

Análise econômica dos tributos no agronegócio: custo de produção ou custo de transação

Recebimento dos originais: 03/07/2013
Aceitação para publicação: 17/04/2015

Thiago Moreira de Carvalho

Mestre em Agronegócios pelo PROPAGA/UNB
Instituição: Oliveira & Carvalho Advocacia
Endereço: SCLN 307- BL.E Sala 203. Brasília/DF
CEP: 70.746-550.

E-mail: tdecarvalho@ymail.com e carvalho@oliveiraecarvalho.adv.br

Priscilla Ferreira de Lima

Mestre em Agronegócios pelo PROPAGA/UNB
Instituição: Universidade de Brasília
Endereço: Q. 04, Rua D, Lt. 9 e 10
CEP 73020-045 Sobradinho/DF
E-mail: priscilla@conifera.com

Karim Marini Thomé

Doutor em Administração pela UFLA
Instituição: Universidade de Brasília
Endereço: UnB - Campus Universitário Darcy Ribeiro - ICC
Asa Norte, Brasília, DF - Brasil
CEP: 79910-970.
E-mail: thome@unb.br

Resumo

Os tributos são receitas recebidas pelo Estado, pagos pelos cidadãos, com o intuito de garantir os fins jurídicos e os sociais. Entende-se que o Estado pode, através da tributação, ampliar ou reduzir o custo final de um serviço ou produto no agronegócio brasileiro. Contudo percebe-se que a literatura não apresenta uma divisão operacional entre as incidências dos tributos. Partindo-se desse pressuposto, nesse estudo, objetiva-se classificar os tributos como custo de produção ou custo de transação, e contribuir com uma análise da complexa estrutura tributária brasileira no agronegócio e sua incidência nas atividades produtivas do setor, constituindo uma ferramenta importante no processo de gestão financeira da firma. Utiliza-se como abordagem proposta a Nova Economia Institucional e a Economia dos Custos de Transação, pois elas observam os aspectos envolvidos nos problemas decorrentes dessas transações e servem como base para a Análise Econômica do Direito, aplicada nesse estudo aos tributos incorridos nas atividades agroindustriais.

Palavras-chave: Tributos. Custos de produção. Custos de transação.

1. Introdução

O agronegócio brasileiro tem passado por diversas transformações ao longo dos tempos. Assim como em outros setores da economia, a evolução da competitividade tem requerido dinamismo no processo de gestão das transações. A abordagem proposta pela Nova Economia Institucional e Economia dos Custos de Transação observa os aspectos envolvidos nos problemas decorrentes dessas transações. Tais conceitos servem como base para a Análise Econômica do Direito, aplicada nesse estudo aos tributos incorridos nas atividades agroindustriais.

O poder do Estado de tributar está ligado à necessidade de obter recursos necessários para realização de suas atividades, as quais estão ligadas à essência do conceito de Estado. Dallari (2003) define que o Estado objetiva o bem comum da comunidade em um local, no qual estão incluídos os fins jurídicos e sociais. Dessa forma, Mendes (2012) afirma que a atividade empresarial do próprio Estado, a receita por meio de emissão de moeda, a emissão de títulos e a tributação constituem formas de obtenção de recursos por parte do Estado.

Sob a perspectiva econômica, os tributos tem assumido papel decisivo na gestão de custos das organizações. Com o aumento da competitividade e as baixas margens de lucro, a economia proporcionada pela observação dos impactos da incidência tributária tem tido crescente relevância (ABRANTES; REIS; SILVA, 2009).

Entende-se que o Estado pode, através da tributação, ampliar ou reduzir o custo final de um serviço ou produto no agronegócio brasileiro. Contudo percebe-se que a literatura não apresenta uma divisão operacional entre as incidências dos tributos. Adota-se neste estudo, com base na teoria econômica, duas possíveis insciências da tributação: i) os custos de produção, sendo esses os custos incorridos na produção de um bem ou serviço, podem ser diretos, indiretos, fixos e variáveis (PINDYCK; RUBINFELD, 2006); e ii) os custos de transação, sendo os custos incorridos da elaboração, negociação e garantia de um acordo, bem como os custos de contornar situações de mal funcionamento desse acordo (WILLIAMSON, 1985).

Partindo-se desse pressuposto, nesse estudo, objetiva-se classificar os tributos como custo de produção ou custo de transação. O levantamento e disposição dos tributos nessas categorias de custos objetiva contribuir com a análise da complexa estrutura tributária brasileira no agronegócio e sua incidência nas atividades produtivas do setor, constituindo uma ferramenta importante no processo de gestão financeira da firma.

2. Conceito de Agronegócio

Segundo Davis e Goldberg (1957, p. 85), o conceito de agronegócio é referente “à soma das operações de produção e distribuição de suprimentos agrícolas, das operações de produção nas unidades agrícolas, do armazenamento, processamento e distribuição dos produtos agrícolas e itens produzidos a partir deles”.

O trabalho de Davis e Goldberg (1957) que introduziu a visão de negócios agrícolas como um conjunto de agentes envolvidos nos processos de transformação e adição de valor às mercadorias agrícolas, teve a importância de identificar duas das principais tendências que estavam acontecendo no mundo agroindustrial americano e que terminaram por se estender à maioria dos países que se inseriram tardiamente na economia global. Em primeiro lugar, a percepção de que estava havendo uma significativa mudança nos padrões tecnológicos, sobretudo no pós-guerra, e que foi decorrente de uma elevada taxa de utilização de insumos de produção em nível de fazendas. A segunda tendência captada pelos professores foi de que estava havendo um crescente inter-relacionamento entre o setor produtivo e os segmentos de transformação, armazenagem e distribuição de alimentos, fibras e derivados das matérias-primas de origem agropecuária (ARBAGE, 2004).

Na visão de Zylbersztajn (1995, p. 116), os autores citados acima apresentam em seu estudo uma análise histórica e uma visão evolutiva do sistema por eles denominado de agronegócio, ainda discutem a crescente especialização da atividade de produção agrícola e agropecuária que conflita com a persistência da atividade da unidade de produção diversificada, embora nela persistam os benefícios associados à diluição do risco e a exploração ambientalmente compatível.

