

RELATÓRIO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO

Recuperação Tributária para Recuperação Tributária para Produtores de Hortifruti

Análise das Principais Teses e Oportunidades Vigentes

Contexto e Relevância

O produtor rural de hortifruti — frutas, legumes, verduras, cogumelos e demais produtos hortícolas — opera em um dos segmentos com maior número de benefícios tributários expressamente previstos na legislação brasileira. Ao mesmo tempo, é o segmento onde a distância entre o benefício previsto em lei e o efetivo aproveitamento pelo contribuinte é mais acentuada: a informalidade, a pulverização dos produtores, a ausência de escrituração contábil e fiscal estruturada e o desconhecimento dos direitos tributários resultam em pagamentos indevidos ou em benefícios simplesmente não aproveitados ao longo de anos. A análise tributária do produtor de hortifruti exige distinção prévia entre três perfis, pois cada um possui regras específicas:

- **Pessoa física** — Produtor rural pessoa física (PF): é o agricultor individual, inscrito no CPF, que explora atividade rural diretamente. Está sujeito ao IRPF pela atividade rural (com regras específicas de dedução pelo Livro Caixa), ao FUNRURAL (contribuição previdenciária rural sobre a receita bruta da comercialização), ao ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural) e, dependendo do volume de produção, ao ICMS estadual com inscrição no cadastro de produtor rural.
- **Pessoa jurídica** — Produtor rural pessoa jurídica (PJ) constituída como empresa: tributada pelo IRPJ e CSLL (Lucro Presumido, Lucro Real ou Simples Nacional), pelo PIS/COFINS, pelo ICMS e pelo FUNRURAL na modalidade jurídica. Tem acesso a um conjunto mais amplo de oportunidades de recuperação tributária, especialmente no que tange aos créditos de PIS/COFINS.
- **Cooperativa** — Cooperativa de produtores rurais: entidade sem fins lucrativos que comercializa a produção de seus cooperados. Tem regime tributário específico (art. 79 e seguintes da Lei 5.764/1971), com não incidência de IRPJ e CSLL sobre atos cooperativos, além de tratamento diferenciado de PIS/COFINS.

Os principais tributos que oneram o setor são:

- **ICMS:** ICMS: o tributo estadual que, em tese, incide sobre a circulação de mercadorias — mas que, para o hortifruti in natura, é amplamente isento ou não tributado pela legislação da maioria dos estados, por força de Convênios do CONFAZ e de políticas de segurança alimentar. O erro mais frequente é o recolhimento de ICMS sobre produtos que já estavam isentos pela legislação estadual.
- **PIS/COFINS:** PIS e COFINS: para produtores organizados como PJ no Lucro Real, as contribuições incidem sobre o faturamento com alíquotas de 1,65% e 7,6% (regime não cumulativo). Há alíquota zero expressa sobre receitas de venda de produtos hortícolas in natura (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, combinadas com a Lei 10.925/2004). Para o Lucro Presumido, as alíquotas são de 0,65% e 3% (regime cumulativo). A não aplicação da alíquota zero é frequente.
- **FUNRURAL:** FUNRURAL (Contribuição Previdenciária Rural): contribuição de 1,5% sobre a receita bruta da comercialização (produtor rural PF) ou 1,2% sobre a receita bruta (produtor rural PJ — alíquota histórica antes das alterações). Sua constitucionalidade foi extensamente debatida no STF (RE 718.874 e RE 363.852), gerando direito de restituição em determinados períodos.
- **ITR:** ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural): imposto federal sobre as propriedades rurais, com alíquotas progressivas em função do grau de utilização (GU) e do tamanho da propriedade. A subnotificação das áreas com isenção (reserva legal, APP, área de preservação permanente) resulta sistematicamente em ITR recolhido a maior.



- **IRPF/IRPJ:** IRPF Rural / IRPJ: para o produtor pessoa física, a tributação segue as regras específicas da atividade rural (Lei 8.023/1990 e RIR/2018, arts. 59 a 73), com direito à dedução pelo Livro Caixa de todos os gastos comprovados com a atividade. Para a pessoa jurídica, o IRPJ segue o regime escolhido.

Produtores que nunca realizaram revisão tributária sistemática nos últimos cinco anos quase certamente possuem créditos dormentes ou tributos pagos a maior, 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 e Isenção de ICMS sobre Hortifruti In Natura

(Convênios ICMS CONFAZ — RICMS Estaduais — Art. 155, §2º, XII, "g", CF/88 — LC 24/1975)

FUNDAMENTO: Art. 155, §2º, XII, "g", da CF/88; LC 24/1975 (concessão de isenções de ICMS via Convênio CONFAZ); Convênio ICM 44/1975 e sucessivos (isenção de ICMS sobre produtos hortícolas e frutícolas in natura); RICMS de cada estado (internalizando os Convênios). Esta é a tese de maior universalidade para o setor: a grande maioria dos estados brasileiros concede isenção ou não tributação de ICMS sobre as operações com frutas, legumes e verduras in natura, com base nos Convênios do CONFAZ — historicamente o Convênio ICM 44/1975 e seus sucessores — e em legislação estadual própria. A lógica é a de política pública de segurança alimentar: onerar com ICMS a circulação de alimentos básicos aumentaria seu preço final ao consumidor. As principais oportunidades de revisão nesta área são:

1.1 Recolhimento indevido de ICMS sobre produtos isentos: Produtores que, por desconhecimento, emitiram notas fiscais de saída com destaque de ICMS sobre produtos hortícolas in natura que já estavam isentos pela legislação do estado, recolheram o imposto indevidamente. O direito à restituição é assegurado pelo art. 165, I, do CTN, no prazo de cinco anos a contar do pagamento indevido.

