

Adriana Stamato / Ângelo de Angelis / Bruna Menelau
Bezerra da Cunha / Caio Cezar Soares Malpighi /
Carlos Eduardo de A. Navarro / Carolina Romanini
Miguel / Eduardo Fleury / Eduardo Salusse / Eurico
Marcos Diniz de Santi / Fábio Florentino / Francisco
Javier Sánchez Gallardo / Isaías Coelho / João Paulo
Muntada Cavinatto / Jose Barroso Tostes Neto /
Larissa Laks / Leonardo Aguirra de Andrade / Lina
Braga Santin Cooke / Luiz Roberto Peroba / Maurício
Barros / Melina Rocha / Melissa Guimarães Castello /
Paulo Caliendo / Rodrigo Frota da Silveira

REFORMA TRIBUTÁRIA E NEUTRALIDADE DO IVA



**Max
Limonad**

FGV DIREITO SP

MÚLTIPO DE
ESTUDOS FISCAIS

Série Tributação & Desenvolvimento

REFORMA TRIBUTÁRIA E NEUTRALIDADE DO IVA

 **FGV DIREITO SP**

NÚCLEO DE
ESTUDOS FISCAIS



**Max
Limonad**

Série Tributação & Desenvolvimento

REFORMA TRIBUTÁRIA E NEUTRALIDADE DO IVA

Edição Fundação Getúlio Vargas - SP / Escola de Direito
e Editora Max Limonad

Versão em PAPEL

www.livrariamaxlimonad.com.br

Copyright: Autores

Copyright da presente edição: Editora Max Limonad

Editora Max Limonad

Capa: Equipe de produção Max Limonad, em homenagem a capa clássica da
Éditions Gallimard

ISBN: 978-65-00-76659-2

SA235r Santi, Eurico Marcos Diniz de. Coelho, Isaias. et al.

Reforma tributária e neutralidade do IVA. / Eurico
Marcos Diniz de Santi. Isaias Coelho. et al. - São
Paulo: Editora Max Limonad, 2023.

Autores.

Conclusão.

ISBN: 978-65-00-76659-2

1. Tributação. 2. reforma. 3. IVA. 4. Neutralidade. I.
Santi, Eurico Marcos Diniz de. II. Coelho, Isaias.

CDD 340

2023

14. POSSÍVEIS IMPACTOS DA REFORMA TRIBUTÁRIA NO AGRONEGÓCIO¹

Introdução

O agronegócio é um dos setores mais relevantes da economia brasileira, tendo também um grande peso favorável para a balança comercial do país. Entre 2002 e 2012, houve um crescimento no chamado PIB agrícola de R\$ 122 bilhões para R\$ 500 bilhões, o que equivale ao PIB da Argentina² e a quase 25% do PIB brasileiro³. Em estudo de abril 2023, o Instituto de Pesquisa e Economia Aplicada (IPEA) aponta que operações de exportação oriundas do agronegócio brasileiro correspondem a quase 15 bilhões de dólares, com

¹ Capítulo preparado por **Caio Cezar Soares Malpighi**: Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT), pesquisador do Núcleo de Pesquisas do Mestrado Profissional em Direito Tributário Internacional e Comparado (Nupem) do IBDT e do Núcleo de Estudos Fiscais (NEF) da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas de São Paulo (FGV Direito/SP), advogado em São Paulo; e **Leonardo Aguirra de Andrade**: Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), LLM pela Georgetown University. Coordenador do grupo de estudos "Tributos sobre o Consumo" do NUPEM/IBDT, advogado em São Paulo.

² Canal Rural. Agronegócio no Brasil equivale ao PIB da Argentina, fevereiro de 2023. Disponível em: <<https://www.canalrural.com.br/noticias/agricultura/agronegocio-no-brasil-equivale-ao-pib-da-argentina/>>.