Para Nassar (2001, p.79), o conceito de agronegócio caracteriza “um conjunto de atividades especializadas envolvendo uma série de agentes, que desempenham os mais variados papéis e apresentam grande interação e interdependência entre si”.

Diante do brevemente exposto, percebe-se que os autores seguem uma ótica sistêmica de pensamento na análise do agronegócio, que resulta em uma abordagem diferenciada da maneira a se associar os agentes responsáveis por todas as atividades a qual se envolve a denominação de agronegócio (produção, transformação e consumo de alimentos).

O estudo de Davis e Goldberg (1957) possibilitou apurar a evolução de um patamar de autossuficiência do setor primário para uma nova circunstância de dependência mútua na

produtiva entre os setores vinculados direta e indiretamente à produção. Esta linha de investigação terminou por originar uma importante abordagem metodológica para o estudo das questões relacionadas ao setor produtivo denominada de abordagem de sistemas de *commodities* (*Commodity System Approach* - CSA) (ARBAGE, 2004).

Deste modo, Goldberg redefine o conceito de agronegócio em seu trabalho de 1968 como sendo:

[...] todos os atores envolvidos com a produção, processamento e distribuição de um produto. Tal sistema inclui o mercado de insumos agrícolas, a produção agrícola, operações de estocagem, processamento, atacado e varejo, demarcando um fluxo que vai dos insumos até o consumidor final. O conceito engloba todas as instituições que afetam a coordenação dos estágios sucessivos do fluxo de produtos, tais como as instituições governamentais, mercados futuros e associações de comércio (GOLDBERG 1968 *apud* ZYLBERSZTAJN 2000, p.5).

Percebe-se que a redefinição de Goldberg (1968) é importante por salientar agentes não vinculados diretamente ao setor produtivo, como por exemplo, instituições governamentais e associações de comércio, anteriormente não visualizadas no trabalho de Davis e Goldberg (1957). Zylbersztajn (2000) enfatiza que esta visão do agronegócio considera dois níveis de agregação: i) a firma como unidade de produção, nas mais diversas etapas de transformação/distribuição do produto de origem agropecuário; e ii) considera os ambientes macroeconômico e institucional que afetam a capacidade de coordenação do sistema.

Desta forma, atualmente, o agronegócio faz parte do contexto socioeconômico brasileiro. Pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2011) a população rural brasileira tem representatividade total de 15,65%, ou seja, cerca de 30 milhões de brasileiros no ano de 2010. Além do que, contribui fundamentalmente para a economia do país, pois representa cerca de 40% conforme CEPEA (2012) da balança comercial nacional, e tem dado grande contribuição às exportações de commodities e produtos agroindustriais.

3. Conceito de Análise Econômica do Direito (AED)

Williamson (2005) se aproxima da Análise Econômica do Direito quando afirma que existem problemas futuros potenciais nos contratos, problemas esses que não tentam ser antecipados pelos agentes que desenham os arranjos institucionais no presente. Já North

(1990) se aproxima da Análise Econômica do Direito por criar uma teoria que analisa as instituições, ou seja “as regras do jogo de uma sociedade”, ou de maneira mais formal, as restrições que moldam as interações humanas.

Rudolf Richter (2008) afirma que a Análise Econômica do Direito é a descrição do papel da lei/Direito na Nova Economia Institucional, pois este método quer analisar determinados “quadros institucionais”.

Por ter como pressupostos os conceitos da Nova Economia Institucional, que “rejeita a premissa *homo economicus*, ou seja, o homem hiperracionalizador e comportamento maximizador” (MANKIW, 2005:489), a Análise Econômica do Direito adota o conceito de racionalidade limitada desenvolvida por Herbert Simon.

Assim, a análise econômica considera o contexto/ambiente normativo no qual as relações entre os agentes se desenvolvem. Afirma ZYLBERSZTAJN & SZTAJN (2005:03) que o Direito, ao

estabelecer regras de condutas que modelam as relações entre as pessoas, deverá levar em conta os impactos econômicos que delas derivarão, os efeitos sobre a distribuição ou alocação dos recursos e os incentivos que influenciam o comportamento dos agentes econômicos privados. Assim, o Direito influencia e é influenciado pela economia, e as Organizações influenciam e são influenciadas pelo ambiente institucional.

Sobre a Análise Econômica da Tributação afirma Carvalho (2012, p.246) que a tributação é uma das mais intensas intrusões feitas pelo sistema jurídico no âmbito da autonomia privada, por essa mesma inclinação de afetar a liberdade individual, “os tributos são potentes estímulos ao comportamento humano, aptos a alterar escolhas e ações dos cidadãos”.

Assim Carvalho (2012, p.247) aduz que a Análise Econômica da Tributação “enfoca precipuamente os incentivos gerados aos indivíduos pelo sistema jurídico, como também as consequências efetivamente acarretadas por tais estímulos”, além de se fazer um descrição (análise positiva) do fenômeno tributário.

4. O Estado, Poder de Tributar e Tributo

O Estado, segundo Abbagnano (2007), se distingue em três concepções fundamentais: a concepção *organicista*, a concepção *atomista* ou *contratualista* e a concepção *formalista*.

A concepção *organicista* “funda-se na analogia entre o Estado e um organismo vivo” (ABBAGNANO, 2007, p.367). Esta concepção foi elaborada pelos gregos antigos. O Estado

seria “um homem em grandes dimensões tendo suas partes ou membros não podem ser separados da totalidade”. As partes seriam os indivíduos ou os grupos de indivíduos e a totalidade que resultasse, ou seja, esta unidade de partes seria o Estado

Já a para a concepção *atomista* ou *contratualista*, o Estado é uma obra humana. Afirma Abaganano (2007, p.364):

(...) Em geral, essa concepção é simetricamente oposta à anterior: para ela, o Estado não tem dignidade ou poderes que os indivíduos não tenham conferido ou reconhecido, e sua unidade não é substancial ou orgânica, não precede nem domina seus membros ou suas partes, mas é unidade de pacto ou de convenção e só vale nos limites de validade do pacto ou da convenção. Às vezes, porém, no próprio tronco do contratualismo enxertam-se as exigências peculiares ao organicismo: é o que acontece, por exemplo, em Rousseau, quando ele afirma que "a vontade geral não pode errar". Rousseau, com efeito, distingue entre a vontade de todos e a vontade geral: "Aquele visa somente ao interesse comum; esta visa ao interesse pessoal e é a soma das vontades particulares; mas retire-se dessa vontade o mais e o menos que se destroem mutuamente e ficará, como soma das diferenças, a vontade geral.