1.2 Produtos beneficiados × produtos não beneficiados: Nem todos os produtos do setor gozam de isenção em todos os estados. A isenção, em geral, abrange produtos in natura (sem qualquer beneficiamento industrial), enquanto produtos minimamente processados (lavados, fatiados, embalados, resfriados) podem ter tratamento distinto. A revisão deve verificar, produto a produto e estado a estado, quais operações eram alcançadas pela isenção e quais não eram — evitando tanto o pagamento indevido quanto o risco de autuação por não recolhimento.

1.3 Operações interestaduais: Nas operações interestaduais — produtor de Minas Gerais vendendo para distribuidora em São Paulo, por exemplo — as regras de isenção de ICMS podem variar. Muitos Convênios do CONFAZ aplicam a isenção apenas nas operações internas (dentro do estado), e não nas interestaduais. A revisão deve segregar as operações por destino para evitar erros de enquadramento em ambos os sentidos.

⚠ Ponto de Atenção — Produtos com Beneficiamento Mínimo: Hortifrutis lavados, selecionados, resfriados ou embalados individualmente podem perder o benefício de isenção de ICMS em alguns estados, passando a ser considerados 'semielaborados' ou 'produtos industrializados de origem vegetal'. A linha entre o produto in natura e o produto minimamente processado é tênue e varia por legislação estadual. A revisão deve verificar o regulamento específico do estado de origem da operação.

💡 Nota — Variação Significativa por Estado: Embora a maioria dos estados conceda isenção de ICMS sobre hortifruti, os detalhes variam: alguns estados isentam apenas determinadas culturas; outros aplicam redução de base de cálculo em vez de isenção plena; outros ainda condicionam o benefício à emissão de Nota Fiscal de Produtor Rural (não de NF-e). A revisão deve ser feita estado a estado, com consulta ao RICMS vigente em cada período.

2. Imunidade de PIS/COFINS — Alíquota Zero sobre Hortifruti e Exportações

(Lei n.º 10.925/2004 — Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 — Art. 149, §2º, I, CF/88)

Fundamento: Lei n.º 10.925/2004, art. 1º (alíquota zero de PIS/COFINS sobre produtos hortícolas, frutas e ovos); art. 149, §2º, I, da CF/88 (não incidência de PIS/COFINS sobre receitas decorrentes de exportação); arts. 5º e 6º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 (isenção nas exportações). A Lei n.º 10.925/2004 reduziu a zero as alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre as receitas de venda no mercado interno de produtos hortícolas, frutas e ovos. Esse benefício vale tanto para os produtores quanto para os revendedores — mas é mais frequentemente mal aplicado na esfera dos produtores, especialmente os organizados como pessoa jurídica no Lucro Presumido ou Lucro Real, que às vezes continuam recolhendo PIS/COFINS sobre essas receitas por equívoco.

2.1 Alíquota zero sobre vendas no mercado interno (Lei 10.925/2004): O art. 1º da Lei n.º 10.925/2004 lista expressamente os produtos com alíquota zero de PIS/COFINS: hortaliças classificadas no Capítulo 7 da TIPI, frutas classificadas no Capítulo 8 da TIPI, ovos classificados na posição 04.07 da TIPI. Produtores PJ que recolheram PIS/COFINS sobre essas receitas — por não ter aplicado a alíquota zero — têm direito à restituição dos valores pagos nos últimos cinco anos, via PER/DCOMP (arts. 73 e 74 da Lei n.º 9.430/1996 e IN RFB n.º 2.055/2021).

2.2 Não incidência de PIS/COFINS sobre exportações: O art. 149, §2º, I, da CF/88 assegura que as contribuições sociais não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação. Para produtores de hortifruti que exportam — especialmente frutas tropicais com mercado externo (manga, papaia, melão, uva, entre outras) —, a receita de exportação está completamente fora da base de PIS/COFINS, independentemente do regime tributário. Os créditos de PIS/COFINS gerados pelas aquisições de insumos utilizados na produção dos itens exportados podem ser ressarcidos via PER/DCOMP, conforme art. 5º da Lei n.º 10.637/2002 e art. 6º da Lei n.º 10.833/2003.

⚠ Atenção — Produtos Processados não Cobertos pela Alíquota Zero: A alíquota zero da Lei 10.925/2004 aplica-se aos produtos in natura dos Capítulos 7 e 8 da TIPI. Produtos minimamente processados com NCM diferente (polpas, sucos, conservas, vegetais congelados) podem não estar cobertos pela mesma alíquota zero e devem ser verificados individualmente. O erro de aplicar alíquota zero sobre produtos processados gera passivo tributário de PIS/COFINS.