³ Canal Rural. Agronegócio deve responder por 24,5% do PIB do Brasil em 2023, junho de 2023. Disponível em: <<https://www.canalrural.com.br/agronegocio/agronegocio-deve-responder-por-245-do-pib-do-brasil-em-2023/>>

um superávit acumulado nos últimos 12 (doze) meses de mais de 140 bilhões de dólares.⁴

Logo se vê que o agronegócio é um setor primordial à economia brasileira, responsável também pela geração de emprego, renda e contribuindo ainda significativamente para o equilíbrio fiscal do Estado brasileiro. Por fim – mas não menos importante –, atribui-se ao agronegócio o mérito de produzir os produtos que garantem a subsistência alimentar das famílias brasileiras.

Apesar dessa força motora do agro para a economia pátria, também é importante a consideração de que o agronegócio possui particularidades próprias, que o deixa suscetível a externalidades econômicas que afetam as suas curvas de oferta e demanda. Exemplo disso é a sazonalidade das safras nas fases de produção e pré-produção⁵; a variação cambial; a volatilidade nos preços das *commodities*, em virtude de intercorrências climáticas, geopolíticas, biológicas, que justificam a adoção das cláusulas de *washout*⁶ e captação de recursos de terceiros para financiamento da produção.

Em virtude de todos esses predicados do agro, bem como das externalidades econômicas por ele enfrentadas, a política fiscal adotada pelo Brasil tem se preocupado em garantir uma

⁴ PEA. Comércio Exterior do agronegócio: abril de 2023. Disponível em: <<https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/index.php/tag/comercio-exterior-do-agronegocio/>>

⁵ PINTO, Francisco Alberto. Sazonalidade na Agricultura. Rev. de Economia Agrícola, São Paulo, v. 61, n. 1, p. 63-93, jan./jun. 2014. Disponível: <<http://www.iea.sp.gov.br/fpica/publicar/rea2014-1/rea4.pdf>>

⁶ Conforme especialistas em Direito do Agronegócio, “Esse dispositivo contratual tem como principal função proteger a entrega das *commodities* negociadas, impedindo ou, ao menos, tornando inoportuno que o produtor cubra os redirecione a oferta. A cláusula impõe, nesse sentido, que o vendedor cubra os custos do próprio inadimplemento, ou seja, ele deverá pagar o valor correspondente à diferença do preço estipulado no contrato e o preço de mercado. Logo, vê-se clara a intenção de preservar aos posteriores da cadeia produtiva e honrar os compromissos firmados pela *trading*.” in MARQUES, Isabela Mendes e JOVILANO, Pedro. Análise da cláusula de *washout* nos contratos de compra e venda futura de safra. Disponível: <<https://www.migalhas.com.br/depeso/382319/analise-de-washout-nos-contratos-de-compra-e-venda-futura-de-safra>>

competitividade ao setor no mercado externo, visando desonerar ao máximo o custo tributário da produção agrícola, incentivando assim a sua exportação. Afinal, conforme elucida o Professor Luis Eduardo Schoueri⁷, a tributação possui, dentre suas funções fiscais, a alocativa e estabilizadora, sendo que, pela primeira, se induz comportamentos, estimulando ou desestimulando determinada atividade econômica; e, pela segunda, se busca elevar a eficiência econômica (e.g. estabilidade no nível de preços).

No contexto político, é notável a relevância da chamada bancada do agro no Congresso Nacional. Hoje, a Frente Parlamentar da Agropecuária (FPA) conta com 280 congressistas, sendo 241 deputados federais e 39 senadores⁸. A força política da bancada do agro tem se materializado em diversos benefícios fiscais e tratamentos tributários favorecidos no Brasil.