Por fim o autor (2007, p.365) descreve a terceira concepção, a *formalista* da seguinte forma:

O Estado é considerado, em primeiro lugar, como comunidade, como um grupo social residente em determinado território. Essa concepção fundamentou a descrição de Estado formulada por juristas e filósofos do séc. XIX (qualquer que fosse seu conceito filosófico de Estado), de que o Estado tem três elementos ou propriedades características: *soberania* ou poder preponderante ou supremo, *povo* e *território*. Desses três aspectos ou elementos eram feitas descrições estanques e independentes do conceito filosófico de Estado a que se fazia referência implícita ou explicitamente.

Seguindo uma concepção jurídica, Kelsen (apud ABBAGNANO, 2007, p.365), conceitua o Estado como “simplesmente a ordenação jurídica em seu caráter normativo ou coercitivo”: Há um único conceito jurídico de Estado, que é o de ordenação jurídica (centralizada).

Já o Estado, segundo Dallari (2003, p.118), é “ordem jurídica soberana que tem por fim o em comum de um povo situado em determinado território”. Duguit (apud MALUF, 1999, p.20) afirma que o Estado é “a criação exclusiva da ordem jurídica e representa uma organização da força a serviço do direito”.

Assim, surgindo o Estado suas finalidades dividem em duas partes, conforme Friede (2003, p. 79): garantia dos fins jurídicos e garantia dos fins sociais.

Afirma Friede (2003, p.79):

(...) os fins jurídicos do Estado são: garantia da ordem interna, defesa da soberania na esfera internacional, exercida preponderantemente através das Forças Armadas e da Diplomacia, criação das leis, distribuição e exercício da justiça ou prestação da tutela jurisdicional. (...) Já os fins sociais são todos aqueles que correspondem à

atividade concernente ao Estado em parceria com a iniciativa privada. Nesse sentido, são diversos os fins sociais do Estado, como por exemplo: a saúde, a educação, a previdência social, o amparo à família, à infância e a velhice, entre outros.

O Estado, para satisfazer os compromissos assumidos ou determinados pelo ordenamento jurídico, deve exercer atividades financeiras (BALEEIRO, 1964), ou seja, consiste em obter, criar, gerir e despendar o dinheiro indispensável às suas necessidades. Mendes (2012) afirma que existem quatro formas do Estado exercer a sua atividade financeira: (1) a atividade empresarial do próprio Estado; (2) a receita de senhoriação por meio de emissão da moeda; (3) a emissão de títulos; (4) a tributação. Mendes (2012, p.1475) afirma:

A primeira encontra-se em manifesto processo de restrição em conformidade com a ideia de subsidiariedade que caracteriza as atuais relações entre Estado e sociedade. A obtenção de receita de senhoriação por meio da emissão de moeda, a seu turno, encontra-se igualmente sujeita a evidentes limites materiais e já também jurídicos, de modo a evitar as disfuncionalidades experimentadas em regimes hiperinflacionados. A emissão de títulos, do mesmo modo, encontra limitações na capacidade de endividamento estatal e em seus impactos igualmente indesejados sobre a política monetária.

Desta forma, conforme Mendes (2012, p.1467) “a cobrança de tributos representa apenas um dos elementos ou etapas da atividade financeira do Estado”. Sobre a tributação, afirma Hugo de Brito Machado (2003, p.51) “o Estado, no exercício de sua soberania, tributa”. Diz Oliveira (2010, p.43):

no rol desses preceitos, incluem-se, naturalmente, aqueles que dão ao Estado o direito de exigir que os seus jurisdicionados concorram com uma parte de seu patrimônio privado, a fim de possibilitar o cumprimento das finalidades de interesse geral. Que lhe cabe desempenhar. É o chamado poder de tributar (manifestação do *jus imperii*), em virtude do qual o Estado, através de lei, institui e arrecada as pretensões indispensáveis à consecução daqueles fins”.(grifo dos autores)

O tributo segundo definição dada pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional: é:

toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Para Machado (2003, p.57) o tributo é prestação pecuniária, pois, “cuida-se de prestação tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para consecução de seus objetivos”. É compulsória, ou seja, é obrigatória independente da vontade do contribuinte. Deve ser pago em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, isto é, o tributo é pecúnia que deve ser pago em dinheiro, não se permitindo a satisfação da obrigação de outra forma, seja em bens ou em serviços. O tributo não constitui sanção de ato ilícito, ou

seja, o tributo não é uma pena, não é punição. Instituída em lei, em que somente lei pode instituir o tributo, conforme assegura o artigo 150, inciso I da Constituição Federal.

Já a atividade administrativa plenamente vinculada, Machado (2003, p.63) afirma que “significa que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei”.

Sobre os elementos mínimos que compõem um tributo, deve ser exposta a regra-matriz de incidência tributária, idealizada por Paulo de Barros Carvalho (2011).

A regra-matriz de incidência tributária demonstra, portanto, como se dará a incidência da norma que regula determinado tributo, sobre fatos ocorridos concretamente.

Segundo Barros de Carvalho (2011, p. 299) a regra-matriz de incidência tributária apresenta critérios que definem a hipótese e o consequente. Enquanto a hipótese se encontrara os critérios materiais, (comportamento de uma pessoa), espacial (local em que o fato deva ocorrer) e temporal (condicionado no tempo); a consequência é composta pelos critérios pessoal e quantitativo. O critério pessoal se subdivide em sujeito ativo e passivo, já o critério quantitativo teria como elementos a base de cálculo e alíquota.

