórcios formados por agricultores e trabalhadores rurais, em conformidade com o art. 14 da Lei nº 4.504/64, alterado pelo art. 2º da Medida Provisória nº 2.183-56 de 2001, seguem igualmente as disposições legais impostas às demais pessoas jurídicas rurais, de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 257/02 (Receita Federal, 2014).

A atividade rural pode ser explorada por meio de uma pessoa jurídica, seja pela constituição formal de uma sociedade, conforme os tipos societários previstos, ou pela inscrição do produtor rural pessoa física no Registro Público de Empresas Mercantis, com base no artigo 971 do Código Civil de 2002 (Mano Filho, 2020).

O artigo 971 dispõe que o empresário cuja atividade rural seja sua principal profissão pode, seguindo as formalidades descritas no artigo 968 e seus parágrafos, solicitar sua inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis de sua sede. Uma vez inscrito, será equiparado, para todos os efeitos, ao empresário sujeito ao registro (Brasil, 2002).

Vale esclarecer que, após a inscrição do produtor rural, há a equiparação "para todos os efeitos legais" entre o exercício da atividade rural pelo empresário rural e pela sociedade empresária rural. É relevante enfatizar que a inscrição do produtor rural no registro de comércio é uma faculdade concedida por lei. Dessa forma, é plenamente legítimo que o produtor rural atue como pessoa física, sem necessidade de se equiparar a uma pessoa jurídica em função da atividade empresarial (Mano Filho, 2020).

A esse respeito, Mano Filho (2020) aponta que o produtor rural que opte por não constituir uma empresa rural, mesmo exercendo atividade econômica agrícola ou pecuária, continuará submetido ao regime jurídico próprio da pessoa física, inclusive no que se refere às legislações tributária, trabalhista e previdenciária, com responsabilidade ilimitada e comprometimento direto de seu patrimônio pessoal pelas obrigações decorrentes do exercício de sua atividade.

O produtor rural, enquanto pessoa física, usufrui da vantagem de apurar o Imposto de Renda utilizando o regime de livro-caixa, no qual o cálculo do imposto é realizado com base no registro de receitas e despesas vinculadas à atividade rural. Sobre o saldo resultante dessa apuração, após a subtração das despesas das receitas, aplica-se a alíquota correspondente ao Imposto de Renda Pessoa Física para determinar o valor a ser recolhido. No caso de produtores juridicamente constituídos como empresas, é necessária a adesão a um dos regimes tributários disponíveis: Simples Nacional, Lucro Presumido ou Lucro Real (Crepaldi, 2019).

2.3.1 Tributos diretos no agronegócio

No que tange à tributação da empresa rural, a carga tributária impacta significativamente o setor agrícola brasileiro, mesmo diante dos esforços da União e dos estados para minimizar a incidência de tributos sob sua competência sobre a produção rural, especialmente no que diz respeito aos produtos da cesta básica e às mercadorias destinadas à exportação.

As empresas envolvidas na atividade agropecuária ou agroindustrial estão sujeitas, assim como aquelas de outros setores econômicos, à tributação tanto direta quanto indireta. No que tange aos tributos diretos, os de competência federal incidem sobre as riquezas geradas pela empresa, de acordo com sua capacidade contributiva. Entre esses tributos, destacam-se o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ambos calculados com base no lucro líquido ajustado conforme adições e exclusões previstas em lei, sejam estas de caráter temporário ou permanente (Crepaldi, 2019).

2.3.2 Tributos indiretos no agronegócio

Nesse cenário, outros tributos também se fazem presentes, como o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), cuja função extrafiscal visa incentivar o uso produtivo das propriedades rurais. O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) está sob a competência da União Federal, conforme disposto na Constituição Federal (art. 153, inc. VI) e no Código Tributário Nacional (CTN, art. 29) (Brasil, 1988; Brasil,

1966). No entanto, é importante observar que 50% do valor arrecadado com o imposto deve ser repassado aos Municípios onde os imóveis estão localizados. Além disso, os Municípios que optarem por realizar a fiscalização e a cobrança do imposto terão direito à totalidade dos valores arrecadados, conforme previsto no artigo 158, inciso II, da Constituição, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 41 de 2003 (Crepaldi, 2019).

A Lei nº 9.393/96 determina que o ITR, cuja apuração ocorre anualmente, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de um imóvel rural, situado fora da zona urbana do Município, em 1º de janeiro de cada ano (art. 1º) (Brasil, 1996). O contribuinte do imposto é definido como o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor do imóvel, conforme disposto no artigo 31 do CTN (Brasil, 1966).

A base de cálculo do ITR é o valor da terra nua, ou seja, o valor do imóvel sem considerar benfeitorias (CTN, art. 30). As alíquotas do imposto são progressivas, variando de 0,03% a 20%, de acordo com a área do imóvel e o grau de utilização, em conformidade com a função extrafiscal do tributo, cujo objetivo principal é desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. O lançamento do ITR é realizado por homologação, o que significa que o contribuinte é responsável por apurar e pagar o imposto, sem a necessidade de um procedimento prévio por parte da Administração Tributária (Lei nº 9.393/96, art. 10). O prazo para a entrega da Declaração do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (DIRT) é 30 de setembro de cada ano (Crepaldi, 2019).

2.3.3 Impostos estaduais no agronegócio

A tributação no agronegócio é marcada por uma série de mandamentos que buscam disciplinar as atividades econômicas, refletindo as interações entre a economia agrícola e o Direito. Dentro desse cenário, não apenas os tributos federais desempenham um papel importante, como também os estaduais, como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é um tributo majoritariamente de natureza fiscal, de competência dos estados e do Distrito Federal. No entanto, a Constituição Federal de 1988 prevê que o ICMS poderá ser seletivo,

levando em conta a essencialidade dos bens e serviços (art. 155, § 2º, inc. III), permitindo, dessa forma, sua utilização com finalidade extrafiscal (Crepaldi, 2021).

A Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 12, estabelece que o fato gerador do ICMS ocorre, entre outras hipóteses, quando a mercadoria sai do estabelecimento do contribuinte, ou na transferência de propriedade da mercadoria ou do título que a represente, independentemente de a mercadoria ter transitado pelo estabelecimento original (Brasil, 1996).

De acordo com o art. 4º da LC nº 87/96, considera-se contribuinte qualquer pessoa física ou jurídica que realize, de forma habitual ou em volume que denote intuito comercial, operações que envolvam a circulação de mercadorias, a base de cálculo nessas situações é o valor da operação, enquanto a alíquota varia conforme a origem e o destino da mercadoria, em consonância com o Regulamento do ICMS vigente em cada estado (Brasil, 1996). No estado do Rio Grande do Sul, por exemplo, em operações que não estão amparadas por benefícios fiscais, como o diferimento ou a isenção, a alíquota do ICMS incidente sobre a saída de mercadorias é de 17%. O ICMS é sujeito ao lançamento por homologação, conforme o disposto no art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN). Isso significa que o contribuinte é responsável por calcular e recolher o tributo. Contudo, caso ocorra algum erro no lançamento ou se o contribuinte não realizar o recolhimento no prazo devido, a autoridade fiscal pode efetuar o lançamento de ofício ou ajustar a diferença devida (Crepaldi, 2019).

2.3.4 Contribuições sociais e o agronegócio

A interação entre o sistema tributário e o agronegócio envolve uma gama de tributos e contribuições que impactam tanto a dinâmica empresarial quanto os trabalhadores do setor rural. Além dos tributos tradicionais, como o Imposto de Renda e o ICMS, as contribuições voltadas à seguridade social assumem um papel relevante ao financiar benefícios previdenciários e trabalhistas. Nesse contexto, as contribuições que incidem sobre a produção rural e a comercialização dos produtos reforçam o vínculo entre a atividade econômica e o cumprimento das obrigações fiscais, estabelecendo um equilíbrio entre o desenvolvimento do setor e a proteção social dos seus atores. A contribuição destinada à seguridade social configura-se como um tipo

de contribuição social voltada ao financiamento desse sistema. Instituída pela União, a sua arrecadação atualmente também é realizada pela União, em função da unificação dos órgãos arrecadadores da Previdência Social e do Tesouro Nacional (Crepaldi, 2021).

O financiamento da Seguridade Social, de acordo com art. 195 da Constituição Federal, é obrigação de toda sociedade, de forma direta e indireta, por meio de recursos previstos nos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como por meio das contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e das entidades equiparadas, incidentes sobre: (a) contribuições sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho; (b) contribuições sobre a receita ou faturamento; (c) contribuições sobre o lucro; II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social; III - sobre a receita de concursos de prognósticos; IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar; V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.

Em relação ao setor agropecuário, importante atentar-se para as disposições constantes do §8º e §9º do artigo mencionado anteriormente. No §8º tem-se a previsão de que o produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei”. Já o §9º estabelece que as contribuições sociais previstas no inciso I do caput do art. 195 poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas "b" e "c" do inciso I do caput”.

Tanto as pessoas físicas quanto as pessoas jurídicas, com ou sem empregados, que explorem atividades no setor do agronegócio, estarão obrigadas ao recolhimento, de formas distintas, das contribuições sociais.

2.4 TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA E DESONERAÇÃO FISCAL NA PRODUÇÃO DE ALIMENTOS

Incentivos fiscais, particularmente em contextos controversos como o apoio ao setor do agronegócio, têm sido objeto de ampla discussão devido à sua complexidade e às implicações sociais, econômicas e ambientais que envolvem. O agronegócio é vital para a economia brasileira e também influencia significativamente outras nações ao fornecer alimentos e matéria-prima, além de gerar emprego direta e indiretamente.

A racionalidade por trás dos incentivos fiscais é que eles funcionam como catalisadores para o estímulo e sustentação do setor agronegocial, fomentando tanto o crescimento econômico quanto a segurança alimentar. Tais incentivos possibilitam investimentos em infraestrutura moderna e aquisição de maquinário, além de impulsionar a pesquisa para otimizar os resultados de produção, tanto na agricultura quanto na pecuária.

Entre as principais críticas à concessão de incentivos fiscais ao agronegócio, destaca-se a afirmação infundada de que o setor não contribui com o pagamento de tributos, sendo considerado o segmento mais subsidiado devido a esses incentivos, acredita-se ainda que tais benefícios favorecem majoritariamente grandes produtores e indústrias agropecuárias.

Contudo, dados do IBGE revelam que, em 2020, o agronegócio arrecadou R\$ 460,17 bilhões, correspondendo a 19,3% do total arrecadado no Brasil. Esse período foi marcado por diversas desonerações fiscais em razão da pandemia. No que tange aos subsídios obtidos por meio de incentivos fiscais, conforme relatório da Receita Federal do Brasil, o setor que mais recebeu subsídios foi o de comércio e serviços, e não o agronegócio (IBGE, 2021).

Além disso, os incentivos fiscais no agronegócio não beneficiam exclusivamente grandes produtores ou indústrias, mas também visam apoiar pequenos produtores, com o propósito de evitar a concentração de riqueza em um grupo restrito, promovendo o desenvolvimento de todo o setor. Dessa forma, pode-se concluir que esses incentivos fiscais representam uma ferramenta essencial para viabilizar práticas agrícolas sustentáveis e competitivas.

Nesse contexto, estados têm implementado incentivos fiscais específicos para o agronegócio, os quais variam de acordo com as políticas e legislações locais. Esses incentivos, oferecidos de forma diferenciada entre estados, são projetados com base em suas respectivas necessidades e prioridades econômicas. Entre os incentivos mais comuns, destacam-se a isenção ou a redução do ICMS, o diferimento, que, apesar de ser frequentemente considerado um benefício fiscal, não se trata exatamente de um incentivo, e a imunidade sobre operações de exportação, entre outros (Rebouças, 2024).

Destarte, a Constituição Brasileira de 1988 foi promulgada no contexto de redemocratização, após o término do regime militar de 1964, com o objetivo de descentralizar a administração político-econômica do país e fortalecer a autonomia dos estados e municípios. Dentro desse processo, o artigo 155, inciso II, conferiu às unidades federativas a competência para instituir impostos sobre a circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, isso proporcionou uma importante fonte de receita para os estados, que passaram a ter mais independência financeira em relação à União.

Essa nova forma de arrecadação substituiu o antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), cujo valor das alíquotas era determinado pelo Congresso Nacional, mas arrecadado pelos estados. Embora a Constituição tenha estabelecido a criação desse novo tributo, sua regulamentação foi delegada a uma lei complementar. Esse vazio normativo foi preenchido em 1996, quando o deputado Antônio Kandir apresentou o Projeto de Lei Complementar nº 95, que visava detalhar as normas gerais do ICMS, como previsto na Constituição. Esse projeto foi aprovado, resultando na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, mais conhecida como Lei Kandir.

A Lei Kandir trouxe mudanças significativas, sendo a mais notável a isenção do ICMS sobre as exportações de produtos primários e semielaborados, uma medida que foi além do previsto originalmente na Constituição de 1988, que mencionava apenas produtos industrializados. Com essa alteração, o setor agropecuário foi diretamente beneficiado, pois as exportações de produtos agrícolas, como soja e carnes, passaram a não ser tributadas, estimulando ainda mais a competitividade do Brasil no cenário internacional.

A inclusão do setor agropecuário na isenção do ICMS foi um marco importante, já que a economia brasileira, fortemente apoiada no agronegócio, pôde aumentar significativamente suas exportações, especialmente em um contexto de crescente demanda internacional por *commodities*. Esse incentivo foi fundamental para o crescimento das exportações agrícolas, em especial para mercados como o da China, que se tornou um dos principais parceiros comerciais do Brasil. O estímulo às exportações agrícolas, contudo, não foi livre de críticas. Soares (2007), por exemplo, argumenta que, ao isentar produtos primários como a soja em grão, a lei reduziu os incentivos para o processamento industrial de alimentos no Brasil, permitindo que a produção com maior valor agregado fosse realizada em outros países.

Além de beneficiar o setor agropecuário, a Lei Kandir reduziu a carga tributária de estabelecimentos agrícolas e pastoris, fomentando o desenvolvimento dessas atividades. A desoneração do ICMS sobre bens de capital e insumos também foi vista como uma forma de estimular o investimento interno, principalmente em setores estratégicos para o desenvolvimento econômico do país. Dall'acqua (2001) destaca que a desoneração dos bens de capital criava condições favoráveis para o crescimento econômico ao incentivar a modernização da infraestrutura produtiva, particularmente no setor agrícola, que se beneficiou diretamente dessas medidas.

No entanto, a desoneração fiscal trouxe consequências negativas para estados cuja economia dependia da exportação de produtos primários e semielaborados, como muitos localizados nas regiões Norte, Centro-Oeste e Sul, fortemente ligados ao agronegócio. Essas perdas de arrecadação geraram pressões sobre as finanças públicas desses estados, que passaram a depender dos mecanismos de compensação previstos na Lei Kandir, como o "Seguro Receita". Ainda assim, Riani e Albuquerque (2008) apontam que esses instrumentos de compensação foram insuficientes para cobrir as perdas fiscais completamente, deixando muitos estados exportadores em situação financeira difícil.

Outro impacto da Lei Kandir foi a intensificação da guerra fiscal entre os estados, à medida que as unidades federativas passaram a competir ferozmente por investimentos, muitas vezes oferecendo isenções fiscais excessivas para atrair empresas, o que acabou por enfraquecer a arrecadação e a capacidade de financiar serviços públicos essenciais. Esse cenário se agravou em estados com economia

fortemente baseada no agronegócio, que tiveram que equilibrar a atração de novos investimentos com a manutenção da receita pública.

Destarte, embora a Lei Kandir tenha representado um avanço importante ao estimular as exportações, especialmente no setor agropecuário, também trouxe desafios significativos em termos de perda de arrecadação para os estados exportadores e intensificou a guerra fiscal entre eles. O setor agro, apesar de amplamente beneficiado pela desoneração, contribuiu para um cenário de maior dependência das exportações de *commodities*, o que, a longo prazo, pode ter gerado efeitos adversos na diversificação e industrialização da economia brasileira.

Nesse cenário, os incentivos fiscais podem ser implementados de diferentes maneiras, como através de imunidade, isenções, aplicação de alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, e investimentos privilegiados, entre outros (Rebouças, 2024).

É relevante discutir os mecanismos de incentivos fiscais frequentemente empregados, sobretudo no contexto do ICMS e das iniciativas promovidas pelos estados. Esses incentivos, muitas vezes atrelados ao recolhimento de recursos destinados ao agronegócio, possibilitam que as operações do setor sejam beneficiadas. No entanto, é importante destacar que este estudo não pretende abranger todos os aspectos desse tema, utilizando os termos "incentivo" e "benefício fiscal" de forma equivalente ao longo da análise.

Um dos principais instrumentos utilizados é o diferimento, que consiste na prorrogação do pagamento do imposto para uma fase posterior da cadeia de circulação das mercadorias. Esse procedimento, geralmente, é implementado por meio da transferência da responsabilidade tributária para o destinatário das mercadorias, postergando o recolhimento do tributo até uma etapa futura.

O diferimento do tributo a ser recolhido consiste em uma estratégia de simplificação, que adia o pagamento do imposto para uma fase posterior do ciclo de circulação de mercadorias. Esse mecanismo, assim como a substituição tributária progressiva, é aplicado em sistemas de tributação plurifásica, sendo um exemplo típico a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS). Nesse sentido:

O diferimento é, assim, técnica oposta à da substituição tributária “para a frente”, mas igualmente fundada em razões de comodidade e praticidade, voltada à simplificação da atividade fiscalizatória. Em verdade, a chamada substituição tributária regressiva ou “para trás” revela-se como medida adequada a hipóteses de sucessivas operações efetuadas por um número consideravelmente grande de fornecedores, tendo por objeto, em regra, produtos primários, de origem agropecuária (e.g. leite, laranja, cana-de-açúcar), fornecidos a indústrias de transformação. Em sendo assim, o imposto, ao invés de ser exigido de centenas ou milhares de produtores, é recolhido por um só contribuinte, possibilitando uma fiscalização bem mais simples, barata e eficaz, no intuito de evitar a sonegação (Costa, 2022, p.249).

Ao analisar o tratamento jurídico aplicado ao diferimento, frequentemente categorizado como benefício fiscal pelas legislações estaduais, observa-se que, ao regulamentarem os incentivos relacionados ao ICMS, tais legislações destacam que o diferimento não deve ser classificado como um benefício ou incentivo fiscal propriamente dito.

Nesse contexto, é relevante mencionar que as legislações dos estados de Mato Grosso do Sul, Mato Grosso, Maranhão, Tocantins e Goiás preveem o diferimento do ICMS em operações internas, vinculando-o à condição de que os envolvidos no agronegócio realizem uma contribuição aos fundos estaduais. Essa contribuição, por sua vez, é uma exigência para que os agentes econômicos possam usufruir do benefício do diferimento (Rebouças, 2024).

Digno de nota também é o instituto da isenção que, em seu entendimento clássico, referia-se à dispensa legal do pagamento de um tributo já devido, pois o fato gerador havia ocorrido e, conseqüentemente, a relação jurídico-tributária era estabelecida, configurando-se assim a obrigação tributária existente. Essa perspectiva foi, em certo momento, acolhida pelo Supremo Tribunal Federal. No entanto, a doutrina contemporânea e mais consistente argumenta que, na isenção, não há incidência tributária, o que impede a instauração da relação jurídico-tributária, de modo que não surge a obrigação tributária e o tributo não se torna exigível. Segundo os autores alinhados a essa corrente, a legislação tributária estabelece uma norma impositiva para a ocorrência da situação abstrata prevista, enquanto a lei de isenção suspende a eficácia dessa norma tributária. Em caso de revogação da lei isencional, a norma de incidência recupera sua eficácia (Rosa Júnior, 2024).

Passando a discorrer sobre a imunidade tributária, é essencial destacar que esse instituto consiste em uma limitação constitucional ao poder de tributar, impedindo que determinados entes, bens ou situações sejam alcançados pela incidência de tributos. Diferentemente da não incidência, que se dá quando o fato gerador não ocorre por ausência de previsão legal, a imunidade opera em situações em que, mesmo que o fato gerador esteja presente, a Constituição proíbe a tributação. Assim, a imunidade atua como uma garantia jurídica específica, destinada a proteger determinados valores ou atividades de interesse público, tais como as instituições de educação e assistência social, templos de qualquer culto, partidos políticos, entre outros. Isso impede que tais entidades sejam oneradas com tributos, independentemente da materialização do fato gerador previsto em lei.

Nesse contexto, Paulo de Barros Carvalho traz a seguinte definição:

[...] classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadoras (Carvalho, 2021, p. 203).

A Constituição prevê hipóteses de imunidade tributária que excluem certas operações relacionadas à exportação de mercadorias e serviços de incidência de tributos. No entanto, alguns estados adotaram medidas adicionais que exigem contribuições para fundos específicos, com o argumento de melhorar a fiscalização e controle dessas operações. Essas exigências, embora apresentadas como mecanismos de incentivo fiscal, são, na verdade, obrigações que condicionam o acesso a um direito garantido constitucionalmente. Esse tipo de regulamentação é observado em estados como Mato Grosso, Maranhão, Tocantins e Goiás (Rebouças, 2024).

Também merece destaque a redução da base de cálculo, que, segundo Paulo de Barros Carvalho (2021), representa apenas uma diminuição do valor do tributo devido. O autor ressalta que essa redução não deve ser confundida com isenção, pois não se trata da exclusão do campo de incidência do critério da hipótese ou da consequência, mas sim de uma simples redução da base de cálculo ou da alíquota, sem a extinção desses elementos. A diminuição no critério quantitativo, portanto, não resulta na eliminação do tributo, mas em uma medida modificativa que reduz o valor a ser pago, sem configurá-la como isenção.

De acordo com Rebouças (2024), em alguns estados brasileiros, políticas tributárias foram implementadas para incentivar a comercialização de produtos e a dinamização de setores econômicos específicos. Tais iniciativas incluem a redução da base de cálculo do ICMS, visando tornar mais competitiva a produção local. No entanto, essas medidas também trazem exigências para os contribuintes, como a obrigatoriedade de contribuir financeiramente para fundos específicos, que podem estar atrelados ao desenvolvimento regional ou ao financiamento de programas setoriais. Exemplos dessas contribuições incluem fundos voltados para o fomento econômico e a sustentabilidade local, estabelecendo assim uma contrapartida para a obtenção dos benefícios fiscais.

2.5 FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DO REGIME TRIBUTÁRIO NO AGRONEGÓCIO

O regime tributário aplicado ao agronegócio brasileiro está baseado em fundamentos constitucionais que visam equilibrar o desenvolvimento econômico, a justiça social e a sustentabilidade ambiental, a Constituição Federal de 1988, ao definir os princípios que regem a tributação no Brasil, estabelece diretrizes claras para a tributação do agronegócio, setor estratégico para a economia nacional.

Primeiramente, é importante destacar o princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, inciso I, da CF, que assegura que nenhum tributo pode ser instituído ou majorado sem lei que o estabeleça, garantindo segurança jurídica e previsibilidade ao setor (Brasil, 1988).

De acordo com Ricardo Siqueira de Carvalho (2021), no que se refere ao princípio da legalidade, podemos identificar dois pontos essenciais em relação à sujeição passiva tributária: (i) é imprescindível que exista uma lei formal para regulamentar a obrigação tributária, abrangendo todas as categorias de contribuição, seja o dever de pagar o tributo ou o cumprimento de obrigações acessórias. A lei é o único meio autorizado para estabelecer essas normas; (ii) entretanto, a mera existência de uma legalidade abstrata não é suficiente. É fundamental que haja a concretização dessa legalidade no momento da aplicação das normas jurídicas, assegurando

transparência nas ações tributárias para que os cidadãos compreendam claramente como devem agir em relação à legislação.

Para o agronegócio, isso significa que qualquer incidência de tributos, seja sobre a produção agrícola, insumos ou comercialização de produtos, deve obedecer rigorosamente à legislação em vigor, isso é especialmente relevante em um setor onde os custos operacionais e as margens de lucro podem ser sensivelmente afetados por mudanças tributárias.

Outro fundamento constitucional relevante é o princípio da isonomia tributária, previsto no artigo 150, inciso II, que proíbe o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, esse princípio embute a ideia de proibir privilégios que sejam considerados injustos ou desproporcionais (Sabbag, 2021).

No contexto do agronegócio, esse princípio impõe que produtores de pequeno, médio e grande porte sejam tratados de maneira equânime, respeitando suas capacidades contributivas. No entanto, o texto constitucional também admite tratamentos diferenciados para incentivar a agricultura familiar e pequenas propriedades rurais, em conformidade com o artigo 187, que versa sobre a política agrícola e o estímulo à produção rural de pequeno porte.

A Constituição de 1988 também estabelece o princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, §1º, como um dos pilares do sistema tributário nacional (Brasil, 1988). Esse princípio impõe que a tributação deve ser proporcional à capacidade econômica do contribuinte, o que significa que os tributos aplicados ao agronegócio devem refletir a realidade econômica de cada produtor.

Nesse sentido, Micaela Dutra (2010) afirma que é fundamental considerar que a tributação deve sempre manter um equilíbrio, isto é não pode se tornar excessivamente onerosa, tanto para o Estado quanto para os cidadãos. Além disso, deve evitar promover a inatividade ou inibir o crescimento econômico. O ideal é encontrar um ponto de equilíbrio, levando em conta que qualquer sistema tributário adotado terá impacto direto na economia, no desenvolvimento e nos rumos da sociedade para a qual foi planejado.