Assim, existem regimes de diferimento ou suspensão do pagamento de ICMS e de PIS/COFINS para os fornecedores de *commodities* utilizadas como insumos pelos agroindustriais⁹, isenções de ICMS para agricultura ou agroindústria familiar (tal como o Convênio ICMS nº 102/2021), assim como são diversos os regimes esvaziados de redução da base de cálculo de ICMS (tais como os Convênios ICMS nºs 52/91 100/97), ou ainda créditos presumidos de ICMS para produtos agrícolas e agropecuários. Também se destaca – embora não aplicável apenas ao agro, mas para todas as companhias exportadoras de bens manufaturados – o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para Empresas Exportadoras (Reintegra), que visa reduzir o custo dos produtos exportados em função da cumulatividade do nosso atual sistema tributário.

Nesse cenário, é oportuno analisar os eventuais impactos da reforma na tributação do consumo, atualmente em debate no

⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 12ª Ed. São Paulo, 2023. p. 21.

⁸ Suinocultura industrial. Bancada do agro deve ser fortalecida em 2023. Disponível em: <<https://www.suinoculturaindustrial.com.br/impressas/bancada-do-agro-deve-ser-fortalecida-em-2023/20221021-082804-6864>>

⁹ Como exemplo, destacam-se o art. 9º da Lei nº 10.925/2004 e o art. 54 da Lei nº 12.350/2010.

Congresso Nacional à luz do texto da PEC nº 45/2019, que foi aprovado recentemente pela Câmara dos Deputados e está atualmente pendente de análise pelo Senado Federal. Isso porque a referida reforma na tributação do consumo culmina na revogação tributos pelos quais, ao longo dos anos, instituíram-se benefícios fiscais setoriais (incluídos aí os benefícios destinados ao Agronegócio), em favor da implementação de um novo modelo, mais simplificado e neutro.

O presente artigo se propõe, portanto, a analisar de forma crítica os impactos (positivos e negativos) da mudança proposta, especificamente, para o agronegócio brasileiro, bem como apresentar sugestões de aprimoramento com base nos problemas técnicos identificados na proposta de reforma tributária em debate.

Benefícios do IBS ao agronegócio

A. Não cumulatividade plena

Apesar de o título principal desta seção tratar dos “benefícios” que a instituição do IBS traria ao setor do agro, não trataremos aqui de nenhum benefício fiscal (na sua acepção técnica), mas sim de benefícios decorrentes da simplificação proposta.

Como se sabe, atualmente, a tributação do consumo no Brasil não está alinhada, integralmente, com o princípio da não cumulatividade. Isto é, apesar de existirem incidências plurifásicas com estrutura não cumulativa (como no caso do ICMS, IPI, PIS e COFINS), as várias restrições legais e as limitações criadas – por meio de interpretação – pela Administração Tributária quanto à apropriação de créditos de entrada quando da apuração destes tributos pelos contribuintes gera distorções na efetivação da não cumulatividade. Além disso, a segregação entre a tributação de mercadorias (tributadas pelo ICMS, não cumulativo) e a tributação de serviços (tributados pelo ISS, cumulativo) também cria obstáculo à não cumulatividade da perspectiva do comerciante de mercadorias que tomada serviços, cuja tributação – pelo ISS – não lhe gera créditos na apuração de ICMS. Com isso, nota-se um efeito cumulativo ao longo da

cadeia de circulação de produtos e serviços, até o atingimento da renda do consumidor final ou da etapa de exportação. Dessa maneira, a produção agrícola fica mais cara, dotada de preços em cuja composição há tributos implícitos e, assim, é quase impossível saber a carga tributária efetiva arcada pelo consumidor final ou incluída no preço de exportação.

