

# RELATÓRIO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

## *Recuperação Tributária para Recuperação Tributária para o Agronegócio*

### *Análise das Principais Teses e Oportunidades Vigentes*

#### Contexto e Relevância

O agronegócio brasileiro é o setor econômico que recebe o maior conjunto de benefícios tributários expressamente previstos na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional. A imunidade de exportações, a isenção de insumos agropecuários, o regime diferenciado do FUNRURAL, os créditos presumidos de PIS/COFINS para a agroindústria e as regras específicas do ITR e do IRPF rural compõem um arcabouço tributário que, embora favorável ao setor, é de alta complexidade — e cuja não observância correta resulta, sistematicamente, em pagamentos a maior ou em créditos não aproveitados ao longo dos anos. O agronegócio responde por cerca de 25% do PIB brasileiro e por mais de 50% das exportações nacionais (MAPA, 2023). A magnitude dessas operações torna qualquer incorreção tributária sistêmica — mesmo que percentualmente pequena — em valores absolutos de grande expressão. A revisão tributária no setor exige expertise técnica combinada com profundo conhecimento das cadeias produtivas, dos regimes aduaneiros, dos convênios de ICMS específicos para o agro e da jurisprudência consolidada do STF e do STJ. O setor abrange cinco perfis de contribuintes com obrigações tributárias distintas:

| Segmento              | Atividades Típicas                                                         | Regime Típico                          | Principais Tributos                                         |
|-----------------------|----------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| Produtor Rural PF     | Grãos, cana, gado, frutas, algodão — exploração individual                 | IRPF rural (Livro Caixa ou 20%)        | IRPF, FUNRURAL, ITR, ICMS                                   |
| Produtor Rural PJ     | Grãos, cana, gado, aves, suínos — empresa rural                            | Lucro Presumido / Lucro Real / Simples | IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, FUNRURAL, ITR, ICMS                |
| Agroindústria         | Beneficiamento, processamento e industrialização de produtos agropecuários | Lucro Real (predominante)              | IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IPI, ICMS, FUNRURAL                |
| Trading / Exportadora | Compra da produção e exportação de commodities agrícolas                   | Lucro Real                             | IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, ICMS (com imunidade na exportação) |
| Cooperativa Rural     | Comercializa produção dos cooperados, fornece insumos e serviços           | Regime cooperativo (Lei 5.764/1971)    | PIS, COFINS, ICMS (atos não cooperativos)                   |

Os principais tributos que oneram o agronegócio são:

- **PIS/COFINS:** PIS e COFINS: regime não cumulativo (Lucro Real — alíquotas 1,65% e 7,6%) ou cumulativo (Lucro Presumido — 0,65% e 3%). Grande parte das receitas do agronegócio goza de alíquota zero (produtos primários in natura) ou de não incidência constitucional (exportações). Os créditos gerados pelas aquisições de insumos, mesmo com saídas a alíquota zero ou isentas, acumulam-se e são ressarcíveis.
- **ICMS:** ICMS: tributo estadual com imunidade constitucional expressa sobre as exportações de produtos primários e semielaborados (art. 155, §2º, X, "a", CF/88) e com ampla isenção sobre insumos agropecuários por força do Convênio ICMS 100/1997. A incorreta tributação de operações imunes ou isentas é a fonte mais frequente de crédito tributário no setor.



- **FUNRURAL:** FUNRURAL: contribuição previdenciária sobre a receita bruta da comercialização da produção rural (Lei 8.212/1991, art. 25). Sua história constitucional é marcada por decisões do STF que declararam períodos de inconstitucionalidade — gerando direitos de restituição específicos por período.
- **ITR:** ITR: imposto federal sobre propriedades rurais com alíquotas inversamente proporcionais ao grau de utilização. A subnotificação de áreas com isenção (reserva legal, APP, servidões ambientais) resulta sistematicamente em ITR recolhido a maior.
- **IPI:** IPI: incide sobre os produtos industrializados pela agroindústria. Há imunidade expressa do IPI sobre produtos industrializados destinados à exportação (art. 153, §3º, III, CF/88), gerando crédito sobre os insumos utilizados na produção exportada.

Contribuintes que nunca realizaram revisão tributária sistemática nos últimos cinco anos quase certamente possuem créditos dormentes, cujo direito à recuperação está assegurado pelo art. 168 do CTN combinado com o art. 3º do Decreto n.º 20.910/1932, que fixam o prazo prescricional quinquenal para a repetição de indébito tributário.

---

## 1. Imunidade Constitucional — PIS/COFINS e ICMS sobre Exportações

(Art. 149, §2º, I e Art. 155, §2º, X, "a", CF/88 — LC 87/1996 — Leis 10.637/2002 e 10.833/2003)

**FUNDAMENTO:** Art. 149, §2º, I, da CF/88 (não incidência de PIS/COFINS sobre receitas de exportação); art. 155, §2º, X, "a", da CF/88 (imunidade de ICMS nas operações que destinem mercadorias ao exterior); LC 87/1996, art. 32, II (manutenção de créditos de ICMS nas exportações); arts. 5º e 6º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 (não incidência de PIS/COFINS nas exportações e ressarcimento de créditos). O Brasil exporta grãos (soja, milho, trigo), carnes (bovina, suína, aves), açúcar, café, algodão, celulose, suco de laranja e uma ampla gama de outros produtos agropecuários e agroindustriais. Para todas essas operações, a Constituição Federal assegura imunidade de PIS/COFINS (art. 149, §2º, I) e de ICMS (art. 155, §2º, X, "a") — uma das imunidades mais amplas do sistema tributário brasileiro.

**1.1 Não incidência de PIS/COFINS sobre receitas de exportação:** As receitas de exportação estão completamente fora da base de PIS/COFINS, independentemente do regime tributário da empresa (Lucro Real, Presumido ou Simples Nacional). Exportadores que, por equívoco, incluíram receitas de exportação na base de PIS/COFINS e recolheram as contribuições sobre essas receitas têm direito à restituição integral dos valores pagos nos últimos cinco anos.

**1.2 Créditos de PIS/COFINS acumulados por exportadores — Ressarcimento:** Empresas do Lucro Real que exportam têm o direito de manter e aproveitar os créditos de PIS/COFINS gerados pelas aquisições de insumos utilizados na produção dos bens exportados, mesmo que a receita de exportação seja imune. Esses créditos, que não encontram débitos para compensar nas saídas de exportação, acumulam-se e podem ser ressarcidos em espécie via PER/DCOMP, conforme arts. 5º e 6º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 e IN RFB n.º 2.055/2021. É a maior parte do crédito tributário do agronegócio brasileiro.

**1.3 Imunidade de ICMS nas exportações e manutenção de créditos:** A imunidade de ICMS nas exportações de produtos agropecuários (soja, milho, carne, açúcar, café, algodão, entre outros) decorre diretamente do art. 155, §2º, X, "a", da CF/88, com eficácia plena — sem necessidade de lei complementar estadual. O art. 32, II, da LC 87/1996 assegura ao exportador a manutenção dos créditos de ICMS sobre as entradas de insumos e mercadorias utilizadas nos produtos exportados. Esses créditos podem ser: (i) abatidos do ICMS devido nas operações internas subsequentes; (ii) transferidos para outros contribuintes; ou (iii) ressarcidos pelo Estado, conforme a legislação estadual específica.