No agronegócio, há grande diversidade de agentes econômicos, desde pequenos produtores até grandes conglomerados, e essa diversidade exige que a carga tributária seja modulada de acordo com a capacidade de cada um, evitando

sobrecargas fiscais injustas que possam comprometer a viabilidade econômica do setor.

Além disso, a função social da propriedade rural, estabelecida no artigo 5º, inciso XXIII, e no artigo 186 da Constituição, tem impacto direto na tributação do agronegócio, a propriedade rural deve cumprir uma função social, o que implica na utilização racional e adequada dos recursos naturais e na preservação do meio ambiente, conforme disposto no artigo 225 da Constituição. Para assegurar que essa função social seja cumprida, o sistema tributário pode prever sanções, como o aumento de impostos ou mesmo a desapropriação de terras improdutivas, como previsto no artigo 184 (Brasil, 1988). Dessa forma, a tributação no agronegócio não é apenas uma questão de arrecadação fiscal, mas também um instrumento de política pública para promover o uso sustentável da terra.

No cenário em questão, Buranello (2024) afirma que o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), de competência da União, previsto no art. 153, VI e § 4º, da Constituição Federal e regulamentado pela Lei n. 9.393/96, apresenta caráter progressivo com o objetivo de desincentivar a manutenção de propriedades improdutivas, evidenciando, assim, sua natureza extrafiscal.

Ainda que a fiscalidade e a extrafiscalidade não sejam excludentes, mas sim alternadamente preponderantes nos tributos, as alíquotas do ITR devem aumentar conforme diminui a produtividade da propriedade. Essa progressividade está refletida na tabela de alíquotas anexa à Lei n. 9.393/96, onde a alíquota é definida a partir da relação entre a área total do imóvel e seu grau de utilização. Em consonância com a função social da propriedade, sobretudo no que se refere à preservação ambiental, destacam-se as exclusões previstas no art. 10 da Lei n. 9.393/96 para o cálculo e pagamento do ITR, como as Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal, entre outras (Buranello, 2024).

O regime tributário do agronegócio também é afetado pelos princípios constitucionais que envolvem a proteção ao meio ambiente. O artigo 225 da Constituição estabelece que todos têm direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, e que cabe ao poder público e à coletividade defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. Nesse sentido, a tributação ambiental pode ser utilizada como um instrumento para fomentar práticas agrícolas sustentáveis. A adoção

de incentivos fiscais para produtores que implementem práticas de preservação ambiental, como reflorestamento ou manejo sustentável, é uma forma de compatibilizar a atividade agrícola com a proteção dos recursos naturais, conforme previsto nos princípios constitucionais.

Tupiassu e Neto (2015) explicam que a tributação é, de fato, um elemento essencial e intrínseco ao funcionamento do Estado. Essa premissa permanece válida, especialmente no que tange à implementação de políticas públicas ambientais e à efetivação dos direitos ambientais previstos na Constituição. Nessa perspectiva, a relevância da tributação como um mecanismo de defesa e preservação do direito ao meio ambiente equilibrado se torna evidente. Os tributos arrecadam recursos destinados ao financiamento de políticas públicas voltadas para a proteção ambiental — esses recursos podem incluir atividades diretamente relacionadas ao meio ambiente. Além disso, os tributos têm a capacidade de influenciar comportamentos, seja por meio de uma tributação mais severa em casos de práticas prejudiciais, seja por meio de incentivos ou benefícios fiscais que estimulem ações favoráveis quando assim for necessário (Tupiassu; Neto, 2015).

Portanto, os tributos constituem uma ferramenta fundamental para a proteção e preservação do meio ambiente. É possível não só utilizar tributos como impostos, taxas e contribuições sociais como instrumentos diretos e indiretos de proteção ambiental. De fato, essa dupla função — fiscal e extrafiscal — dos tributos evidencia sua versatilidade no contexto da preservação ambiental.

Ademais, os tributos podem cumprir uma função predominantemente fiscal, focada na arrecadação, ou extrafiscal, quando direcionados à condução de comportamentos em prol do interesse público. Essas funções, embora distintas, são muitas vezes indissociáveis e alternam em predominância de acordo com o contexto específico (Tupiassu; Neto, 2015).

Luis Eduardo Schoueri (2010) destaca essa característica dos tributos como reguladores da economia, enfatizando que eles podem tanto estimular como desencorajar atividades econômicas, dependendo da necessidade de controle ambiental ou de promoção de condutas ambientais desejáveis. Além disso, a utilização dos tributos para promover políticas públicas ambientais pode gerar uma maior

distribuição de recursos para aqueles que cumprem certos requisitos estabelecidos por essas políticas, promovendo, assim, uma maior proteção e conservação ambiental.

Ainda dentro do contexto constitucional, a descentralização fiscal prevista na Constituição também impacta o regime tributário do agronegócio, pois a repartição de receitas entre União, Distrito Federal, Estados e Municípios, disposta nos artigos 157 a 162 da Constituição, permite que cada ente federativo exerça sua competência tributária de forma autônoma, respeitando as peculiaridades regionais do setor agrícola. Isso é especialmente importante no Brasil, onde as características do agronegócio variam significativamente de uma região para outra. O ICMS, imposto estadual, por exemplo, tem alíquotas que podem ser moduladas pelos Estados para incentivar ou desincentivar determinadas práticas agrícolas, conforme as necessidades locais.

Nesse contexto, a atenção se volta para as relevantes responsabilidades atribuídas aos entes federativos, com base no conceito de descentralização tributária. Dessa forma, os principais pontos tratados dentro do federalismo fiscal dizem respeito à capacidade do Estado federativo em arrecadar receitas em suas diversas esferas, seja através do exercício de poder coercitivo sobre os particulares ou por meio de atividades empresariais destinadas à obtenção de recursos e à provisão de bens e serviços públicos (Oliveira, 2022).

Diante desses fundamentos constitucionais, fica evidente que o regime tributário do agronegócio brasileiro é estruturado de forma a promover o equilíbrio entre a arrecadação fiscal, o desenvolvimento econômico, a função social da propriedade e a preservação ambiental. O legislador constituinte, atento a importância do setor agropecuário para produção de alimentos, trouxe destaque expresso para os instrumentos fiscais como forma de política pública de incentivo ao setor agropecuário. Essa preocupação é a comprovação necessária de que o constituinte quis garantir tratamento favorecido para as atividades agropecuárias como forma de se atingir os objetivos gerais traçados pela própria Constituição (Loubet, 2022).

O respeito aos mandamentos constitucionais garante que a tributação sobre o setor agropecuário seja justa, proporcional e sustentável, contribuindo para o crescimento contínuo de um dos setores mais importantes para a economia nacional. Além disso, assegura a competitividade dos produtores no mercado interno e externo, promove a segurança jurídica e incentiva investimentos no desenvolvimento

tecnológico e na modernização da atividade agrícola. Dessa forma, a tributação equilibrada permite que o setor continue gerando empregos, fomentando a economia regional e garantindo o abastecimento de alimentos para a população.

3 FUNDOS ESTADUAIS E A REFORMA TRIBUTÁRIA

O sistema tributário brasileiro é marcado por sua complexidade e pela coexistência de tributos federais, estaduais e municipais, os quais desempenham um papel importante no financiamento de serviços públicos e na promoção do desenvolvimento econômico. No contexto do agronegócio, especialmente na região Centro-Oeste, a criação de fundos estaduais específicos, como o Fundersul, o Fethab e o Fundeinfra, representa uma tentativa dos estados de Mato Grosso do Sul, Mato Grosso e Goiás, respectivamente, de ampliar a arrecadação e promover a infraestrutura necessária para escoamento da produção. Esses fundos emergiram com o propósito declarado de apoiar o desenvolvimento regional por meio de benefícios fiscais como o diferimento do ICMS e a aplicação de recursos em obras estratégicas.

Entretanto, apesar de serem formalmente apresentados como contribuições facultativas, há um questionamento crescente sobre a real voluntariedade da adesão a esses fundos, isto porque, na prática, a não adesão implica a perda de incentivos fiscais relevantes, como a isenção do ICMS, impondo aos produtores uma escolha limitada e que, muitas vezes, se assemelha a uma obrigação compulsória disfarçada. Essa situação não apenas afeta a confiança dos agentes econômicos, mas também levanta questões jurídicas sobre a constitucionalidade e a legalidade dessas exações.

Nesse cenário, a promulgação da Emenda Constitucional nº 132/2023 trouxe novos contornos normativos ao autorizar a formalização de contribuições sobre produtos primários e semielaborados, consolidando práticas que antes eram alvo de críticas jurídicas e econômicas, a inserção dessas contribuições no ordenamento jurídico trouxe desafios adicionais ao setor agropecuário, que agora precisa lidar com a ampliação das competências tributárias dos estados, a sobreposição de obrigações e a incerteza quanto ao futuro desses fundos no longo prazo.

Por fim, o capítulo buscará avaliar os desdobramentos trazidos pela Reforma Tributária e pela Emenda Constitucional nº 132/2023, discutindo as possíveis

implicações dessas mudanças para a sustentabilidade dos fundos estaduais e para o equilíbrio federativo, a análise crítica proposta permitirá compreender como a evolução normativa e a prática de criar contribuições paralelas impactam a competitividade do agronegócio brasileiro e a confiança dos produtores no sistema tributário. Assim, o estudo visa contribuir para um entendimento mais abrangente da intersecção entre política fiscal, direito tributário e desenvolvimento econômico no Brasil, destacando os desafios e as oportunidades que surgem com as recentes transformações legislativas.

3.1 FUNDOS ESTADUAIS INCIDENTES SOBRE O AGRONEGÓCIO NA REGIÃO CENTRO-OESTE

A região Centro-Oeste do Brasil desempenha um papel central na economia nacional, especialmente por sua relevância na produção e exportação agropecuária, para financiar a infraestrutura necessária ao escoamento da produção e promover o desenvolvimento regional, foram instituídos fundos estaduais que vinculam a adesão de produtores rurais a benefícios fiscais, como o diferimento do ICMS. Entre os principais exemplos estão o Fundersul (Mato Grosso do Sul), o Fethab (Mato Grosso) e o Fundeinfra (Goiás), esses fundos foram criados com a promessa de retorno em obras públicas, inicialmente limitadas às áreas rurais, mas que, com o tempo, se expandiram para além do propósito original, abrangendo inclusive a infraestrutura urbana e projetos de interesse mais amplo.

No entanto, a aparente facultatividade dessas contribuições é questionável, a participação nesses fundos, embora formalmente apresentada como voluntária, na prática se revela quase compulsória, uma vez que a não adesão implica a perda de incentivos fiscais, essa dinâmica levanta questionamentos jurídicos sobre a legalidade e a constitucionalidade das exigências, evidenciando uma sobreposição de obrigações tributárias que impactam diretamente a competitividade do agronegócio e a confiança dos produtores.

Cada fundo analisado apresenta características específicas, refletindo tanto as particularidades econômicas de cada estado quanto a evolução normativa dessas políticas, conforme se passa a abordar cada um deles a seguir.

3.1.1 Fundersul

O Fundersul foi inicialmente concebido com objetivos aparentemente modestos e voltados para o benefício dos produtores rurais, sendo sua principal finalidade a arrecadação de recursos para a manutenção de estradas vicinais que dão acesso às fazendas, garantindo a recuperação de vias não pavimentadas e a renovação de pontes. No início, tratava-se de uma ‘contribuição’ de caráter voluntário, em que se esperava que os próprios produtores colaborassem financeiramente com o fundo, recebendo, em contrapartida, melhorias na infraestrutura rodoviária local. Foi nesse contexto que a Lei nº 1.963, de 11 de junho de 1999, do estado de Mato Grosso do Sul, foi promulgada, estabelecendo as diretrizes para o Fundersul.

A lógica subjacente à criação do Fundersul era simples: os produtores rurais, ao comercializarem seus produtos com frigoríficos, cerealistas e *tradings*, não recolham o ICMS. Em troca dessa isenção tributária, os produtores eram obrigados a contribuir com o fundo, de modo que o benefício da dispensa do imposto se revertesse em melhorias diretas para eles próprios. A princípio, a proposta do Fundersul era limitada a um período curto de aplicação, mas acabou sendo estendida por tempo indeterminado, desvinculando-se de seu propósito inicial.

Com o passar dos anos, a Lei nº 1.963/99 sofreu inúmeras alterações, sendo modificada por mais de onze legislações distintas, essas mudanças gradualmente transformaram a essência do Fundersul, descaracterizando-o de tal forma que se pode afirmar que o fundo vigente difere significativamente do modelo originalmente proposto. O aumento do escopo dos produtos abrangidos pelo fundo, juntamente com a expansão da carga econômica sobre os produtores, refletiu a deturpação do propósito inicial. Os recursos, agora, são aplicados não apenas na melhoria de estradas rurais, mas também em obras de infraestrutura urbana, como asfaltamento nas cidades, beneficiando toda a população, embora o ônus continue recaindo exclusivamente sobre os produtores rurais.

Segundo o texto legal, nos termos do art. 1º da Lei n. 1.963/99, o fundo terá destinação exclusiva para:

- a) aquisição e manutenção de equipamentos rodoviários, inclusive de combustíveis e de lubrificantes destinados, exclusivamente, ao atendimento da Agência Estadual de Gestão de Empreendimentos

(AGESUL); b) aquisição, locação e manutenção de veículos automotores para prestar apoio operacional e de fiscalização, e de equipamentos rodoviários destinados, exclusivamente, ao atendimento da AGESUL; c) projetos, licenças ambientais, construção, manutenção, recuperação e melhoramento asfáltico de rodovias estaduais e de vias públicas urbanas, inclusive para drenagem, bueiros, pontes, obras e serviços, complementares, bem como estudo de viabilidade técnica, econômica e ambiental; d) contribuição do Estado, por meio de repasse de recursos ou de bens, em decorrência da celebração de convênios com a União, com os Municípios ou com Consórcios, cuja finalidade seja a construção, manutenção, operacionalização, recuperação ou o melhoramento de rodovias e de vias municipais e urbanas localizadas em Mato Grosso do Sul. e) construção, manutenção e melhoramento asfáltico das vias públicas urbanas.

Cria-se um Conselho de Administração do Fundersul com a composição descrita abaixo (art. 2º):

a) Governador do Estado; b) Secretário de Estado de Governo; c) Secretário de Estado de Infraestrutura; d) Secretário de Estado de Produção e Agricultura Familiar; e) Diretor-Presidente da Agência Estadual de Gestão de Empreendimentos; f) Representante da Federação da Agricultura de Mato Grosso do Sul (FAMASUL); g) representante da Associação dos Municípios de Mato Grosso do Sul (ASSOMASUL); h) representante do Sindicato das Indústrias de Frios e Carnes e Derivados do Estado de Mato Grosso do Sul (SICADEMS); i) representante da Associação dos Criadores de Mato Gros do Sul (ACRISSUL).

Segundo o texto legal, a isenção do lançamento e pagamento do ICMS sobre operações com produtos agropecuários e extrativos vegetais está condicionada à adesão dos produtores ao fundo. Caso não haja tal adesão, o pagamento do ICMS se torna obrigatório no momento da saída das mercadorias dos estabelecimentos rurais.

A tabela 1, que é anexa à legislação especifica os percentuais aplicáveis à comercialização de produtos agropecuários, como bovinos, milho, soja e madeira, a base de cálculo utilizada é a Unidade de Referência Fiscal (UFERMS), a qual serve para corrigir monetariamente as taxas cobradas pelo estado. O índice correspondente a cada tipo de produto é aplicado sobre a quantidade produzida, considerando unidades como tonelada, cabeça de gado ou metros cúbicos, conforme o caso, e multiplicado pelo volume total de produção para definir o valor a ser recolhido ao Fundersul (Loubet, 2021).

Tabela 1 - Lei Estadual Nº 1.963, de 11 de junho de 1999

<i>PRODUTOS</i>	<i>UNIDADE</i>	<i>VALOR (EM PERCENTUAL DO VALOR DA UFERMS)</i>
<i>I - PECUÁRIOS: a) gado bovino e bufalino (machos e fêmeas): 1. até 4 meses 2. entre 4 e 12 meses 3. acima de 12 meses b) gado asinino(*) e equino</i>	<i>Cabeça Cabeça Cabeça Cabeça</i>	<i>Isento 29,42% 46,03% 46,00%</i>
<i>II - AGRÍCOLAS: a) milho b) arroz c) soja d) algodão e) cana-de-açúcar f) demais produtos</i>	<i>Tonelada Tonelada Tonelada Tonelada Tonelada Tonelada</i>	<i>17,80% 28,80% 35,60% 102,60% 2,87% 17,10%</i>
<i>III - EXTRATIVOS: a) Madeira em tora, inclusive de eucalipto</i>	<i>m3</i>	<i>3,9% para 2019 5,4% para 2020</i>
<i>(Item III: acrescentado pela Lei nº 5.312/2018. Efeitos a partir de 28.12.2018.)</i>		

Fonte: Brasil, 1999.

Com o passar do tempo, o sistema de arrecadação do Fundersul também se tornou mais complexo, acompanhando a necessidade de maior controle sobre as contribuições e garantindo maior previsibilidade na receita arrecadada. A aplicação de critérios detalhados para diferentes tipos de produtos e a vinculação dos valores à Unidade de Referência Fiscal (UFERMS) refletem essa evolução normativa. Essas alterações visam não apenas assegurar a manutenção do fundo, mas também disciplinar a forma de cálculo das contribuições, oferecendo maior transparência e precisão na arrecadação. A partir desse contexto, surgem regulamentações específicas que determinam a aplicação das taxas para cada produto comercializado, como é o exemplo da soja.

Nesse sentido, o FUNDERSUL, conforme disposto pela Secretaria da Fazenda do Estado de Mato Grosso do Sul na Resolução n.º 3260, de 15 de agosto de 2022, estabelece a cobrança de uma taxa incidente sobre a comercialização de produtos como a soja. No caso específico desse grão, a taxa é fixada em 49,20% sobre o valor da Unidade de Referência Fiscal do Estado de Mato Grosso do Sul (UFERMS) para cada tonelada comercializada. Atualmente, a UFERMS corresponde a R\$ 47,20. Assim, ao considerar a hipótese de uma empresa que realize a venda de 37 toneladas de soja,

o montante devido ao FUNDERSUL, calculado com base nas condições mencionadas, totalizaria aproximadamente R\$ 859,23 (Peixoto, 2024).

A tabela a seguir apresenta uma análise comparativa entre a regra-matriz de incidência tributária do ICMS e do Fundersul, ambos vigentes no estado de Mato Grosso do Sul, o objetivo é destacar as semelhanças e diferenças nos critérios fundamentais que orientam a incidência desses tributos, tais como o aspecto material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo. Enquanto o ICMS incide sobre a circulação de mercadorias de forma geral, com base de cálculo definida pelo valor comercializado, o Fundersul possui uma aplicação mais específica, incidindo sobre determinadas operações agrícolas e pecuárias, com cálculo baseado em unidades de referência locais, essa comparação permite compreender as particularidades na estruturação dos tributos e os diferentes impactos econômicos sobre contribuintes e operações no estado.

Tabela 2 - Análise comparada da regra-matriz de incidência tributária do Fundersul e do ICMS no estado do Mato Grosso do Sul

Critério	ICMS	FUNDERSUL
Material	Promover a circulação de mercadoria	Promover a circulação de mercadoria
Espacial	No estado de Mato Grosso do Sul	No estado de Mato Grosso do Sul
Temporal	A cada operação	A cada operação
Pessoal	Sujeito Ativo: Estado de Mato Grosso do Sul Sujeito Passivo: Contribuinte (produtor) que realizou a operação de circulação de mercadoria	Sujeito Ativo: Estado de Mato Grosso do Sul Sujeito Passivo: Contribuinte (produtor) que realizou a operação de circulação de mercadoria
Quantitativo	Base de Cálculo: valor da mercadoria comercializada Alíquota: % (conforme alíquota nacional)	Base de Cálculo: tonelada de grãos, por cabeça de gado ou por metro cúbico de madeira Alíquota: % sobre a UFEMS (unidade de referência fiscal do estado de Mato Grosso do Sul)

Fonte: Rebouças, 2024, p.110.

Em suma, o Fundersul, criado com o propósito inicial de melhorar as estradas vicinais e apoiar os produtores rurais de Mato Grosso do Sul, sofreu uma significativa transformação ao longo do tempo, embora tenha começado como uma contribuição

voluntária e focada na infraestrutura rural, sua abrangência foi ampliada, com recursos sendo utilizados em obras urbanas, o que desvia do objetivo original. As várias alterações legislativas e a complexidade do sistema de arrecadação, agora vinculado à Unidade de Referência Fiscal (UFERMS), demonstram o aumento da carga sobre os produtores e a descentralização dos benefícios do fundo.

3.1.2 Fethab

Em 1999, o estado de Mato Grosso do Sul instituiu o FUNDERSUL com o propósito de captar recursos financeiros destinados à manutenção e expansão das rodovias estaduais, a principal fonte de arrecadação consistia na contribuição exigida dos produtores rurais, como condição para a permanência no regime de diferimento do ICMS nas operações internas. Caso os contribuintes optassem por não aderir ao regime, deveriam recolher o imposto sem qualquer benefício ou redução, mesmo sem o aproveitamento de créditos incidentes sobre insumos. A legislação estabeleceu as bases de cálculo e alíquotas, vinculando-as à Unidade Fiscal Estadual (Guimarães; Ferreira; Silvério Júnior, 2024).

Em 2000, o estado do Mato Grosso replicou essa iniciativa e a aprimorou, ampliando a destinação do fundo para além da infraestrutura rodoviária. Dessa forma, foi criado o Fundo de Transporte e Habitação (FETHAB), utilizando novamente o diferimento do ICMS como mecanismo de incentivo à adesão dos produtores, apesar de formalmente facultativa, na prática, os produtores de determinados setores se viam obrigados a optar pela contribuição para evitar a incidência integral do ICMS (Guimarães; Ferreira; Silvério Júnior, 2024).

Conforme Loubet (2021), observou-se uma prática semelhante ao modelo adotado pelo FUNDERSUL com a instituição do FETHAB por meio da Lei Estadual nº 7.663/00, este fundo foi criado com o propósito de financiar a execução de obras e serviços relacionados ao transporte e habitação, a sistemática do FETHAB condicionava o diferimento do ICMS ao pagamento de uma contribuição específica pelos produtores rurais. Assim, caso o produtor optasse por não aderir ao fundo, bastaria quitar o ICMS integralmente, o que, à primeira vista, parece uma solução prática e direta.

As receitas do Fethab serão decorrentes da contribuição realizada pelos produtores que usufruir o diferimento ou realizar as operações descritas abaixo:

a) Usufruir do diferimento do ICMS nas operações internas com soja; gado em pé; madeira em tora, madeira serrada ou madeira beneficiada; e feijão; b) operações de exportação, bem como nas operações equiparadas à exportação com carne desossada, carne com osso e miudeza das espécies bovina ou bufalina, e milho, transportados. c) operações internas: exclusivamente em relação ao algodão em pluma; d) operações interestaduais e de exportação, bem como equiparadas à exportação: em relação ao algodão em caroço e ao algodão em pluma; e) operações de saídas de gado em pé para abate, cria, recria, engorda ou qualquer outra finalidade, em operações interestaduais ou de exportação, inclusive em operação equiparada à exportação. (efetuarão a contribuição às contas do FETHAB e INPECMT); f) operações de saídas de soja, em operações interestaduais ou de exportação, bem como nas operações equiparadas à exportação (efetuarão a contribuição às contas do FETHAB e do IAGRO). g) operações de exportação efetuadas realizadas por intermédio de comercial exportadora, por contribuintes mato-grossenses, dos produtos descritos na legislação. h) deverão pagar o adicional do Fethab: nas operações internas com saída de soja, gado em pé, algodão em caroço e algodão pluma (Rebouças, 2024, p.57).

Além disso, foi instituído o FETHAB II, com vigência estipulada até 31 de dezembro de 2022, o que gerou maior complexidade na gestão desses fundos. Com o tempo, a destinação inicial dos recursos do FETHAB foi profundamente alterada, a ponto de o fundo passar a ser distribuído entre a Assembleia Legislativa, o Tribunal de Contas e o próprio Poder Judiciário do Mato Grosso, como estipulado na própria legislação do fundo, essa distribuição pode levantar questionamentos quanto à transparência e adequação do uso dos recursos públicos (Loubet, 2021).

Segundo Miura e Tomaschitz (2022), o Estado de Mato Grosso, por meio da exigência de recolhimento ao FETHAB, busca impor ao contribuinte a obrigação de pagar um tributo que, sob vários aspectos de sua estrutura normativa, se confunde com o próprio ICMS, mesmo diante da imunidade tributária assegurada pelo artigo 155, §2º, inciso X, alínea “a”, da Magna Carta.

Quando o fisco estadual considera que há crédito tributário devido, em razão da suposta ausência de envio das mercadorias ao exterior, deve recorrer aos meios legais apropriados, como a execução fiscal, todavia, é indevido o uso de medidas que imponham condições inconstitucionais ao exercício da imunidade prevista no supracitado dispositivo constitucional (Miura; Tomashitz; Valle, 2022).