Sobre a hipótese, a legislação e a jurisprudência brasileira utilizam o termo fato gerador, em vez de hipótese (ATALIBA, 2002, p.54). O fato gerador é a “descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídica tributária e o próprio acontecimento relatado no antecedente da norma individual e concreta do ato de aplicação” (Carvalho, 2011, p.312).

Sujeito ativo, destaca Ataliba (2002, p.83) como “o credor da obrigação tributária. É a pessoa que a lei atribuiu a exigibilidade do tributo”. Sujeito passivo (ATALIBA, 2002, p.86) “é o devedor, convencionalmente chamado de contribuinte. Alíquota “é a fixação de um critério indicativo de uma parte, fração, sob a forma de percentual” (ATALIBA, 2002, p.113). Por fim, a base de cálculo “é o dimensionamento do fato impositivo” (ATALIBA, 2002, p.118).

Sobre as espécies de tributos, aduz o art. 5º do Código Tributário Nacional “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria. Entretanto, existe o entendimento de haver cinco espécies tributárias, a saber, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios, conforme o entendimento do STF, ADI nº 14323 e por Machado (2002).

5. Tributo na perspectiva Econômica

O posicionamento dos tributos na estrutura de custos de uma organização permite uma melhor compreensão e gestão de sua ocorrência. A competitividade crescente do mercado demanda que as empresas consigam entender sua estrutura produtiva a fim de analisar os custos ocorrentes. Como se observa na afirmação de Pinto et. al. (2008, p.16):

Os gestores passaram a ter necessidade de informações muito variadas. Afinal, a sobrevivência em ambiente competitivo requer conhecimentos diversificados sobre os produtos/serviços produzidos/comercializados e, nesse contexto, a contabilidade de custos voltou a fazer parte dos controles fundamentais para a adequada gestão empresarial.

Silva (2009, p. 51) destaca que “a necessidade de ser cada vez mais eficiente e econômico, ao mesmo tempo em que se é cada vez menos amparado pelo governo está obrigando todo agricultor a evoluir com relação a seus métodos de administração”.

Analisando Mankiw (2009) observa-se que tributo é um custo que incide na produção ou comercialização de um bem. Sua obrigação divide-se entre os participantes do mercado, sendo definida como “incidência tributária a distribuição do ônus tributário” (MANKIW 2009, p.124).

Os tributos tem papel decisivo na administração financeiro-econômica de uma empresa. Conforme Caldas & Caldas (2010, p. 4):

[...]o tributo como variável extremamente onerosa na precificação dos produtos e serviços oferecidos, surge a necessidade de se estabelecer uma política de planejamento tributário para toda e qualquer entidade empresarial.

5.1. Tributo: análise sobre o a classificação de seu custo.

Os tributos grau de complexidade no Brasil. Harada (2007, p.02) observa as formas de cálculo e apropriação dos tributos como “uma situação de extrema onerosidade e, ao mesmo tempo, de nebulosidade tributária acentuada”. Assim, a variedade tributária nacional exige uma observação racional da alocação dos tributos como custos.

Os tributos para este artigo serão analisados de acordo com sua incidência em: i)custo de produção e ii)custo de transação. Participando dos custos de produção, os tributos constituem parte dos gastos gerados na produção de um bem ou serviço. Na segunda

classificação, os tributos incorrem no deslocamento, troca de mãos, do direito de pose ou uso. Os custos de transação estão vinculados aos esforços realizados para comercialização de seus produtos e serviços. Causam impactos sobre a oferta e demanda do mercado e podem nortear as decisões na realização de negócios e contratos, em função da viabilidade econômica.

Para melhor alocação dos tributos em custos específicos, admitimos os principais tributos incidentes no agronegócio: tributos federais, estaduais e municipais, como também os impostos sobre propriedade (ITR, IPVA, etc.).

As fontes da incidência dos tributos são definidas por Nogueira (1995, p. 47 apud Sabbag, 2011 p. 567) como fontes reais e fontes formais. Nas palavras de Sabbag (2011, p. 568) as fontes reais são “[...]o patrimônio, a renda e os serviços em geral.” As fontes formais, são “[...] as normas jurídicas tomadas em seu sentido amplo”. Portanto, infere-se que a incidência de tributos varia de acordo com a natureza do produto, atividade e normas de tributação aplicável. Assim, os tributos incidentes em determinada região, como o ICMS, afetam diretamente os custos de uma firma que revende produtos, por exemplo, e por consequência, a decisão de buscar regiões com melhor carga tributária.

5.1.1. Custos de produção

Para MARTINS (1990:24 apud LEONE, 2009), custo de produção é “um gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços”, ou ainda, são os custos incorridos nos insumos para realização da atividade produtiva (MANKIW, 2009).

Na definição de Pindyck e Rubinfeld (2006), os custos podem ter as seguintes classificações:

Custos diretos: Podem ser apropriados diretamente aos produtos fabricados, porque existe uma medida objetiva de seu consumo nessa fabricação. São exemplos a matéria-prima, material de embalagem, mão de obra direta, entre outros.

Custos indiretos: Dependem de rateios para serem apropriados em diferentes produtos, sendo apropriados apenas indiretamente aos produtos. O critério utilizado nas estimativas é chamado critério de rateio. A depreciação de máquinas utilizadas na fabricação de mais de um produto, gastos com a limpeza e aluguel da fábrica são exemplos desses custos.

Custos fixos: Valores que permanecem iguais independentemente do volume produzido. Utilizando um anterior, o aluguel da fábrica, observamos que mesmo sem produzir nada esse custo existirá. Um aspecto relevante desses custos é que são fixos em relação ao

volume produzido, mas podem variar no decorrer do tempo. Mesmo havendo o reajuste do aluguel em determinado mês, ainda persiste sendo um custo fixo.

Custos variáveis: São alterados em função da quantidade produzida ou do volume de vendas da empresa. Esses custos estão vinculados ao produto, de maneira que se não houver produção, o custo variável será inexistente. O material direto (matéria-prima) é o principal exemplo desse tipo de custo.