**Ponto de Atenção — Ressarcimento de ICMS pelos Estados:** A manutenção do crédito de ICMS nas exportações é garantia constitucional (art. 155, §2º, X, 'a', CF/88 e LC 87/1996, art. 32). No entanto, o procedimento para ressarcimento dos créditos acumulados varia por estado e frequentemente envolve morosidade administrativa. Em vários estados, o exportador pode transferir os créditos acumulados a terceiros — o que representa oportunidade de monetização imediata. A revisão deve mapear o saldo credor de ICMS acumulado por estabelecimento e verificar as opções disponíveis na legislação de cada estado.

**Nota Jurisprudencial — RE 627.815/PR (STF, Tema 475):** O STF reafirmou, no RE 627.815/PR (Tema 475 da Repercussão Geral), que a imunidade do ICMS nas exportações é ampla, abrangendo operações com produtos primários, semielaborados e industrializados destinados ao exterior. Não há espaço para restrição infraconstitucional dessa imunidade pelos estados.

## 2. Crédito Presumido de PIS/COFINS — Lei n.º 10.925/2004

(Arts. 8º e 9º da Lei n.º 10.925/2004 — Decreto n.º 5.630/2005)

**FUNDAMENTO:** Lei n.º 10.925/2004, arts. 8º e 9º; Decreto n.º 5.630/2005; IN RFB n.º 660/2006; IN RFB n.º 2.055/2021. Esta é uma das teses de maior impacto financeiro e maior especificidade para o agronegócio. A Lei n.º 10.925/2004, art. 8º, concede crédito presumido de PIS/COFINS às pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos Capítulos 2 a 4, 8 a 12 e 23 da TIPI, e nos Códigos 01.03, 01.05, 0504.00, 0701.90.00 a 0712.90, dentre outros — destinadas à alimentação humana ou animal. O crédito presumido é calculado sobre o valor dos insumos agropecuários adquiridos de pessoas físicas (produtores rurais PF) ou de cooperativas, aplicando-se os coeficientes de multiplicação estabelecidos no art. 9º e no Decreto n.º 5.630/2005. Trata-se de crédito de natureza presumida — ou seja, independe de comprovação de PIS/COFINS efetivamente pago na etapa anterior, pois reconhece que o produtor rural PF não é contribuinte das contribuições. Os segmentos diretamente beneficiados:

- Frigoríficos e indústrias de carnes bovinas, suínas e de aves: crédito presumido sobre a aquisição do animal vivo ou da carcaça de produtor rural PF
- Usinas de açúcar e etanol: crédito presumido sobre a cana-de-açúcar adquirida de fornecedor rural PF
- Indústrias de processamento de soja, milho, algodão e demais grãos: crédito presumido sobre a aquisição da commodity de produtor rural PF
- Indústrias de laticínios: crédito presumido sobre o leite in natura adquirido de produtor rural PF
- Agroindústrias de sucos, polpas e derivados de frutas: crédito presumido sobre a fruta in natura adquirida de produtor PF

O crédito presumido pode ser: (i) deduzido do PIS/COFINS devido sobre as demais receitas da empresa; (ii) compensado com outros tributos federais via PER/DCOMP; ou (iii) ressarcido em espécie. A revisão dos últimos cinco anos de apuração de PIS/COFINS frequentemente revela créditos presumidos não calculados corretamente, especialmente nos coeficientes aplicáveis por categoria de produto.

**Ponto de Atenção — Aquisição de Cooperativa:** A Lei n.º 10.925/2004 estende o crédito presumido às aquisições feitas por intermédio de cooperativas. A agroindústria que adquire insumos de cooperativa rural pode escriturar o crédito presumido sobre essas aquisições, observados os mesmos coeficientes do Decreto n.º 5.630/2005. A não aplicação do crédito nessas situações é um erro frequente nas revisões.

## 3. Créditos de PIS/COFINS sobre Insumos — Tema 779/STJ

(REsp 1.221.170/STJ — Tema 779 — Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003)

**FUNDAMENTO:** REsp 1.221.170/PR — STJ, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, rito dos Recursos Representativos de Controvérsia (art. 1.036 do CPC). Tese vinculante: o conceito de insumo deve ser



aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância para a atividade econômica do contribuinte. Para produtores rurais PJ e agroindústrias no Lucro Real (regime não cumulativo de PIS/COFINS), o Tema 779 amplia consideravelmente o rol de insumos sobre os quais é possível escriturar créditos de PIS/COFINS, com fundamento nos arts. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. A amplitude do conceito de insumo no agronegócio é particularmente relevante, pois a cadeia produtiva engloba desde o preparo do solo até o beneficiamento e a logística de escoamento. Itens que o Tema 779 ampara como insumos creditáveis no agronegócio:

- Fertilizantes, corretivos de solo, adubos e inoculantes — diretamente aplicados na produção das culturas
- Defensivos agrícolas (herbicidas, fungicidas, inseticidas, acaricidas) — essenciais ao controle fitossanitário da lavoura
- Sementes certificadas e material genético de alto desempenho
- Combustíveis e lubrificantes consumidos em tratores, colheitadeiras, plantadeiras e aeronaves agrícolas utilizados diretamente na produção
- Energia elétrica consumida nos sistemas de irrigação, silos de armazenagem, câmaras frias e equipamentos de beneficiamento
- Serviços de análise de solo, análise foliar e monitoramento fitossanitário — obrigatórios para a correta condução da lavoura
- Embalagens primárias aplicadas ao produto final (sacas, big bags, caixas de papelão para exportação)
- Ração, vacinas, medicamentos veterinários e material genético para pecuária — diretamente essenciais à atividade de criação
- Serviços de manutenção de máquinas e equipamentos agrícolas utilizados diretamente no processo produtivo
- Frete de insumos até a propriedade rural e frete do produto da lavoura até o primeiro ponto de armazenagem ou beneficiamento

 **Nota — Acórdãos do STJ sobre Insumos no Agronegócio:** O STJ, em aplicação do Tema 779, reconheceu como insumos creditáveis para o agronegócio, dentre outros: (a) combustível de aeronave agrícola (AgInt no REsp 1.858.543/MT); (b) ração e medicamentos veterinários utilizados na criação de aves (REsp 1.900.959/RS); (c) embalagens que acompanham o produto agrícola na saída (diversos precedentes). A revisão deve ser feita com laudo técnico identificando a essencialidade de cada item para a atividade produtiva específica.

## 4. FUNRURAL — Contribuição Previdenciária Rural

(RE 363.852/STF — RE 718.874/STF — Tema 669 — Lei n.º 10.256/2001 — Lei n.º 8.212/1991)

**FUNDAMENTO:** RE 363.852/MG — STF, Pleno, julgado em 03/02/2010 (inconstitucionalidade do FUNRURAL PF na redação original da Lei 8.212/1991); RE 718.874/RS — STF, Pleno, Tema 669, julgado em 30/03/2017 (constitucionalidade do FUNRURAL PF após a Lei 10.256/2001, com modulação de efeitos); art. 25 da Lei n.º 8.212/1991; Lei n.º 10.256/2001; Lei n.º 13.606/2018.