A doutrina jurídica também sustenta que, embora seja admissível a aplicação de sanções e medidas de fiscalização para garantir a execução de créditos fiscais não quitados, isso não legitima o emprego de mecanismos que inviabilizem ou obstruam as atividades econômicas passíveis de tributação. A coerção estatal deve observar os limites legais, uma vez que as infrações fiscais, ainda que graves, não justificam o uso de procedimentos que comprometam a continuidade das operações empresariais (Miura; Tomashitz; Valle, 2022).

Desse modo, vincular o exercício de atividades empresariais ao cumprimento de exigências fiscais, desconsiderando a imunidade constitucional, configura uma forma de sanção política, tal prática não apenas desrespeita a imunidade tributária, mas também viola o direito fundamental à livre iniciativa, que é garantido pela Constituição Federal (Miura; Tomashitz; Valle, 2022).

Torres (2022) explica que a contribuição ao FETHAB, assim como a outros fundos correlatos, mesmo que possua uma base de cálculo diferenciada em relação ao ICMS ordinário (incidindo sobre o valor da operação), encontra fundamento na estrutura legal tributária desse imposto, esse fundamento inclui a consideração de regimes especiais, o diferimento no recolhimento, a destinação das operações e a situação subjetiva do contribuinte.

As disposições constitucionais tributárias, ao organizarem e coordenarem o sistema de tributos vigentes, viabiliza a efetivação das garantias e dos princípios constitucionais voltados para a proteção dos direitos fundamentais, concomitante ao exercício das competências tributárias, seu principal papel é fornecer os meios financeiros para sustentar o Estado Democrático de Direito, ao mesmo tempo em que assegura a proteção dos direitos e liberdades fundamentais dos indivíduos.

O Estado é capaz de obter receitas tanto originárias quanto derivadas. As receitas originárias provêm da exploração do patrimônio estatal, podendo ser reguladas pelo direito privado ou público, enquanto as receitas derivadas advêm da imposição estatal por meio da legislação tributária. As receitas originárias englobam atividades como a venda e o uso de bens públicos, *royalties* de recursos naturais como petróleo e mineração, e o lucro gerado por empresas estatais. Por outro lado, as receitas derivadas são caracterizadas pela imposição de tributos e penalidades sobre o

patrimônio privado dos cidadãos, em conformidade com o poder fiscal do Estado (Torres, 2022).

As receitas originárias incluem a exploração direta dos bens estatais, como florestas, ilhas, imóveis, entre outros, por meio de mecanismos como concessões ou prestações de serviço público (conforme os arts. 173, 175 e 177 da Constituição Federal). Ingressos comerciais e receitas patrimoniais constituem outro exemplo dessas receitas originárias, já os tributos, classificados como receitas derivadas, são aqueles que o Estado obtém a partir da tributação do patrimônio privado, sem a exploração direta de seus bens (Torres, 2022).

A prevalência dos tributos como fonte principal de arrecadação do Estado marca uma transição histórica do modelo de estado patrimonial para o estado fiscal, evidenciando a centralidade da tributação para a manutenção do Estado moderno. No caso específico da contribuição ao FETHAB, verifica-se que ela não pode ser classificada como receita originária, uma vez que não se enquadra no regime de direito privado, tampouco representa uma prestação de serviços de natureza contratual. Trata-se de uma receita derivada que, apesar de ter sua compulsoriedade mascarada sob uma suposta 'facultatividade', segue o regime do ICMS, com todos os seus critérios normativos aplicáveis (Torres, 2022).

A tabela a seguir apresenta uma comparação entre as características do ICMS e do FETHAB no estado de Mato Grosso, evidenciando as similaridades e diferenças entre essas duas tributações, o objetivo é destacar como ambos os tributos compartilham critérios semelhantes em termos de materialidade, espacialidade, temporalidade e pessoalidade, mas diferem quanto ao aspecto quantitativo, especialmente na base de cálculo e na aplicação de alíquotas. Essa análise permite compreender melhor a relação entre as regras de incidência desses tributos e os impactos que elas geram no setor produtivo estadual.

Tabela 3 - Comparativo entre ICMS e FETHAB

Critério	ICMS	FETHAB
Material	Promover a circulação de mercadoria	Promover a circulação de mercadoria
Espacial	No Estado ou destinada à exportação ou aos demais Estados/DF	No Estado ou destinada à exportação ou aos demais Estados/DF
Temporal	A cada operação	A cada operação
Pessoal	Sujeito Ativo: Estado Sujeito Passivo: Contribuinte (produtor) ou substituto do ICMS	Sujeito Ativo: Estado Sujeito Passivo: Contribuinte (produtor) ou substituto do ICMS
Quantitativo	Base de Cálculo: o valor da operação Alíquota: Segundo a operação	Regime de Multiplicadores do valor fiscal de referência

Fonte: Rebouças, 2024, p.107

O FETHAB exemplifica a complexa interseção entre incentivos fiscais e arrecadação pública no Mato Grosso, revelando um cenário em que a adesão ao fundo, embora formalmente facultativa, se apresenta como obrigatória na prática para diversos setores produtivos. A contribuição ao FETHAB não apenas demonstra a prevalência de receitas derivadas como fonte essencial para o Estado moderno, mas também evidencia desafios legais e econômicos na gestão pública, especialmente quando a imunidade tributária é desconsiderada em prol de arrecadações adicionais. A evolução do fundo ao longo do tempo, incluindo a criação do FETHAB II e a redistribuição de seus recursos a outros poderes estatais, levanta questionamentos sobre transparência e eficiência no uso das finanças públicas. Assim, o FETHAB não apenas se insere no regime tributário vigente, mas também reflete as tensões entre a livre iniciativa e a intervenção estatal, ressaltando a importância de equilibrar as exigências fiscais com o respeito aos direitos fundamentais e à liberdade econômica garantidos pela Constituição.

3.1.3 Fundeinfra

O Estado de Goiás instituiu o Fundo Estadual de Infraestrutura (FUNDEINFRA) por meio da Lei nº 21.670, de 2022, com o objetivo de captar recursos financeiros voltados ao desenvolvimento econômico da região. O fundo é destinado à obtenção de receitas provenientes de diversas fontes, especialmente da produção agrícola, pecuária

e mineral, além de fomentar a implementação de políticas públicas e ações administrativas no estado (Goiás, 2022).

A contribuição vinculada ao FUNDEINFRA é fixada em um percentual que não excede 1,65% sobre o valor da operação envolvendo mercadorias especificadas na legislação ou com base na unidade de medida adotada na comercialização, os produtos sujeitos a essa contribuição pertencem predominantemente ao setor do agronegócio, conforme descrito no Anexo XVI do Regulamento do Código Tributário de Goiás (RCTE), modificado pelo Decreto nº 10.187/2002 (Brasil, 2022).

Do ponto de vista jurídico, a segurança jurídica desempenha um papel central na garantia de que a sociedade, especialmente os contribuintes, possa planejar suas atividades com base nas regras tributárias vigentes, sem o receio de alterações arbitrárias ou inesperadas na legislação. No caso em questão, a modificação normativa comprometeu a confiança dos cidadãos nas instituições governamentais, configurando uma violação indireta aos direitos individuais e à estabilidade do sistema normativo.

Em âmbito federal, a prática de desvinculação de receitas não é inédita, tendo sido instituída em 1994 sob o nome de Fundo Social de Emergência (FSE), com o propósito de promover a estabilização econômica após a implementação do Plano Real. Posteriormente, no início dos anos 2000, a nomenclatura foi alterada para Desvinculação de Receitas da União (DRU). Em 2016, por meio da Emenda Constitucional Federal nº 93/2016, essa prática, antes restrita à União, foi ampliada para Estados e Municípios, permitindo a gestão mais flexível dos recursos públicos em todas essas esferas federativas (Alves et al., 2024).

Portanto, a segurança jurídica relaciona-se diretamente à previsibilidade e à estabilidade das normas e decisões legais no ordenamento jurídico. No campo da tributação, essa segurança é fundamental para que os contribuintes e o próprio Estado possam operar com clareza e previsibilidade. Normas tributárias claras, estáveis e coerentes garantem tanto a confiança dos cidadãos quanto a eficácia da administração pública na gestão de receitas e despesas, sendo indispensáveis para a estabilidade institucional e econômica.

De acordo com o artigo 5º da Lei nº 21.670, as receitas do FUNDEINFRA são originadas, entre outros meios, de contribuições vinculadas ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de

Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). As contribuições são exigidas nas seguintes situações: (a) como condição para a concessão de benefícios ou incentivos fiscais; (b) quando o contribuinte opta por um regime especial para controle de produtos destinados ao mercado externo ou para comprovar a efetividade da exportação; e (c) no caso de substituição tributária, sendo o imposto devido pelas operações anteriores: 1. pago pelo contribuinte credenciado no momento da saída subsequente; ou 2. apurado conjuntamente com o imposto incidente sobre a operação própria do estabelecimento eleito como substituto, resultando em um único débito por período (Goiás, 2022).

O Decreto nº 10.258, de 8 de maio de 2023, estabeleceu que a totalidade dos recursos arrecadados por meio das contribuições do setor produtivo será destinada exclusivamente às obras definidas pelo Conselho Gestor do FUNDEINFRA, essa determinação está em consonância com o dispositivo da Desvinculação de Receitas Estaduais (DRE), prevista no artigo 39 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) da Constituição Estadual de Goiás (Alves et al., 2024).

A normativa vigente estabelece a obrigatoriedade de destinar 30% das receitas vinculadas a órgãos e entidades públicas, fundos ou despesas específicas, entretanto, esse mesmo dispositivo normativo faculta ao Chefe do Poder Executivo a possibilidade de remanejar esses recursos desvinculados para outros fins, conforme sua discricionariedade. No contexto estadual, o decreto recentemente editado em Goiás teve como objetivo demonstrar aos produtores rurais, principais responsáveis pelo pagamento da taxa do agro, que a arrecadação seria direcionada integralmente ao fundo previsto, com aplicação em projetos previamente definidos pelo Conselho Gestor (Alves et al., 2024).

Nesse contexto, nota-se a insatisfação generalizada do agronegócio quanto à imposição de tributos sobre exportações, conforme ressaltado pelo IBRAM, há no Brasil um consenso histórico em torno da não tributação das exportações, uma medida considerada essencial para a manutenção da balança comercial e o desenvolvimento industrial em diversos setores. Portanto, tal contribuição afeta significativamente o setor agropecuário, ao comprometer sua competitividade e posição no mercado. A normativa também reduz o volume de investimentos e gera insegurança jurídica, uma condição

prejudicial ao ambiente institucional de um Estado Democrático de Direito (Alves et al., 2024).

A tabela apresentada a seguir destaca a comparação entre a regra-matriz de incidência do ICMS e do Fundeinfra no estado de Goiás, evidenciando a sobreposição dos critérios de incidência tributária entre ambos, essa análise é fundamental para compreender a polêmica em torno da constitucionalidade dessas contribuições setoriais, uma vez que o Fundeinfra, ao compartilhar a mesma base de cálculo e fato gerador do ICMS, pode ser interpretado como uma cobrança adicional disfarçada do próprio imposto estadual. Tal duplicidade levanta questionamentos jurídicos sobre a legalidade dessa contribuição, já que a Constituição Federal impõe limites ao poder de tributar, visando evitar a bitributação e proteger o equilíbrio econômico dos contribuintes.

Tabela 4 - Regra-matriz de incidência tributária do Fundeinfra, estado de Goiás e regra-matriz de incidência do ICMS

Critério	ICMS	FUNDEINFRA
Material	Promover a circulação de mercadorias, no mercado interno ou interestadual, com produtos de origem vegetal, mineral ou animal.	Promover a circulação de mercadorias, no mercado interno, interestadual ou ao exterior, com produtos de origem vegetal, mineral ou animal.
Espacial	No estado de Goiás	No estado de Goiás
Temporal	A cada operação	A cada operação
Pessoal	Sujeito Ativo: Estado de Goiás Sujeito Passivo: Contribuinte que realizou a venda de produtos de origem vegetal, mineral ou animal.	Sujeito Ativo: Estado de Goiás Sujeito Passivo: Contribuinte que realizou a venda de produtos de origem vegetal, mineral ou animal.
Quantitativo	Base de Cálculo: valor da mercadoria comercializada Alíquota: X% (definido conforme as alíquotas nacionais)	Base de Cálculo: valor da mercadoria comercializada Alíquota: 1,65%

Fonte: Rebouças, 2024, p. 109.

O FUNDEINFRA se apresenta sob a justificativa de ser uma medida para fomentar o desenvolvimento econômico e viabilizar a implementação de políticas públicas no Estado de Goiás, no entanto, a aplicação de contribuições sobre setores

estratégicos, como o agronegócio, e a possibilidade de desvinculação de receitas despertam controvérsias, especialmente no que tange à segurança jurídica e à previsibilidade normativa. A insatisfação do setor produtivo frente à tributação das exportações evidencia a necessidade de um equilíbrio entre arrecadação estatal e incentivo econômico, preservando a competitividade internacional e promovendo um ambiente favorável ao investimento. Assim, o sucesso do FUNDEINFRA dependerá da capacidade do governo de assegurar transparência na destinação dos recursos e de promover uma gestão que concilie os interesses públicos e privados, garantindo estabilidade jurídica e confiança nas instituições.

3.2 A EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132 E A INSERÇÃO DO ART. 136 NO ADCT

A recente Reforma Tributária aprovada no Brasil foi concebida com o objetivo de simplificar o sistema de tributação sobre o consumo, buscando mitigar a regressividade e reduzir os conflitos entre os entes federativos, particularmente a chamada "guerra fiscal". Os debates mais significativos emergiram a partir da apresentação da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 45/2019, de autoria do Deputado Federal Baleia Rossi. Essa proposta, entre outras alterações, previa a substituição gradual de tributos como ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS por um imposto unificado sobre bens e serviços (IBS), que seria uniforme em todo o território nacional. A administração desse novo tributo seria realizada por meio de um comitê gestor nacional, composto por representantes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, permitindo que cada ente federativo exercesse sua competência exclusivamente por meio da definição de alíquotas (Albano, 2024).

O conceito inicial buscava consolidar os tributos sobre o consumo em uma única estrutura de competência compartilhada entre os entes federativos, com arrecadação e distribuição de receitas realizadas de forma integrada. Para isso, propunha-se a criação de uma entidade composta por representantes das três esferas de governo. Contudo, durante a tramitação da proposta, a versão final aprovada pela Câmara dos Deputados alterou significativamente essa estrutura inicial. Adotou-se uma abordagem dual, na qual o IBS substituiria apenas o ICMS e o ISS, tributos de competência

estadual e municipal, respectivamente, enquanto a União criaria uma nova Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS).

Para administrar o IBS, de competência compartilhada entre Estados, Municípios e o Distrito Federal, a versão aprovada pela Câmara propôs renomear a entidade responsável para Conselho Federativo. Esse órgão recebeu atribuições administrativas específicas, como a edição de normas infralegais, a uniformização vinculante da interpretação e aplicação da legislação relativa ao IBS, a arrecadação e compensação, bem como a distribuição dos valores arrecadados. Além disso, o Conselho teria competência para resolver controvérsias surgidas no âmbito do contencioso administrativo relacionado ao tributo (Albano, 2024).

No âmbito do Senado Federal, embora tenha sido mantida a estrutura originalmente aprovada pela Câmara dos Deputados, que adota uma abordagem dual para a tributação sobre o consumo, algumas alterações foram propostas. Entre essas modificações, destacam-se: (a) a inclusão de uma condição para a extinção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), vinculada à criação de uma contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a importação, produção ou comercialização de bens cuja industrialização seja incentivada na Zona Franca de Manaus ou em áreas de livre comércio (art. 92-B); e (b) a retomada da denominação de Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), acompanhada de uma redução em suas competências, como será detalhado adiante. A versão resultante, aprovada pelo Senado, foi posteriormente referendada pela Câmara dos Deputados, com a exclusão de alguns trechos, culminando em sua promulgação em sessão solene realizada em 20 de dezembro de 2023, formalizada pela Emenda Constitucional nº 132/2023 (Albano, 2024).

Em 20 de dezembro de 2023, foi promulgada pelas Mesas do Congresso Nacional a Emenda Constitucional nº 132 (Brasil, 2023), introduzindo significativas alterações no Sistema Tributário Nacional e instituindo a Reforma Tributária. A principal modificação trazida por essa emenda se concentra na tributação sobre o consumo, abrangendo bens, serviços e direitos. Esse novo marco normativo implementa mudanças estruturais no Direito Tributário brasileiro, com destaque para a extinção de tributos importantes: a) o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN); b) as Contribuições para o

Programa de Integração Social (PIS) e para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); c) o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) (Tripoldi, 2024).

Para suprir a extinção desses tributos, a emenda prevê a criação de novos mecanismos fiscais: a) o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS); b) a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS); c) o Imposto Seletivo (IS), aplicado a produtos e serviços nocivos à saúde ou ao meio ambiente.

Essa reorganização busca implementar um sistema de tributação não cumulativa, alinhando-se ao modelo do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), a proposta visa uma legislação uniforme em todo o território nacional, garantindo a incidência do imposto no local de destino da operação, em vez do local de origem, promovendo maior equidade e eficiência no sistema tributário (Tripoldi, 2024).

As discussões sobre a modernização do sistema tributário brasileiro não são novas, desde a promulgação da Constituição de 1988, várias propostas legislativas enfrentaram resistência e não avançaram no Congresso Nacional. A promulgação da Emenda Constitucional nº 132, conhecida como Reforma Tributária, representa a mais recente tentativa de reestruturação dessa complexa área. Entre suas novidades, destaca-se a permissão para que os estados instituem contribuições específicas sobre produtos primários e semielaborados, visando alimentar fundos estaduais destinados a objetivos específicos. Essa medida busca formalizar contribuições estaduais preexistentes, que foram alvo de críticas por onerarem desproporcionalmente a cadeia produtiva agroindustrial (Medrado, 2024).

O processo legislativo que culminou na inserção dessa matéria na Emenda nº 132 gerou controvérsias, sendo caracterizado como uma emenda aglutinativa de última hora durante a fase final de votação na Câmara dos Deputados. A falta de transparência e a pressa na aprovação levantaram críticas quanto à legitimidade democrática do procedimento (Medrado, 2024).

A referida Emenda trouxe a possibilidade de criação de nova contribuição, nos moldes a seguir:

Art. 136. Os Estados que possuíam, em 30 de abril de 2023, fundos destinados a investimentos em obras de infraestrutura e habitação e financiados por contribuições sobre produtos primários e semielaborados estabelecidas como condição à aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado, relativos ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, poderão

instituir contribuições semelhantes, não vinculadas ao referido imposto, observado que: I – a alíquota ou o percentual de contribuição não poderão ser superiores e a base de incidência não poderá ser mais ampla que os das respectivas contribuições vigentes em 30 de abril de 2023; II – a instituição de contribuição nos termos deste artigo implicará a extinção da contribuição correspondente, vinculada ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, vigente em 30 de abril de 2023; III – a destinação de sua receita deverá ser a mesma das contribuições vigentes em 30 de abril de 2023; IV – a contribuição instituída nos termos do caput será extinta em 31 de dezembro de 2043. Parágrafo único. As receitas das contribuições mantidas nos termos deste artigo não serão consideradas como receita do respectivo Estado para fins do disposto nos arts. 130, II, b e 131, § 2º, I, b, deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (Medina, 2024, s.p).

Nesse contexto, o professor Fábio Calcini esclarece que o artigo 136 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCTs) conferiu uma "nova" competência tributária a determinados estados. Essa competência foi atribuída àqueles que, em 30 de abril de 2023, possuíam fundos destinados a investimentos em infraestrutura e habitação, sendo esses fundos financiados pela arrecadação de contribuições facultativas incidentes sobre produtos primários e semielaborados. Tal mecanismo foi instituído como condição para a fruição de regimes especiais ou diferenciados de ICMS (Calcini, 2024).

O dispositivo, ainda que apresentado como uma solução transitória para preservar recursos destinados à infraestrutura e habitação, pode ser lido como um mecanismo que perpetua a complexidade do sistema tributário brasileiro e adia a necessária simplificação desejada pela própria reforma constitucional. Ao permitir que Estados criem contribuições desvinculadas do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços, mas mantendo a mesma base e alíquota anteriores, a norma não parece avançar na superação das distorções históricas associadas à tributação sobre produtos primários e semielaborados. A mesma manutenção dos parâmetros vigentes em abril de 2023, em vez de promover a segurança jurídica alardeada, pode simplesmente cristalizar interesses setoriais que beneficiam determinados agentes econômicos, transformando o que se propunha como um remédio transitório em um subtipo de exação resistente a mudanças futuras.

A exigência de que a nova contribuição seja extinta ao final de 2043 não é garantia real de limitação temporal, pois prazos longos abrem espaço a pressões políticas e econômicas que podem ensejar a prorrogação de regimes similares ou a

criação de novos artifícios. Ao mesmo tempo, a exclusão dessas receitas do cômputo das contas estaduais, sob o argumento de não comprometer tetos e limites constitucionais, não apenas ameniza a transparência da gestão fiscal, como também abre brechas para desequilíbrios capazes de onerar, a médio e longo prazos, contribuintes e consumidores. Em vez de catalisar uma reorganização mais racional do sistema, o dispositivo tende a reforçar o emaranhado de normas e regimes, ampliando os riscos de perpetuação de um ambiente tributário pouco transparente, resistente à reforma e suscetível a pressões políticas setoriais.

3.3 NATUREZA JURÍDICA E A CLASSIFICAÇÃO DOS FUNDOS CRIADOS PELOS ESTADOS PARA REGULAR AS OPERAÇÕES DO AGRONEGÓCIO

Rebouças (2024) afirma que os fundos instituídos pelos legisladores estaduais sobre operações do agronegócio são apresentados como contribuições opcionais. Não há uma obrigatoriedade imposta aos contribuintes para aderir a esses fundos, ficando a critério dos produtores a decisão de participar, caso desejem usufruir dos incentivos fiscais vinculados ao ICMS. Dessa forma, o uso dos incentivos do ICMS também não se constitui em imposição obrigatória, uma vez que o produtor pode escolher não utilizá-los sem que tal decisão acarrete penalidades. Sob essa perspectiva, destaca-se a ausência de compulsoriedade, elemento essencial para a caracterização de um tributo, conforme estabelecido no artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN). Assim, por não conter tal característica, essa contribuição não se enquadra juridicamente como um tributo.

A relação jurídica tributária é formalizada a partir da conexão entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, estabelecida por meio de uma norma jurídica que emerge de um fato jurídico relevante sob a perspectiva tributária. A norma tributária, ao ser aplicada, impõe ao sujeito passivo a obrigação de efetuar o pagamento correspondente ao tributo, enquanto confere ao sujeito ativo o direito de exigí-lo. Nesse contexto, a inobservância da obrigação de pagar o tributo implica a possibilidade de imposição de penalidades, materializando assim a subsunção do fato à norma tributária, ou seja, ocorre a aplicação concreta da norma ao caso específico (Rebouças, 2024).

No entanto, em relação aos fundos estabelecidos pelos entes estaduais, o argumento defendido é que a ausência de recolhimento da contribuição ao fundo não acarreta a mesma consequência. Nessa perspectiva, caso o contribuinte opte por não contribuir para o fundo, a sanção não será a obrigatoriedade do pagamento do fundo em si, mas sim a imposição do pagamento integral do ICMS, perdendo o direito aos incentivos fiscais associados à adesão ao fundo. Como a decisão de contribuir é uma escolha do produtor e não há compulsoriedade associada, configura-se uma faculdade e não uma obrigação jurídica. Assim, a ausência de compulsoriedade reforça o entendimento de que a contribuição ao fundo não possui natureza tributária (Rebouças, 2024).

Por outro lado, Calcini (2024) pontua que o fenômeno observado revela uma prática recorrente dos estados na cobrança de valores que, na essência, se assemelham a contribuições obrigatórias, ainda que apresentadas sob a aparência de 'contribuições facultativas'. Tais exações incidem sobre operações comerciais envolvendo mercadorias, com especial destaque para produtos do agronegócio, como soja, milho e carnes. Essas cobranças se vinculam ao ICMS e condicionam o usufruto de regimes tributários diferenciados, mesmo em operações de exportação.

Para que essas receitas estaduais possuam validade jurídica, é essencial que estejam fundamentadas em autorização explícita na Constituição Federal, de modo que a sua instituição não ocorra à margem do arcabouço legal estabelecido. Todavia, constata-se que o poder público tem, na prática, contornado a rigidez do sistema de competências tributárias ao criar uma figura que, embora apresentada como 'contribuição facultativa', tem natureza de tributo. Essa manobra, que configura uma fraude ao ordenamento constitucional, revela uma tentativa de evitar a sujeição aos limites legais que regulam a tributação, o que se caracteriza como um problema grave e persistente na atualidade (Calcini, 2024).

Calcini (2024) explica que essas cobranças podem ser qualificadas como 'tributos ocultos', uma vez que se estruturam a partir das diretrizes do ICMS e acarretam a exigência de um valor adicional. Essa prática contraria, inclusive, o disposto no artigo 3º do Código Tributário Nacional. A alegação de que essas contribuições seriam opcionais, portanto, esvazia-se diante da realidade enfrentada pelos contribuintes. A pretensão de afastar a natureza tributária sob o argumento de voluntariedade revela,

na melhor das hipóteses, uma compreensão equivocada ou uma ingenuidade incompatível com a complexidade das obrigações impostas na prática.