3. FUNRURAL — Restituição da Contribuição Previdenciária Rural

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

FUNDAMENTO: RE 363.852/MG — STF, Pleno, julgado em 03/02/2010 (declaração de inconstitucionalidade do FUNRURAL do produtor rural 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 com a redação dada pela Lei 10.256/2001 ao art. 25 da Lei 8.212/1991); Lei n.º 13.606/2018 (regulamentação da retomada do FUNRURAL). O FUNRURAL é a contribuição previdenciária devida pelo produtor rural sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, em substituição à contribuição sobre a folha de salários. Sua história é marcada por profundas controvérsias constitucionais, que geraram direitos de restituição para diferentes períodos, conforme a situação específica de cada produtor.

3.1 Produtor Rural Pessoa Física — Inconstitucionalidade do FUNRURAL pré-Lei 10.256/2001: O STF, no RE 363.852/MG, declarou a inconstitucionalidade da contribuição previdenciária do produtor rural pessoa física prevista no art. 25 da Lei n.º 8.212/1991, na redação original, por violação ao princípio da

anterioridade nonagesimal (art. 195, §6º, CF/88) e por vício de origem. Produtores rurais PF que recolheram o FUNRURAL entre novembro de 1991 e outubro de 2001 (período anterior à Lei 10.256/2001) com base nessa legislação declarada inconstitucional têm direito à restituição — observado o prazo prescricional de cinco anos a partir do ajuizamento da ação (prescrição quinquenal — Súmula 150/STF).

3.2 Produtor Rural Pessoa Física — FUNRURAL pós-Lei 10.256/2001: 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 dada pela Lei n.º 10.256/2001. Porém, modulou os efeitos: apenas produtores rurais PF que tinham ação judicial ou administrativa pendente antes de 30/03/2017 questionando esse período têm direito à restituição do período de 2001 em diante. Produtores sem ação prévia devem recolher normalmente o FUNRURAL a partir dessa data.

3.3 Produtor Rural Pessoa Jurídica — Revisão das Alíquotas: O produtor rural PJ recolhe o FUNRURAL com alíquota de 2,5% sobre a receita bruta da comercialização (sendo 1,2% para custeio da Seguridade Social, 0,1% para Seguro de Acidente do Trabalho e 0,2% para o SENAR — art. 25 da Lei n.º 8.212/1991 combinado com a Lei n.º 10.256/2001). A revisão dos últimos cinco anos deve verificar se as alíquotas foram corretamente aplicadas sobre a base certa — a receita bruta da comercialização da produção própria — excluindo eventuais receitas financeiras ou de revenda de produtos adquiridos de terceiros, que não integram essa base.

⚠ Ponto de Atenção — Modulação do RE 718.874/STF: A decisão do STF no RE 718.874 (Tema 669) estabeleceu modulação de efeitos: produtores rurais PF sem ação ou consulta administrativa anterior a 30/03/2017 não têm direito à restituição do FUNRURAL pós-Lei 10.256/2001. A análise do caso concreto é indispensável para verificar se o produtor está dentro ou fora do alcance da modulação.

🔗 Nota — Prazo Prescricional e Ação de Repetição de Indébito: O direito à restituição do FUNRURAL pago indevidamente está sujeito ao prazo prescricional de cinco anos contados do pagamento indevido (art. 168 do CTN). Para os valores do período declarado inconstitucional (pré-Lei 10.256/2001), o prazo já atingiu a grande maioria dos produtores — mas situações específicas, como pagamentos tardios ou compensações realizadas no período, devem ser analisadas individualmente.

4. Créditos de PIS/COFINS sobre Insumos Agrícolas — Conceito Ampliado

(Tema 779 — REsp 1.221.170/STJ — Lei n.º 10.925/2004 — Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003)

FUNDAMENTO: REsp 1.221.170/PR — STJ, Primeira Seção, julgado em 22/02/2018, Tema 779; Lei n.º 10.925/2004, art. 8º (crédito presumido de PIS/COFINS para agroindústria); arts. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 (créditos sobre insumos). Para produtores de hortifruti organizados como PJ no regime do Lucro Real (não cumulativo de PIS/COFINS), o Tema 779 do STJ amplia o rol de insumos sobre os quais é possível escriturar créditos de PIS/COFINS. Embora a receita de venda de hortifruti in natura seja tributada à alíquota zero, os créditos gerados pelas aquisições de insumos podem ser acumulados e ressarcidos via PER/DCOMP, especialmente quando há exportação ou venda de produtos processados (minimamente industrializados) que têm saída tributada. Insumos relevantes para o produtor de hortifruti no Lucro Real:

- Sementes, mudas e material genético utilizados no plantio — diretamente essenciais à produção
- Fertilizantes, corretivos de solo, adubos e defensivos agrícolas aplicados na lavoura — a Lei n.º 10.925/2004 concede crédito presumido de PIS/COFINS sobre esses insumos para o setor agropecuário (art. 8º da Lei 10.925/2004)
- Energia elétrica consumida em câmaras frias, sistemas de irrigação, classificadoras e embaladoras — quando essencial ao processo produtivo ou de conservação pós-colheita