Custos fixos: Custos que possuem uma parcela fixa, ou seja, em determinada faixa de produção são fixos, mas variam caso haja mudança nessa faixa, ou vice-versa. Exemplo: Uma conta de energia elétrica da fábrica, na qual a concessionária cobra uma taxa mínima mesmo sem produção. Então caso a fábrica produza, esse custo se torna variável.

Ainda sobre as nomenclaturas apresentadas, observa-se que custos diretos e indiretos referem-se aos componentes operacionais e os custos fixos, variáveis, semifixos e semivariáveis são características de natureza relacionada à base de volume (LEONE, 2009). A matéria-prima, por exemplo, pode ser um custo direto – medido objetivamente no produto – e variável – variar conforme o volume produzido.

5.1.2. Custos de transação

Derivada da Nova Economia Institucional, a definição de custos de transação surge nos trabalhos de Coase (1937) e sendo desenvolvida posteriormente por Williamson (1985).

Coase afirma que nem todas as atitudes da firma são orientadas pela oferta e demanda, ou ainda, nem todas suas transações podem ser realizadas no mercado spot. “A firma emerge em casos em que contratos curtos seriam insatisfatórios” (COASE, 1937, P. 40), ou seja, a firma abrange as transações que possuam determinado grau de complexidade. Exemplo disso, Coase cita os contratos de serviços, que são mais complexos que a compra de *commodities*. Na aquisição de *commodities*, maior parte das informações estão disponíveis previamente, ao contrário de produtos ou serviços mais específicos. Sendo assim, a firma surge com o propósito de definir as “regras do jogo” (NORTH, 1991), nesse caso, a estrutura de governança a ser utilizada.

Partindo dessa acepção, Williamson entende que a firma busca o mecanismo apropriado para realização da transação objetivando reduzir seus custos (WILLIAMSON, 1985) e ainda destaca os fatores humanos que influenciam as transações. Segundo ele, a racionalidade limitada - “limites neurofisiológicos e linguísticos” que interferem na

elaboração de um contrato - e o oportunismo - definido por ele como o entendimento de que os “agentes econômicos são orientados por interesse próprio para executar determinados comportamentos estratégicos”. No que se refere ao ambiente, a incerteza aumenta a complexidade na resolução dos problemas econômicos.

Para definir os custos de transação, Williamson cita a definição de Arrow (1969) “os custos de funcionamento do sistema econômico” (ARROW 1969, p.48) e conceitua tais custos como:

Os custos *ex-ante* de elaborar, negociar e salvaguardar um contrato e, mais especialmente, os custos *ex-post* de má adaptação e ajustamento que surgem quando execução do contrato está desajustada por causa de falhas, erros, omissões e alterações inesperadas; os custos de funcionamento do sistema econômico (WILLIAMSON, 1996, p. 379, tradução nossa).

Diz Fiani (2002) que “os custos de transação são aqueles com os quais os agentes se defrontam toda vez que necessitam recorrer ao mercado. De modo mais formal, os custos de negociar, redigir e garantir que um contrato será cumprido”. Segundo Slangen, Loucks e Slangen (2008, p.21) os custos relacionados a realização de transações dependem da natureza do bem e de como a transação é organizada; esses custos são chamados custos de transação.

Azevedo (1996, p.29) afirma que “o salário de supervisores, cartões de ponto e auditorias são alguns exemplos que mostram a preocupação da firma – e que se traduzem em custo econômico – com a adequada execução de seus contratos internos”.

Assim, a Teoria dos Custos de Transação observa os custos de transação como os custos inerentes às relações comerciais entre os indivíduos, as quais são influenciadas por aspectos do comportamento humano e das estruturas institucionais no mercado.

5.2. Custo de transação: possibilidade de ser internalizado

Conforme abordado anteriormente, os custos de transação consistem nos custos relacionados à concretização e conclusão de uma transação. Tais custos pertencem às negociações além-fronteiras da firma contrastando os chamados custos de produção da firma.

Uma das práticas utilizadas na apropriação dos custos de transação das atividades realizadas fora das fronteiras da empresa é a verticalização. A verticalização é uma tática em que a organização abrange mais de um estágio da cadeia de suprimentos de um determinado setor produtivo (HARRISON, 2005). Essa estratégia se consolida comumente por meio da verticalização para trás - a organização busca estágios produtivos anteriores àquele já

desempenhado por ela; e a verticalização para frente, quando a organização incorpora processos produtivos posteriores aos desempenhados por ela (BRITTO, 2002).

Diante do conceito de verticalização supõe-se que seja possível incorporar determinadas atividade no processo produtivo (verticalização a montante e/ou a jusante) de modo que se possa absorver os custos de transação convertendo-os em custos de produção.

Tomemos como exemplo uma fábrica de ração que costumava comprar o farelo de soja de determinada esmagadora de soja da região. Se a fábrica decidir implementar a verticalização para trás terá de produzir e/ou esmagar os grãos. Caso decida por uma verticalização para frente, deverá abranger as etapas percorridas até o consumidor final. Nota-se que em ambos os casos, o custo de adaptação para adoção das novas etapas produtivas pode representar a inviabilidade do sistema produtivo como um todo.

Outro exemplo, dado por Slangen, Loucks e Slangen (2008) refere-se a uma cadeia produtiva de flores, onde as partes envolvidas – o agricultor e o comercializador das flores – possuem um contrato. A empresa que vende as flores fornece a tecnologia de gestão da produção e sua entrega (software). Desse modo o agricultor não possui capacidade financeiro-tecnológica de absorver essa etapa e verticalizar o processo, uma vez que estão envolvidos tempo e recursos no processo de pesquisa e desenvolvimento do software de gestão.

Assim, o ponto a ser ressaltado é que há a possibilidade de se absorver os custos de transação a partir da verticalização. Todavia, uma análise racional da viabilidade econômica dessa atitude é necessária. Outra questão relevante é que a absorção de outras etapas do processo produtivo – ainda que “todas” – não evitam a ocorrência dos custos de transação em sua totalidade:

Com a verticalização a empresa pode obter mais economia de custos, quando comparada esta situação com outro modo de governança. Porém, em momento algum, com a verticalização a empresa estará livre de custos de transação, sejam relacionados ou não a sua parte produtiva (PEREIRA; MALAQUIAS; RIBEIRO, 2010).