Diante do exposto, é possível concluir que a natureza jurídica dos fundos criados pelos estados para regular as operações do agronegócio revela uma dualidade interpretativa. De um lado, a perspectiva formal destaca a ausência de compulsoriedade, caracterizando essas contribuições como facultativas e afastando-as da definição de tributo prevista no Código Tributário Nacional. Por outro lado, a análise crítica sugere que essas contribuições mascaram uma exigência indireta, configurando uma espécie de 'tributo oculto', na medida em que condicionam o acesso a benefícios fiscais e se assemelham, na prática, a obrigações tributárias. Esse cenário levanta preocupações quanto à legitimidade das exações e à transparência na gestão fiscal dos estados, evidenciando a necessidade de uma maior coerência entre a regulamentação tributária e as práticas administrativas.

3.4 A APLICAÇÃO DIFERENCIADA DO ICMS NA PRODUÇÃO AGROINDUSTRIAL E A REGRA DE NÃO CUMULATIVIDADE PARA EVITAR A SOBRECARGA NA CADEIA PRODUTIVA

O segmento agrícola brasileiro é predominantemente formado por pequenos e médios produtores, que enfrentam desafios significativos para competir no mercado, principalmente devido à falta de capacidade adequada de beneficiamento. Além disso, encontram barreiras ao tentar negociar diretamente com o setor de processamento, sendo obrigados a recorrer a cooperativas e corretores como intermediários. A carga tributária também impacta seus custos de forma relevante, uma vez que estão sujeitos ao ICMS. Conforme a legislação, qualquer pessoa física ou jurídica que realize operações de circulação de mercadorias ou preste serviços que gerem incidência desse imposto é considerada contribuinte. Portanto, é necessário que se inscrevam no Cadastro de Produtor Rural ou no Cadastro de Contribuinte de ICMS, conforme sua situação específica (Moreira; Souza; Santos, 2006).

A tributação representa um elemento importante no processo produtivo e de comercialização, influenciando diretamente o desempenho financeiro e econômico do setor rural, isso afeta os custos e preços dos produtos e, por extensão, os resultados

obtidos, a complexidade da legislação do ICMS, com suas múltiplas alíquotas, diferimentos e isenções aplicadas a produtos agrícolas, insumos e bens de capital, pode gerar distorções na cadeia produtiva. Nesse contexto, o produtor de café está sujeito a diferentes tratamentos tributários ao adquirir esses produtos (Moreira; Souza; Santos, 2006).

O ICMS aplicado à produção agropecuária é regulamentado por legislações estaduais que frequentemente buscam aliviar a carga tributária dos produtos derivados do agronegócio, em estados como Mato Grosso do Sul, Mato Grosso e Goiás, é comum a adoção do diferimento do imposto na comercialização, em outras regiões, também se destacam mecanismos como isenções, créditos presumidos ou até mesmo a garantia de créditos ao longo da cadeia produtiva.

As referidas medidas visam evitar que os custos tributários sejam repassados de forma excessiva ao longo da cadeia de produção de alimentos, o agronegócio, ao iniciar o ciclo produtivo, envolve diversas etapas essenciais, como a colheita de grãos, extração de madeira e criação de animais. Todas essas atividades demandam insumos e serviços específicos, como fertilizantes, corretivos de solo, alimentos para animais e tratamentos sanitários, os quais representam custos expressivos.

Por tratar-se de operações na etapa inicial da cadeia, a incidência do ICMS pode inviabilizar economicamente a produção, assim, as desonerações buscam equilibrar o impacto fiscal e estimular a competitividade do setor. A não aplicação de tributos nesta fase permite que o imposto seja recolhido em momentos posteriores, promovendo maior eficiência tributária.

Adicionalmente, o Fundo de Desenvolvimento do Agronegócio é utilizado para reinvestir na própria cadeia produtiva, assegurando que os recursos oriundos do setor sejam revertidos para sua expansão e modernização. Com isso, formas de tributação diferenciada, como isenção, crédito presumido ou diferimento, têm o objetivo comum de fomentar o crescimento sustentável do agronegócio brasileiro, reduzindo os entraves financeiros e maximizando a produtividade (Rebouças, 2024).

Os produtores são obrigados a realizar a contribuição para o fundo de apoio ao setor, sob pena de serem compelidos a recolher integralmente o ICMS de forma antecipada para cada transação, sem que lhes seja garantida a aplicação do princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal para esse tributo.

Apesar de o ICMS seguir o princípio do valor agregado, que deveria assegurar a não cumulatividade do imposto, sua aplicação no setor agropecuário é problemática, pois a maioria dos produtores é composta por pessoas físicas que não mantêm sistemas de controle contábil, dificultando a implementação eficaz desse princípio. Consequentemente, apenas uma pequena parcela de produtores constituídos como pessoas jurídicas consegue aproveitar os benefícios do sistema atual de tributação sobre o valor agregado, fazendo com que o ICMS, na prática, seja cumulativo. Outro exemplo de cobrança em cascata ocorre quando o produtor acumula créditos de ICMS, mas, ao vender seus produtos, o pagamento do imposto é diferido. Nessa situação, o produtor rural não consegue descontar o ICMS na compra de insumos (Brugnaro; Del Bel Filho; Bacha, 2003).

Dessa maneira, os fundos acabam desconsiderando o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, impondo um recolhimento que se configura como obrigatório. Tal situação reforça o caráter de tributo associado a essas contribuições, desvirtuando, em parte, a finalidade original de desoneração fiscal prevista pelo ordenamento jurídico.

3.5 LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

O Estado exerce o poder de tributar como meio de atingir seus objetivos fundamentais, arrecadando recursos necessários para atender às demandas coletivas, como saúde, educação e segurança, bem como para manter o funcionamento da máquina pública. No entanto, ao executar essa atribuição, é imprescindível que se respeitem os limites das competências estabelecidas, evitando qualquer violação aos direitos fundamentais assegurados pela Constituição.

A relevância de impor restrições ao exercício do poder de tributar pelos entes federativos é tão significativa que a Carta Constitucional dedica uma seção específica intitulada 'Das Limitações ao Poder de Tributar', inserida no capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional. Nessa abordagem, não se limitam as normas às disposições explicitamente tratadas sobre as limitações do poder de tributar, mas também se estendem a outros dispositivos constitucionais e normas complementares, incluindo resoluções do Senado e tratados internacionais (Brasil, 1988). Assim, as

restrições ao poder de tributar não se restringem exclusivamente aos preceitos previstos na Constituição, mas abrangem um conjunto normativo mais amplo.

As limitações constitucionais encontram-se delineadas nos artigos 150, 151 e 152, entretanto, para os objetivos deste estudo, o foco recai exclusivamente sobre os princípios e restrições previstos no artigo 150. Dessa forma, passa-se a examinar as disposições contidas no referido artigo da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; IV - utilizar tributo com efeito de confisco; V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; [...] (Brasil, 1988).

Ao prosseguir com a análise do artigo 150 do texto constitucional, torna-se evidente a relevância das limitações impostas ao poder de tributar como forma de proteção aos contribuintes e garantia da justiça fiscal no Brasil. Tais restrições são fundamentais para equilibrar a necessidade de arrecadação do Estado com a preservação dos direitos individuais e a segurança jurídica.

A primeira limitação estabelecida é o princípio da legalidade tributária, que determina que nenhum tributo pode ser exigido ou aumentado sem que haja uma lei específica que o preveja, essa disposição evita arbitrariedades e assegura que os contribuintes só sejam obrigados a cumprir obrigações fiscais claramente definidas pelo legislador, permitindo um planejamento financeiro adequado e reforçando a confiança no sistema jurídico (Gonçalves; Jurubeba, 2023).

Outro aspecto importante é a garantia de tratamento isonômico entre os contribuintes, a Constituição veda qualquer forma de discriminação, assegurando que pessoas ou entidades em situações equivalentes sejam tributadas de maneira igual, o que impede distinções baseadas em ocupação profissional, função exercida ou

qualquer outra característica que não seja relevante para a capacidade contributiva, promovendo a equidade e a justiça no sistema tributário (Machado; Calixto, 2024).

As restrições relativas à aplicação temporal das leis tributárias também desempenham um papel essencial, a irretroatividade impede que tributos sejam cobrados sobre fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os instituiu ou aumentou, protegendo os contribuintes de surpresas fiscais referentes ao passado. Além disso, os princípios da anterioridade anual e nonagesimal estabelecem prazos mínimos entre a publicação da lei e a efetiva cobrança dos tributos, garantindo um período de adaptação para os contribuintes e evitando impactos financeiros abruptos (Fonseca et al., 2023).

A proibição do efeito de confisco nos tributos é outra salvaguarda significativa, o Estado não pode utilizar a tributação como meio de expropriar o patrimônio dos cidadãos de forma disfarçada. A carga tributária deve ser razoável e proporcional à capacidade econômica do contribuinte, respeitando o direito de propriedade e evitando que a tributação inviabilize atividades produtivas ou a própria subsistência.

Finalmente, a liberdade de tráfego de pessoas e bens é assegurada pela vedação de tributos interestaduais ou intermunicipais que restrinjam essa circulação, garantia que é fundamental para a integração econômica e social do país, facilitando o comércio, a mobilidade e contribuindo para o desenvolvimento nacional. A única exceção prevista é a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público, desde que não constitua impedimento ao livre trânsito.

De acordo com Rebouças (2024), os princípios constitucionais que impõem limites ao poder de tributar são essenciais para garantir justiça e equidade no sistema tributário. Entre os principais, destacam-se: o princípio da legalidade tributária, que assegura que nenhum tributo será instituído sem previsão legal; o princípio da irretroatividade, impedindo a aplicação retroativa de normas tributárias; e o princípio da anterioridade, que determina que a cobrança de novos tributos deve respeitar um intervalo temporal. Também se inclui o princípio da isonomia, que busca garantir igualdade na tributação, e o princípio da capacidade contributiva, que exige que a carga tributária seja compatível com as possibilidades econômicas do contribuinte.

Além disso, outros princípios como a vedação ao efeito confiscatório, a liberdade de tráfego e a transparência na arrecadação de tributos reforçam as garantias

constitucionais. Há ainda normas específicas que regulam a concessão de imunidades tributárias, estabelecem limites de alíquotas e definem restrições quanto à base de cálculo e à concessão de benefícios fiscais (Rebouças, 2024).

As limitações tributárias derivam de princípios constitucionais que regulam e condicionam a criação e a cobrança de tributos, além de dispor sobre imunidades específicas e outras normas de hierarquia inferior. Esses dispositivos visam complementar os aspectos materiais relacionados às competências tributárias, estabelecendo os parâmetros para o exercício dessas atribuições. O papel das leis complementares, conforme disposto no artigo 146 da Constituição Federal, é essencial nesse contexto, uma vez que elas são responsáveis por editar "normas gerais de direito tributário" e disciplinar as restrições ao poder de tributar (Brasil, 1988).

O Código Tributário Nacional (CTN) materializa essas normativas ao abordar, entre outros aspectos, os requisitos para concessão de imunidade tributária a determinadas entidades, conforme o disposto na alínea "c" do inciso IV do artigo 9º e no artigo 14 do CTN, consolidando os princípios que regulam e limitam a atuação estatal no âmbito tributário (Brasil, 1966).

De acordo com Caliendo (2021), as limitações impostas ao poder de tributar pelo Estado não têm caráter absoluto, mas decorrem de uma construção jurídica que organiza os valores políticos sob a forma de normas jurídicas. Partindo da premissa de que o sistema jurídico é constituído por proposições normativas, é possível a coexistência de normas com conteúdo contraditório no seu interior, refletindo a complexidade dos valores que o sistema busca harmonizar. Essa contradição, característica das proposições normativas, não compromete sua validade, mas exige uma análise criteriosa da aplicação e do alcance das normas envolvidas.

Nesse contexto, as restrições ao poder de tributar devem ser entendidas como elementos dinâmicos, que se adaptam à realidade jurídica e política em que estão inseridas, não eliminando o poder estatal, mas sim estabelecem parâmetros que asseguram a proteção de direitos fundamentais, promovendo o equilíbrio entre a competência estatal e a preservação de esferas privadas intocáveis.

Por conseguinte, não há como definir de forma precisa ou absoluta os contornos dessas restrições, já que sua validade depende do sistema jurídico de referência, bem como da lógica normativa que organiza e fundamenta as regras aplicáveis. A busca

pela coerência na aplicação dessas normas exige uma abordagem sistemática, em que os valores fundamentais do sistema — como a legitimidade democrática e a proteção dos direitos dos cidadãos — orientem sua interpretação e aplicação (Caliendo, 2021).

Nesse contexto, os entes políticos, ao criarem tributos ou regulamentarem obrigações tributárias, devem observar rigorosamente os limites constitucionais. Caso contrário, podem ter suas normas invalidadas, o que inviabiliza a cobrança e extingue a relação jurídica tributária. Por exemplo, no agronegócio, a análise de imunidades aplicáveis às exportações é fundamental para verificar o respeito às normas constitucionais e evitar cobranças indevidas.

4 ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES VINCULADAS AO ARTIGO 136 DO ADCT E DESAFIOS TRIBUTÁRIOS NO AGRONEGÓCIO BRASILEIRO

O capítulo que se segue oferece uma análise detalhada sobre as contribuições vinculadas ao artigo 136 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), suas implicações jurídicas e os desafios tributários enfrentados pelo agronegócio brasileiro. A abordagem parte de uma perspectiva constitucional, considerando os princípios tributários consagrados e as recentes mudanças trazidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023, que reestruturou aspectos fundamentais do Sistema Tributário Nacional. Nesse contexto, a introdução de novos princípios tributários e a consolidação de contribuições específicas apresentam não apenas oportunidades de modernização fiscal, mas também dificuldades interpretativas e práticas, refletindo as complexidades do sistema jurídico-tributário brasileiro.

Além disso, este capítulo explora a conformidade das novas contribuições com os princípios constitucionais, como a igualdade, a segurança jurídica e a dignidade da pessoa humana, analisando possíveis inconstitucionalidades e impactos econômicos. Também são examinados os desdobramentos jurídicos relacionados à manutenção de fundos estaduais e as consequências dessas medidas para o setor produtivo do agronegócio, especialmente no que tange à competitividade e aos preços dos alimentos.

Por meio de uma discussão ampla e fundamentada, o texto busca não apenas esclarecer as questões centrais que envolvem a tributação no agronegócio, mas também propor reflexões sobre o equilíbrio necessário entre arrecadação e justiça fiscal, preservando os valores constitucionais que alicerçam o ordenamento jurídico brasileiro.

4.1 NOVOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

No âmbito doutrinário, a conceituação do termo "princípio" requer uma análise de sua evolução histórica, especialmente considerando as divergências existentes sobre sua definição no contexto jurídico. Hugo de Brito Machado (2019) aponta de forma acertada a ausência de consenso entre os teóricos acerca do que caracteriza um princípio jurídico. Na contemporaneidade, a teoria de Robert Alexy, renomado jusfilósofo alemão, tem exercido significativa influência na definição de princípios como normas orientadas a finalidades que visam alcançar estados ideais. Contudo, ao se examinar a formação do Direito Tributário brasileiro, é evidente que os juristas pioneiros da área não adotaram a perspectiva alexyana, mas sim interpretaram os princípios como normas essenciais ao funcionamento e estruturação do ordenamento jurídico. Essa visão é sintetizada por Celso Antônio Bandeira de Mello (2019), que define os princípios como os fundamentos centrais de um sistema jurídico, elementos que sustentam sua organização e irradiam sua influência sobre outras normas, servindo ainda como critério para avaliar a constitucionalidade de regras, inclusive aquelas de natureza constitucional.

A Emenda Constitucional n° 132/2023 introduziu mudanças significativas ao texto constitucional, explicitando novos princípios tributários que foram formalmente nomeados no § 3º do artigo 145. O texto estabelece que "o Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente" (Brasil, 1988). Essa formulação legislativa busca ampliar e atualizar os alicerces teóricos e práticos do Direito Tributário brasileiro.

Entretanto, a formulação dos novos princípios apresenta desafios interpretativos significativos. A ausência de clareza conceitual e a ampla margem de interpretação tornam o § 3º do artigo 145 suscetível a leituras divergentes e abordagens teóricas

contrastantes. Esse cenário possibilita a atribuição de múltiplos significados e aplicações práticas a esses princípios, o que tende a gerar divergências no âmbito doutrinário quanto ao seu alcance e eficácia. Nesse contexto, Marco Aurélio Grecco (2024) destaca dois pontos de suma importância: primeiro, os princípios expressamente previstos no § 3º do artigo 145 não esgotam os fundamentos do Sistema Tributário Nacional, tampouco possuem uma relevância superior em relação aos princípios implícitos na Constituição Federal. Segundo, não há uma hierarquia preestabelecida ou uma ordem de prioridade entre os princípios explicitados e aqueles implícitos, exigindo que se promova um equilíbrio entre eles. Dessa forma, a justiça tributária não deve ser tratada como mais relevante do que a segurança jurídica ou outros valores fundamentais, sendo imprescindível uma análise harmônica e integrada para orientar a aplicação dos princípios que estruturam o Sistema Tributário Nacional.

4.1.1 O princípio da simplicidade

O princípio da simplicidade ou praticabilidade, inserido no ordenamento jurídico por meio da Emenda Constitucional n.º 132/2023, tem como objetivo primordial simplificar as normas tributárias, tornando-as mais acessíveis e funcionais. Esse princípio emerge como uma resposta à intrínseca complexidade do sistema tributário brasileiro, decorrente da interação entre as relações socioeconômicas e o esforço estatal para mensurar a capacidade contributiva dos cidadãos (Carmo; Borba, 2024).

A intrincada natureza do Sistema Tributário Nacional (STN) atual impõe desafios como a dificuldade de interpretação das normas, elevados custos de conformidade e ineficiência na aplicação das legislações vigentes, fatores esses que geram desvantagens competitivas, inibem o fluxo de investimentos e a iniciativa empreendedora, além de prejudicar a fiscalização. Nesse sentido, a simplificação do sistema tributário contribui para uma maior clareza das leis, facilita o cumprimento das obrigações fiscais e promove maior transparência. Tal clareza permite que os cidadãos exijam uma gestão mais eficiente dos recursos públicos arrecadados (Carmo; Borba, 2024).

Sob essa perspectiva, simplicidade no sistema tributário implica que os contribuintes sejam capazes de compreender claramente o que, como e para quem

devem realizar os pagamentos fiscais. Essa simplicidade deve abranger tanto as obrigações principais, relacionadas à entrega de recursos ao Fisco, quanto as obrigações acessórias, que dizem respeito às ações necessárias para atender às exigências fiscais. De forma correlata, é indispensável que a Administração Tributária disponha de mecanismos eficazes para fiscalizar, arrecadar e implementar as políticas públicas de maneira eficiente (Abraham; Ferreira, 2024).

Nos ensina Machado Segundo (2024), que o princípio da simplicidade impõe que legislação tributária se utilize de linguagem clara e acessível, sem rebuscamentos desnecessários, e evitando-se ao máximo as remissões. De igual forma, o cumprimento das obrigações acessórias deve ser simplificado, abolindo-se formulários, guias, documentos, cujo preenchimento seja desnecessariamente complexo.

Embora a simplificação tenha ocupado papel central no debate sobre a reforma tributária, é fundamental reconhecer que a complexidade do sistema tributário é um efeito, e não uma causa, compreender o princípio da simplificação exige uma análise das origens dessa complexidade. Uma primeira consideração relevante é que a percepção de complexidade é subjetiva e varia entre os diferentes perfis de contribuintes. Pequenas empresas enquadradas no regime do Simples Nacional, por exemplo, frequentemente não experimentam o sistema como excessivamente complexo. Da mesma forma, contribuintes que optam pelo regime de Lucro Presumido para o pagamento do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, ou mesmo pessoas físicas com uma única fonte de rendimento, podem não perceber a complexidade como a característica mais marcante do sistema tributário brasileiro.

Cabe ressaltar que essa análise não visa defender a complexidade do sistema, tampouco afirmar que ele não apresenta desafios significativos – a maioria dos sistemas tributários, em escala global, carrega certa complexidade, entretanto, sugere-se que, em uma pesquisa empírica, a carga tributária poderia ser apontada como um elemento mais repudiado pelos contribuintes do que a complexidade em si (Greco; Rocha, 2024).

Em suma, o princípio da simplicidade no âmbito tributário não surge apenas como uma ferramenta de facilitação técnica, mas também como instrumento capaz de promover maior eficiência, transparência e legitimidade no relacionamento entre Fisco e contribuinte. A simplificação do sistema permite que o cidadão compreenda melhor a

legislação, identifique e cumpra suas obrigações com mais facilidade, tenha clareza sobre os tributos que paga e possa cobrar do Estado a correta aplicação dos recursos arrecadados (Alexandre, 2024).

Ao reconhecer que a complexidade atual é consequência das dinâmicas socioeconômicas e legais – e que sua percepção varia entre diferentes perfis de pagadores de tributos –, vislumbra-se que a busca pela simplicidade não pode desconsiderar as múltiplas realidades envolvidas. Mais do que reduzir normas e procedimentos, a prática dessa diretriz almeja tornar o sistema mais inteligível, viabilizando o cumprimento mais justo e sereno das obrigações fiscais. Assim, a simplicidade, longe de esgotar-se em parâmetros meramente formais, consolida-se como fundamento indispensável para uma reforma tributária equilibrada, coerente e capaz de conferir maior confiança à sociedade.

4.1.2 Princípio da transparência

O princípio da transparência, amplamente reconhecido como um dos alicerces fundamentais tanto do Direito Tributário, em âmbitos nacional e internacional, quanto do Direito Financeiro, não necessitava, conforme se observa, de previsão explícita na Constituição Federal, pois esse princípio é tradicionalmente vinculado à ideia de publicidade, já consagrada no artigo 37 da Constituição Federal, que estabelece a obrigatoriedade da publicidade dos atos administrativos (Greco; Rocha, 2024).

Na esfera internacional, o sistema tributário português assume posição de vanguarda quando o comparamos com o sistema tributário brasileiro, especialmente no que se refere às garantias do contribuinte, em especial o acesso do contribuinte português à informação tributária, no Brasil denominado de transparência.

O direito à informação tributária de forma transparente traz para o contribuinte a possibilidade de obtenção de esclarecimento regular e antecipado das fundadas dúvidas sobre a interpretação e explicação das normas tributárias sobre a interpretação das leis tributárias, o que se afigura da maior importância para os contribuintes, uma vez que é conhecida a complexidade e diversidade da legislação fiscal (Gomes, 2008).

No contexto tributário brasileiro, o princípio da transparência busca assegurar um ambiente em que as interações entre o Fisco e os contribuintes ocorram de maneira

clara e acessível. O sigilo da coisa pública é oximoro contrário ao princípio da transparência, além de impactar a própria ideia de democracia e de república (Machado Segundo, 2024). Tal clareza inclui a disponibilização de informações relevantes sobre fatos, interpretações e posicionamentos jurídicos, não apenas para os sujeitos diretamente envolvidos na relação jurídico-tributária, mas, na medida do possível, para toda a sociedade. A aplicação desse princípio abrange diversos aspectos já consolidados, como o acesso das autoridades fiscais às informações bancárias dos contribuintes, a publicação integral de soluções de consulta proferidas pelos órgãos fazendários e a implementação de sistemas de intercâmbio de informações em níveis doméstico e internacional (Greco; Rocha, 2024).

Uma característica notável do princípio da transparência reside na sua natureza bilateral: tanto o Estado quanto os contribuintes devem agir de forma clara e acessível, para o ente estatal, isso implica uma administração tributária que permita o pleno entendimento das obrigações fiscais e da alocação dos recursos públicos, promovendo a legitimidade e a confiança no sistema tributário. Já para os contribuintes espera-se um comportamento igualmente transparente e acessível perante as autoridades fiscais, de modo a fortalecer o vínculo de cooperação e confiança mútua entre ambas as partes (Greco; Rocha, 2024).

Embora a transparência seja amplamente exigida do Poder Público, que deve gerenciar, fiscalizar, arrecadar e destinar os recursos de forma clara, também se espera transparência do contribuinte. Sua conduta diante da administração pública deve ser igualmente transparente, especialmente no que diz respeito à sua participação nos fatos econômicos (Alexandre, 2024).

Além das garantias normativas, a transparência tributária é fomentada por práticas administrativas que promovem a clareza e a acessibilidade das informações fiscais. Entre essas práticas, destacam-se a publicação de dados sobre arrecadação e destinação de recursos públicos, bem como a ampla disponibilização de informações sobre a legislação tributária e os trâmites administrativos. A Lei de Acesso à Informação (Lei nº 12.527/2011) desempenha um papel central nesse contexto, ao assegurar aos cidadãos o direito de acessar dados referentes à administração pública, incluindo a tributária (Brasil, 2011).

Todavia, a efetivação do princípio da transparência no campo tributário enfrenta obstáculos significativos. A complexidade da legislação fiscal e a proliferação de normas dificultam a compreensão plena das obrigações tributárias pelos contribuintes. Adicionalmente, a ausência de clareza nas comunicações da administração fiscal e as barreiras no acesso a informações comprometem tanto a transparência quanto a confiança depositada na administração tributária.