- Embalagens primárias aplicadas ao produto na saída ao mercado (bandejas, caixas de papelão, sacolas, etiquetas de rastreabilidade — exigidas por normas do MAPA e do INMETRO)
- Combustível utilizado nos tratores, colheitadeiras e veículos de transporte da produção própria, quando aplicado diretamente na atividade rural
- Serviços de análise de solo, controle fitossanitário e certificação orgânica, quando obrigatórios por regulamentação do MAPA (IN MAPA n.º 17/2014 e afins)

 **Nota — Crédito Presumido da Lei 10.925/2004:** O art. 8º da Lei n.º 10.925/2004 estabelece crédito presumido de PIS/COFINS para pessoas jurídicas que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal destinadas à alimentação humana ou animal. O crédito é calculado sobre o valor dos insumos agropecuários (fertilizantes, defensivos, sementes, adubo) adquiridos de pessoas físicas — inclusive produtores rurais PF — e pode ser ressarcido em dinheiro ou compensado com débitos fiscais.

5. Créditos de ICMS sobre Insumos Agropecuários e Energia Elétrica

(Art. 155, §2º, I, CF/88 — LC 87/1996 — Convênio ICMS 100/1997)

FUNDAMENTO: Art. 155, §2º, I, da CF/88; Lei Complementar n.º 87/1996 (Lei Kandir), arts. 19 a 21 e art. 33, II; Convênio ICMS n.º 100/1997 (isenção de ICMS sobre insumos agropecuários — fungicidas, herbicidas, fertilizantes, vacinas, ração, sementes certificadas). O produtor rural com inscrição estadual no cadastro de produtor e que realiza saídas tributadas de ICMS (como operações interestaduais ou de produtos minimamente processados não isentos) tem direito à não cumulatividade do ICMS sobre suas entradas tributadas. As principais oportunidades de revisão são:

- Fertilizantes, adubos, corretivos e defensivos agrícolas: o Convênio ICMS n.º 100/1997 concede isenção de ICMS sobre a aquisição desses insumos em muitos estados — mas, nos estados em que a isenção não se aplica, o ICMS pago na entrada gera crédito a ser abatido nas saídas tributadas do produtor
- Sementes e mudas certificadas: em muitos estados, a aquisição é isenta de ICMS por força do Convênio ICMS 100/1997. Produtores que recolheram ICMS sobre essas aquisições têm direito à restituição
- Energia elétrica utilizada nos sistemas de irrigação, câmaras frias industriais e equipamentos de pós-colheita: crédito de ICMS sobre a parcela de energia consumida no processo produtivo, assegurado pelo art. 33, II, da LC 87/1996
- Embalagens utilizadas nos produtos comercializados com tributação de ICMS: crédito integral na entrada, nas operações em que a saída é tributada

 **Atenção — Condição para o Crédito de ICMS:** O crédito de ICMS na entrada pressupõe que a saída correspondente também seja tributada pelo ICMS. Quando a saída é isenta (o que é a regra para hortifrutis in natura na maioria dos estados), não há direito ao crédito de ICMS nas entradas — salvo disposição expressa em contrário na legislação estadual (como nos casos de produtor exportador, onde a manutenção do crédito é assegurada). A verificação do tratamento específico no RICMS do estado de domicílio é obrigatória.

6. ITR — Revisão da Área Tributável e Isenções

(Lei n.º 9.393/1996 — IN RFB n.º 1.877/2019 — Decreto n.º 4.382/2002)

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 do ITR para pequenas glebas rurais exploradas pelo proprietário). O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) é apurado com base na área tributável da propriedade e no Grau de Utilização (GU) — percentual da área aproveitável efetivamente utilizada na atividade rural. A alíquota é progressiva

inversa: quanto menor o GU, maior a alíquota. O erro mais comum é a não declaração das áreas que reduzem a base de cálculo ou geram imunidade.

As principais oportunidades de revisão para produtores de hortifruti são:

- Áreas de Preservação Permanente (APP): margens de rios, encostas, topos de morro — excluídas da área tributável do ITR conforme art. 10, §1º, II, "a", da Lei n.º 9.393/1996. A não declaração dessas áreas infla a base de cálculo do ITR
- Reserva Legal averbada: a área de reserva legal florestal (obrigatória pelo Código Florestal — Lei 12.651/2012) é excluída da área tributável do ITR (art. 10, §1º, II, "b", da Lei n.º 9.393/1996). Produtores com reserva legal averbada que não a declararam no DIAT recolheram ITR a maior
- Áreas de servidão ambiental, áreas de interesse ecológico e outras áreas protegidas: igualmente excluídas da tributação pelo art. 10, §1º, II, da Lei n.º 9.393/1996
- Imunidade para pequenas glebas rurais: o art. 153, §4º, II, da CF/88 e o art. 2º da Lei n.º 9.393/1996 isentam de ITR o imóvel rural de área igual ou inferior a 30 hectares, quando o proprietário não possua outro imóvel rural ou urbano e o explore só ou com sua família. Muitos pequenos produtores de hortifruti se enquadram nessa hipótese e nunca aplicaram a imunidade
- Revisão do VTN (Valor da Terra Nua): o ITR é calculado com base no VTN informado pelo contribuinte ou pelas tabelas da RFB. Se o VTN informado 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 para comparação

⚠ Atenção — DIAT Retificador e Prazo: A correção dos dados declarados ao ITR é feita por meio da retificação do DIAT (Documento de Informação e Apuração do ITR) na plataforma da Receita Federal. A retificação é admitida pelo prazo de cinco anos a contar da data de entrega da declaração original. Após esse prazo, a revisão só pode ser feita por meio de ação judicial de repetição de indébito (art. 168 do CTN).