Dessa forma, observa-se que a empresa deve analisar sua estrutura de custos, bem como os quesitos críticos para constituição do custo de transação, e então optar pela melhor forma organizacional de gerir sua produção, sabendo que, mesmo a empresa abrangendo as diversas etapas do processo produtivo, dificilmente esgotar-se-ão os custos de transação vinculados a ele.

6. Tributo no Agronegócio: Custos de produção ou custos de transação

Segundo Bacha (2009) os principais tributos incidentes sobre as empresas do agronegócio, em especial sobre as que se dedicam à agropecuária e à agroindústria, são eles: imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR); contribuição para financiamento da seguridade social (COFINS), contribuição ao programa de integração social do trabalhador (PIS), imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), imposto sobre produtos industrializados (IPI), contribuição ao instituto nacional do seguro social (INSS), contribuição ao fundo de assistência ao trabalhador rural (FUNRURAL), imposto de renda sobre pessoa física e pessoa jurídica (IRPF e IRPJ), contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) e imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

Neste trabalho serão expostos os fatos geradores, isto é, “descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídica tributária” (CARVALHO, 2011, p.312), dos tributos acima listados, sendo analisados pela sua natureza econômica, seja custos produção, que é “o valor dos fatores de produção consumidos por uma firma para produzir ou distribuir produtos ou serviços, ou ambos” (MANKIW, 2009) ou custos de transação, que envolve a mudança dos direitos de propriedade (WILLIAMSON, 1985).

6.1. Análise do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)

O inciso VI do artigo 153 da Constituição Federal, prevê o ITR. Conforme determina a lei 9.393/96 o fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano. Aduz a lei, que se considera imóvel rural a área contínua, formada de uma ou mais parcelas de terras, localizada na zona rural do município.

Percebe-se assim, que para o ITR ser gerado, independe de operações comerciais. Desta forma, este tributo é contabilizado como custo para a produção pois segundo Leone (2009, p.29) constitui o “valor dos fatores de produção consumidos por uma firma para produzir ou distribuir produtos ou serviços, ou ambos”.

6.2. Análise da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

A COFINS é um tributo regido pela lei, a qual fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social e regida pela Lei Complementar Nº 70 DE 30.12.1991. Conforme aduz o art.2º a LC70:

A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza

Desta forma percebe-se que é um custo que surgirá com a prestação de serviço ou venda de bens, ou seja, caso haja alguma transação comercial. Desta forma pode ser classificada como custo de transação.

6.3. Análise da Contribuição ao Programa de Integração Social do Trabalhador (PIS)

O PIS é regido pela lei 10.637/2002, tendo como fato gerador, conforme o artigo 1º da lei citada, “o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Sabbag (2009, p.122) aduz que o faturamento mensal corresponde “a receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e classificação contábil adotada para essas receitas”. Segundo Pindyck e Rubinfeld (2006), receita bruta é o produto da venda de bens e serviços.

Assim, para incidir o PIS deve haver operações comerciais, sendo então classificada como custo de transação.

6.4. Análise do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços(ICMS)

O ICMS é um tributo previsto no CF/88 e regulamentado pela LC87/96 que incide sobre:

- I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

- III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
- V – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.
- VI – a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;
- VII – o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- VIII – a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Este é um tributo que claramente incide sobre as transações comerciais, mais especificamente sobre a venda de bens e a prestação de certos serviços, desta forma é contabilizado como um custo de transação.

6.5. Análise do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI)

O IPI é imposto previsto na CF/88, no artigo 46 a 51 do CTN, regulamentado pelo DECRETO Nº 7.212/ 2010. O fato gerador segundo o artigo 46 do CTN:

O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

- I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
 - II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;
 - III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.
- Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Bacha (2009, p.50) comenta que só é “valido para produto industrial que será utilizado como insumo na fabricação de um novo produto ou para revenda de produto. No caso de um produto adquirido para imobilização ou para consumo final, não há crédito do IPI”. Assim, o IPI apenas incide se houver operação comercial, sendo então considerado um custo de transação.

6.6. Análise da Contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)

A contribuição ao INSS se dá a todo empregado com carteira assinada. Todo empregado com carteira assinada deve ser contribuinte do INSS. A contribuição é paga em parte pelo patrão, e em parte pelo trabalhador, estando prevista no artigo 195, II da CF/88 e

visa custear a seguridade social, ou seja, auxiliar o trabalhador contribuinte, quando ele perde a capacidade de trabalho, seja pela doença, invalidez, idade avançada, morte e desemprego involuntário, ou mesmo a maternidade e a reclusão.

Este tributo incide independentemente de haver transação comercial, desta forma é considerado um custo de produção.

6.7. Análise da Contribuição ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (FUNRURAL)

FUNRURAL é a contribuição social destinada ao custeio do seguro de acidente do trabalhador rural, sendo prevista no artigo 25 da Lei nº 8.212/91, com redação dada pelas Leis nº 8.540/92, 9.528/97 e 10.256/01.

Tem como fato gerador a receita bruta da comercialização do produto rural, tendo como contribuinte o segurado - produtor rural pessoa física (explora a atividade com o auxílio de empregados) e o segurado especial (explora sua atividade em regime de economia familiar e sem ajuda de empregados). Porém o responsável tributário é a empresa adquirente de produtos agropecuários que se sub-roga nas obrigações dos produtores passando a recolher a referida contribuição social.

Tendo em vista que ocorre caso ocorra a comercialização do produto rural, ou seja, caso ocorra uma operação comercial, é considerado um custo de transação.

6.8. Análise do Imposto de Renda Sobre Pessoa Física e Pessoa Jurídica (IRPF e IRPJ)

O IR é tributo previsto no art.153, III da CF/88, art.43 ao 45 do CTN, e tem como fato gerador a aquisição da “disponibilidade econômica ou jurídica de renda (decorrente do capital, do trabalho ou da conjugação de ambos) e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos todos os acréscimos não compreendidos no conceito de renda” (SABBAG, 2009, p.392).