Em síntese, o princípio da transparência transcende a mera exigência formal de publicidade, configurando-se como um requisito indispensável para a legitimidade e a funcionalidade do sistema tributário, ao possibilitar que os contribuintes compreendam as razões, os critérios e os procedimentos envolvidos na tributação, bem como a destinação dos recursos arrecadados; cria-se um ambiente propício à cooperação, à confiança mútua e ao controle social sobre a ação do Estado. Ainda que sua implementação encontre desafios na complexidade do arcabouço normativo e na própria comunicação entre as partes, o contínuo aperfeiçoamento de mecanismos que assegurem clareza e acesso às informações fiscais permanece como um imperativo inadiável para o fortalecimento da relação entre Fisco e contribuintes e, em última instância, para a solidez do sistema tributário e a eficiência da gestão pública.

4.1.3 Princípio da justiça tributária

O princípio da justiça tributária orienta-se pela concretização de certos ideais que nem sempre foram relacionados à equidade na distribuição do ônus fiscal, sob essa perspectiva, a ideia de justiça envolve a atribuição de direitos e deveres a cada indivíduo, de forma proporcional, conforme critérios específicos de divisão. No entanto, nenhuma repartição, justa ou não, seria viável sem a garantia de um mínimo de segurança jurídica sobre os elementos fundamentais desse processo, isso inclui a definição clara do que constitui o ônus (ou bônus) tributário, o local onde a obrigação se torna exigível (seja no âmbito municipal ou estadual) e o momento em que passa a ser devida.

As civilizações antigas, já discutiam não apenas a necessidade da arrecadação de tributos para o financiamento do Estado, mas também os critérios que devem orientar sua instituição e aplicação, de modo a assegurar a equidade, a capacidade

contributiva e a proporcionalidade na distribuição da carga tributária. A questão da justiça na tributação e do modo como devem ser cobrados os impostos para que a tributação seja justa, na perspectiva formal, é uma questão antiquíssima (Sanches, 2010). Esse debate persiste até os dias atuais, influenciando a formulação de princípios constitucionais e diretrizes que buscam equilibrar a arrecadação estatal com os direitos dos contribuintes.

O processo de repartição tributária necessita delimitar os agentes envolvidos, compreendendo tanto o agente distribuidor quanto os sujeitos ativos e passivos das obrigações tributárias. Da mesma forma, os bens sociais que constituem o objeto da repartição devem ser circunscritos de maneira clara, outro aspecto essencial é a existência de uma justificativa válida para legitimar a distribuição desigual de bens sociais, ativos ou passivos, sempre que esta ocorrer de forma não uniforme.

A Constituição Federal de 1988 fornece diretrizes substanciais para orientar o legislador na tarefa de distribuir o ônus e o bônus de natureza tributária, assim, cabe ao legislador infraconstitucional assegurar que as normas tributárias criadas sejam compatíveis com os preceitos constitucionais, atendendo às exigências estabelecidas de maneira prévia (Jobim, 2023).

A justiça tributária constitui um princípio ou valor de ordem constitucional já presente no Sistema Tributário Nacional, o que torna aparentemente redundante a necessidade de sua previsão explícita (Greco; Rocha, 2024). A principal questão que emerge é determinar a amplitude e os contornos desse princípio, uma vez que é possível defender interpretações divergentes acerca de seu alcance e aplicação.

Embora classificações binárias possam ser problemáticas, é viável argumentar que existem atualmente duas perspectivas concorrentes no Brasil sobre a tributação. A primeira perspectiva, com raízes históricas na consolidação do Direito Tributário no país, entende que o tributo, ao requerer recursos oriundos da esfera privada para financiar o bem público, impõe, por sua própria natureza, uma restrição à propriedade privada. Sob esse ponto de vista, por limitar um direito fundamental, qual seja, o direito à propriedade, o tributo deveria ser aplicado de forma contida e restritiva.

Em contrapartida, há uma abordagem que concebe o pagamento de tributos como um dever inerente à cidadania, fundamentado na Constituição e orientado ao benefício coletivo da sociedade. Nesse prisma, o tributo, quando cobrado em

conformidade com os parâmetros estabelecidos no ordenamento jurídico, não se apresenta como uma limitação aos direitos fundamentais, mas sim como um instrumento de sua efetivação (Greco; Rocha, 2024).

O princípio da justiça tributária lança luz sobre a necessidade de equilibrar interesses coletivos e individuais na distribuição do ônus fiscal, reconhecendo que a tributação não é apenas um ato de retirar recursos da esfera privada, mas também um instrumento capaz de consolidar o bem comum. A justiça tributária é um princípio fundamental para a justiça social, concretizando-se quando a carga tributária é distribuída de maneira equitativa entre os cidadãos. Isso ocorre quando não se impõem obrigações além das previstas em lei e quando o sistema tributário adota um caráter progressivo, cobrando proporcionalmente mais de quem possui maior renda e patrimônio (Alexandre, 2024).

Ao exigir regras claras, limites e justificativas adequadas, a justiça tributária fortalece o papel do Direito Tributário como campo normativo que não se restringe à mera arrecadação, mas se orienta por parâmetros constitucionais que asseguram legitimidade e coerência ao sistema. A compreensão crítica e o constante debate acerca dos contornos desse princípio demonstram que a tributação, longe de ser um fim em si mesma, pode traduzir-se em um mecanismo de realização dos valores fundamentais que norteiam a vida em sociedade.

4.1.4 Princípio da cooperação

A introdução do princípio da cooperação tributária no ordenamento jurídico brasileiro, por meio da Emenda Constitucional nº 132/2023, representa uma transformação paradigmática na interpretação e aplicação das normas do Sistema Tributário Nacional. Com a inclusão desse princípio no § 3º do artigo 145 da Constituição Federal, consolida-se uma orientação normativa que privilegia a colaboração como fundamento essencial das relações tributárias. Tal abordagem visa substituir práticas isoladas e unilaterais por uma dinâmica interativa e compartilhada entre os sujeitos envolvidos.

No âmbito tributário, a relação entre o Estado e o contribuinte tem como base uma obrigação jurídica que surge a partir da concretização de um fato descrito em

norma legal. O surgimento desse fato jurídico estabelece o ente estatal como titular de um direito de crédito tributário em potencial, enquanto o contribuinte assume a condição de sujeito passivo, legalmente vinculado a cumprir a obrigação tributária. Essa interação, de natureza obrigacional, pressupõe a participação ativa e coordenada de ambas as partes. O Estado é investido pela lei com a prerrogativa de exigir o tributo, enquanto o sujeito passivo é compelido a cumprir a obrigação, frequentemente à custa de seu patrimônio, em benefício do ente tributante (Santos, 2024).

A consagração do princípio da cooperação tributária reflete a necessidade de adaptação às demandas de uma sociedade marcada pela complexidade e pelos riscos inerentes à pós-modernidade. Nesse contexto, a coordenação de esforços entre indivíduos e instituições torna-se indispensável, exigindo, frequentemente, ajustes e concessões recíprocas para a superação de desafios e a resolução de problemas coletivos. De acordo com Alexandre (2024), os influxos da economia moderna requerem o refinamento e maior fluidez da relação jurídico-tributária, com diminuição da litigiosidade e ênfase na eficiência, na economicidade, na confiança e na transparência, os agentes devem se conectar enxergando no outro um aliado, ao invés de um inimigo.

Embora não se mostrasse imprescindível a formalização desse princípio no texto constitucional, pois poderia ser parcialmente extraído do art. 37, inciso XXII da Constituição Federal, sua inclusão expressa responde à necessidade de um novo modelo de tributação sobre o consumo. Tal modelo demanda um grau inédito de cooperação, sobretudo no que tange à administração tributária brasileira. Esse cenário exige que as administrações públicas adotem práticas inovadoras e integradas para gerir eficientemente as novas estruturas fiscais.

Marivaldo Andrade dos Santos (2024) e Fabio Brun Goldschmidt e Leonardo Aguirra de Andrade (2023) destacam que um dos paradigmas que têm impedido a adoção do princípio da cooperação é a crença na suposta superioridade do interesse público sobre o interesse privado, bem como na indisponibilidade do interesse público. Esse entendimento tem orientado, em tese, a aplicação da lei de maneira a favorecer uma maior arrecadação, conduzindo a relação entre Fisco e contribuinte de forma estritamente vertical, sob o argumento de preservação do “interesse público”. No

entanto, esse paradigma ignora que a proteção de interesses privados também constitui um interesse público.

A inclusão expressa do princípio da cooperação no âmbito da Constituição Federal evidencia a importância de uma mudança de paradigma na relação entre Fisco e contribuinte. Essa alteração não apenas alinha o Brasil às diretrizes internacionais, mas também proporciona soluções concretas para desafios profundamente enraizados no ordenamento jurídico e na cultura tributária do país. A constitucionalização desse princípio representa um passo fundamental nesse processo de transformação, nos últimos anos, observa-se um avanço expressivo no desenvolvimento e implementação de mecanismos cooperativos voltados à gestão e resolução de conflitos entre o Fisco e os contribuintes, consolidando uma cultura de diálogo e colaboração no campo tributário.

A ideia de *compliance* cooperativo tornou-se um tema amplamente discutido e, nesse contexto, a formalização de um princípio da cooperação no cenário jurídico ocorre de forma tardia, apenas reafirmando uma realidade normativa já consolidada. Ainda assim, a incorporação explícita desse princípio no texto constitucional, em tese, não apresenta inconvenientes, salvo os riscos associados a interpretações parciais ou equivocadas do que seria a essência do princípio da cooperação. Historicamente, a cooperação na interação entre o Fisco e os contribuintes foi predominantemente interpretada como um dever exclusivo do sujeito passivo. A literatura frequentemente menciona o “dever de cooperação” do contribuinte para com o Fisco, refletindo uma perspectiva unilateral e limitada desse princípio, que necessita ser superada. Isso não significa que o princípio não abranja a colaboração de agentes privados com o poder público, pois tal perspectiva é, de fato, inerente à sua essência (Greco; Rocha, 2024).

É importante destacar que o princípio da cooperação possui uma abrangência que atinge tanto os agentes públicos quanto os privados, de forma similar ao princípio da transparência. Ademais, sua aplicação deve ser equilibrada com outros princípios, como o da simplicidade e o da razoabilidade, que atuam como balizas jurídicas. Esses limites garantem que a cooperação não se transforme em um ônus desproporcional para os contribuintes. Assim, esse princípio demanda uma reconfiguração da postura do Fisco, no sentido de priorizar a orientação e o esclarecimento do contribuinte antes da imposição de penalidades, por meio de um modelo semelhante a uma "advertência

prévia". Tal abordagem permitiria ao contribuinte ajustar sua conduta às normas aplicáveis de forma adequada.

Um exemplo em que a cooperação requer cautela para não ultrapassar os limites da razoabilidade e proporcionalidade está relacionado à responsabilidade tributária, especialmente no que concerne à atribuição de funções de retenção. Nesse sentido, a cooperação não pode ser confundida com uma “privatização” das funções públicas de fiscalização e administração da arrecadação tributária. É importante reconhecer que o contribuinte, ao desempenhar o papel de fonte pagador, atua como uma extensão do Fisco e, conseqüentemente, possui certa margem de interpretação dos fatos que lhe competem (Greco; Rocha, 2024).

No âmbito internacional podemos trazer o exemplo do direito tributário Português, que complementarmente aos princípios constitucionais, tem em sua legislação infraconstitucional a previsão do princípio da cooperação, lá denominado de colaboração, que tem por objetivo promover a colaboração entre a administração fiscal e os cidadãos, por meio de: (i) informação pública, regular e sistemática sobre os seus direitos e obrigações; (ii) publicação, no prazo de seis meses, das orientações genéricas seguidas sobre a interpretação das normas tributárias; (iii) assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios; (iv) notificação do sujeito passivo ou demais interessados para esclarecimento das dúvidas sobre as suas declarações ou documentos; (v) informação vinculativa sobre as situações tributárias ou os pressupostos ainda não concretizados dos benefícios fiscais; (vi) esclarecimento regular e atempado das fundadas dúvidas sobre a interpretação e aplicação das normas tributárias; (vii) acesso, a título pessoal ou mediante representante, aos seus processos individuais ou, nos termos da lei, àqueles em que tenham interesse directo, pessoal e legítimo; (viii) criação, por lei, em casos justificados, de regimes simplificados de tributação e a limitação das obrigações acessórias às necessárias ao apuramento da situação tributária dos sujeitos passivos; (ix) publicação, nos termos da lei, dos benefícios ou outras vantagens fiscais salvo quando a sua concessão não comporte qualquer margem de livre apreciação da administração tributária; (x) direito ao conhecimento pelos contribuintes da identidade dos funcionários responsáveis pela realização dos procedimentos que lhes respeitem; (xi) comunicação antecipada do início da inspecção da escrita, com a indicação do seu âmbito e extensão e dos direitos e deveres que assistem ao sujeito passivo (Silva, 2008).

A positivação do princípio da cooperação no Brasil configura um avanço normativo que demanda um reposicionamento dos partícipes da relação tributária, estimulando uma mentalidade de corresponsabilidade na gestão fiscal. Essa nova orientação, ao transcender abordagens meramente impositivas, desafia o Fisco e os contribuintes a cultivarem práticas baseadas em confiança, diálogo e engajamento mútuo. Ainda que a efetivação desse ideal dependa da evolução institucional e da maturidade da cultura jurídica, o resultado almejado é uma interação mais equilibrada, na qual a percepção do tributo deixa de ser encarada somente como encargo e passa a refletir uma construção coletiva voltada ao fortalecimento do próprio ambiente social e econômico.

4.1.5 Princípio da defesa do meio ambiente

A preservação do meio ambiente constitui um pilar essencial para assegurar o progresso sustentável, sendo amplamente contemplada na agenda internacional dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS). Essa estratégia global foi delineada durante a Cúpula das Nações Unidas sobre o Desenvolvimento Sustentável, ocorrida em setembro de 2015, e inclui metas diretamente associadas à sustentabilidade ambiental. Exemplos notáveis incluem o ODS nº 7, que prioriza o acesso universal a fontes de energia limpas e sustentáveis; o ODS nº 9, que busca fortalecer a infraestrutura industrial e promover inovações tecnológicas; e o ODS nº 12, que enfatiza a importância de práticas responsáveis nos ciclos de produção e consumo (Holanda; Rocha, 2024).

Apesar do reconhecimento global da crise ambiental, a formulação de soluções eficazes continua a ser um desafio complexo. Essa complexidade se deve, em grande parte, à dificuldade em selecionar instrumentos adequados para implementar ações que promovam a proteção ambiental. Entre as diversas opções disponíveis, os tributos destacam-se como ferramentas econômicas estratégicas, dada sua capacidade de influenciar decisões e comportamentos por meio da modulação dos preços de produtos e serviços.

A aplicação de tributos com finalidades ambientais, denominada tributação ambiental, representa uma abordagem heterogênea, esse conceito envolve a utilização

de mecanismos tributários tanto para arrecadar recursos destinados à execução de políticas públicas ambientais (dimensão fiscal ou arrecadatória) quanto para incentivar práticas sustentáveis, desencorajando atividades prejudiciais ao meio ambiente (dimensão extrafiscal ou regulatória) (Holanda; Rocha, 2024).

Dessa forma, sob o ponto de vista constitucional, a introdução do princípio da defesa ambiental não modifica o regime de proteção já consolidado no texto constitucional. No entanto, pode-se argumentar que sua inserção no § 3º do art. 145 confere maior visibilidade à temática ambiental no campo do Direito Tributário. Esse dispositivo possui um potencial pedagógico ao estimular o legislador a considerar os aspectos ambientais em eventuais modificações das normas fiscais. É fundamental não apenas utilizar a extrafiscalidade para fins ambientais, sempre que compatível com a natureza do tributo e a realidade tributária, mas também evitar situações em que, ainda que de forma involuntária, a tributação acabe incentivando práticas prejudiciais ao meio ambiente (Machado Segundo, 2024). Além disso, a previsão também pode ser interpretada como um indicativo do compromisso nacional com a preservação ambiental.

Se o objetivo da Emenda Constitucional n. 132 era reforçar a centralidade da proteção ambiental, essa medida foi além da simples introdução do princípio tributário da defesa ambiental. Diversos outros dispositivos constitucionais incluídos pela emenda ampliaram a relevância da questão ambiental no Sistema Tributário Nacional. Um exemplo significativo é a nova competência atribuída à União para instituir um imposto sobre a “produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente” (art. 153, VIII) (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023) (Brasil, 1988), que tem sido denominado Imposto Seletivo.

É interessante notar que o texto da Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 45, aprovado pela Câmara dos Deputados, fazia referência ao princípio do “equilíbrio e da defesa do meio ambiente”. Na formulação linguística apresentada, o termo “defesa” implicaria em uma postura de abstenção diante de agressões ao meio ambiente (conduta negativa), enquanto o “equilíbrio” sugeriria a necessidade de ações voltadas à recomposição ambiental, aproximando-se da situação original ou de um estado equilibrado (conduta positiva) (Greco; Rocha, 2024).

No entanto, a redação final da Emenda Constitucional n. 132 optou por suprimir a menção ao “equilíbrio”, de modo que tal alteração deixa em aberto se essa supressão ocorreu por uma intenção de excluir a ideia de recomposição ou se o reequilíbrio estaria já incluído no conceito de defesa, compreendido de maneira dinâmica e abrangente. Parece improvável que o Constituinte Derivado tenha pretendido limitar a proteção ambiental, sendo mais coerente interpretar que o reequilíbrio ambiental foi incluído implicitamente no conceito ampliado de defesa (Greco; Rocha, 2024).

A introdução do princípio da defesa do meio ambiente no contexto tributário reforça a necessidade de constantes avaliações e ajustes nas políticas públicas, inspirando uma articulação mais orgânica entre desenvolvimento econômico, responsabilidade fiscal e conservação ambiental. Não se trata apenas de reafirmar a preocupação já consagrada com a proteção da natureza, mas de ampliar o alcance desse compromisso, impulsionando uma cultura jurídica e política capaz de incorporar dimensões ambientais de maneira mais clara, dinâmica e coerente. Ao abrir espaço para interpretações mais abrangentes e ao mesmo tempo exigentes, o princípio estimula o amadurecimento das estratégias fiscais em sintonia com a sustentabilidade, delineando um caminho de aperfeiçoamento contínuo na relação entre tributação, sociedade e meio ambiente.

4.2 FUNDAMENTOS DAS INCONSTITUCIONALIDADES DO ART. 136 DO ADCT

A Proposta de Emenda à Constituição (PEC) n. 45 apresentada pela Câmara dos Deputados autorizava os Estados e o Distrito Federal (DF) a instituírem uma contribuição incidente sobre produtos primários e semielaborados produzidos em seus territórios. Essa contribuição seria destinada ao financiamento de obras de infraestrutura e habitação, substituindo a contribuição aos fundos estaduais prevista como condição para a aplicação de diferimento, regimes especiais ou outros tratamentos diferenciados vinculados ao ICMS (Senado Federal, 2019).

Em contraposição, a versão da PEC discutida no Senado manteve essa possibilidade apenas aos Estados, excluiu o Distrito Federal, e estabeleceu limitações específicas. A contribuição sobre produtos primários e semielaborados não poderá

exceder o valor das contribuições que visa substituir e deverá ser destinada à mesma finalidade das receitas anteriores (art. 136 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT). Além disso, foi incluída uma disposição alternativa que exige que a alíquota de referência dos Estados e do DF seja suficiente para compensar a redução das contribuições destinadas aos fundos estaduais de infraestrutura, decorrente da exigência gradual do ICMS, com exceção das contribuições mantidas conforme o art. 136 do ADCT (art. 131, § 2º, inciso I, alínea “b”, do ADCT) (Senado Federal, 2019).

A inserção do artigo 136 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) reflete uma tentativa de formalizar essas contribuições, ampliando sua vigência até 2043. A norma procura legitimar e consolidar receitas que já vinham sendo arrecadadas, ao mesmo tempo em que reorganiza essas cobranças sob uma nomenclatura tributária explícita. Contudo, a transformação dessas contribuições em tributos não elimina os vícios jurídicos anteriores. Em casos como o do fundo estadual FETHAB no Mato Grosso, é evidente que essas cobranças ocorreram à margem dos limites constitucionais, caracterizando uma apropriação indevida. Assim, a inserção dessas contribuições na Constituição perpetua distorções tributárias, mesmo que sob uma nova roupagem formal (Medrado, 2024), atraindo a possibilidade de questionamentos da sua validade por meio das ações de controle de constitucionalidade.

Com base na continuidade das atuais políticas fiscais, projeta-se que até 2032 ainda estarão em vigor benefícios e incentivos fiscais aplicáveis ao setor agropecuário. Nesse contexto, a manutenção da cobrança de fundos estaduais sobre as produções agropecuárias estabelecidas até 30 de abril de 2023 configura uma exigência essencial para a concessão de regimes de diferimento, regimes especiais ou outros tratamentos tributários diferenciados relacionados ao ICMS (Rebouças, 2024).

No âmbito jurídico, identifica-se a ocorrência de diversas infrações ao texto constitucional, notadamente pela configuração de tributos disfarçados, tais exações, que se caracterizam pela natureza tributária subjacente, utilizam a aparente facultatividade como estratégia de simulação normativa para evitar os parâmetros rígidos do sistema tributário brasileiro. Esse sistema, em sua essência, delimita de maneira clara o exercício da competência tributária pelas entidades estatais. Nesse contexto, torna-se relevante destacar as reflexões acerca da cobrança dessas

contribuições relacionadas às operações de exportação. Tal análise é ainda mais significativa ao se considerar que a Constituição já estabelece a imunidade dessas operações, o que, na prática, invalida a aplicação de condicionantes ou exigências financeiras, sobretudo quando estas comprometem o pleno exercício desse direito subjetivo assegurado pela ordem constitucional.

A reforma tributária tinha como propósito simplificar o sistema, reduzir custos, unificar tributos e adotar a tributação no destino como regra. No entanto, a proposta de criação de uma nova contribuição vai na contramão desses objetivos (Machado Segundo, 2024). Adicionalmente, destaca-se a necessidade de que os dispositivos da Emenda Constitucional mantenham coerência com os princípios fundamentais já estabelecidos no Sistema Tributário Nacional, conforme disposto no texto constitucional. Assim, a lei complementar que regulamentará a nova contribuição deve estar em consonância com a Carta Magna, observando os limites nela estabelecidos, sob pena de gerar conflitos entre os próprios dispositivos constitucionais.

Além disso, a tributação diferenciada do setor agropecuário pode impactar negativamente o princípio da dignidade da pessoa humana, ao elevar os custos no setor. A medida tende a influenciar os preços dos alimentos, dificultando o acesso da população mais vulnerável a produtos saudáveis e adequados para uma vida digna. Por fim, destaca-se que o princípio da não cumulatividade também poderá ser infringido, considerando que o novo imposto IBS/CBS e a nova contribuição incidirão de forma cumulativa, ampliando o impacto tributário na cadeia produtiva.

Apesar de a constitucionalidade da medida parecer garantida, a instituição de tributos sobre produtos agropecuários exclusivamente em alguns estados, excluindo o Distrito Federal, levanta questionamentos quanto à conformidade com princípios constitucionais. Primeiramente, identifica-se uma possível violação ao princípio da igualdade, pois apenas determinados estados poderão instituir a cobrança, gerando uma disparidade evidente. Em segundo lugar, observa-se um potencial desrespeito ao princípio da livre concorrência, já que essa diferenciação tributária poderá tornar a produção agropecuária de alguns estados mais competitiva em termos de preço, enquanto onera a de outros.

A análise das potenciais inconstitucionalidades do art. 136 do ADCT suscita ainda outras questões importantes, que merecem ser detalhadas. A primeira refere-se

à disposição explícita de que apenas os estados que, até 30 de abril de 2023, possuíam fundos destinados a investimentos em infraestrutura e habitação, financiados por contribuições incidentes sobre produtos primários e semielaborados, e que constituíam condição para a aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento tributário diferenciado relacionado ao imposto descrito no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, poderão estabelecer contribuições semelhantes, desvinculadas desse imposto. Ao se considerar o enunciado da norma, observa-se a exigência de que esses fundos sejam expressamente voltados a investimentos em infraestrutura e habitação. Esse critério conduz à conclusão de que somente o estado de Mato Grosso, por meio do Fundo Estadual de Transporte e Habitação (Fethab), estaria apto a criar a nova contribuição, em substituição aos fundos estaduais existentes em 30 de abril de 2023. Tal conclusão decorre do fato de que o Fethab atende, de maneira inequívoca, aos requisitos estabelecidos na norma, ao passo que os demais fundos vigentes na referida data não apresentam vínculo explícito com "infraestrutura e habitação", conforme especificado no texto aprovado.

A análise em questão evidencia uma significativa violação ao pacto federativo, particularmente no que concerne à previsão de criação de uma nova contribuição limitada a um único estado, como no caso de Mato Grosso, conforme a interpretação proposta. Ainda que se amplie esse entendimento para abranger a possibilidade de outros estados instituírem tal contribuição (como Mato Grosso do Sul, Maranhão, Tocantins ou Goiás), conforme a literalidade do artigo 136 do ADCT o impacto sobre o pacto federativo permanece relevante. Tal medida, ao permitir a criação de um tributo por iniciativa de um ou mais estados, afronta diretamente a lógica de repartição de competências tributárias constitucionalmente estabelecida, cujo objetivo é evitar a concentração desproporcional de poder entre os entes federativos — União, estados e municípios (Rebouças, 2024).