**4.1 Produtor Rural Pessoa Física — Período Inconstitucional (pré-Lei 10.256/2001):** O STF, no RE 363.852/MG, declarou inconstitucional o FUNRURAL do produtor rural pessoa física na redação original do art. 25 da Lei n.º 8.212/1991 (antes da alteração promovida pela Lei n.º 10.256/2001). Produtores rurais PF que recolheram o FUNRURAL entre novembro de 1991 e outubro de 2001 com base nessa legislação têm direito à restituição — observado o prazo prescricional quinquenal (art. 168 do CTN), que já atingiu a maioria das competências desse período, tornando a ação judicial urgente para salvaguardar as parcelas ainda dentro do prazo.

**4.2 Produtor Rural Pessoa Física — Período Pós-Lei 10.256/2001 e Modulação:** O STF, no RE 718.874/RS (Tema 669, julgado em 30/03/2017), declarou constitucional o FUNRURAL do produtor rural PF com a redação da Lei n.º 10.256/2001. Porém, modulou os efeitos: apenas produtores com ação judicial ou consulta administrativa em curso antes de 30/03/2017 têm direito à restituição do período posterior à Lei 10.256/2001. Para os demais, o FUNRURAL é devido normalmente a partir de então.

**4.3 Produtor Rural Pessoa Jurídica — Revisão das Alíquotas e Base de Cálculo:** O produtor rural PJ recolhe o FUNRURAL à alíquota de 2,5% sobre a receita bruta da comercialização da produção própria (sendo 1,2% para custeio da Seguridade Social, 0,1% para o Seguro de Acidente do Trabalho e 0,2% para o SENAR — art. 25 da Lei n.º 8.212/1991). A revisão mais frequente neste perfil é a inclusão indevida na base do FUNRURAL de receitas que não decorrem da comercialização da produção própria — como receitas de arrendamento, receitas financeiras ou receitas de revenda de produtos adquiridos de terceiros. Essas receitas devem ser excluídas da base, pois o FUNRURAL incide exclusivamente sobre a comercialização da produção rural própria.

**4.4 Agroindústria — Sub-rogação do FUNRURAL:** A agroindústria que adquire produção de produtor rural PF fica sub-rogada na obrigação de recolher o FUNRURAL como responsável tributário (art. 30, III, "a", e art. 25, §1º, da Lei n.º 8.212/1991). A revisão deve verificar se as alíquotas de sub-rogação foram corretamente aplicadas e se a base de cálculo exclui eventuais valores que não correspondem à produção rural adquirida de PF.

**ATENÇÃO — Urgência na Ação Judicial para o Período Inconstitucional:** O prazo prescricional de cinco anos para restituição do FUNRURAL do período pré-Lei 10.256/2001 (novembro de 1991 a outubro de 2001) já expirou na maioria das competências. Porém, produtores rurais que realizaram pagamentos tardios ou compensações nesse período dentro dos últimos cinco anos devem verificar urgentemente se ainda há parcelas dentro do prazo. A prescrição corre a partir do pagamento indevido — não da declaração de inconstitucionalidade.

## 5. ITR — Revisão da Área Tributável, Isenções e VTN

(Lei n.º 9.393/1996 — Decreto n.º 4.382/2002 — IN RFB n.º 1.877/2019 — Art. 153, §4º, CF/88)

**FUNDAMENTO:** Lei n.º 9.393/1996 (ITR); Decreto n.º 4.382/2002 (Regulamento do ITR); IN RFB n.º 1.877/2019 (DIAT — Documento de Informação e Apuração do ITR); art. 153, §4º, II, da CF/88 (imunidade das pequenas glebas rurais); Lei n.º 12.651/2012 (Código Florestal — reserva legal e APP). O ITR é apurado com base no Valor da Terra Nua (VTN) da propriedade e no Grau de Utilização (GU) — percentual da área aproveitável efetivamente utilizada. A alíquota é progressiva inversa: quanto menor o GU, maior a alíquota (podendo chegar a 20% para propriedades com GU inferior a 30%). No agronegócio, onde grandes propriedades rurais são comuns, qualquer incorreção na declaração do DIAT pode resultar em ITR significativamente maior ou menor do que o correto. As principais oportunidades de revisão são:

- Áreas de Preservação Permanente (APP): margens de rios, reservatórios, topos de morro, encostas, excluídas da área tributável (art. 10, §1º, II, "a", da Lei n.º 9.393/1996). Fazendas com rios internos, lagos ou relevos acidentados frequentemente não declaram corretamente essas áreas
- Reserva Legal averbada: a área de reserva legal exigida pelo Código Florestal (20% a 80% da propriedade, conforme o bioma) é excluída da área tributável (art. 10, §1º, II, "b", da Lei n.º 9.393/1996). A não averbação ou a não declaração da reserva legal no DIAT resulta em ITR a maior
- Servidões ambientais e áreas de interesse ecológico: áreas de preservação voluntária, corredores ecológicos e reflorestamentos certificados também são excluídos da base do ITR
- Áreas de uso restrito: várzeas, pantanais e outras áreas úmidas protegidas pelo Código Florestal têm restrição de uso e podem ser excluídas da área tributável ou enquadradas no menor grau de utilização



- VTN (Valor da Terra Nua): se o VTN informado no DIAT estiver acima do valor de mercado da terra nua na região, o ITR foi calculado a maior. A revisão pode incluir laudo de avaliação imobiliária comparando o VTN declarado com o valor venal de terras similares na microrregião
- Grau de Utilização (GU): o cálculo incorreto do GU pode resultar na aplicação de alíquota mais elevada do que a correta. A área efetivamente explorada deve incluir todas as culturas, pastos formados e benfeitorias produtivas — e excluir apenas as áreas protegidas e as inexploradas

**Ponto de Atenção — SICAR (Cadastro Ambiental Rural) como Ferramenta de Revisão:** O CAR (Cadastro Ambiental Rural), instituído pela Lei n.º 12.651/2012 (Código Florestal) e gerenciado pelo SICAR, é uma ferramenta de georreferenciamento que mapeia as áreas de APP, reserva legal e uso restrito de cada propriedade. O cruzamento dos dados do CAR/SICAR com o DIAT é o método mais eficiente para identificar áreas excludíveis da base do ITR que não foram declaradas pelo contribuinte.

## 6. ICMS — Imunidade na Exportação e Isenção sobre Insumos Agropecuários

(Art. 155, §2º, X, "a", CF/88 — LC 87/1996 — Convênio ICMS 100/1997 — LC 192/2022)

**FUNDAMENTO:** Art. 155, §2º, X, "a", da CF/88; LC 87/1996, arts. 3º, II, e 32, II; Convênio ICMS n.º 100/1997 (isenção de ICMS sobre insumos agropecuários); RE 627.815/PR — STF (Tema 475 — imunidade de ICMS na exportação); RICMS estaduais.