Tendo em vista que o imposto de renda incide por acréscimo na renda da pessoa, seja ela física ou jurídica, independente da ocorrência de uma transação comercial, este é um tributo que possui dupla natureza e pode ser considerado um custo de produção ou de transação. Para determinar qual sua natureza econômica, deve se observar a fonte desta renda. Caso a renda auferida tenha sido por uma transação comercial, considera-se custo de

transação. Por outro lado, caso a renda tenha sido acrescida por outros meios que não uma transação, deve ser considerada custo de produção.

6.9. Análise da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL)

O CSLL é previsto no art. 195, I da CF/88, tendo como fato gerador o aferimento de Lucro Líquido (artigo 28 da Lei 9430/96), e seus recursos destinam-se ao financiamento da seguridade social. Apenas quem paga é empresa, ou seja, PJ, e incide sobre o faturamento da empresa, por exemplo: vendas, devoluções, descontos incondicionais.

Percebe-se que o CSLL incide sobre o faturamento da empresa, que tenha ocorrido transações comerciais. Desta forma pode ser considerado um custo de transação.

6.10. Análise do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)

É um imposto previsto no artigo 156, III da CF/88 tendo como fato gerador a prestação por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços constantes da lista anexa à LC 116/2003 (SABBAG, 2009 p.322).

Ou seja, para incidir o ISSQN necessita haver uma operação comercial, desta forma, classifica-se como custo de transação.

6.11. Quadro resumo

Para melhor visualização a classificação dos tributos, montou-se o Quadro 1, contendo todos os tributos identificados e a sua ponderação entre i) custo de produção e ii) custo de transação.

Quadro 1: Análise dos Tributos

Descrição do Tributo	Fato Gerador	Custo de Transação	Custo de Produção
Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)	Tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município		X
Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS),	Faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza	X	
Contribuição ao Programa de Integração Social do Trabalhador (PIS)	“O faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil” Lei 10.637/2002.	X	

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)	Operações relativas à circulação de mercadorias prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;	X	
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	O seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51; III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.	X	
Contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)	Remuneração paga ou creditada pelos serviços prestados pelo segurado, independentemente do título que lhe seja dado (SABBAG, 2009 p.120)		X
Contribuição ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (FUNRURAL)	A receita bruta da comercialização do produto rural	X	
Imposto de Renda sobre Pessoa Física e Pessoa Jurídica (IRPF e IRPJ)	Auferir renda	X	X
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido(CSLL)	Aferimento de lucro líquido	X	
Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)	Prestação de serviços	X	

7. Conclusão

A administração do agronegócio tem evoluído rapidamente. Silva (2009) ressalta que “a necessidade de ser cada vez mais eficiente e econômico, ao mesmo tempo em que se é cada vez menos amparado pelo governo está obrigando todo agricultor a evoluir com relação a seus métodos de administração”. Essa afirmação demonstra a importância da observação dos custos envolvidos nos sistemas agroindustriais de maneira mais coerente. Entre tais custos, encontram-se os tributos, os quais, podem ser classificados como custos de produção e/ou custos de transação dada a natureza do fato gerador.

O complexo sistema tributário nacional e a crescente competitividade do mercado, tem conduzido os empreendimentos do agronegócio à uma gestão precisa de seus tributos. Conforme o quadro apresentado, o estudo identificou que o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) e a Contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), dadas suas características, classificam-se como custos de produção. Os tributos: Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição ao Programa de Integração

Custos e @gronegócio on line - v. 11, n. 1 – Jan/Mar – 2015.
www.custoseagronegocioonline.com.br

Social do Trabalhador (PIS), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (FUNRURAL), Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) são considerados custos de transação. Cabe ressaltar que o Imposto de Renda sobre Pessoa Física e Pessoa Jurídica (IRPF e IRPJ), por sua dupla natureza, qualifica-se como custo de produção e/ou custo de transação.

Observa-se que dos dez tributos abordados, apenas três eram custos de produção, com apropriação a produtos e serviços mais simplificada. A maior parte, classificada como custos de transação demanda uma conduta diferente. A classificação como custo de produção ou transação auxilia o comportamento do gestor em relação ao tributo e gera a possibilidade de economia pela verticalização da produção, a saber, a absorção de diversas etapas do processo produtivo e consequente absorvimento dos custos de transação.

Dessa maneira, conclui-se que o estudo realizado também propicia a abordagem futura dos possíveis impactos da divisão dos tributos nas referidas categorias, constituindo terreno fértil para o desenvolvimento de observações críticas quanto a incidência tributária no agronegócio e sua gestão adequada.

8. Bibliografia

ABBAGNANO, N. *Dicionário de filosofia*. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007

ABRANTES, L. A.; REIS, R. P.; SILVA, M. P. Tributação indireta nos custos de produção e comercialização do café. *Custos e @gronegócio Online*, v. 5, p. 41-61, 2009.

AMARAL, G. L. *A nova ótica do planejamento tributário empresarial*. Tributario.NET, São Paulo, inserido em: 22/2/2002. Disponível em: <www.planejamentotributario.ufc.br/artigo%20%20JANAINA_TURMA_II.doc>. Data de acesso: 18/02/2011.

ALSTON, L. J. *New Palgrave Dictionary of Economics* 2008. Disponível em: <http://www.dictionaryofeconomics.com/article?id=pde2008_N000170> Acesso em: 11/03/2013.

ATALIBA, G. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

AZEVEDO, P. F. Nova Economia Institucional: referencial geral e aplicações para a agricultura. *Agric. SP*, Vol. 47, n. 1, p. 33-52, 2000.

BACHA, C. J. C. *Tributação no agronegócio*: análise de seus impactos sobre preços, folha de pagamento e lucros. 1ª Ed. São Paulo: Alinea, 2009.

BALEEIRO, A. *Uma introdução à ciência das finanças e a política fiscal*. 3 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964.

BECKER, A. A. *Carnaval Tributário*. 2a. ed. São Paulo : Lejus. 1999.