Nesse contexto, a iniciativa de um estado isoladamente instituir tributo sem respaldo na divisão constitucional de competências configura usurpação de atribuições tributárias. Esse comportamento infringe o princípio federativo, comprometendo a harmonia no equilíbrio das relações intergovernamentais. Ademais, tal postura pode fomentar desigualdades econômicas e sociais entre as unidades da federação, contrariando os princípios de igualdade e solidariedade que alicerçam o pacto federativo. Assim, a violação desse pacto representa não apenas um desrespeito à

ordem constitucional, mas também uma ameaça à estabilidade e à cooperação entre os entes federativos. Estamos diante de uma contribuição especial de competência exclusiva de alguns Estados da Federação (Alexandre, 2024).

Adicionalmente, embora seja prevista a edição de leis complementares para regulamentar as novas contribuições, sua operacionalização ainda carece de clareza. Diferentemente das normas vigentes, que vinculam o recolhimento aos fundos como requisito para a concessão de benefícios e incentivos fiscais relativos ao ICMS, a nova contribuição incidente sobre a produção agropecuária elimina tais benefícios e incentivos, uma vez que tanto o ICMS quanto as suas isenções ou reduções deixarão de existir.

No âmbito das disputas jurídicas em andamento, observa-se a preservação do regular trâmite processual, sendo relevante o interesse processual das partes envolvidas. Tais discussões visam o reconhecimento de possíveis inconstitucionalidades e ilegalidades, com o propósito de anular normas consideradas incompatíveis com o ordenamento jurídico vigente (Rebouças, 2024).

A depender do posicionamento que venha a ser adotado pelo Supremo Tribunal Federal, nos casos sob sua competência em ações de controle concentrado — caracterizadas pela eficácia geral (*erga omnes*) e efeito vinculante —, ou mesmo em ações individuais propostas por produtores, no âmbito do controle difuso, passíveis de julgamento por qualquer magistrado ou tribunal desde que respeitada a cláusula de reserva de plenário, conforme o art. 97 da Constituição Federal, poderá ocorrer o reconhecimento parcial de inconstitucionalidade e, conseqüentemente, a invalidação de leis estaduais, incluindo a possibilidade de modulação de efeitos, embora esta última seja pouco esperada (Brasil, 1988).

Fábio Pallaretti Calcini (2024) também destaca que o artigo 136 do ADCT confere uma nova competência tributária a estados que, até 30 de abril de 2023, mantinham fundos específicos para infraestrutura e habitação. Esses fundos eram financiados por contribuições facultativas sobre produtos primários e semielaborados, atreladas ao usufruto de regimes especiais ou diferenciados do ICMS. Embora agora autorizadas constitucionalmente, essas contribuições sempre tiveram caráter tributário, ainda que não reconhecido formalmente, justamente para evitar a exposição de sua inconstitucionalidade (Calcini, 2024).

Ademais, a tentativa de regularizar essas contribuições por meio da Emenda nº 132 esbarra em desafios legais. Mesmo sob a nova redação constitucional, a exigência de tais contribuições permanece comprometida pela inconstitucionalidade, especialmente em operações de exportação e em atividades equiparadas. Assim, a manobra jurídica não é capaz de solucionar as inconformidades de origem (Medrado, 2024).

A validade dessas contribuições, já havia sido amplamente questionada, a principal crítica residia na incompatibilidade com os princípios constitucionais vigentes. Dessa forma, a inclusão do artigo 136 no ADCT não resolve os problemas de inconstitucionalidade, mas apenas estende sua vigência com uma nova justificativa normativa. Conforme Fábio Pallaretti Calcini (2024), a simples inserção dessas contribuições no ordenamento constitucional não basta para eliminar suas inconstitucionalidades flagrantes.

De acordo com Rebouças (2024), a análise da criação dessa nova modalidade tributária deve considerar três momentos: o período anterior à aprovação do texto da reforma, a fase de transição e o momento da vigência integral do novo regime tributário.

Antes da reforma, vigoravam os fundos estaduais sobre a produção agropecuária, pecuária e mineral como contrapartida para usufruir dos incentivos fiscais relacionados ao ICMS. No entanto, há controvérsias judiciais pendentes quanto à constitucionalidade dessa exigência, especialmente por envolver uma contribuição considerada facultativa por alguns Estados no setor do agronegócio (Rebouças, 2024).

Com a aprovação do texto da reforma tributária, inaugura-se uma fase de transição mista, na qual os tributos tradicionais – ICMS, ISS, PIS, COFINS e IPI – serão progressivamente extintos ao longo de um período de dez anos. Simultaneamente, inicia-se a cobrança dos novos tributos: a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), ambos instituídos de forma gradual a partir de 2026. Durante essa fase de sobreposição dos sistemas tributários, os contribuintes terão que lidar com a incidência concomitante tanto dos impostos antigos quanto dos novos (Rebouças, 2024).

Ainda no período de transição federativa, os incentivos fiscais relacionados ao ICMS, ratificados pela Lei Complementar nº 160/2017, sofrerão uma redução gradual de 10% ao ano entre 2029 e 2032. A partir de dezembro de 2032, não será mais

permitida a prorrogação desses benefícios, marcando o fim desse regime (Rebouças, 2024).

Sobre a transição dos fundos:

A PEC da Câmara permitiu que os Estados e o Distrito Federal (DF) instituíssem, até o final de 2043, contribuição sobre produtos primários e semielaborados, produzidos nos respectivos territórios, para investimento em obras de infraestrutura e habitação, em substituição a contribuição a fundos estaduais, estabelecida como condição à aplicação de diferimento, de regime especial ou de outro tratamento diferenciado, relacionados com o ICMS, prevista na respectiva legislação estadual em 30 de abril de 2023. Por sua vez, a PEC do Senado manteve essa possibilidade, mas exigiu que a contribuição sobre produtos primários e semielaborados não pode ser superior às das contribuições que substituir e terá a mesma destinação da receita (art. 136 do ADCT). Além disso, alternativamente, determinou que a alíquota de referência dos Estados e do DF deve também compensar a redução das contribuições aos fundos estaduais de infraestrutura decorrentes da extinção gradual do ICMS, exceto as mantidas nos termos do art. 136 do ADCT (art. 130, II, “b”, do ADCT) e incluiu as receitas dos fundos de infraestrutura no cálculo da participação dos Estados na transição federativa (art. 131, § 3º, I, “b”, do ADCT) (Brasil, 2024).

Nesse contexto, infere-se que, até o ano de 2032, período em que os benefícios e incentivos fiscais atualmente vigentes permanecerão em vigor, poderá ser mantida a arrecadação dos fundos estaduais incidentes sobre produções agropecuárias já existentes em 30 de abril de 2023. Essa manutenção ocorreria como condição para a aplicação de regimes de diferimento, especiais ou outros tratamentos diferenciados relacionados ao ICMS.

A reclassificação dessas contribuições, portanto, não resolve os problemas de fundo e pode ser interpretada como uma violação ao princípio da moralidade pública. Ao tentar regularizar tributos previamente ilegítimos, o poder público contradiz o princípio da moralidade, configurando a chamada ‘vedação *do venire contra factum proprium*’, ou seja, a impossibilidade de agir em contradição com sua própria conduta anterior (Calcini, 2024).

Segundo Medrado (2024) a medida contraria os princípios orientadores da Reforma Tributária, como a simplificação da estrutura tributária e a unificação de tributos. Ao ampliar as competências estaduais com essas contribuições, a reforma compromete a extinção do ICMS, gerando uma sobreposição de tributos que agrava as distorções já existentes. Afirma Machado Segundo (2024) que a contribuição que não

terá vínculo com o ICMS e poderá ter vigência até 2043, configura de forma oblíqua a manutenção dos fundos, para além do imposto que a eles estava atrelado, o que não encontra justificativa senão a intenção dos Estados de aumentar sua arrecadação, contrariando os objetivos alegados para aprovação da reforma tributária.

Portanto, no cenário atual, essas reflexões apontam para a necessidade de maior aprofundamento teórico e prático, com a edição de leis complementares, espera-se que novas discussões e análises surjam, possibilitando uma compreensão mais detalhada e precisa sobre as implicações desta nova dinâmica tributária.

Diante disso, surge uma questão fundamental: pode uma emenda constitucional validar contribuições originalmente inconstitucionais? A resposta é negativa, seja analisando a doutrina ou a jurisprudência.

No âmbito da doutrina, Bandeira de Mello (2020) sustenta pela inadmissibilidade do efeito de convalidação às emendas constitucionais. A emenda constitucional não constitucionaliza a norma inicialmente inválida, se a emenda constitucional é editada pouco depois da lei inconstitucional, demonstrando que busca remediar o vício que maculava dita lei, estar-se-á diante de uma possível fraude, conduta desleal, de má-fé. Completa seu entendimento sustentando a imprescindibilidade da edição de nova lei após a emenda constitucional, caso o legislador pretenda manter aquela norma, deverá reeditá-la, pois, só então, será compatível com o enquadramento constitucional vigente.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal apresenta igual entendimento, pela inadmissibilidade da constitucionalidade superveniente, por entender que o efeito de convalidação é proibido e aplica o princípio da contemporaneidade.

A alegação de que as leis originariamente inconstitucionais foram convalidadas pela Emenda nº 41 contraria a jurisprudência pacificada do Plenário. A tese da constitucionalidade superveniente conflita com a ordem natural das coisas. Eis o que consignei quando da apreciação do Recurso Extraordinário nº 357.950-9/RS: [...] Descabe, também, partir para o que seria a reconstituição, a constitucionalização de diploma que, ao nascer, mostrou-se em conflito com a Constituição Federal. Admita-se a inconstitucionalidade progressiva. No entanto, a constitucionalidade posterior contraria a ordem natural das coisas. A hierarquia das fontes legais, a rigidez da Carta, a revelá-la documento supremo, conduz à necessidade de as leis hierarquicamente inferiores observarem-na, sob pena de transmudá-la, com nefasta inversão de valores. Ou bem a lei surge no cenário jurídico em harmonia com a Constituição Federal, ou com ela conflita, e aí afigura-se írrita, não sendo possível o aproveitamento, considerado texto constitucional posterior e que, portanto, à época não existia. Está consagrado que o

vício da constitucionalidade há de ser assinalado em face dos parâmetros maiores, dos parâmetros da Lei Fundamental existentes no momento em que aperfeiçoado o ato normativo. A constitucionalidade de certo diploma legal deve se fazer presente de acordo com a ordem jurídica em vigor, da jurisprudência, não cabendo reverter a ordem natural das coisas. [...] (STF - RE: 539600 MG, Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 29/04/2014, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-094 DIVULG 16-05-2014 PUBLIC 19-05-2014).

Esclarece Loubet (2024) que emenda constitucional não modifica o ontem jurídico, mas só o porvir normativo. Se àquelas “contribuições voluntárias”, destinadas à “fundos estaduais”, não tinham respaldo na Constituição Federal, sua análise deve ser feita tal qual sua certidão de nascimento atesta, como uma fotografia tirada de quando veio ao mundo jurídico, todos àqueles “fundos estaduais” devem ser examinados conforme a ordem jurídica vigente ao tempo de suas respectivas criações. O advento de norma superveniente não possibilita constitucionalizar o que é inconstitucional (Paula, 2024).

Considerando a impossibilidade da constitucionalidade superveniente, Estados que pretendem manter a cobrança daquelas “contribuições voluntárias” destinadas à “fundos estaduais”, como o caso dos Estados de Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Goiás, estariam obrigados a instituir a nova contribuição na forma do art. 136 do ADCT. Isso porque, o art. 136 do ADCT criou uma nova espécie tributária (Paula, 2024), por consequência, sua instituição pelos Estados deve observar o regramento constitucional tributário, fato que não foi observado quando da criação da “contribuição voluntária”. Para afastarem o argumento da constitucionalidade superveniente, não aceito em nosso ordenamento, deverão adequar a legislação estadual e recriem a contribuição nos moldes autorizados pela reforma tributária, em atenção aos princípios tributários da simplicidade e transparência.

O artigo 136 do ADCT, inserido pela Emenda Constitucional nº 132, representa um esforço para formalizar e reorganizar a arrecadação tributária no Brasil, especialmente no que se refere às contribuições estaduais vinculadas ao ICMS, entretanto, essa tentativa de regularização encontra barreiras jurídicas significativas, uma vez que não resolve os vícios de inconstitucionalidade que marcaram a origem dessas contribuições. A sobreposição de tributos durante o período de transição e a ampliação das competências estaduais levantam dúvidas sobre a efetividade da

reforma tributária, comprometendo os princípios de simplificação e unificação tributária. Dessa forma, o futuro da nova estrutura tributária dependerá da interpretação do Supremo Tribunal Federal, que deverá decidir sobre a constitucionalidade das medidas adotadas e sobre a viabilidade de se corrigirem práticas anteriores mediante emenda constitucional. O desafio está em equilibrar a necessidade de arrecadação com o respeito aos limites constitucionais, garantindo segurança jurídica e justiça fiscal ao longo do processo de transição.

4.3 QUESTIONAMENTOS JUDICIAIS E DESFECHOS RELACIONADOS AOS FUNDOS

No contexto tributário brasileiro, uma prática preocupante vem se consolidando de maneira sutil e, até o momento, pouco contestada, inclusive por juristas especializados na área. Em 1999, no Estado de Mato Grosso do Sul, surgiu um mecanismo paralelo de arrecadação que se distingue pela utilização do sistema tributário para finalidades não convencionais. Esse mecanismo se materializou através da criação de uma ‘contribuição facultativa’ vinculada ao FUNDERSUL – Fundo de Desenvolvimento do Sistema Rodoviário do Estado de Mato Grosso do Sul, onerando diretamente a cadeia produtiva do agronegócio local (Loubet, 2021).

A denominação desse encargo como ‘contribuição’ e a atribuição de uma aparente facultatividade permitiu ao legislador sul-mato-grossense contornar as restrições do Sistema Tributário Nacional. Surpreendentemente, o Supremo Tribunal Federal validou essa manobra ao se manifestar favoravelmente em decisão judicial, consolidando a legalidade do FUNDERSUL.

A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI n. 2.056-1) foi julgada pelo Supremo Tribunal Federal em 30 de maio de 2007. A ação, proposta pela Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA), onde questionava dispositivos da Lei n. 1.963/1999 do Estado de Mato Grosso do Sul, que instituía o Fundo de Desenvolvimento do Sistema Rodoviário (FUNDERSUL) e regulamentava o diferimento do ICMS em operações internas com produtos agropecuários (STF, 2007).

O argumento central da CNA era que a lei estadual teria estabelecido uma contribuição que, na prática, assumiria a natureza de imposto. A confederação

sustentava que a norma violava princípios constitucionais relativos ao poder de tributar, como a não cumulatividade, a igualdade e a vedação à vinculação de receitas de impostos. Também alegava que, para a legalidade do diferimento do ICMS, seria necessária a celebração de um convênio interestadual, o que não ocorreu no caso (STF, 2007).

Ao julgar a ação, o STF decidiu pela improcedência dos pedidos. A corte entendeu que a contribuição instituída pela lei estadual não configurava um tributo e que o diferimento do ICMS podia ser regulado pela legislação estadual sem a exigência de convênio entre estados. A decisão foi tomada por maioria de votos, sob a relatoria do Ministro Gilmar Mendes, durante uma sessão plenária presidida pela Ministra Ellen Gracie (STF, 2007).

Com esse julgamento, o STF reconheceu a legitimidade da atuação legislativa do Mato Grosso do Sul e reafirmou que a instituição do FUNDERSUL não contrariava os princípios constitucionais invocados na ação. A decisão também reforçou a autonomia dos estados para definir certos aspectos tributários, desde que dentro dos limites constitucionais estabelecidos (STF, 2007).

Desde então, a medida permanece em vigor há mais de duas décadas, servindo de precedente relevante. Dois desdobramentos preocupantes emergem dessa prática: a disseminação de modelos semelhantes em outros Estados e o risco de que estratégias tributárias similares sejam aplicadas a diferentes setores econômicos no futuro (Loubet, 2021). Como consequência, diversos Estados replicaram o modelo do FUNDERSUL, criando fundos com características análogas. Exemplos notáveis incluem o FETHAB, instituído em Mato Grosso em 2000; o PROTEGE, estabelecido em Goiás em 2003; e, mais recentemente, o FET em Tocantins e o FDI no Maranhão, ambos implementados em 2019 (Loubet, 2021).

Esses fundos compartilham traços comuns: (i) são apresentados como “contribuições”; (ii) estão vinculados a fundos específicos; (iii) condicionam a concessão de incentivos fiscais ou benefícios; (iv) incidem sobre atividades do agronegócio; e (v) são geridos por conselhos diretivos compostos por diferentes entidades governamentais, conferindo aparente legitimidade às medidas. A principal diferença entre os fundos reside na destinação dos recursos arrecadados, que variam entre

infraestrutura viária, construção de moradias e apoio a famílias vulneráveis – despesas tradicionalmente cobertas por tributos ordinários (Loubet, 2021).

Há, no entanto, irregularidades jurídicas associadas a alguns desses fundos, especialmente em Mato Grosso e Mato Grosso do Sul, devido ao impacto financeiro significativo que geram. Essa prática contorna as disposições constitucionais, revelando uma estratégia jurídica que desafia a coerência normativa do sistema tributário vigente (Loubet, 2021).

Tais expedientes são criticados por enfraquecerem o princípio da legalidade tributária e comprometerem a integridade do sistema constitucional. A atuação do Supremo Tribunal Federal torna-se essencial para evitar que essas práticas minem a estabilidade do regime tributário brasileiro (Loubet, 2021).

Segundo Heleno Torres (2022), em períodos de crise econômica, tanto no Brasil quanto em outros contextos, ganha relevância o conceito de direito financeiro de exceção. Esse conceito envolve a adoção de medidas extraordinárias, como a redução de benefícios ou a intensificação da carga tributária, visando aumentar a arrecadação e enfrentar dificuldades econômicas. Torres cita o FETHAB como exemplo, destacando sua criação no início dos anos 2000 e sua expansão até atingir uma arrecadação anual de R\$ 1,5 bilhão.

Contudo, Torres (2022) alerta que o FETHAB se apoia em uma interpretação equivocada da Constituição, utilizando a falácia da optatividade para justificar aumentos de arrecadação em períodos críticos. No entanto, o direito financeiro de exceção carece de respaldo constitucional explícito. O modelo tributário brasileiro não permite que argumentos consequencialistas, como crises fiscais, sirvam de pretexto para violar a Constituição.

A previsibilidade do sistema jurídico é assegurada por uma hierarquia de normas e pela relação de coordenação entre competências constitucionais, garantindo segurança jurídica. Quando essa previsibilidade é comprometida, instaura-se um estado de exceção no sistema tributário. A segurança jurídica é, portanto, essencial para a manutenção do estado de normalidade. O FETHAB é um exemplo concreto de como medidas excepcionais podem gerar um estado de exceção tributária (Torres, 2022).

No caso do FETHAB, a insegurança jurídica gerada afeta a eficiência econômica, prejudica a concorrência e eleva os custos de transação, comprometendo, assim, a confiança dos agentes econômicos e a capacidade arrecadatória do Estado. A previsibilidade das normas tributárias e a segurança jurídica tornam-se imperativas para evitar essas distorções e expor as inconstitucionalidades associadas ao fundo (Torres, 2022).

A decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 6.420 MT proposta pela Associação Brasileira das Indústrias Exportadoras de Carnes (ABIEC) questionava a constitucionalidade de dispositivos da Lei 7.263/2000, do Estado de Mato Grosso, que instituiu o Fundo Estadual de Transporte e Habitação (FETHAB). A ABIEC argumentava que a contribuição ao FETHAB, aplicada sobre as exportações de carne bovina, violava a imunidade tributária prevista na Constituição Federal em relação ao ICMS sobre exportações, conforme o art. 155, § 2º, inciso X, alínea 'a'. Além disso, alega que a contribuição era uma forma disfarçada de incidência de ICMS sobre operações de exportação, o que seria inconstitucional (STF, 2024).

A Procuradoria-Geral da República (PGR) opinou pela parcial procedência da ação, apontando que condicionar a imunidade do ICMS ao recolhimento do FETHAB configurava violação ao dispositivo constitucional mencionado. No entanto, tanto a Advocacia-Geral da União (AGU) quanto o Governador do Estado de Mato Grosso defenderam a improcedência da ação, sustentando que a contribuição ao FETHAB não possuía natureza tributária compulsória, mas sim uma opção para obtenção de regimes especiais de ICMS (STF, 2024).

O STF, por sua vez, julgou a ação prejudicada em razão da superveniência da Emenda Constitucional nº 132/2023, que introduziu o art. 136 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Esse dispositivo permitiu que os estados instituíssem contribuições semelhantes ao FETHAB, desvinculadas do ICMS, mas com condições específicas. Diante dessa inovação constitucional, o tribunal entendeu que a análise da inconstitucionalidade dos dispositivos questionados tornou-se prejudicada, uma vez que o contexto jurídico foi substancialmente alterado (STF, 2024).

A decisão foi fundamentada na jurisprudência do STF, que reconhece a prejudicialidade de ações diretas de inconstitucionalidade quando há modificação

substancial no parâmetro constitucional que embasa a ação. Com base em precedentes recentes, o STF reiterou que a superveniência de novas normas constitucionais ou alterações no sistema jurídico aplicável podem esvaziar a análise de constitucionalidade original. Assim, a ADI foi julgada prejudicada, e a ação foi extinta sem julgamento de mérito (STF, 2024).

O parecer jurídico elaborado por Fábio Calcini destaca diversas questões legais e constitucionais envolvendo a contribuição imposta pela lei. Na oportunidade, foi discutida a legalidade e constitucionalidade do FUNDEINFRA, criado pela Lei Estadual n.º 21.670/2022 no Estado de Goiás. Esse fundo visa arrecadar recursos para o desenvolvimento de infraestrutura, especialmente nas áreas de transporte e agropecuária (Calcini, 2023).

O parecer argumenta que a contribuição apresenta natureza tributária, onerando o setor agropecuário ao incidir sobre mercadorias como soja, milho e carne bovina, inclusive exportadas. Isso viola o princípio da imunidade tributária nas exportações, previsto na Constituição Federal. Além disso, a delegação de poderes ao Executivo para definir quais mercadorias serão tributadas fere o princípio da legalidade tributária, criando desigualdade no tratamento de produtos agropecuários (Calcini, 2023).

O parecer aponta ainda para um desvio de finalidade, uma vez que os recursos do FUNDEINFRA, embora destinados a obras de infraestrutura, beneficiam toda a coletividade, enquanto o ônus recai exclusivamente sobre o agronegócio. Isso configura uma fonte de receita adicional à custa de um setor que deveria ser incentivado, conforme estabelece a Constituição (Calcini, 2023).

Embora apresentada como facultativa, a contribuição do FUNDEINFRA tem natureza compulsória, caracterizando-se como um tributo. A imposição de tal encargo sobre produtos agropecuários é incompatível com os princípios constitucionais que preveem o fomento ao setor. O parecer conclui que a criação do FUNDEINFRA, nos termos atuais, viola os princípios de legalidade, igualdade, imunidade tributária e incentivo ao agronegócio, revelando uma incompatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro (Calcini, 2023).

Nesse contexto, merece destaque a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) que aborda a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 7363 - GO, ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria, questionando dispositivos legais e

decretos do Estado de Goiás relacionados à criação e gestão do Fundo Estadual de Infraestrutura (FUNDEINFRA). O fundo foi instituído com o objetivo de captar recursos financeiros para investimentos em obras de infraestrutura e políticas públicas no estado, especialmente nas áreas de agropecuária, transporte e rodovias (STF, 2024).

A controvérsia gira em torno da exigência de contribuições atreladas ao ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), cobradas como condição para a fruição de benefícios fiscais, regimes especiais e a aplicação de diferimento tributário. A Confederação Nacional da Indústria alegou que essas exigências violam dispositivos da Constituição Federal, como os princípios da isonomia, da segurança jurídica, da legalidade, da não cumulatividade do ICMS, e da imunidade tributária das exportações. Assim, requereu a inconstitucionalidade de diversos artigos das Leis nº 21.670/22 e nº 21.671/22 e dos Decretos estaduais relacionados (STF, 2024).

Inicialmente, o relator, Ministro Dias Toffoli, concedeu parcialmente uma liminar para suspender os dispositivos impugnados, entendendo que havia risco de dano caso as exigências da contribuição se mantivessem em vigor até o julgamento definitivo. Entretanto, o Plenário do STF, em sessão virtual realizada em abril de 2023, não referendou a medida cautelar (STF, 2024).

Mais uma vez, a discussão sobre a constitucionalidade das normas foi impactada pela promulgação da Emenda Constitucional nº 132, de dezembro de 2023, que alterou o Sistema Tributário Nacional. A emenda permitiu que estados com fundos voltados à infraestrutura e financiados por contribuições sobre produtos primários e semielaborados pudessem manter contribuições semelhantes, desvinculadas do ICMS. Assim, ao instituir a nova contribuição, extinguiu-se a vinculada ao ICMS, estabelecendo a mesma finalidade para a receita arrecadada e fixando um prazo de vigência até 2043 (STF, 2024).