**6.1 Imunidade de ICMS nas exportações — Art. 155, §2º, X, "a", CF/88:** A imunidade de ICMS nas exportações de produtos agropecuários e agroindustriais é ampla e de eficácia plena — não depende de lei complementar estadual para produzir efeitos. Abrange soja, milho, algodão, cana-de-açúcar, café, carnes, açúcar, celulose, suco de laranja e demais commodities exportadas. O STF, no RE 627.815/PR (Tema 475), reafirmou essa imunidade como abrangente, incluindo produtos industrializados destinados ao exterior. Operações sobre as quais o estado cobrou ICMS em afronta a essa imunidade são passíveis de restituição administrativa ou judicial.

**6.2 Isenção de ICMS sobre insumos agropecuários — Convênio ICMS 100/1997:** O Convênio ICMS n.º 100/1997, celebrado entre os estados no âmbito do CONFAZ, concede isenção de ICMS sobre a aquisição de insumos agropecuários essenciais, incluindo: fertilizantes, corretivos de solo, defensivos agrícolas (herbicidas, fungicidas, inseticidas), sementes certificadas e mudas de plantas, ração animal, vacinas e medicamentos veterinários, formicidas e raticidas de uso agropecuário, e outros insumos listados no Anexo I do Convênio. A isenção beneficia tanto o fabricante (nas saídas para o produtor rural) quanto o importador e o distribuidor desses insumos.

A principal oportunidade de revisão: produtores rurais e agroindústrias que adquiriram insumos com ICMS destacado na nota fiscal, em situações em que a isenção do Convênio ICMS 100/1997 deveria ter sido aplicada, recolheram o imposto indevidamente — seja diretamente (se forem contribuintes do ICMS) ou indiretamente (pelo preço do insumo, se o ônus foi transferido pelo vendedor). A recuperação pode ser feita via repetição de indébito estadual ou via ressarcimento do ICMS-ST nos estados em que os insumos estavam sujeitos à substituição tributária.

**Nota — Extensão do Convênio ICMS 100/1997 por Estado:** O Convênio ICMS 100/1997 é adotado pela maioria dos estados, mas os produtos cobertos e as condições de isenção podem variar conforme a internalização estadual e eventuais adesões parciais. A revisão deve verificar, produto a produto, se o insumo está na lista do Convênio e se o estado internalizou o benefício no respectivo RICMS para o período da aquisição.

## 7. IPI — Imunidade nas Exportações e Créditos sobre Insumos

(Art. 153, §3º, III, CF/88 — Lei n.º 9.779/1999 — RIPI — Decreto n.º 7.212/2010)

**FUNDAMENTO:** Art. 153, §3º, III, da CF/88 (imunidade de IPI sobre produtos industrializados destinados à exportação); Lei n.º 9.779/1999, art. 11 (manutenção de créditos de IPI nas exportações); RIPI (Decreto n.º 7.212/2010), arts. 225 a 248. Para as agroindústrias que industrializam produtos agropecuários e os destinam à exportação — frigoríficos, usinas de açúcar e etanol, processadoras de soja, moinhos de trigo, fábricas de ração animal, indústrias de celulose e papel —, o art. 153, §3º, III, da CF/88 assegura imunidade de IPI sobre os produtos destinados ao exterior. As principais oportunidades de revisão são:

- Manutenção de créditos de IPI sobre insumos utilizados na produção de bens exportados: a imunidade de IPI nas exportações não elimina os créditos gerados pelas entradas tributadas de insumos. Esses créditos se acumulam e podem ser ressarcidos via PER/DCOMP (art. 11 da Lei n.º 9.779/1999)
- IPI sobre matérias-primas e insumos: embalagens, materiais de embalagem e materiais de acondicionamento utilizados no produto final exportado geram crédito de IPI na entrada — mesmo que a saída seja imune
- IPI sobre ativo imobilizado produtivo: máquinas e equipamentos adquiridos para uso direto no processo de industrialização geram crédito de IPI amortizável (Tema 44/STF — RE 566.819/RS)

**ATENÇÃO — Produtos com Alíquota Zero de IPI:** Vários produtos agropecuários em estado bruto têm IPI com alíquota zero (ex.: grãos não beneficiados no Capítulo 10 da TIPI). Nesse caso, não há crédito de IPI a escriturar na entrada desses produtos como matéria-prima — pois a alíquota zero não gera crédito (RE 398.365/RS — STF, Tema 10). O crédito de IPI só existe quando a alíquota de entrada é efetivamente positiva.

## 8. Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS

("Tese do Século" — RE 574.706/STF — Tema 69 da Repercussão Geral)

**FUNDAMENTO:** RE 574.706/PR — STF, Pleno, Tema 69 da Repercussão Geral, trânsito em julgado em 2021. Modulação: créditos a partir de 15/03/2017, ressalvadas ações anteriores com retroatividade de cinco anos. O STF fixou a tese de que o ICMS destacado na nota fiscal de saída não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS. Para o agronegócio, a tese aplica-se especificamente às operações que têm ICMS destacado — ou seja, às vendas no mercado interno com tributação de ICMS. Operações imunes de ICMS (exportações) ou isentas (hortifruti in natura em muitos estados) não geram o direito à exclusão, pois não há ICMS destacado na nota. Os segmentos do agronegócio com maior potencial nesta tese são:

- Agroindústrias que vendem no mercado interno com ICMS destacado (usinas, frigoríficos, cooperativas que revendem internamente, distribuidoras de grãos para o mercado doméstico)
- Tradings que realizam operações internas antes da exportação — compra e venda no mercado doméstico com ICMS
- Distribuidoras de insumos agropecuários que revendem com ICMS destacado

**Ponto de Atenção — Operações de Exportação Não Geram Crédito da Tese do Século:** A Tese do Século (RE 574.706/STF) aplica-se apenas às operações em que há ICMS destacado na nota fiscal de saída. Nas exportações — que são imunes ao ICMS (art. 155, §2º, X, 'a', CF/88) — não há ICMS destacado e, portanto, não há base para a exclusão. Para agroindústrias exportadoras que vendem exclusivamente para o exterior, o potencial desta tese é menor ou inexistente.

## 9. Contribuições Previdenciárias — Revisão da Base de Cálculo

(Lei n.º 8.212/1991 — RE 565.160/STF — RE 1.072.485/STF — REsp 1.230.957/STJ)

**FUNDAMENTO:** Lei n.º 8.212/1991, arts. 22 e 28, §9º; RE 565.160/SC — STF (Tema 20); RE 1.072.485/STF (Tema 985); RE 576.967/PR — STF (Tema 72); REsp 1.230.957/RS — STJ (Tema 478). Agroindústrias, cooperativas rurais e grandes propriedades rurais organizadas como PJ fora do Simples Nacional possuem quadros de funcionários relevantes: trabalhadores rurais (colhedores, tratoristas, operadores), técnicos agrícolas, funcionários administrativos e motoristas. A contribuição previdenciária patronal de 20% sobre a folha (art. 22 da Lei n.º 8.212/1991) acrescida das contribuições de terceiros (SENAR — 0,2%, RAT, SESI/SENAI ou SESC/SENAC dependendo do CNAE) representa custo expressivo. As verbas reconhecidas pelo STF e STJ como fora do salário de contribuição:

- Terço constitucional de férias: STF, RE 565.160/SC (Tema 20) - modulação para ações anteriores a 15/09/2020
- Aviso prévio indenizado e reflexos: STF, RE 1.072.485 (Tema 985) - sem modulação, aplica-se integralmente
- Salário maternidade: STF, RE 576.967/PR (Tema 72)
- Verbas indenizatórias diversas: auxílio-doença (primeiros 15 dias), férias indenizadas, indenização por dispensa — art. 28, §9º, da Lei n.º 8.212/1991 e Tema 478/STJ

## 10. IRPF Atividade Rural — Livro Caixa e Compensação de Prejuízo

(Lei n.º 8.023/1990 — RIR/2018, Arts. 59 a 73 — IN RFB n.º 1.500/2014)

**FUNDAMENTO:** Lei n.º 8.023/1990; Decreto n.º 9.580/2018 (RIR/2018), arts. 59 a 73; IN RFB n.º 1.500/2014. O produtor rural pessoa física que explora atividade agropecuária — grãos, cana, pecuária, fruticultura, silvicultura — tributa o resultado pelo IRPF com base no Livro Caixa (receitas menos despesas comprovadas) ou pelo resultado presumido de 20% da receita bruta. A revisão das declarações de IRPF dos últimos cinco anos frequentemente revela:

- Despesas dedutíveis omitidas: custo de sementes, fertilizantes, defensivos, combustíveis, manutenção de máquinas, salários e encargos de empregados rurais, arrendamento, depreciação de benfeitorias e equipamentos — tudo comprovado em documento fiscal
- Compensação de prejuízo fiscal rural não realizada: o art. 71 do RIR/2018 autoriza a compensação do resultado negativo da atividade rural com o resultado positivo de anos subsequentes, sem limite temporal. Produtores que tiveram anos negativos e não compensaram corretamente nas declarações seguintes pagaram IRPF a maior
- Depreciação de máquinas e equipamentos: tratores, colheitadeiras, plantadeiras, pulverizadores e implementos agrícolas são depreciables como despesa do Livro Caixa, conforme tabela de vida útil da RFB. A omissão da depreciação infla artificialmente a base do imposto
- Investimentos em lavouras permanentes e benfeitorias: o custo de implantação de culturas permanentes (café, laranja, eucalipto, pomar) é amortizável ao longo da vida útil da cultura, gerando deduções anuais no Livro Caixa

**Nota — Resultado Presumido de 20% versus Livro Caixa:** O produtor rural PF pode optar pelo resultado presumido de 20% da receita bruta (sem necessidade de Livro Caixa) ou pelo resultado real apurado no Livro Caixa. A opção é feita anualmente. Para grandes produtores com alto volume de despesas comprovadas (fertilizantes, defensivos, mão de obra), o Livro Caixa em geral resulta em menor IRPJ do que os 20% presumidos. A análise comparativa das duas modalidades para cada ano dos últimos cinco pode identificar os períodos em que a opção foi subótima.



## 11. Reforma Tributária — Impacto Específico para o Agronegócio

(EC 132/2023 — LC 214/2025 — CBS — IBS — Imposto Seletivo)

A Emenda Constitucional n.º 132/2023, regulamentada pela Lei Complementar n.º 214/2025, prevê a extinção progressiva do PIS/COFINS, ICMS, ISS e IPI, substituídos pela CBS (federal) e pelo IBS (estadual/municipal). Para o agronegócio, os impactos são estruturais e envolvem:

**11.1 Manutenção da Imunidade de Exportações na CBS e no IBS:** A EC 132/2023 preservou expressamente a imunidade de exportações na CBS e no IBS, assegurando a continuidade do benefício constitucional que beneficia o agronegócio exportador. Os créditos gerados pelos insumos utilizados na produção de bens exportados continuarão sendo ressarcíveis no novo sistema.

**11.2 Alíquota Zero para Produtos da Cesta Básica Nacional de Alimentos:** A LC 214/2025 prevê alíquota zero de CBS e IBS para os produtos integrantes da Cesta Básica Nacional de Alimentos (CBNA) — que deverá incluir arroz, feijão, milho, carnes, leite, óleos vegetais, farinhas e demais produtos essenciais. Isso pode representar redução real de carga para o segmento de produção de alimentos básicos.

**11.3 Imposto Seletivo sobre Agrotóxicos:** A EC 132/2023 prevê a incidência do Imposto Seletivo (IS) sobre bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. Defensivos agrícolas (agrotóxicos) foram incluídos no debate como candidatos à incidência do IS — o que representaria aumento de custo para os produtores rurais que utilizam esses insumos. A definição final da lista de produtos sujeitos ao IS está em regulamentação, exigindo acompanhamento legislativo cuidadoso.

**11.4 Janela Crítica para Créditos de PIS/COFINS:** A partir de 2027, PIS e COFINS deixarão de ser devidos. Créditos acumulados de PIS/COFINS — especialmente o crédito presumido da Lei 10.925/2004 e os créditos sobre insumos de exportadores — poderão ser compensados com CBS (art. 378 da LC 214/2025), desde que devidamente escriturados na EFD-Contribuições. Créditos não identificados ou mal escriturados gerarão perda definitiva.

**ALERTA — Janela Crítica até 2027 para Créditos de PIS/COFINS:** Agroindústrias, tradings e cooperativas rurais no Lucro Real com créditos acumulados de PIS/COFINS — crédito presumido da Lei 10.925/2004, créditos sobre insumos exportadores e créditos do Tema 779/STJ — têm até 2027 para identificar, escriturar e ressarcir esses créditos ou registrá-los para compensação com CBS. A revisão e regularização das EFD-Contribuições dos últimos cinco anos é urgente e não pode ser postergada.

## 12. Metodologia de Revisão Recomendada

O processo de recuperação tributária no agronegócio exige equipe técnica multidisciplinar — advogados tributaristas, contadores rurais e, quando necessário, engenheiros agrônomos para laudos de essencialidade de insumos. O roteiro recomendado é:

- Diagnóstico preliminar: identificação do perfil jurídico (PF, PJ, cooperativa), regime tributário, segmentos de atuação (produção, industrialização, exportação), estados de operação e volume de exportações nos últimos cinco anos
- Mapeamento de produtos e insumos: identificar, por NCM e período, o regime tributário de PIS/COFINS (crédito presumido, alíquota zero, não cumulativo), de ICMS (imune, isento, tributado) e de IPI (alíquota zero, imune, tributado)
- Auditoria das EFD-Contribuições: verificar se o crédito presumido da Lei 10.925/2004 foi corretamente calculado em todas as competências, com os coeficientes corretos por produto e por fornecedor (PF × PJ × cooperativa)

- Revisão do ITR: cruzamento do DIAT com o CAR/SICAR para identificar áreas de APP, reserva legal e servidões não declaradas. Verificação do VTN em comparação com laudos de avaliação da região
- Revisão do FUNRURAL: identificação do período de cada produtor e da situação processual (ação prévia ou não) para definir o direito à restituição
- Revisão do IRPF rural (para PF): reconstituição do Livro Caixa com todos os documentos fiscais disponíveis, verificação de compensações de prejuízo e análise comparativa com o resultado presumido de 20%
- Formalização: PER/DCOMP para créditos federais; DIAT retificador para ITR; declaração retificadora de IRPF para imposto de renda rural; requerimento estadual para créditos de ICMS e ICMS-ST
- Acompanhamento: Despachos Decisórios de não homologação, autos de infração e impugnações

**Aviso de Conformidade:** A apropriação indevida de créditos pode resultar em autuação com multa de 75% sobre o valor do crédito indevidamente aproveitado (art. 44 da Lei n.º 9.430/1996), acrescida de juros SELIC. No agronegócio, a Receita Federal cruza os dados do SPED com as informações do MAPA, INCRA, SICAR, SISCOMEX e declarações aduaneiras. Toda revisão deve ser conduzida com análise individualizada da escrituração fiscal, da estrutura da propriedade e do posicionamento do Fisco em cada tese, por advogado tributarista ou equipe especializada.