7. IRPF Atividade Rural — Revisão do Livro Caixa e Deduções

(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 (tributação da atividade rural na pessoa física); Decreto n.º 9.580/2018 (RIR/2018), arts. 59 a 73; IN RFB n.º 1.500/2014 (declaração de IRPF); Resolução CFC n.º 1.486/2015 (Livro Caixa do Produtor Rural). O produtor rural pessoa física apura o imposto de renda sobre a atividade rural com base no resultado líquido: receita bruta da atividade rural menos as despesas comprovadas e escrituradas no Livro Caixa (art. 69 do RIR/2018). Essa é a sistemática mais vantajosa para o produtor, pois permite deduzir todos os gastos comprovados com a atividade, incluindo:

- Compra de sementes, mudas, fertilizantes, defensivos, corretivos de solo e outros insumos agrícolas
- Gastos com manutenção de máquinas, tratores, equipamentos de irrigação e veículos de uso rural
- Salários e encargos de trabalhadores rurais empregados na atividade
- Arrendamento de terras rurais utilizadas na produção
- Depreciação de benfeitorias, instalações, máquinas e equipamentos rurais
- Gastos com energia elétrica, combustível e lubrificantes consumidos na atividade
- Taxas e contribuições devidas a sindicatos rurais, cooperativas e entidades de classe

A omissão ou subapuração dessas despesas — por falta de escrituração do Livro Caixa ou por descon sideração de gastos comprovados — resulta em base de cálculo do IRPF maior do que o correto, com recolhimento a maior do imposto. A revisão das declarações dos últimos cinco anos, com a reconstituição das despesas dedutíveis com base nos documentos fiscais disponíveis, pode revelar créditos de IRPF relevantes. Além disso, a legislação permite que o produtor rural pessoa física opte por tributar a atividade rural com base em resultado presumido de 20% da receita bruta (art. 72 do RIR/2018) — sem necessidade de Livro Caixa. Essa opção é vantajosa quando as despesas efetivas são inferiores a 80% da



receita. A análise comparativa entre os dois métodos pode revelar tributação em excesso nos anos em que a opção foi subótima.

⚠ Ponto de Atenção — Compensação de Prejuízo Fiscal Rural: O resultado negativo (prejuízo) da atividade rural pode ser compensado com o resultado positivo de anos subsequentes, sem limite de prazo (art. 71 do RIR/2018). Produtores que tiveram anos com prejuízo e não compensaram corretamente nas declarações seguintes pagaram IRPF a maior. A revisão das declarações dos últimos cinco anos deve incluir a verificação da correta apuração e compensação de prejuízos.

8. Simples Nacional — Segregação de Receitas Rurais e Alíquotas

(LC 123/2006 — Resolução CGSN n.º 140/2018 — Anexo I)

FUNDAMENTO: LC 123/2006, arts. 18 e 18-A; Resolução CGSN n.º 140/2018, arts. 2º e 25. Produtores de hortifruti organizados como PJ e optantes do Simples Nacional são tributados pelo Anexo I (comércio) sobre a receita de venda dos produtos. A principal oportunidade de recuperação tributária nesse regime é a correta segregação das receitas por natureza:

- Receitas de venda de produtos hortícolas in natura: sujeitas à alíquota zero de PIS/COFINS (Lei 10.925/2004). Embora o Simples Nacional não aplique diretamente essa alíquota zero sobre os tributos federais individualmente, a empresa pode verificar se as receitas de exportação foram corretamente excluídas da base do DAS (LC 123/2006, art. 14, §1º)
- Receitas de exportação: devem ser excluídas da base de cálculo do DAS conforme o art. 14, §1º, da LC 123/2006, que assegura que as receitas de exportação não integram a base de cálculo do Simples Nacional. A não exclusão resulta em DAS pago a maior sobre receitas que deveriam estar fora do regime
- Receitas de atividades distintas: produtores que também prestam serviços (transporte de produção própria, arrendamento de máquinas, processamento de terceiros) devem segregar essas receitas no PGDAS-D pelo Anexo correspondente à natureza da atividade

⚠ Atenção — Exportação e Simples Nacional: O art. 14, §1º, da LC 123/2006 exclui as receitas de exportação da base de cálculo do DAS. Produtores de hortifruti exportadores que não realizaram essa exclusão no PGDAS-D pagaram DAS sobre receitas que deveriam estar fora do regime. A retificação retroativa do PGDAS-D pode ser feita no portal do Simples Nacional da RFB, no prazo de até cinco anos.