Com essa alteração normativa, a ADI perdeu o objeto, uma vez que a mudança constitucional impactou diretamente a análise da constitucionalidade das normas questionadas. Diante desse novo cenário, o Ministro Dias Toffoli julgou prejudicada a ADI, considerando a inovação substancial nos parâmetros constitucionais e citando precedentes que orientam a Corte a encerrar ações quando há modificação relevante do contexto jurídico. Assim, a contribuição do FUNDEINFRA permanece válida, agora

desvinculada do ICMS e conforme a regulamentação trazida pela Emenda Constitucional nº 132/23 (STF, 2024).

Essa decisão destaca a relevância das emendas constitucionais no contexto tributário e a influência direta de alterações normativas na tramitação de ações no STF, evidenciando a complexa relação entre a legislação estadual e o controle de constitucionalidade exercido pela Corte.

O exame dos questionamentos judiciais e dos desfechos relacionados aos fundos revela uma dinâmica complexa entre a autonomia legislativa estadual e os limites constitucionais. A validação, pelo Supremo Tribunal Federal, de mecanismos como o FUNDERSUL e o FETHAB exemplifica a flexibilização da interpretação das normas tributárias, permitindo a criação de fundos que, embora apresentados como facultativos, assumem características compulsórias. Essas decisões consolidam precedentes que incentivam a replicação de modelos semelhantes em outros estados, ampliando a utilização de fundos vinculados para finalidades diversas, com impactos significativos sobre setores como o agronegócio.

No entanto, as controvérsias jurídicas em torno da constitucionalidade desses fundos apontam para os riscos de instabilidade normativa e insegurança jurídica, com possíveis efeitos negativos na eficiência econômica e na previsibilidade das relações fiscais. A promulgação de emendas constitucionais, como a EC nº 132/2023, que alterou o Sistema Tributário Nacional, ilustra como mudanças normativas podem redefinir a compreensão da legalidade dessas contribuições, esvaziando ações judiciais e legitimando novos arranjos financeiros estaduais.

Os referidos desdobramentos evidenciam que, embora as emendas constitucionais ofereçam respostas imediatas a pressões econômicas e políticas, elas também colocam em xeque a coerência do sistema tributário e os princípios fundamentais da legalidade e da segurança jurídica. Nesse contexto, torna-se essencial a contínua vigilância do STF e dos demais órgãos de controle para equilibrar a necessidade de arrecadação com o respeito às garantias constitucionais, assegurando que a estabilidade e a confiança do sistema tributário sejam preservadas.

4.4 IMPACTOS NO SETOR PRODUTIVO DO AGRONEGÓCIO E CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS

As mudanças trazidas pela reforma tributária têm profundas implicações para o setor do agronegócio, que desempenha um papel estratégico na economia nacional. Conforme destacado anteriormente, antes da reforma, os fundos estaduais, como os vinculados à produção agropecuária, pecuária e mineral, serviam como instrumentos de compensação fiscal, entretanto, a judicialização em torno da constitucionalidade dessas cobranças trouxe insegurança jurídica ao setor, especialmente em estados que consideravam as contribuições como facultativas (Rebouças, 2024). Essa indefinição impactava diretamente a capacidade de planejamento financeiro e tributário dos produtores.

Durante o período de transição da reforma, a coexistência dos regimes tributários atuais e futuros traz desafios adicionais ao agronegócio, a substituição gradual de tributos como ICMS, PIS e COFINS pelos novos CBS e IBS exige que os agentes do setor adaptem suas práticas contábeis e financeiras, ao mesmo tempo em que lidam com a redução escalonada dos benefícios fiscais do ICMS. Essa redução, estipulada pela Lei Complementar nº 160/2017, pressiona a competitividade do agronegócio ao limitar incentivos que antes favoreciam o setor, especialmente em um cenário global de crescente concorrência (Rebouças, 2024).

Adicionalmente, a inclusão do artigo 136 no ADCT, que visa formalizar as contribuições estaduais até 2043, acentua os impactos financeiros sobre o agronegócio. Embora a medida busque consolidar arrecadações preexistentes, sua aplicação perpetua distorções tributárias e onera ainda mais os produtores, no caso específico do FETHAB, no Mato Grosso, a incorporação das cobranças no ordenamento jurídico não resolve os problemas estruturais previamente identificados, como a apropriação indevida de receitas fora dos limites constitucionais (Medrado, 2024). Para o setor, isso representa um custo adicional que pode desestimular investimentos e afetar a rentabilidade.

Dessa forma, a reforma tributária impõe ao agronegócio tarefa árdua de se adaptar a um ambiente tributário em transformação, que, embora busque simplificação e transparência, tende a gerar aumentos de custos e diminuir a competitividade no curto

prazo. O setor precisará buscar estratégias inovadoras para enfrentar esses problemas, como a adoção de práticas mais eficientes de compliance fiscal e maior engajamento político para mitigar os impactos negativos das mudanças legislativas.

No que concerne à dignidade da pessoa humana, um princípio diretamente vinculado à questão dos alimentos provenientes do setor agroindustrial, é pertinente ressaltar a análise de Fabio Pallaretti Calcini (2023), que argumenta ser imperativo reafirmar a importância de manter o tratamento privilegiado e os incentivos direcionados ao agronegócio, especialmente no que diz respeito à cadeia produtiva de alimentos.

Ademais, Calcini (2023) enfatiza a necessidade de um alerta em relação aos direitos fundamentais, sob a perspectiva da proibição ao retrocesso social. Ele destaca que, mesmo no âmbito de uma emenda constitucional, é inviável regulamentar situações que coloquem esses direitos em risco. Nesse contexto, o autor assevera que o aumento da carga tributária e a introdução de maior complexidade ao setor agroindustrial, particularmente no que se refere à produção de alimentos violam princípios fundamentais garantidos pela Constituição Federal.

Dentro deste panorama, embora a Emenda Constitucional nº 132/2023 estabeleça a possibilidade de criação de uma nova contribuição — contemplando prazos específicos para sua instituição, limites quanto à alíquota incidente e destinação de recursos, bem como a exigência de que apenas estados já detentores de fundos estaduais vigentes em 30 de abril de 2023 possam implementá-la — evidencia-se a imprescindibilidade de regulamentação para garantir segurança jurídica. Tal regulamentação, conforme previsto, deverá ser instituída por meio de lei complementar, no intervalo de até 180 (cento e oitenta) dias a contar da promulgação da própria Emenda Constitucional nº 132/2023.

Nesse sentido, a temática dos fundos estaduais mostra-se relevante, tendo em vista seu impacto sobre o agronegócio, setor que sofrerá onerações adicionais nas regiões em que a cobrança for efetivada, resultando em preços mais elevados dos produtos agrícolas e pecuários, tanto para os produtores quanto para os consumidores.

Ao encarecer o alimento, dificulta-se o acesso a uma alimentação saudável e a condições de vida dignas, sobretudo para indivíduos em situação de vulnerabilidade socioeconômica, ademais, essa dinâmica acarreta a quebra da isonomia e da igualdade, pois, em certas regiões, a produção agropecuária tornar-se-á relativamente

mais barata quando comparada àquelas em que se aplica a exação tributária, impactando, assim, o equilíbrio da livre-concorrência.

Considerando o conjunto dos elementos analisados, incluindo-se as notórias inconstitucionalidades pendentes de julgamento no Poder Judiciário e a aprovação da reforma tributária que viabiliza a criação de uma contribuição de natureza análoga, torna-se evidente que o agronegócio, componente de grande relevância para a economia nacional, é novamente submetido a um encargo adicional.

Em linhas gerais, considerando que as leis complementares ainda serão formuladas para detalhar e esclarecer o funcionamento das novas contribuições a serem implementadas, destaca-se uma diferença fundamental em relação às normas atuais. A mudança elimina a necessidade de recolhimento aos fundos destinados à concessão de benefícios e incentivos fiscais vinculados ao ICMS. Com a instituição da nova contribuição sobre a produção agropecuária, tais benefícios e incentivos associados ao ICMS deixarão de existir, assim como o próprio tributo (Rebouças, 2024).

Dessa forma, no cenário vigente, marcado apenas pela promulgação da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, essas considerações representam reflexões preliminares, todavia, é esperado que a elaboração das Leis Complementares traga novos debates e aprofundamentos sobre a temática, ajustando os impactos e delineando os rumos da sua aplicação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O agronegócio no Brasil desempenha um papel central na economia nacional, sendo essencial para a segurança alimentar e a estabilidade social, além disso, o setor é um dos pilares do equilíbrio da balança comercial, destacando-se nas exportações globais graças à incorporação de tecnologias avançadas e práticas sustentáveis. Entretanto, o crescimento do agronegócio impõe desafios tributários e legais que requerem um equilíbrio delicado entre arrecadação fiscal, estímulo à sustentabilidade e garantia da função social da propriedade rural.

Desde a década de 1970, o agronegócio brasileiro tem se modernizado intensivamente por meio de iniciativas estatais, como a criação da Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (Embrapa), que revolucionou as práticas agrícolas, nas últimas décadas, o setor avançou ainda mais com a adoção de biotecnologias, ferramentas de gestão agrícola e a digitalização, integrando-se eficientemente às cadeias produtivas globais, essas transformações não apenas aumentaram a produtividade, mas também atenderam às demandas por sustentabilidade e rastreabilidade.

O Brasil passou de importador para um grande exportador de alimentos, graças ao aumento da produtividade, inovações tecnológicas e políticas públicas eficazes. Em 2022, o agronegócio brasileiro registrou um recorde histórico de exportações, demonstrando resiliência mesmo em cenários de crise econômica. Esse desempenho foi sustentado pela expansão das fronteiras agrícolas, aprimoramento da infraestrutura logística e adoção de tecnologias inovadoras, como o sistema de plantio direto. Paralelamente a esses avanços, o agronegócio brasileiro enfrenta uma complexidade normativa significativa no âmbito tributário, que abrange diferentes regimes para variados perfis de produtores. Empresas rurais estão sujeitas ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, enquanto produtores rurais pessoas físicas podem optar pelo regime de apuração por meio do livro-caixa.

Tributos estaduais, como o ICMS, e contribuições sociais destinadas à seguridade social também influenciam diretamente o setor, refletindo a interconexão entre aspectos econômicos, jurídicos e de sustentabilidade no agronegócio brasileiro.

Nesse cenário, a análise dos incentivos fiscais torna-se essencial, por sua relevância no setor agropecuário, promovendo avanços em tecnologia, infraestrutura e pesquisa. Apesar das críticas sobre a concentração desses benefícios em grandes produtores, eles também favorecem pequenos agropecuaristas, contribuindo para uma maior equidade no desenvolvimento do setor.

A Lei Kandir, que isenta as exportações de produtos primários do ICMS, ampliou a competitividade brasileira no cenário internacional, entretanto, essa desoneração reduziu as receitas estaduais e intensificou a guerra fiscal entre os entes federativos, evidenciando a necessidade de uma gestão mais equilibrada desses benefícios. O regime tributário aplicado ao agronegócio baseia-se em princípios constitucionais como legalidade, isonomia e capacidade contributiva, assegurando que a tributação seja proporcional à realidade econômica dos produtores rurais e respeite a função social da propriedade agrária. A extrafiscalidade, exemplificada pelo ITR, serve para estimular práticas sustentáveis e combater o uso improdutivo da terra. Além disso, a descentralização fiscal prevista na Constituição Federal permite que os estados ajustem sua tributação às especificidades regionais do agronegócio, promovendo um equilíbrio entre desenvolvimento econômico, justiça social e conservação ambiental.

A região Centro-Oeste do Brasil é estratégica para a economia nacional, destacando-se pela expressiva produção e exportação agropecuária. Para viabilizar a infraestrutura necessária ao escoamento da produção e fomentar o desenvolvimento regional, foram criados fundos estaduais como Fundersul (Mato Grosso do Sul), Fethab (Mato Grosso) e Fundeinfra (Goiás). Inicialmente destinados a atender demandas rurais, esses fundos expandiram sua abrangência para projetos urbanos, refletindo uma reorientação de seus objetivos originais.

Contudo, a forma de adesão a esses fundos levanta questionamentos sobre sua natureza tributária, embora formalmente classificados como contribuições voluntárias, a adesão a esses fundos frequentemente possui caráter compulsório, já que a recusa pode resultar na perda de benefícios fiscais estratégicos, como o diferimento do ICMS. Esse modelo impacta economicamente os produtores rurais e gera debates sobre a constitucionalidade dessas exigências, uma vez que os fundos podem representar uma sobreposição de obrigações tributárias. Cada fundo apresenta especificidades que refletem as particularidades econômicas e normativas dos estados onde operam,

demonstrando a evolução das políticas de financiamento ao agronegócio e os desafios de sua implementação.

O Fundo de Desenvolvimento do Sistema Rodoviário de Mato Grosso do Sul (Fundersul) foi instituído para viabilizar a manutenção e recuperação de estradas vicinais, beneficiando diretamente os produtores rurais da região, contudo, ao longo do tempo, seu escopo foi ampliado para incluir obras urbanas, descaracterizando sua finalidade primária. A vinculação entre a adesão ao fundo e a concessão de isenção do ICMS tem sido questionada, sendo criticada por impor custos crescentes aos produtores sem garantir retornos proporcionais, controvérsias semelhantes ocorrem em outras unidades federativas.

No Mato Grosso, o Fundo Estadual de Transporte e Habitação (Fethab) foi inicialmente destinado ao transporte e habitação, mas expandiu sua abrangência para outros órgãos estatais, como o Poder Judiciário e a Assembleia Legislativa. Essa reconfiguração gerou críticas quanto à gestão complexa e à falta de transparência na alocação de recursos, gerando insatisfação entre os produtores locais sobre a efetividade das aplicações. Em Goiás, o Fundo de Infraestrutura (Fundefra) foi criado para arrecadar recursos destinados ao desenvolvimento econômico estadual, por meio de contribuições sobre atividades agropecuárias e minerais. Apesar de sua justificativa de fomentar o crescimento regional, enfrenta resistência devido à sobreposição tributária, comprometendo a competitividade do setor agropecuário no mercado interno e internacional.

A recente reforma tributária, por meio da Emenda Constitucional nº 132/2023, introduziu mudanças significativas no sistema tributário brasileiro, extinguindo tributos como ICMS, ISS, PIS, Cofins e IPI, e instituindo novos instrumentos como o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). A emenda autorizou os estados a implementarem contribuições sobre produtos primários e semielaborados, formalizando práticas anteriormente questionadas e estabelecendo novas diretrizes legais para a arrecadação destinada a fundos estaduais, de modo que essas transformações exigem uma análise cuidadosa sobre seus efeitos no agronegócio. A reconfiguração tributária impacta significativamente o setor agropecuário, que agora deve se adequar à ampliação das competências tributárias estaduais e à possibilidade de sobreposição de tributos, embora as mudanças busquem

aumentar a eficiência e a equidade fiscal, levantam preocupações sobre a competitividade e a sustentabilidade do agronegócio.

No âmbito jurídico, os fundos estaduais criados por essas contribuições têm gerado debates sobre sua obrigatoriedade, apesar de serem apresentados como facultativos. A vinculação a benefícios fiscais transforma a adesão em uma exigência implícita, caracterizando, na prática, uma obrigação tributária camuflada, suscitando questionamentos sobre a legitimidade dessas cobranças e reforçando a necessidade de maior transparência e equilíbrio entre os interesses arrecadatórios do Estado e os direitos dos contribuintes. Diante desses desafios, a não cumulatividade do ICMS e as restrições constitucionais ao poder de tributar ganham relevância. A tributação no agronegócio, especialmente por meio do ICMS, enfrenta desafios na aplicação do princípio da não cumulatividade, decorrentes da complexidade das operações agropecuárias e da informalidade de muitos produtores.

A desoneração fiscal nas etapas iniciais da cadeia produtiva é essencial para preservar a competitividade do setor; contudo, sua implementação muitas vezes ignora a realidade prática dos produtores, resultando em distorções que prejudicam a estabilidade econômica do agronegócio. As restrições constitucionais ao poder de tributar são centrais para a proteção dos direitos dos contribuintes e a promoção da justiça fiscal. Princípios como legalidade, irretroatividade, isonomia e proibição de confisco asseguram que a tributação respeite a capacidade contributiva dos cidadãos e os valores do Estado Democrático de Direito. No contexto do agronegócio, uma análise criteriosa dessas limitações reforça a urgência de um sistema tributário equilibrado e alinhado aos objetivos de desenvolvimento econômico sustentável.

A Emenda Constitucional nº 132/2023, ao incorporar novos princípios como simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e proteção ambiental, busca modernizar o sistema tributário nacional, entretanto, a aplicação prática desses princípios enfrenta desafios interpretativos e estruturais. O princípio da simplicidade visa facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, reduzindo custos e promovendo eficiência, mas sua efetivação é dificultada pela complexidade das normas fiscais e das dinâmicas socioeconômicas. A transparência exige relações claras entre a administração tributária e os contribuintes, sendo ainda prejudicada pela falta de clareza nas normas e acessibilidade das informações fiscais. Quanto à justiça tributária,

busca-se equilibrar interesses públicos e privados, fundamentando a arrecadação na capacidade contributiva e nos direitos fundamentais. A cooperação tributária promove diálogo e corresponsabilidade entre contribuintes e administração fiscal, mas sua implementação deve evitar obrigações desproporcionais. A proteção ambiental, incorporada ao Direito Tributário, possibilita a incidência tributária sobre produtos prejudiciais ao meio ambiente, alinhando metas de desenvolvimento econômico às exigências de conservação ambiental.

A regulamentação das contribuições previstas no artigo 136 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) é alvo de críticas sobre sua conformidade constitucional, especialmente diante das assimetrias entre as unidades federativas. Esse dispositivo, que permite aos estados instituírem contribuições sobre produtos primários e semielaborados, conflita com princípios constitucionais como igualdade, livre concorrência e não cumulatividade, além de intensificar disparidades econômicas entre os estados e afetar negativamente o pacto federativo.

O uso de fundos estaduais, como FUNDERSUL e FETHAB, tem motivado questionamentos jurídicos sobre sua legalidade e impacto no setor produtivo, como exemplificado na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 6.420/MT, onde o Supremo Tribunal Federal (STF) destacou o conflito entre a autonomia dos estados e as restrições constitucionais. A Emenda Constitucional nº 132/2023 alterou significativamente o panorama dessas contribuições, frequentemente enfraquecendo a fundamentação de ações judiciais em curso e afetando diretamente a dinâmica competitiva do agronegócio.

Observa-se que o tema é de grande relevância tanto para os estados, que utilizam os fundos como uma significativa fonte de arrecadação, quanto para os contribuintes, que inicialmente contavam com um benefício relacionado ao imposto sobre circulação de mercadorias. Na prática, contudo, esse benefício parece ter sido substituído pelo pagamento do fundo, isso ocorre porque, ao invés de recolher integralmente o ICMS de forma antecipada – algo que acontece caso o contribuinte não opte pelo pagamento ao fundo –, é realizado o pagamento ao fundo, que funciona como uma condição para o exercício de determinados direitos. Um exemplo disso é a possibilidade de usufruir da imunidade tributária nas operações de exportação.

O legislador constituinte derivado, sem se atentar que a criação de tributos que oneram a cadeia produtiva agropecuária vai na contramão das diretrizes constitucionais, permitirá a tributação do consumo interno de produtos primários e semielaborados. O artigo 136 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), vai de encontro aos objetivos centrais da reforma tributária, que buscavam simplificar o sistema tributário, reduzir a carga fiscal, unificar tributos e estabelecer a tributação no destino como regra geral, inclusive, infringe diretamente os princípios constitucionais da simplicidade, transparência e justiça tributária, inseridos pela própria reforma. Ao criar exceções ou manter privilégios que fragmentam a arrecadação, esse dispositivo compromete a eficiência do novo modelo tributário, dificultando a transição para um sistema mais transparente, equitativo e alinhado às melhores práticas internacionais.

Importante esclarecer que a criação de contribuições baseadas no artigo 136 do ADCT apresenta desafios substanciais, isto porque o aumento dos encargos financeiros eleva os custos de produção, impactando a competitividade tanto no mercado interno quanto no externo. Essa dinâmica também reflete no encarecimento dos alimentos, afetando desproporcionalmente as populações em situação de vulnerabilidade e ampliando as desigualdades regionais.

Não defendemos a completa desoneração fiscal do setor agropecuário, mas sim que os instrumentos de fomento ou indução estabelecidos pelo texto constitucional sejam observados para garantir adequada proteção a essa importante cadeia produtiva, tornando-se um limite e forma de ordenação ao legislador e intérprete em sua regulação.

Como produto final, elaboramos uma nota interpretativa acerca da legislação do FUNDEINFRA — fundo instituído como condição para a fruição de benefícios fiscais do ICMS no Estado de Goiás, especialmente no contexto pós-Reforma Tributária. Tal iniciativa surge da necessidade de consolidar diretrizes técnicas e jurídicas que orientem a correta aplicação da norma, reduzindo ambiguidades e promovendo maior segurança jurídica aos diversos agentes impactados, com destaque para os produtores rurais e empresas dos setores agropecuário e mineral.

A nota técnica tem como objetivo principal esclarecer os aspectos fundamentais relacionados à contribuição ao FUNDEINFRA e suas possíveis mudanças no ambiente

do pós-Reforma Tributária, permitindo que os contribuintes compreendam com maior clareza suas obrigações legais. Buscou-se, assim, preencher uma lacuna normativa relevante, oferecendo subsídios que favoreçam a harmonização dos entendimentos jurídicos e operacionais, em consonância com os princípios constitucionais que regem o sistema tributário brasileiro.

Ao discutir os fundamentos jurídicos da contribuição incidente sobre produtos primários e semielaborados e seus impactos no agronegócio, a pesquisa contribui não apenas para o debate acadêmico-jurídico sobre os efeitos da reforma tributária, mas também para a formulação de instrumentos que viabilizem uma implementação mais justa, eficiente e transparente da legislação, em consonância com os objetivos de desenvolvimento econômico e segurança jurídica no ambiente rural.

REFERÊNCIAS

ABBADE, Eduardo Botti. **O papel do agronegócio brasileiro no seu desenvolvimento econômico**. GEPROS. Gestão da Produção, Operações e Sistemas, Bauru, Ano 9, nº 3, jul-set/2014, p. 149-158. DOI: 10.15675/gepros.v9i3.1053.

ABRAHAM, Marcus; FERREIRA, Mariana. **Princípio da simplicidade tributária: razões para acreditar no princípio constitucional**. 2024. Disponível em: <https://revistaeletronica.oabrj.org.br/wp-content/uploads/2024/09/Marcus-Abraham-e-Mariana-Ferreira-Princi%CC%81pio-da-Simplicidade-Tributa%CC%81ria-Razo%CC%83es-Para-Acreditar-no-Princi%CC%81pio-Constitucional-2024-08-14-MF-e-MA.pdf>. Acesso em: 02 dez. 2024.

ALBANO, Amanda. O impacto federativo da reforma tributária: a emenda constitucional nº 132/2023. **Revista Carioca de Direito**, v. 5, n. 1, p. 67-84, 2024.

ALEXRANDRE, Ricardo. **Reforma Tributária: A nova tributação do consumo no Brasil**. Org. Ricardo Alexandre e Tatiane Costa Arruda – São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

ALVES, Pablo Ricardo et al. Aspectos constitucionais da contribuição destinada ao FUNDEINFRA instituída pelo Estado de Goiás. **Cadernos de Dereito Actual**, n. 24, p. 148-164, 2024.

ANDRADE DOS SANTOS, Marivaldo. **O Princípio Constitucional da Cooperação Tributária Introduzido pela Emenda n. 132/2023**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 56, p. 523–545, 2024. Disponível em: <https://www.revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2501>. Acesso em: 26 ago. 2024.

BORGES, Marcus. **Aspectos Introdutórios dos Sistemas Agroindustriais**. In: BORGES, Marcus. **Manual dos Contratos Imobiliários** - Ed. 2023. São Paulo (SP): Editora Revista dos Tribunais. 2023. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/manual-dos-contratos-imobiliarios-ed-2023/1929469678>. Acesso em: 9 de Setembro de 2024.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Leis originariamente inconstitucionais compatíveis com emenda constitucional superveniente**. Revista de Direito Administrativo & Constitucional, Curitiba, ano 2, n. 5, 2000. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.21056/aec.v0i5.772>. Acesso em: 10 dez. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Parecer de Plenário à Proposta de Emenda à Constituição n. 45-a. de 2019, apensada à PEC n. 293, de 2004**. Relator: Deputado Aguinaldo Ribeiro. Brasília-DF: Câmara dos Deputados, 2019.

BRASIL. **Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm. Acesso em: 10 dez. 2024.

BRUGNARO, Ricardo; DEL BEL FILHO, Egmar; BACHA, Carlos José Caetano. **Avaliação da sonegação de impostos na agropecuária brasileira.** Agric. São Paulo. SP, v. 3, n. 50, p. 15-27, 2003.

BURANELLO, Renato. **Manual do direito do agronegócio.** Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024.

CALCINI, Fábio Pallaretti. **'Contribuições e fundos estaduais', reforma tributária e agronegócio.** Disponível em: 'Contribuições e fundos estaduais', reforma tributária e agronegócio – APET. Disponível em: 'Contribuições e fundos estaduais', reforma tributária e agronegócio – APET. Acesso em: 10 nov. 2024.