### 13. Quadro Resumo das Oportunidades

| Tese / Oportunidade                                                    | Fundamento Legal / Jurisprudencial                                                     | Perfil Elegível                                               | Prazo                                            |
|------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|
| Imunidade de PIS/COFINS e ICMS nas exportações                         | Art. 149, §2º, I e art. 155, §2º, X, "a", CF/88 — Leis 10.637/2002 e 10.833/2003       | Exportadores (todos os regimes PJ)                            | 5 anos retroativos e corrente                    |
| Créditos de PIS/COFINS acumulados na exportação                        | Arts. 5º e 6º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 — IN RFB 2.055/2021                   | Exportador — Lucro Real                                       | 5 anos retroativos e corrente                    |
| Crédito presumido de PIS/COFINS — Lei 10.925/2004                      | Lei 10.925/2004, arts. 8º e 9º                                                         | Agroindústria — Lucro Real e Presumido                        | 5 anos retroativos e corrente                    |
| Tema 779/STJ — Créditos de PIS/COFINS sobre insumos agrícolas          | REsp 1.221.170/STJ — Tema 779 — Leis 10.637/2002 e 10.833/2003                         | Produtor PJ e Agroindústria — Lucro Real                      | 5 anos retroativos                               |
| FUNRURAL — Restituição (períodos inconstitucionais e revisão de base)  | RE 363.852/STF — RE 718.874/STF (Tema 669) — Lei 10.256/2001                           | Produtor rural PF e PJ                                        | 5 anos retroativos (observar modulação)          |
| ITR — Revisão de área tributável, isenções e VTN                       | Lei 9.393/1996 — Decreto 4.382/2002 — IN RFB 1.877/2019                                | Todos os proprietários rurais                                 | 5 anos retroativos                               |
| ICMS — Imunidade na exportação de produtos primários e semielaborados  | Art. 155, §2º, X, "a", CF/88 — LC 87/1996, art. 32 — LC 192/2022                       | Produtor, agroindústria e trading                             | 5 anos retroativos                               |
| ICMS — Isenção sobre insumos agropecuários (Convênio ICMS 100/1997)    | Convênio ICMS 100/1997 — RICMS estaduais — LC 24/1975                                  | Todos os produtores rurais                                    | 5 anos retroativos                               |
| Contribuições previdenciárias — Revisão da base (trabalhadores rurais) | RE 565.160/STF (Tema 20) — RE 1.072.485/STF (Tema 985) — REsp 1.230.957/STJ (Tema 478) | PJ fora do Simples                                            | 5 anos retroativos                               |
| IRPF Rural — Revisão do Livro Caixa e compensação de prejuízo fiscal   | Lei 8.023/1990 — RIR/2018, arts. 59 a 73 — IN RFB 1.500/2014                           | Produtor rural PF                                             | 5 anos retroativos                               |
| Exclusão do ICMS da base do PIS/COFINS — Tese do Século                | RE 574.706/STF — Tema 69 da Repercussão Geral                                          | Agroindústria, trading e produtor PJ — Lucro Real e Presumido | A partir de 15/03/2017 ou 5 anos (ação anterior) |



## GUIA DE ELEGIBILIDADE TRIBUTÁRIA

**Estrutura deste guia:** O agronegócio é o setor com maior diversidade de perfis tributários entre todos os setores analisados. As oportunidades variam de forma determinante conforme: (1) o perfil jurídico — Pessoa Física ou Pessoa Jurídica; (2) o regime de apuração — Simples Nacional, Lucro Presumido ou Lucro Real; e (3) o segmento de atividade — produção primária, agroindústria, trading ou cooperativa. Este guia está organizado em cinco blocos, seguindo essa lógica de análise.

### PRODUTOR RURAL — PESSOA FÍSICA (CPF)

**Perfil:** Agricultor individual, inscrito no CPF. Tributa a atividade rural pelo IRPF com base no Livro Caixa ou no resultado presumido de 20% da receita bruta. Sujeito ao FUNRURAL, ao ITR e, se inscrito no cadastro estadual, ao ICMS. Não recolhe PIS/COFINS, IRPJ nem CSLL como pessoa física. As maiores oportunidades são o IRPF com Livro Caixa mal escriturado e o FUNRURAL de períodos inconstitucionais.

| Tese / Oportunidade                                                                                                                        | Fundamento Legal e Jurisprudencial                                                 | Aplica-se a                                            | Prazo                                              | Obs. Prática                                                                                               |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|----------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| FUNRURAL — Restituição do período inconstitucional (pré-Lei 10.256/2001)                                                                   | RE 363.852/MG — STF, Pleno — Lei 8.212/1991 na redação original (inconstitucional) | Produtor rural PF                                      | 5 anos retroativos (prescrição em curso — urgente) | Ação judicial recomendada. Verificar competências ainda dentro do prazo.                                   |
| FUNRURAL — Restituição do período pós-Lei 10.256/2001 (com ação prévia a 30/03/2017)                                                       | RE 718.874/RS — STF, Tema 669 — julgado em 30/03/2017 — Lei 10.256/2001            | Produtor rural PF (apenas com ação ou consulta prévia) | 5 anos retroativos da data da ação                 | Sem ação prévia = sem direito. Análise do caso concreto obrigatória.                                       |
| ITR — Revisão de área tributável (APP, reserva legal, servidão ambiental) e imunidade de pequenas glebas                                   | Lei 9.393/1996 — Decreto 4.382/2002 — IN RFB 1.877/2019 — art. 153, §4º, II, CF/88 | Todos os proprietários rurais PF                       | 5 anos retroativos                                 | Cruzar CAR/SICAR com DIAT. Imunidade: até 30 ha, proprietário único imóvel.                                |
| IRPF Atividade Rural — Revisão do Livro Caixa (insumos, combustível, depreciação, arrendamento) e compensação de prejuízo fiscal sem prazo | Lei 8.023/1990 — RIR/2018, arts. 59 a 73 — IN RFB 1.500/2014                       | Produtor rural PF                                      | 5 anos retroativos (declaração retificadora)       | Comparar Livro Caixa × 20% presumido a cada ano. Prejuízo compensável sem limite temporal.                 |
| ICMS — Restituição de ICMS indevidamente recolhido sobre exportações ou sobre insumos isentos (Convênio 100/1997)                          | Art. 155, §2º, X, 'a', CF/88 — Convênio ICMS 100/1997 — RICMS estaduais            | Produtor rural PF inscrito no cadastro estadual        | 5 anos retroativos                                 | Verificar por produto, estado e período. Isenção de insumos: fertilizantes, defensivos, sementes, vacinas. |

**Não aplicável ao Produtor Rural PF:** PIS/COFINS, IRPJ, CSLL, créditos de IPI e Tese do Século — o produtor rural PF não é contribuinte desses tributos no exercício da atividade rural pela pessoa física.