9. Reforma Tributária — Impacto Específico para Produtores de Hortifruti

(EC 132/2023 — LC 214/2025 — Cesta Básica Nacional — CBS/IBS)

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 produtores de hortifruti, dois pontos merecem atenção:

9.1 Cesta Básica Nacional de Alimentos — Alíquota Zero de CBS e IBS: A LC 214/2025 prevê alíquota zero de CBS e IBS para os produtos integrantes da Cesta Básica Nacional de Alimentos (CBNA). Frutas, legumes e verduras in natura são fortes candidatos à alíquota zero — alinhando o novo sistema com o benefício já concedido pela Lei 10.925/2004 para o PIS/COFINS e pelas isenções estaduais de ICMS. A confirmação e o detalhamento dessa lista estão sujeitos à regulamentação pelo Comitê Gestor do IBS e pela Receita Federal, o que torna o acompanhamento legislativo essencial.

9.2 Créditos Acumulados de PIS/COFINS — Janela para Aproveitamento: Produtores de hortifruti PJ no Lucro Real que acumulam créditos de PIS/COFINS sobre insumos (especialmente fertilizantes, defensivos e energia elétrica) sem compensação natural — pela alíquota zero nas saídas — têm até 2027 para identificar, escriturar e ressarcir esses créditos. Após a extinção do PIS/COFINS, os saldos credores poderão ser compensados com CBS (art. 378 da LC 214/2025), mas apenas se devidamente registrados na EFD-Contribuições.

⚠ Alerta — Janela Crítica para Escrituração de Créditos de PIS/COFINS: A partir de 2027, PIS e COFINS deixarão de ser devidos. Produtores de hortifruti PJ no Lucro Real com créditos acumulados sobre insumos (fertilizantes, defensivos, embalagens, energia elétrica) têm até essa data para identificar, escriturar e ressarcir esses créditos — ou registrá-los para compensação com CBS (art. 378 da LC 214/2025). Créditos não identificados ou mal escriturados gerarão perda definitiva e irreversível.

10. Metodologia de Revisão Recomendada

O processo de recuperação tributária para produtores de hortifruti exige diagnóstico cuidadoso do perfil jurídico do produtor (PF, PJ ou cooperativa) antes de qualquer ação. O roteiro recomendado é:

- Diagnóstico preliminar: identificação do perfil (PF ou PJ), regime tributário, estados de operação, volume de exportações, culturas exploradas e estrutura fundiária (área, reservas ambientais averbadas)
- Para o produtor PF: revisão das declarações de IRPF dos últimos cinco anos, reconstituição do Livro Caixa com base em documentos fiscais disponíveis, verificação de compensação de prejuízos rurais, análise do FUNRURAL recolhido por período
- Para o produtor PJ: auditoria das EFD-Contribuições, EFD ICMS/IPI, PGDAS-D e ECF dos últimos cinco anos — verificando a correta aplicação da alíquota zero de PIS/COFINS, a exclusão de receitas de exportação do DAS e os créditos de PIS/COFINS sobre insumos
- Revisão do ITR: cruzamento entre a área total declarada no DIAT e as áreas com exclusão obrigatória (APP, reserva legal, servidão ambiental). Verificação da imunidade para pequenas glebas
- Verificação do ICMS: conferência da correta aplicação das isenções estaduais por produto, estado e período — tanto nas saídas (para evitar recolhimento indevido) quanto nas entradas (para identificar créditos em operações com saídas tributadas)
- Formalização: PER/DCOMP para créditos federais de PIS/COFINS; DIAT retificador para restituição de ITR; retificação de DCTF e DASN/PGDAS-D para créditos do Simples Nacional; declaração retificadora de IRPF para créditos de imposto de renda rural
- Acompanhamento: verificação de Despachos Decisórios de não homologação e elaboração de impugnação fundamentada quando necessário

⚠ 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 setor rural, a Receita Federal cruza os dados do SPED com informações do MAPA, do INCRA e do SICAR (Cadastro Ambiental Rural). Toda revisão deve ser conduzida com análise individualizada da escrituração fiscal, da situação fundiária e do posicionamento do Fisco em cada tese, por advogado tributarista ou equipe especializada.

11. Quadro Resumo das Oportunidades

Tese / Oportunidade	Fundamento Legal / Jurisprudencial	Perfil Elegível	Prazo
Imunidade de ICMS sobre hortifrutis in natura	RICMS estaduais — Convênios ICMS CONFAZ — art. 155, §2º, XII, CF/88	Todos os produtores	5 anos retroativos
Imunidade de PIS/COFINS sobre receitas de exportação	Art. 149, §2º, I, CF/88 — Leis 10.637/2002 e 10.833/2003	Produtor exportador	5 anos retroativos e corrente
FUNRURAL — Restituição de contribuição previdenciária rural inconstitucional	RE 718.874/STF — Tema 669 — Lei 10.256/2001 — RE 363.852/STF	Produtor rural PF e PJ	5 anos retroativos
Créditos de PIS/COFINS sobre insumos — Tema 779/STJ	REsp 1.221.170/STJ — Tema 779 — Leis 10.637/2002 e 10.833/2003	Lucro Real	5 anos retroativos
Créditos de ICMS sobre insumos agrícolas e energia elétrica	LC 87/1996, arts. 19 a 21 — art. 155, §2º, I, CF/88 — Convênio ICMS 100/1997	Produtor com inscrição estadual e saídas tributadas	5 anos retroativos
ITR — Revisão da área tributável e isenções	Lei 9.393/1996 — Instrução Normativa RFB 1.877/2019 — Decreto 4.382/2002	Todos os produtores (proprietários)	5 anos retroativos
Simples Nacional — Segregação de receitas rurais e alíquotas do Anexo I	LC 123/2006, art. 18 — Resolução CGSN 140/2018	Produtor optante do Simples	5 anos retroativos e corrente
IRPF Rural — Revisão do Livro Caixa e deduções	Lei 8.023/1990 — RIR/2018 (Decreto 9.580/2018), arts. 59 a 73	Produtor rural PF	5 anos retroativos
Reforma Tributária — Alíquota zero CBS/IBS e créditos de PIS/COFINS	EC 132/2023 — LC 214/2025 — art. 378 (créditos acumulados)	Todos os produtores (Lucro Real prioritário)	Corrente — urgente