BRITTO, J. *Diversificação, competências e coerência produtiva*. Kupfer, D; Lasenclever, L. (org.). Economia industrial: fundamentos teóricos e práticas no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2002. 3a Reimpressão.

CALDAS, E. A. P.; CALDAS, P. D. Planejamento tributário: o limite da legalidade da conduta do contribuinte. *Direito e Liberdade*, Vol. 4, n. 3, p. 73-90, 2010.

CARVALHO, C. *Análise econômica da Tributação. Direito e Economia no Brasil*. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

CARVALHO, P. de B. *Curso de Direito Tributário*. 23ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CHIOMENTO, D. O. A *Importância do Planejamento Tributário*. Disponível em: <www.administradores.com.br>. Data de acesso: 22/01/2011.

COASE, R. (1937) - "*The Nature of the Firm*" - In: Coase, R. - *The Firm, the Market, and the Law*, Chicago: University of Chicago Press, 1988.

DALLARI, D. A. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 24ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva. 2003.

FABRETTI, L. C. *Legislação Tributária*. 9ªed., São Paulo: Atlas, 2006.

FIANI, R. *Teoria dos custos de transação*. In: KUPFER, D; HASENCLEVER, L. *Economia Industrial*. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2002. p. 267-286.

FRIEDE, R. *Curso de Ciência Política e Teoria Geral do Estado*. 2ª Edição. Rio de Janeiro: Forense Universitária. 2003.

FRIEDMAN, M. *The methodology of positive economics*. Chicago: University of Chicago Press, 1953.

FUSCALDI, K. da C.; MEDEIROS, J. X.; PANTOJA, M. J. Soja convencional e transgênica: perspectiva de atores do SAG da soja sobre esta coexistência. *Revista de Economia e Sociologia Rural*. Vol.49, n. 4, p. 991-1020, 2011.

HARADA, K. *Tributos indiretos representam custos das mercadorias e dos serviços*. Jus Navigandi, Teresina, ano 12, n. 1423, 25 maio 2007 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/9931>>. Acesso em: 10 maio 2013.

HARRISON, J. S. *Administração estratégica de recursos e relacionamentos*. Trad. Luciana de Oliveira da Rocha. Porto Alegre: Bookman, 2005. 430p.

LEONE, G. S. G. *Curso de Contabilidade de Custos*. 3ª Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

MACHADO, H. B.. *Curso de Direito Tributário*. 21ª Ed. rev. Atual e amp. São Paulo: Malheiros, 2002. P. 57

_____. *Curso de Direito Tributário*. 22ª Edição. São Paulo: Editora Malheiros. 2003.

MALUF, S. *Teoria Geral do Estado*. 25ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva.1999.

MANKIW, N. Gregory. *Introdução a economia*. Tradução Allan Vidigal Hastings. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

MENDES, G. F. ; BRANCO, P. G. G. *Curso de Direito Constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

NORTH, D. *Institutions Institutional Change And Economic Performance*. Cambridge: University Press, 1990.

NORTH, D.. *Institutions*. Journal of Economic Perspective, v.5, p.97-112, Winter, 1991.

OLIVEIRA, J. J. M. *Código Tributário Nacional: comentário, doutrina, jurisprudência*. 5ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva. 2010

PEREIRA, C. A.; MALAQUIAS, R. F. e RIBEIRO, K. C. S; Quando custos de produção e custos de transação são mutuamente exclusivos?. *Revista Pesquisa e Debate*, v. 21, n.2 p. 185-200, 2010.

PINDYCK, R. S.; RUBINFELD, D. L. *Microeconomia*. 6 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

PINTO, A. A. G. et. al. *Gestão de custos*. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2008, 140 p.

REGUEIRA, K. W. S. O setor imobiliário informal e os direitos de propriedade: O que os imóveis podem fazer pelas pessoas de baixa renda dos países em desenvolvimento. Curitiba, 2007. *Tese* (Doutorado em Desenvolvimento Econômico) - Universidade Federal do Paraná, UFPR, Brasil.

REZENDE, C. L.; ZYLBERSZTAJN, Decio. Quebras contratuais e dispersão de sentenças. *Revista Direito GV*. Vol. 7, p. 155-174, 2011.

RICHTER, R. The Role of Law in the New Institutional Economics. *Journal of Law and Policy*. Vol. 26, n. 13, p.13-36, 2008.

RUTHERFORD, M. Institutional Economics: Then and Now. *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 15, n. 3, p.173-194, 2001.

SABBAG, E. (2011). *Manual de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SHINGAKI, M. *Gestão de Impostos: para pessoas físicas e jurídicas*. São Paulo Institute of Finance, 2003. p. 316.

SILVA, R. A. G. *Administração Rural – Teoria e prática*. Curitiba. Editora Juruá, 2009.

SLANGEN, L. H. G.; LOUCKS, L. A.; SLANGEN, A. H. I. *Institutional Economics and Economic Organisation Theory: An Integrated Approach*. Wageningen Academic Publishers. 2008.

SLEMROD, J. *The Economics of Tax Evasion*. In: The Journal of Economic Perspectives, Vol. 21, No. 1. 2007.

VALLE, F.; ALOE, A. *Contabilidade Agrícola*. 7ed. São Paulo: Atlas, 1981.

WEBBER, C.; WILDAVSKY, A. B.. *History of Taxation and Expenditure in the Western World*. New York: Simon & Schuster. 1986

WILLIAMSON, O. *Markets and hierarchies: analysis and antitrust implications*. New York: The Free Press, 1975.

_____. *The economic institutions of capitalism*. New York: Free Press, 1985.

_____. Comparative economic organization: the analysis of discrete structural alternatives. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 36, p.269-96, Jun. 1991.

_____. *The Mechanisms of Governance*. New York: Oxford University Press, 1996.

ZYLBERSZTAJN, D. Estruturas de governança e Coordenação do Agribusiness: uma aplicação da Nova Economia das Instituições. *Associate professorship thesis*. University of São Paulo (USP), School of Economics and Business Administration, 1995

ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, R. *Direito & Economia: Analise Econômica do Direito e das Organizações*. Rio de Janeiro: Editora Campus Elsevier, 2005.