Com a proposta atualmente em pauta no Congresso Nacional (PEC nº 45/2019), o IBS e a CBS a serem instituídos teriam como pressuposto básico uma não cumulatividade plena, de modo a permitir que toda a carga tributária assumida indiretamente na aquisição de bens e serviços para a venda posterior de bens ou prestação de serviços pudesse ser apropriada como crédito de entrada pelo agente presente no meio da cadeia de produção. Isso ficará resguardado, em nível constitucional, caso o Senado Federal chamele o texto da PEC nº 45/2019 aprovado pela Câmara dos Deputados, no sentido de que o IBS e a CBS serão não cumulativos, atendendo ao princípio da neutralidade, o que permitirá a compensação do imposto devido pelo contribuinte “*com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem, material ou imaterial, inclusive direito, ou serviço.*”

Nesse cenário, em que seria possível tomar créditos do IBS e da CBS sobre todas as aquisições, sem limitações, haveria uma vantagem financeira para os agentes econômicos do agronegócio, que se tornariam meros sujeitos intermediários em uma cadeia de valor agregado, sem ônus financeiro, uma vez que toda a tributária seria repassada para o próximo elo da cadeia.

Assim, a princípio, os regimes diferenciados como o do REINTEGRA não se fariam, em tese, mais necessários, vez que estaria resolvido pela não cumulatividade plena do IBS e da CBS o problema do custo indireto tributário dos produtos exportados, decorrente da cumulatividade de tributos ao longo da cadeia de produção agrícola. Também se mostrariam despicientes os benefícios fiscais de crédito presumido, isenções e bases de cálculo reduzidas, que a bem da verdade cuidam de método ineficiente de combate à cumulatividade sofrida pelos adquirentes de produtos agrícolas presentes no meio da cadeia de produção.

No entanto, como se verá abaixo, há dificuldades técnicas para implementação desse cenário ideal no contexto do agronegócio, que justificam uma análise diferenciada do setor.

Além disso, pela PEC n° 45/2019 aprovada pela Câmara dos Deputados e atualmente pendente de votação pelo Senado Federal, as exportações estarão desoneradas. Isso leva a um problema já enfrentado atualmente, que é o acúmulo de créditos de entrada aos contribuintes exportadores do agro. Para que a nova proposta não desincentive, assim, a exportação de produtos agropecuários nacionais, necessário será garantir a devolução célere e eficiente dos créditos acumulados dos exportadores. Parece que a proposta deixará a cargo do Conselho Federativo do IBS a responsabilidade pelo controle dos créditos deste imposto passíveis de devolução e pela efetivação das devoluções. Como se destacará mais adiante, há uma preocupação relevante com a viabilidade técnica da implementação desse modelo.

B. Princípio do destino

Ao privilegiar o princípio do destino, pelo qual, em operações interestaduais ou intermunicipais a tributação se dará no ente tributante do destino, se manterá a tributação de importações e de soneração de exportações. Esse aspecto – aliado à devolução rápida dos créditos acumulados e à não cumulatividade plena – poderá impactar positivamente a competitividade dos produtores nacionais, dentre os quais se destacam com maior proeminência na balança comercial os contribuintes do setor do agronegócio.

C. Unificação de tributos indiretos

A unificação dos tributos indiretos é elemento capaz de também diminuir a cumulatividade atualmente presente na cadeia de produção do agronegócio, de modo a estimular ainda mais a sua produção, uma vez que, i.e., serviços tomados por agroindustriais e tributados pelo ISS não dão direito a créditos de entrada. Ainda,

produtores submetidos à sistemática cumulativa do PIS/COFINS não conseguem se apropriar de créditos de entrada relativos à incidência destas contribuições na etapa anterior. Esse cenário deletério, ao que parece, será sanado pelo novo modelo proposto.

D. Benefícios Fiscais destinados ao agronegócio previstos na *aglutinativa da PEC n° 45/2019*¹⁰

Além dos benefícios que a estrutura proposta para o IBS e para a CBS pode trazer ao agronegócio de forma geral, é importante também abordarmos os benefícios fiscais – em sentido estrito – previstos especificamente para o setor do agro pelo texto aprovado da PEC n° 45/2019 pela Câmara dos Deputados. Tais benefícios fiscais previstos no texto aprovado tem por objetivo de não prejudicar os contribuintes do agro que deixarão de aproveitar os regimes desonerados de créditos presumidos e dos diferimentos, em troca de uma não cumulatividade plena.