GUIA DE ELEGIBILIDADE TRIBUTÁRIA

ESTRUTURA DESTE GUIA: O setor de hortifruti tem uma particularidade única em relação a todos os demais setores: as oportunidades tributárias variam não apenas pelo regime de apuração (Simples, Presumido, Real), mas fundamentalmente pelo perfil jurídico do contribuinte — Pessoa Física ou Pessoa Jurídica. Por isso, este guia está organizado em quatro blocos: (1) Produtor Rural Pessoa Física; (2) PJ — Simples Nacional; (3) PJ — Lucro Presumido; (4) PJ — Lucro Real.

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 (contribuição previdenciária sobre a receita bruta da comercialização), ao ITR e, se inscrito no cadastro estadual, ao ICMS. Não há PIS/COFINS nem CSLL para o produtor PF.

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 (observar prescrição — Súmula 150/STF)	Verificar se o prazo prescricional já atingiu cada competência. Ação judicial recomendada.
FUNRURAL — Restituição do período pós-Lei 10.256/2001 (modulação RE 718.874/STF)	RE 718.874/RS — STF, Tema 669 — julgado em 30/03/2017	Produtor rural PF com ação ou consulta anterior a 30/03/2017	5 anos retroativos (apenas para quem tinha ação prévia)	Sem ação prévia = sem direito. Análise do caso concreto obrigatória.
ICMS — Restituição de ICMS recolhido indevidamente sobre hortifruti in natura isento	Convênio ICM 44/1975 e sucessores — RICMS estaduais — LC 24/1975 — art. 165 do CTN	Todos os produtores PF com inscrição estadual	5 anos retroativos	Verificar RICMS do estado de origem por produto, período e destino da operação.
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 produtores PF proprietários	5 anos retroativos (DIAT retificador ou ação judicial)	Cruzar SICAR (CAR) com áreas declaradas no DIAT. Imunidade: até 30 ha, proprietário único imóvel.
IRPF Atividade Rural — Revisão do Livro Caixa e deduções (insumos, manutenção, salários, depreciação, arrendamento)	Lei 8.023/1990 — RIR/2018, arts. 59 a 73 — IN RFB 1.500/2014	Produtor rural PF	5 anos retroativos (declaração retificadora)	Resultado presumido de 20%: comparar com Livro Caixa real. Compensar prejuízo fiscal sem prazo.

Não aplicável ao Produtor Rural PF: PIS/COFINS (não são devidos pelo produtor rural PF fora do regime empresarial), CSLL, créditos de ICMS sobre insumos (exige PJ com saídas tributadas) e crédito presumido da Lei 10.925/2004 (restrito à PJ).



PRODUTOR RURAL PJ — SIMPLES NACIONAL:

PERFIL: Empresa rural de pequeno porte optante do Simples Nacional — Anexo I (comércio). Tributação pelo DAS com alíquotas progressivas. O acesso a créditos de PIS/COFINS não cumulativos é vedado pela LC 123/2006. A principal oportunidade específica é a exclusão das receitas de exportação da base do DAS (art. 14, §1º, da LC 123/2006) — amplamente negligenciada por produtores exportadores de frutas.

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.
ICMS — Restituição de ICMS recolhido indevidamente sobre hortifruti in natura isento	Convênio ICM 44/1975 e sucessores — RICMS estaduais — LC 24/1975 — art. 165 do CTN	Todos os produtores PJ	5 anos retroativos	ICMS sobre hortifruti in natura em estados com isenção = recolhimento indevido.
FUNRURAL — Revisão das alíquotas e base de cálculo (receita bruta da produção própria)	Lei 8.212/1991, art. 25 — Lei 10.256/2001 — RE 718.874/STF (Tema 669)	Produtor rural PJ	5 anos retroativos	Base = receita bruta da comercialização da produção própria. Excluir receita de revenda de terceiros.
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 produtores PJ proprietários	5 anos retroativos	DIAT retificador no portal da RFB. Cruzar CAR/SICAR com áreas declaradas.