CALCINI, Fábio. **Parecer Jurídico - FUNDEINFRA.** São Paulo: Brasil Salomão e Matthes Advocacia, 2023.

CALCINI, Fabio Palleratti. **Reforma tributária, alimentos e cesta básica.** Conjur, São Paulo, 17 nov. 2023. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2023-nov-17/reforma-tributaria-alimentos-e-cesta-basica/>. Acesso em: 20 fev. 2024.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário Três Modos de Pensar a Tributação: Elementos para um Teoria Sistemática do Direito Tributário.** Livraria do Advogado Editora, 2021.

CARMO, Lisbino Geraldo Miranda do; BORBA, Sabrina Figueiredo. **O princípio da simplicidade na implementação do iva dual pós reforma tributária.** REDES-Revista Educacional da Sucesso, v. 4, n. 2, p. 524-542, 2024.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 31 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2021.

CARVALHO, Ricardo Siqueira de. **Substituição Tributária: estrutura e função.** São Paulo: Grupo Almedina, 2021.

CASTRO, André. A Reforma Tributária, o Imposto Sobre Bens e Serviços (Ibs) E a Almejada Regulamentação dos Créditos Fiscais nas Operações de Exportação. **Revista Jurídica Brasileira** – Vol. 2, nº 5, 2024.

COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário.** Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022.

CREPALDI, Silvio A. **Contabilidade Rural.** Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2019.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento tributário - Teoria e prática.** São Paulo: Saraiva Educação SA, 2021.

DALL'ACQUA, Fernando Maida. **O impacto da Lei Kandir sobre a economia paulista.** Em: Eaesp/FGV/NPP, Relatório de pesquisa, n.º 22, p. 1-65, 2001.

DUTRA, Micaela D. **Série IDP - Capacidade Contributiva - Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2010.

FAO Food and Agriculture Organization of the United Nations. **Statistics at FAO**. 2017. Disponível em: <<http://www.fao.org/statistics/en/>>. Acesso em: 29 out. 2024.

FONSECA, Maria Antonia Santos et al. **Uma análise acerca do recolhimento do diferencial de alíquota do ICMS a partir da edição da LC nº 190/2022: constitucionalidade acerca da cobrança do Difal sobre ICMS em 2022?**. 2023.

GOEDDE, L; HORII, M; SANGHVI, S. **Pursuing the global opportunity in food and agri-business**. 2015. Disponível em: <<https://www.mckinsey.com/industries/chemicals/our-insights/pursuing-the-global-opportunity-in-food-and-agribusiness>>. Acesso em: 28 out. 2024.

GOIÁS. Assembleia Legislativa do Estado de Goiás. **Lei nº 21.670 de 06/12/2022**. Dispõe sobre a criação do Fundo Estadual de Infraestrutura -FUNDEINFRA. Disponível em: <https://www.economia.go.gov.br/aceso-a-informacao/legislacao-tributaria/134-institucional/legisla%C3%A7%C3%A3o/tributaria/8531-leis-de-dezembro-de-2022.html>. Acesso em: 28 out. 2024.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Por um Princípio Jurídico-tributário da Cooperação**. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 53, p. 215–243, 2023. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2289>. Acesso em: 4 dez. 2024.

GOMES, Sofia Gonçalves. **Contribuintes e administração fiscal: direito à informação**. Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC) de Portugal, Portugal, ed. TOC 103, p. 56-57, out. 2008.

GONÇALVES, Glenda Rodrigues Messias; DE OLIVEIRA JURUBEBE, Fernanda Matos Fernandes. A mitigação do princípio da legalidade tributária adotada pelo stf e as contribuições sociais. **Revista Vertentes do Direito**, v. 10, n. 2, p. 357-378, 2023.

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sergio André. Vetores do Sistema Tributário Nacional após a EC n. 132. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 56, p. 752-780, 2024.

GUIMARÃES, Bruno; ARAÚJO, Guaracy; PIMENTA, Olímpio. **Filosofia como esclarecimento**. São Paulo: Autêntica Editora, 2014.

GUIMARÃES, Rejaine Silva; FERREIRA, Rildo Mourão; SILVÉRIO JÚNIOR, João Porto. **Direito do agronegócio: temas atuais**. Londrina, PR: Thoth, 2024.

HEREDIA, Beatriz; PALMEIRA, Moacir; LEITE, Sergio Pereira. Sociedade e economia do " agronegócio" no Brasil. **Revista brasileira de ciências sociais**, v. 25, p. 159-176, 2010.

HOLANDA, Lucas; ROCHA, Ricardo. A sistemática do imposto seletivo e sua importância na proteção do meio ambiente. **Revista de Direitos Fundamentais e Tributação**, v. 7, n. 2, 2024.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **SCN- Sistema de Contas Nacionais**. Rio de Janeiro: IBGE, 2021. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/servicos/9052-sistema-de-contas-nacionais-brasil.html>. Acesso em: 30 out. 2024.

JOBIM, Eduardo. **A justiça tributária na Constituição**. São Paulo: Juspodivm, 2023.

LOUBET, L.F. **As flagrantes inconstitucionalidades do "FUNDERSUL" e do "FETHAB"**: o Supremo precisa pôr um freio nesses mecanismos paralelos de arrecadação. In: Congresso Nacional de Estudos Tributários, 18, 2021. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/as-flagrantes-inconstitucionalidades-do-fundersul-e-do-fethab-o-supremo-precisa-por-um-freio-nesses-mecanismos-paralelos-de-arrecadacao-por-leonardo-furtado-loube/>. Acesso em: 10 out. 2024.

LOUBET, Leonardo Furtado. **Tributação federal no agronegócio**. 2ª ed. – São Paulo: Noeses, 2022.

LOUBET, Leonardo Furtado. **Tributação estadual e municipal no agronegócio: antes e depois da reforma tributária**. 1ª ed. – São Paulo: Noeses, 2024.

MACHADO, Carlos Henrique; CALIXTO, Juliana. **Transação tributária, cidadania e igualdade: análise empírica dos termos de transação individual celebrados no âmbito da procuradoria-geral da fazenda nacional**. In: Congresso Internacional de Direitos Humanos de Coimbra. 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reforma tributária comentada e comparada: emenda constitucional 132, de 20 de dezembro de 2023**. 1ª. Ed. Barueri/SP: Atlas, 2024.

MANO FILHO, Ben-Hur Carvalho Cabrera. **Tributação da Atividade Rural**. São Paulo: Grupo Almedina, 2020.

MAPA. Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. **Brasil lidera produtividade agropecuária mundial**. 2017. Disponível em: <http://www.agricultura.gov.br/noticias/brasil-lidera-productividade-agropecuaria-mundial>>. Acesso em: 28 out. 2024.

MEDINA, José. Art. 136 In: MEDINA, José. **Constituição Federal Comentada** - Ed. 2024. São Paulo (SP): Editora Revista dos Tribunais. 2024.

MEDRADO, Vitor. **Debates contemporâneos em Direito**. Volume 7. Brasil, Editora Dialética, 2024.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO. **Balança Comercial do Agronegócio**- junho/2021. Disponível em: <>. Acesso em: 19 maio 2024.

MIURA, A. M., TOMASCHITZ, A., & do Valle, M. D. T. O Fundo Estadual de Transporte e Habitação (FETHAB) do Estado de Mato Grosso. **Revista Direito Tributário Atual**, (51), 58-77, 2022.

MOREIRA, Rafael de Lacerda; SOUZA, Charles Okama de; SANTOS, Alexandre. **Incidência do icms no custo de produção e de comercialização no segmento de produção do café em grão em minas gerais**. XIII Congresso Brasileiro de Custos – Belo Horizonte, MG, Brasil, 30 de outubro a 01 de novembro de 2006.

OLIVEIRA, Eduardo Alves de; SILVA, Verônica Aparecida Magalhães da. **Tributação: Temas Atuais**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A reforma tributária do consumo (EC 132/2023): Uma fábrica de ilusões. **Cadernos da Escola do Legislativo**, v. 26, n. 45, p. 56-107, 2024.

PAULA, Leonardo Scopel Machione de. **Da contribuição ao FUNDEINFRA: E a sua inconstitucionalidade**. 1ª ed. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2024.

PEIXOTO, Beatriz. **Inovação e Liderança: Reflexões em Administração - Volume 1**. Brasil, Editora Dialética, 2024.

PEREIRA, Luiz F.; JÚNIOR, Mauro R B. **Direito aplicado ao agronegócio**. Porto Alegre: Grupo A, 2018, p. 11. *E-book*. ISBN 9788595025882. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788595025882/>. Acesso em: 08 set. 2024.

REBOUÇAS, Daniele Fukul. **A inconstitucionalidade das ‘contribuições’ do agronegócio**. São Paulo: Noeses, 2024.

RECEITA FEDERAL. **Capítulo XII- Atividade Rural 2015**. 2014. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2015/capitulo-xii-atividade-rural.pdf>. Acesso em: 10 set. 2024.

RIANI, Flávio; ALBUQUERQUE, Célio Marcos Pontes de. **Lei Kandir e a Perda de Receita do estado de Minas Gerais**. Em: Seminário de Economia Mineira, Diamantina. 13º Seminário de Economia Mineira, 2008.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio Franco da. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021.

SANCHES, J.L. Saldanha. **Justiça fiscal**. Portugal: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SANTOS, Marivaldo Andrade dos. O Princípio Constitucional da Cooperação Tributária Introduzido pela Emenda n. 132/2023. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 56, p. 523-545, 2024.

SENADO FEDERAL. **Proposta de Emenda à Constituição n. 45, de 2019**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/158930/pdf>. Acesso em: 10 dez. 2024.

SILVA, António Cipriano da. **Princípios de Direito Fiscal. Revista da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC) de Portugal**, Portugal, ed. TOC 96, p. 54-57, mar. 2008. Disponível em: https://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1206547483_54a57direito.pdf Acesso em: 16 mar. 2025.

SILVA, Fabiano Rosa da et al. O biodiesel no Brasil: Uma análise da produção, consumo e perspectivas na transição energética. **Research, Society and Development**, v. 12, n. 11, p. e43121143670-e43121143670, 2023.

SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. **Lei Kandir: Breve Histórico**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2007.

STF. **RE: 539600 MG**. Relator: Min. MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 29/04/2014, Primeira Turma, Data de Publicação: ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-094 DIVULG 16-05-2014 PUBLIC 19-05-2014.

STF. **ADI: 2056 MS**. Relator: GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 30/05/2007, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-082 DIVULG 16-08-2007 PUBLIC 17-08-2007 DJ 17-08-2007 PP-00022 EMENT VOL-02285-02 PP-00365 RTFP v. 15, n. 76, 2007, p. 331-337.

STF. **ADI: 6420 MT**. Relator: GILMAR MENDES, Data de Julgamento: 09/10/2024, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 10/10/2024 PUBLIC 11/10/2024.

STF. **ADI: 7363 GO**. Relator: DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 05/06/2024, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 10/06/2024, PUBLIC 11/06/2024.

TAMARINDO, Ubirajara Garcia Ferreira; PIGATTO, Gessuir. **Tributação no agronegócio: uma análise geral dos principais tributos incidentes**. 2.ed. Leme, SP: JH Mizuno, 2020.

TORRES, Heleno Taveira. **Parecer do prof. dr. Heleno Taveira Torres**. Heleno Torres Advogados, 2022.

TRIPODI, Leandro. Competência compartilhada na Emenda Constitucional Nº 132/2023 (Reforma Tributária). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 159, n. 159, 2024.

TUPIASSU, Lise; NETO, João Paulo M. **Tributação, Meio Ambiente e Desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2015.

VAN FLEET, D. D, What is Agribusiness? a visual description. **Amity Journal of Agribusiness**, v. 1, n. 1, p. 1-6, 2016. Disponível em: <<http://amity.edu/UserFiles/admaa/203Viewpoint.pdf>>. Acesso em: 25 out. 2024.

APÊNDICE – Nota interpretativa à Lei Estadual (Goiás) nº 21.670, de 6 de dezembro de 2022

1. Justificativa

Com a promulgação da Emenda Constitucional n. 132/2023, que dá início ao processo de reforma tributária em âmbito nacional, destacam-se relevantes alterações no sistema tributário brasileiro, com impacto direto na arrecadação e destinação de tributos estaduais. Em especial, o artigo 136 do ADCT que traz implicações diretas sobre fundos estaduais cuja receita se origina da arrecadação tributária.

As mudanças promovidas pela Reforma Tributária, obriga-nos (re)avaliar e (re)interpretar os dispositivos da Lei Estadual nº 21.670/2022 à luz do novo regime constitucional, especialmente no que se refere às possíveis limitações ou adaptações necessárias para a manutenção e operacionalização do fundo.

Dessa forma, pretende-se, por meio desta Nota Interpretativa, fornecer análise dos impactos decorrentes das modificações constitucionais e propor eventuais ajustes ou esclarecimentos que se façam necessários para a plena compatibilidade do FUNDEINFRA com o ordenamento jurídico vigente.

2. O que é a FUNDEINFRA?

O Fundo Estadual de Infraestrutura (FUNDEINFRA) foi instituído pela Lei nº 21.670, de 6 de dezembro de 2022, com o objetivo de captar recursos financeiros para fomentar o desenvolvimento econômico do Estado de Goiás. O fundo é financiado, dentre outras fontes, pela contribuição incidente sobre determinados produtos primários e semielaborados no âmbito do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

Trata-se de uma prestação pecuniária, cobrada daqueles contribuintes que desejam manter o regime especial de controle da exportação, gozar da isenção ou dos

contribuintes que optam pelo pagamento do imposto devido por substituição tributária pela operação anterior quando da saída subsequente.

A legislação é regulamentada e complementada pela Lei Estadual n. 21.671/2022, pelos Decretos Estaduais n. 10.187/2022 e 10.241/2023, pelo Regimento Interno do Conselho Gestor, pelas Instruções Normativas 1.542/2023-GSE, 1.543/2023-GSE e 201/2023-SER e pela Portaria n. 327/2024, não se prescindindo da interpretação sistemática com as demais normas que compõem a Legislação Tributária do Estado de Goiás.

Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, houve significativas alterações no sistema tributário brasileiro, incluindo a introdução do art. 136 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Este dispositivo permitiu que os Estados que, em 30 de abril de 2023, possuíam fundos destinados a investimentos em infraestrutura e habitação, financiados por contribuições incidentes sobre produtos primários e semielaborados, como é o caso de Goiás com o FUNDEINFRA, possam instituir novas contribuições com características semelhantes, desde que desvinculadas do antigo ICMS.

A cobrança de contribuições, tais como a direcionada ao FUNDEINFRA, somente se justifica até dezembro de 2032, pois a partir do ano seguinte, o ICMS será completamente extinto e dará lugar exclusiva ao IBS – Imposto sobre Bens e Serviços. Caso o Estado tenha intenção de manter essa arrecadação direcionada ao FUNDEINFRA deverá extinguir a antiga contribuição e instituir a nova Contribuição sobre Produtos Primários e Semielaborados, na forma do art. 136 do ADCT.

3. Contribuição sobre produtos agrícolas, pecuários e minerais

A contribuição ao FUNDEINFRA está vinculada ao ICMS e é exigida em três situações principais:

- Como condição para a fruição de isenção, será exigida nas **saídas internas do produtor rural**.
- Para controle das saídas destinadas à exportação e comprovação da efetiva exportação. Aqueles que optam pelo regime especial de controle de exportação devem recolher a contribuição para o FUNDEINFRA no momento da emissão da

Nota Fiscal de saída para o exterior ou das remessas para exportação. A contribuição passa a ser exigível no momento da saída das mercadorias do estabelecimento do remetente.

- Na substituição tributária por contribuintes credenciados. Na **entrada no estabelecimento eleito substituto tributário** (indústria ou comércio), quando este optar pelo recolhimento do ICMS-ST na saída subsequente ou de forma englobada;

Os produtos sujeitos à contribuição ao Fundeinfra incluem:

- Cana-de-açúcar, milho e soja (isenções do Art. 6º, incisos LXXVIII e CXVI);
- Bovinos e bufalinos;
- Produtos exportados: milho, soja, carne bovina e miúdos, amianto, ferroliga, minério de cobre, ouro;
- Substituição tributária pelo industrial e estabelecimento comercial adquirente de produtos agropecuários: cana-de-açúcar, milho e soja.

Com a reforma tributária, em atenção ao art. 136 no ADCT, o legislador estadual ao promover a atualização da legislação, deverá observar as diretrizes estabelecidas para a transição das contribuições vinculadas ao ICMS (Ex.: FUNDEINFRA), para novas contribuições de caráter autônomo incidentes sobre produtos primários e semielaborados:

- A criação da nova contribuição implica a extinção da contribuição anteriormente vinculada ao ICMS. Isso assegura a desvinculação do tributo estadual e impede a dupla incidência sobre os mesmos produtos ou operações.
- A arrecadação das novas contribuições deve ser direcionada às mesmas finalidades das contribuições extintas, ou seja, investimentos em infraestrutura e habitação. Esse dispositivo protege o financiamento de políticas públicas essenciais e impede a desvirtuação dos recursos arrecadados.
- A contribuição instituída nos termos do art. 136 do ADCT será extinta em 31 de dezembro de 2043. Essa temporalidade reflete a transitoriedade do regime e permite um planejamento adequado para futuras fontes de financiamento.

- As receitas arrecadadas por meio dessas novas contribuições não serão consideradas para fins de repartição constitucional de receitas tributárias entre os entes federativos, conforme os art. 130 e 131 do ADCT. Isso garante a autonomia dos Estados na gestão desses recursos.

4. Alíquotas e cálculo da contribuição

A contribuição ao FUNDEINFRA é calculada aplicando-se o percentual não superior a 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) sobre o valor da operação com as mercadorias discriminadas na legislação do imposto ou por unidade de medida adotada na comercialização da mercadoria.

PRODUTO	ALÍQUOTA (%)
Cana-de-açúcar	1,2%
Milho	1,1%
Soja	1,65%
Carne bovina e miúdos	0,50%
Bovinos e bufalinos	0,50%
Amianto, ferroliga, minério de cobre, ouro	1,65%

A base de cálculo considera o valor da operação conforme a nota fiscal emitida, sem alterações posteriores de mercado.

As novas contribuições, que serão criadas nos moldes do art. 136 do ADCT, não podem ter alíquotas superiores nem abranger base de incidência mais ampla do que as contribuições vigentes em 30 de abril de 2023. Essa limitação visa evitar aumento de carga tributária e manter o equilíbrio fiscal.

5. Obrigatoriedade e cumulatividade da contribuição

A princípio, a contribuição ao FUNDEINFRA não tem natureza jurídico-tributária. A contribuição é facultativa, cabendo ao contribuinte optar pelo pagamento. A adesão permite ao contribuinte, obter as vantagens de regime mais benéfico.

A contribuição não é cumulativa, havendo incidência única na cadeia de circulação da mercadoria. Contudo, se houver modificação substancial do produto, a contribuição pode incidir mais de uma vez.

Por lado outro, a contribuição a ser criada na forma do art. 136 do ADCT tem natureza jurídica de tributo, sua instituição pelos Estados deve observar o regramento constitucional tributário, fato que não foi observado quando da criação da contribuição ao FUNDEINFRA.

6. Responsabilidade pelo recolhimento

- Exportação direta e remessas para exportação: de responsabilidade do remetente da mercadoria (**estabelecimento remetente**), **cabendo ao mesmo a responsabilidade pelo seu recolhimento**, conforme previsto no § 1º do art. 38-A da Lei nº 11.651/1991, que instituiu o Código Tributário do Estado de Goiás - CTE.
- Substituição tributária: de responsabilidade do substituto tributário, nos termos do disposto no art. 50, § 1º, II, “b” do CTE.
- Isenções: a contribuição é **devida pelo produtor rural, mas a responsabilidade pelo seu recolhimento é do destinatário das mercadorias**, conforme preceitua o § 5º do art. 2º da Lei nº 13.453/1999, alterada pela Lei nº 21.671/2022.

7. Prazos para pagamento

- Contribuintes sem escrituração fiscal: pagamento no momento da saída da mercadoria;
- Demais contribuintes: até o dia 20 do mês subsequente;
- Substituição tributária interna: recolhimento pelo próprio substituto tributário;
- Isenções: recolhimento pelo destinatário das mercadorias.

8. Benefícios que justificam a cobrança da contribuição ao FUNDEINFRA

Os contribuintes optantes podem:

- Adotar regime especial de controle de exportação, dispensando o pagamento do ICMS nas exportações;
- Realizar a substituição tributária e recolher o ICMS da operação anterior na saída subsequente;
- Beneficiar-se de isenções fiscais em operações internas com determinados produtos.

9. Destinação dos recursos originados na contribuição

Os recursos do FUNDEINFRA deverão ser utilizados para financiar projetos, atividades e ações voltadas à infraestrutura agropecuária e aos modais de transporte, incluindo:

- Recuperação, manutenção, conservação e pavimentação de rodovias;
- Implantação e sinalização de vias;
- Construção de pontes, bueiros e outras estruturas especiais;
- Edificação e operacionalização de aeródromos.

10. Questões específicas relacionadas ao FUNFEINFRA

- **Compensação de recolhimento a maior:** Não é permitida, pois o valor da contribuição é fixado de forma objetiva na nota fiscal. O valor da operação, constante na nota fiscal de saída do estabelecimento remetente ou na nota fiscal de entrada no estabelecimento substituto, é o valor sobre o qual serão aplicados os percentuais para o cálculo da contribuição.
- **Complemento e devolução de mercadorias:** Havendo complemento de mercadorias, haverá emissão de nova nota fiscal de saída, gerando nova

situação de incidência da contribuição para o FUNDEINFRA. Nos casos de devolução de mercadorias para o produtor, o valor já efetivamente recolhido para o FUNDEINFRA poderá ser restituído nos termos do disposto na legislação tributária estadual (art. 198-C do Código Tributário Estadual, Lei nº 11.651/1991).

- **Frigoríficos e exportação de carne:** A saída interna de bovinos e bufalinos para o abate em estabelecimento frigorífico goza de isenção condicionada ao pagamento da contribuição para o FUNDEINFRA, devida, nesta hipótese pelo produtor rural e será retida pelo estabelecimento destinatário, isto é, o abatedouro. Caso o estabelecimento frigorífico seja remetente de mercadorias (carne fresca, resfriada, congelada, salgada, temperada ou salmourada, e miúdo comestível resultante do abate de gado bovino ou bufalino), destinadas ao exterior, haverá a incidência da contribuição para o FUNDEINFRA mais uma vez, caso seja optante do regime especial de controle das exportações.
- **Exportação de soja imprópria para sementes:** A exportação da soja, considerada imprópria para transformação em sementes, é amparada pela imunidade do ICMS. Entretanto, para que a indústria ingresse no regime especial de controle de exportações e evite o pagamento do ICMS até a comprovação da efetiva exportação, ela deve recolher o FUNDEINFRA bem como se credenciar junto à Secretaria da Economia do Estado de Goiás.
- **Milho verde para industrialização:** Isento da contribuição;
- **Milho para ração animal:** Na hipótese em que a venda de milho é realizada para indústria de produção de ração animal, sendo uma venda interna, isto é, vendedor e comprador no estado de Goiás (art. 7º, XXV, “m” do Anexo IX do RCTE/GO), a hipótese é de isenção incondicionada ao pagamento do FUNDEINFRA.

11. Impactos e considerações pós-reforma tributária

A inserção do art. 136 no ADCT, apesar dos questionamentos sobre sua (in)constitucionalidade, representa um mecanismo transitório para assegurar a continuidade do financiamento de infraestrutura e habitação, nos Estados que exigiam contribuições incidentes sobre operações com produtos primários e semielaborados

para manutenção de benefícios fiscais no âmbito do ICMS. Contudo, sua aplicação exige atenção a alguns desafios:

- A necessidade de regulamentação estadual clara para evitar questionamentos sobre a validade das novas contribuições.
- A transição das contribuições pode afetar setores econômicos que anteriormente se beneficiavam de diferimentos ou incentivos tributários.
- A extinção obrigatória dessas contribuições em 2043 impõe a necessidade de planejamento fiscal para evitar descontinuidade no financiamento de políticas públicas essenciais.

12. Considerações finais

Esta nota técnica tem o objetivo de esclarecer os principais aspectos da contribuição ao FUNDEINFRA, permitindo aos produtores, empresas dos setores agropecuário e mineral em Goiás, melhor compreensão de suas obrigações para usufruir benefícios fiscais e regimes especiais de tributação.

Após a reforma tributária, com a inclusão do art. 136 do ADCT, permitiu-se que alguns Estados, como Goiás, possam criar contribuições tributárias, incidentes sobre operações com produtos primários e semielaborados, em substituição aquelas contribuições voluntárias direcionadas aos fundos destinados a investimentos em obras de infraestrutura e habitação como condição à aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado, relativos ao ICMS.

Entendemos que, caso o Estado de Goiás pretenda manter a cobrança ao FUNDEINFRA, deverá adequar sua legislação e recriar a contribuição nos moldes autorizados pela reforma tributária (Art. 136 do ADCT). A observância rigorosa dos limites estabelecidos pela EC 132/2023 será fundamental para garantir a legalidade e a eficácia desse mecanismo transitório e contribuirá para uma melhor compreensão da norma e para uma implementação segura e eficiente pelos entes federativos.