## PRODUTOR RURAL PJ — SIMPLES NACIONAL

**Perfil:** Empresa rural de menor porte, tributada pelo DAS. A principal oportunidade específica é a exclusão das receitas de exportação da base do DAS (art. 14, §1º, da LC 123/2006) — frequentemente negligenciada por produtores exportadores de grãos, frutas e outros produtos agropecuários. Acesso a créditos de PIS/COFINS não cumulativo é vedado pela LC 123/2006.

| Tese / Oportunidade                                                                                                            | Fundamento Legal e Jurisprudencial                                              | Aplica-se a                             | Prazo                         | Obs. Prática                                                                                         |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|-------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Exclusão das receitas de exportação da base do DAS                                                                             | LC 123/2006, art. 14, §1º — Resolução CGSN 140/2018                             | Produtor PJ exportador                  | 5 anos retroativos e corrente | Retificar PGDAS-D. Exportação fora do DAS por determinação constitucional (art. 149, §2º, I, CF/88). |
| FUNRURAL — Revisão das alíquotas e da base de cálculo (excluir receitas de revenda de terceiros)                               | Lei 8.212/1991, art. 25 — Lei 10.256/2001 — RE 718.874/STF (Tema 669)           | Produtor rural PJ                       | 5 anos retroativos            | Base = produção própria comercializada. Alíquotas: 1,2% + 0,1% SAT + 0,2% SENAR.                     |
| ITR — Revisão de área tributável (APP, reserva legal, servidão ambiental)                                                      | Lei 9.393/1996 — Decreto 4.382/2002 — IN RFB 1.877/2019                         | Produtor PJ proprietário                | 5 anos retroativos            | DIAT retificador no portal da RFB. Cruzar CAR/SICAR com áreas declaradas.                            |
| ICMS — Imunidade na exportação (manutenção de créditos — LC 87/1996, art. 32) e isenção sobre insumos (Convênio ICMS 100/1997) | Art. 155, §2º, X, 'a', CF/88 — LC 87/1996, art. 32, II — Convênio ICMS 100/1997 | Produtor PJ exportador e não exportador | 5 anos retroativos            | ICMS sobre insumos isentos = restituição. ICMS sobre exportação = crédito mantido e monetizável.     |

**Não elegíveis no Simples Nacional:** Créditos de PIS/COFINS sobre insumos (Tema 779/STJ), crédito presumido da Lei 10.925/2004, créditos de IPI, Tese do Século e revisão de contribuições previdenciárias sobre verbas indenizatórias — vedação expressa da LC 123/2006 ou tributos apurados fora do DAS.

## PRODUTOR RURAL PJ — LUCRO PRESUMIDO

**Perfil:** Produtor PJ de médio porte no regime cumulativo de PIS/COFINS (0,65% + 3%). Não há direito a créditos de PIS/COFINS sobre insumos (Tema 779) nem ao crédito presumido da Lei 10.925/2004. A imunidade constitucional sobre exportações (PIS/COFINS e ICMS) é plenamente acessível, assim como a revisão do ITR, do FUNRURAL e das contribuições previdenciárias.

| Tese / Oportunidade                                                                             | Fundamento Legal e Jurisprudencial                                                                                | Aplica-se a                             | Prazo                                            | Obs. Prática                                                                                                  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|--------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Imunidade de PIS/COFINS sobre receitas de exportação — não incidência constitucional            | Art. 149, §2º, I, CF/88 — arts. 5º e 6º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003                                        | Produtor PJ exportador                  | 5 anos retroativos                               | PIS/COFINS recolhido sobre exportação = indevido. PER/DCOMP.                                                  |
| Exclusão do ICMS da base do PIS/COFINS — Tese do Século (operações internas com ICMS destacado) | RE 574.706/STF — Tema 69 da Repercussão Geral                                                                     | Produtor PJ — vendas no mercado interno | A partir de 15/03/2017 ou 5 anos (ação anterior) | Não se aplica a exportações (imunes de ICMS). Segregar por destino da operação.                               |
| ICMS — Imunidade na exportação (créditos mantidos) e isenção sobre insumos (Convênio 100/1997)  | Art. 155, §2º, X, 'a', CF/88 — LC 87/1996, art. 32, II — Convênio ICMS 100/1997 — RE 627.815/STF (Tema 475)       | Produtor PJ                             | 5 anos retroativos                               | Créditos de ICMS nas entradas mantidos nas exportações. Monetizar via transferência nos estados que permitem. |
| FUNRURAL — Revisão das alíquotas e da base de cálculo                                           | Lei 8.212/1991, art. 25 — Lei 10.256/2001                                                                         | Produtor rural PJ                       | 5 anos retroativos                               | Excluir da base receitas financeiras e revenda de terceiros.                                                  |
| ITR — Revisão de área tributável e VTN                                                          | Lei 9.393/1996 — Decreto 4.382/2002 — IN RFB 1.877/2019                                                           | Produtor PJ proprietário                | 5 anos retroativos                               | APP, reserva legal, servidão ambiental e VTN acima do valor de mercado.                                       |
| Contribuições previdenciárias — Revisão da base de cálculo sobre trabalhadores rurais           | RE 565.160/STF (Tema 20) — RE 1.072.485/STF (Tema 985) — RE 576.967/STF (Tema 72) — REsp 1.230.957/STJ (Tema 478) | Produtor PJ com funcionários            | 5 anos retroativos                               | Terço de férias, aviso prévio indenizado, salário maternidade, verbas indenizatórias.                         |

**Não elegíveis no Lucro Presumido:** Créditos de PIS/COFINS sobre insumos (Tema 779/STJ), crédito presumido da Lei 10.925/2004, créditos de IPI acumulados por exportação e créditos de ICMS sobre insumos com saídas isentas — exclusivos do Lucro Real.