Não elegíveis no Simples Nacional: Créditos de PIS/COFINS sobre insumos (Tema 779/STJ), crédito presumido da Lei 10.925/2004, créditos de ICMS sobre insumos agropecuários e energia elétrica, e IRPF pela atividade rural — todos vedados pela sistemática do DAS ou por serem tributos apurados fora do Simples.

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/STJ) nem ao crédito presumido da Lei 10.925/2004 sobre aquisições de PF. A alíquota zero da Lei 10.925/2004 sobre as receitas de venda de hortifruti in natura é plenamente aplicável — e frequentemente ignorada, gerando PIS/COFINS recolhido indevidamente.

Tese / Oportunidade	Fundamento Legal e Jurisprudencial	Aplica-se a	Prazo	Obs. Prática
Alíquota zero de PIS/COFINS sobre vendas de hortifruti in natura no mercado interno	Lei 10.925/2004, art. 1º — Capítulos 7 e 8 da TIPI	Produtor PJ	5 anos retroativos	Recolhimento de PIS/COFINS sobre essas receitas = indevido. PER/DCOMP.
Não incidência de PIS/COFINS sobre receitas de exportação	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	Exportação totalmente fora da base de PIS/COFINS.
ICMS — Restituição de ICMS recolhido indevidamente sobre hortifruti in natura isento	Convênio ICM 44/1975 e sucessores — RICMS estaduais — art. 165 do CTN	Produtor PJ	5 anos retroativos	Verificar por produto, estado e período.
FUNRURAL — Revisão das alíquotas e base de cálculo	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% Prev. + 0,1% SAT + 0,2% SENAR.
ITR — Revisão de área tributável e isenções	Lei 9.393/1996 — Decreto 4.382/2002 — IN RFB 1.877/2019	Produtor PJ proprietário	5 anos retroativos	APP, reserva legal e servidão ambiental reduzem ITR. DIAT retificador.
Contribuições previdenciárias — Revisão da base de cálculo (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 sobre insumos adquiridos de PF, e créditos de ICMS sobre insumos agropecuários e energia elétrica — exclusivos do Lucro Real.

PRODUTOR RURAL PJ — LUCRO REAL:

PERFIL: Grandes produtores e agroindústrias hortifrutícolas. Regime não cumulativo de PIS/COFINS. Acesso integral a todas as teses disponíveis para o setor. O Lucro Real é o regime de maior potencial de recuperação, especialmente pelo acúmulo de créditos de PIS/COFINS sobre insumos sem compensação natural (saídas com alíquota zero) e pelo crédito presumido da Lei 10.925/2004 sobre aquisições de produtores rurais PF — ambos ressarcíveis em espécie via PER/DCOMP.

Tese / Oportunidade	Fundamento Legal e Jurisprudencial	Aplica-se a	Prazo	Obs. Prática
Alíquota zero de PIS/COFINS sobre vendas de hortifruti in natura no mercado interno	Lei 10.925/2004, art. 1º — Capítulos 7 e 8 da TIPI	Produtor PJ	5 anos retroativos	Recolhimento sobre essas receitas = indevido. PER/DCOMP.
Não incidência de PIS/COFINS sobre receitas de exportação + créditos ressarcíveis sobre insumos da produção exportada	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 e corrente	Créditos sobre fertilizantes, embalagens e energia da produção exportada: ressarcíveis em espécie.
Créditos de PIS/COFINS sobre insumos — Tema 779/STJ (sementes, fertilizantes, defensivos, embalagens, energia, serviços obrigatórios MAPA)	REsp 1.221.170/STJ — Tema 779 — Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, art. 3º	Produtor PJ	5 anos retroativos	Créditos acumulados sem compensação natural (saída com alíquota zero). Ressarcir via PER/DCOMP.
Crédito presumido de PIS/COFINS sobre insumos adquiridos de pessoa física (fertilizantes, defensivos, sementes)	Lei 10.925/2004, art. 8º	Produtor PJ agroindústria	5 anos retroativos e corrente	Crédito presumido sobre insumos adquiridos de PF. Ressarcível em espécie ou compensável.
Créditos de ICMS sobre insumos agropecuários e energia elétrica (irrigação, câmaras frias, equipamentos pós-colheita)	LC 87/1996, arts. 19 a 21 e art. 33, II — Convênio ICMS 100/1997	Produtor PJ com saídas tributadas de ICMS	5 anos retroativos	Condicional: crédito só quando a saída correspondente também é tributada.
ICMS — Restituição de ICMS recolhido indevidamente sobre hortifruti in natura isento	Convênio ICM 44/1975 e sucessores — RICMS estaduais — art. 165 do CTN	Produtor PJ	5 anos retroativos	Verificar por produto, estado e período.
FUNRURAL — Revisão das alíquotas e base de cálculo	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. Excluir revenda de terceiros.
ITR — Revisão de área tributável e isenções	Lei 9.393/1996 — Decreto 4.382/2002 — IN RFB 1.877/2019	Produtor PJ proprietário	5 anos retroativos	APP, reserva legal e servidão ambiental. DIAT retificador.
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)	Produtor PJ com funcionários	5 anos retroativos	Terço de férias, aviso prévio indenizado, salário maternidade, verbas indenizatórias.

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

© Roveri Molina Advogados Associados — Todos os direitos reservados.