Deste modo, a solução adotada pelo texto da PEC foi a redução de até 60% da alíquota do IBS e da CBS para produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura*; bem como para insumos agropecuários e aquícolas, alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal. Além disso, há também a previsão de que pequenos produtores rurais pessoas físicas (com faturamento anual até R\$ 3.600.000,00) e produtores integrados terão a opção de não se submeterem à obrigação e aos deveres decorrentes do IBS e da CBS. Pelo texto, mesmo com essa exceção ao regime do IBS e da CBS, esses pequenos produtores poderão repassar crédito presumido aos seus adquirentes, de modo que não sejam preteridos em troca de grandes produtores sujeitos ao IBS/CBS e que, portanto, darão naturalmente direito a crédito de entrada aos seus clientes.

¹⁰ Até o momento da elaboração do presente trabalho, o texto mais recente que se extrai do processo legislativo da PEC n° 45/2019, aprovada pela Câmara dos Deputados e encaminhada para análise do Senado Federal.

No entanto, esse tratamento diferenciado do setor do agro se mostra insuficiente para endereçar todas as particularidades do setor, o que, a nosso ver, demanda um aprimoramento do tratamento tributário a ser conferido à cadeia de produção do agronegócio.

Pontos negativos da proposta de reforma tributária ao agronegócio e sugestões de aprimoramento

A ciência das finanças nos ensina que a tributação possui função indutora, capaz de promover um deslocamento do ponto de equilíbrio entre as curvas de oferta e demanda de determinado bem ou serviço¹¹. Portanto, via de regra, em um mercado dotado de um certo nível de equilíbrio, não é recomendável, do ponto de vista econômico, que se utilize a tributação como instrumento de incentivo ou desincentivo fiscal de determinada atividade, sob pena de acarretar-se um desequilíbrio de mercado.

Ocorre que, como mencionado introdutoriamente, o agronegócio possui particularidades (externalidades) causadoras de desequilíbrio nas curvas de oferta e demanda, tais como a sazonalidade, variação cambial, intempéries climáticas etc. São falhas de mercado, de origem física e cultural que influenciam, em última análise, no preço do produto da atividade econômica agropecuária. Para exemplificar, didático é o exemplo do Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Luis Eduardo Schoueri, sobre a inércia (falta de mobilidade) por razões econômicas do produtor de eucalipto¹², que necessita de sete anos para cultivar o produto que irá vender. Durante todo esse tempo, esse produtor rural ficará à mercê do preço pactuado para venda futura. Se, por alguma outra externalidade, o preço deste produto cair, o produtor não conseguirá reduzir sua produção (haverá

um desequilíbrio causado em decorrência da elasticidade da demanda e a inelasticidade da oferta).

Além disso, o setor agropecuário tem uma particularidade quanto à obtenção de crédito no mercado, uma vez que, em geral, o seu principal ativo é futuro, eventual e sujeitos a alto risco de perda. A demanda por caixa, acompanhada de uma dificuldade de acesso a crédito com juros baixos e da suscetibilidade a preços internacionais (com baixa margem), sinaliza para a necessidade de um tratamento diferenciado quanto à inclusão de tributos no preço, mesmo que tais tributos sejam passíveis de recuperação posteriormente.

Essas externalidades causadoras de desequilíbrio econômico justificam, em certa medida, o tratamento tributário diferenciado a ser conferido ao agronegócio. Afinal, para um contribuinte que fica à mercê da sazonalidade da produção agrícola, por exemplo, há uma forte tendência de geração de caixa por meio de endividamento, situação que pode ser evitada – ou desincentivada – com um tratamento fiscal específico.

Dito isso, é pertinente avaliar os efeitos negativos da proposta de reforma tributária para o setor do agronegócio.