## PRODUTOR PJ / AGROINDÚSTRIA — LUCRO REAL

**Perfil:** Grandes produtores rurais PJ, frigoríficos, usinas, processadoras de grãos, laticínios, tradings e distribuidoras. Regime não cumulativo de PIS/COFINS. Acesso integral a todas as teses disponíveis para o setor. O Lucro Real é, de longe, o regime de maior potencial de recuperação tributária no agronegócio — especialmente pelo crédito presumido da Lei 10.925/2004 (ressarcível em espécie), pelos créditos acumulados de PIS/COFINS dos exportadores (um dos maiores volumes de crédito tributário do Brasil) e pelos créditos de IPI acumulados pela imunidade nas exportações.

| Tese / Oportunidade                                                                                                                                | Fundamento Legal e Jurisprudencial                                                                                       | Aplica-se a                                         | Prazo                                            | Obs. Prática                                                                                               |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|--------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Imunidade de PIS/COFINS sobre exportações + créditos acumulados ressarcíveis em espécie                                                            | Art. 149, §2º, I, CF/88 — arts. 5º e 6º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 — IN RFB 2.055/2021                           | Exportador — Lucro Real                             | 5 anos retroativos e corrente                    | Maior volume de crédito tributário do agronegócio. PER/DCOMP após habilitação RFB.                         |
| Crédito presumido de PIS/COFINS — Lei 10.925/2004, arts. 8º e 9º (aquisições de produtor rural PF e cooperativas)                                  | Lei 10.925/2004, arts. 8º e 9º — Decreto 5.630/2005 — IN RFB 660/2006                                                    | Agroindústria — Lucro Real                          | 5 anos retroativos e corrente                    | Frigoríficos, usinas, laticínios, processadoras de grãos. Coeficiente por produto. Ressarcível em espécie. |
| Créditos de PIS/COFINS sobre insumos — Tema 779/STJ (fertilizantes, defensivos, sementes, combustível agrícola, ração, vacinas, embalagens, frete) | REsp 1.221.170/STJ — Tema 779 — AgInt no REsp 1.858.543/MT — REsp 1.900.959/RS — Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, art. 3º | Produtor PJ e Agroindústria — Lucro Real            | 5 anos retroativos                               | Laudo técnico de essencialidade recomendado. Ressarcir créditos acumulados via PER/DCOMP.                  |
| Exclusão do ICMS da base do PIS/COFINS — Tese do Século (operações internas com ICMS destacado)                                                    | RE 574.706/STF — Tema 69 da Repercussão Geral                                                                            | Agroindústria e trading — vendas no mercado interno | A partir de 15/03/2017 ou 5 anos (ação anterior) | Inaplicável às exportações (imunes de ICMS). Segregar receitas por destino.                                |
| ICMS — Imunidade na exportação (manutenção e monetização de créditos) e isenção de insumos (Convênio 100/1997)                                     | Art. 155, §2º, X, 'a', CF/88 — LC 87/1996, art. 32, II — Convênio ICMS 100/1997 — RE 627.815/STF (Tema 475)              | Exportador, produtor e agroindústria                | 5 anos retroativos                               | Crédito de ICMS nas entradas mantido. Monetizar via transferência a terceiros (varia por estado).          |
| IPI — Imunidade nas exportações e créditos acumulados sobre insumos (embalagens, matérias-primas, ativo imobilizado produtivo)                     | Art. 153, §3º, III, CF/88 — Lei 9.779/1999, art. 11 — RIPI (Dec. 7.212/2010) — RE 566.819/RS (Tema 44/STF)               | Agroindústria exportadora                           | 5 anos retroativos e corrente                    | Crédito acumulado pela imunidade nas saídas. Ressarcível via PER/DCOMP.                                    |
| FUNRURAL — Revisão das alíquotas, base de cálculo e sub-rogação (aquisição de produtor rural PF)                                                   | Lei 8.212/1991, art. 25 e art. 30, III — Lei 10.256/2001 — RE 718.874/STF (Tema 669)                                     | Produtor PJ e Agroindústria                         | 5 anos retroativos                               | Base = produção própria. Sub-rogação: agroindústria retém e recolhe o FUNRURAL do PF fornecedor.           |
| ITR — Revisão de área tributável, isenções e VTN                                                                                                   | Lei 9.393/1996 — Decreto 4.382/2002 — IN RFB 1.877/2019                                                                  | Produtor PJ e Agroindústria proprietárias           | 5 anos retroativos                               | No agronegócio de grande escala: APP em rios internos e reserva legal de até 80% (bioma Amazônia).         |
| Contribuições previdenciárias — Revisão da base de cálculo                                                                                         | RE 565.160/STF (Tema 20) — RE 1.072.485/STF (Tema 985) — RE 576.967/STF (Tema 72) — REsp 1.230.957/STJ (Tema 478)        | Agroindústria e produtor PJ com funcionários        | 5 anos retroativos                               | Terço de férias, aviso prévio indenizado, salário maternidade, verbas indenizatórias.                      |

## COOPERATIVA RURAL

**Perfil:** Entidade sem fins lucrativos que comercializa a produção dos cooperados, fornece insumos e presta serviços. Os atos cooperativos (entre cooperativa e cooperado) têm regime tributário diferenciado pela Lei 5.764/1971 — não geram receita tributável pelo IRPJ/CSLL. Os atos não cooperativos (operações com não cooperados) são tributados normalmente. As oportunidades de recuperação concentram-se nas exportações, no crédito presumido da Lei 10.925/2004 e na revisão de classificações incorretas entre atos cooperativos e não cooperativos.

| Tese / Oportunidade                                                                                                    | Fundamento Legal e Jurisprudencial                                                                   | Aplica-se a                              | Prazo                         | Obs. Prática                                                                                             |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|-------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Imunidade de PIS/COFINS sobre receitas de exportação dos atos cooperativos                                             | Art. 149, §2º, I, CF/88 — arts. 5º e 6º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 — Lei 5.764/1971, art. 79 | Cooperativa exportadora                  | 5 anos retroativos e corrente | Atos cooperativos têm regime tributário específico. Exportação: imune de PIS/COFINS.                     |
| Crédito presumido de PIS/COFINS — Lei 10.925/2004 (aquisição da produção dos cooperados PF)                            | Lei 10.925/2004, arts. 8º e 9º — Decreto 5.630/2005                                                  | Cooperativa agroindústria                | 5 anos retroativos e corrente | A cooperativa pode escriturar o crédito presumido sobre insumos adquiridos dos cooperados PF.            |
| ICMS — Imunidade na exportação (manutenção de créditos — LC 87/1996, art. 32) e isenção de insumos (Convênio 100/1997) | Art. 155, §2º, X, 'a', CF/88 — LC 87/1996, art. 32, II — Convênio ICMS 100/1997                      | Cooperativa exportadora                  | 5 anos retroativos            | Créditos de ICMS de entradas mantidos nas exportações. Verificar legislação estadual para transferência. |
| ITR — Revisão das propriedades rurais de titularidade da cooperativa                                                   | Lei 9.393/1996 — Decreto 4.382/2002 — IN RFB 1.877/2019                                              | Cooperativa proprietária de imóvel rural | 5 anos retroativos            | APP, reserva legal e VTN. DIAT retificador.                                                              |
| Não incidência de IRPJ/CSLL sobre atos cooperativos — revisão de lançamentos incorretos                                | Lei 5.764/1971, arts. 79 a 87 — RIR/2018, art. 182 — Parecer Normativo CST n.º 38/1980               | Cooperativa                              | 5 anos retroativos            | Atos cooperativos não geram receita tributável pelo IRPJ. Atos não cooperativos tributam normalmente.    |

*Este material tem caráter informativo e não substitui consulta jurídica especializada.*

© Roveri Molina Advogados Associados — Todos os direitos reservados.