A. Análise crítica da desoneração proposta

De início, nota-se que, de maneira geral, os diversos benefícios fiscais concedidos ao setor do agronegócio deixarão de existir, com exceção da alíquota reduzida em 60% prevista na PEC nº 45/2019. Dessa maneira, cogita-se que haverá um aumento de carga tributária para os setores que hoje gozam de benefícios fiscais de ICMS, PIS/COFINS, IPI e ISS, ou que se aproveitam de benefícios fiscais aplicáveis aos seus fornecedores, e que, após a implementação da proposta, deixarão de gozar de tais vantagens fiscais.

Aqui o ponto central é se a redução de alíquota (em 60%) será suficiente para compensar os efeitos econômicos negativos da perda dos benefícios fiscais. A reforma não parece estar fundamentada em estudos econômicos para atestar a ausência de aumento de carga tributária.

¹¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 12ª Ed. São Paulo, 2023. p. 21-22.

¹² SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 12ª Ed. São Paulo, 2023. p. 23.

Indo além do mero debate sobre possíveis aumentos de carga tributária, cabe verificar os possíveis conflitos entre a proposta de reforma e os mandamentos constitucionais. Dois deles chamam atenção: a desoneração das exportações e a busca pelo combate às desigualdades regionais.

Quanto à desoneração das exportações, há uma preocupação com os efeitos indiretos da mera redução de alíquota (em 60%), como proposto no texto substitutivo. Como se vê, pela interpretação conjunta dos dois critérios propostos é possível a desoneração pretendida não atingir integralmente o seu objetivo, pois:

(i) o legislador complementar pode vir a não autorizar o crédito presumido, uma vez que se trata o texto constitucional proposto de mera regra autorizadora (de natureza dispositiva e não imperativa), não havendo qualquer dever para sua observância;

(ii) os produtores rurais serão desonerados com redução da alíquota em 60%, mas os seus clientes (adquirentes) não poderão se apropriar do crédito integral (o crédito será apuração à alíquota reduzida), tornando a desoneração sem eficácia.

Relativamente ao item (ii), é importante destacar que, em matéria de tributação do consumo, as desonerações no meio da cadeia nem sempre atingem o seu objetivo¹³.

A própria diferenciação do produtor rural pessoa física permitindo que ele opte por não ser tratado como contribuinte do IBS ou da CBS tem efeito deletérios para a não cumulatividade e para a não efetivação do princípio do destino. Isso porque, ao não serem tratados como contribuintes, produtores rurais pessoas físicas não se apropriarão de crédito de IBS/CBS, nem apurarão débitos de IBS/CBS, embora sejam adquirentes de mercadorias e bens tributados pelos referidos tributos. Com efeito, o preço por eles praticados poderá ser composto por valores que correspondem, indiretamente, aos tributos incidentes sobre os seus insumos. É dizer: haverá

tributos implícitos nos preços praticados por tais produtores rurais pessoas físicas que não serão recuperados pelos agentes econômicos das cadeias de produção do agro. Com isso, no fim do dia, haverá exportação de tributos, deixando-se de efetivar, com plenitude, o princípio do destino, assim como a não cumulatividade não se pretende implementar integralmente.

Esse debate fica bem ilustrado pelas razões que justificaram a edição do Reintegra. A ideia de que o Reintegra busca permitir a recuperação dos resíduos tributários, não como benefício fiscal, mas como mecanismo de efetivação da não cumulatividade e de desoneração plena das exportações¹⁴ é oportuna para evidenciar um problema grave na proposta: não haverá a plena desoneração das exportações nas cadeias produtivas-exportadoras em que houve produtores rurais pessoas físicas. Isso porque, havendo fornecedores rurais pessoas físicas (como ocorre no setor agropecuário), os preços por eles praticados, certamente, contemplam tributos, dado que tais fornecedores podem não estar inseridos no regime não cumulativo.

Hoje, o debate sobre a natureza jurídica do Reintegra está em curso no Supremo Tribunal Federal na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6040, em julgamento não finalizado, mas que já conta com voto do Ministro Edson Fachin, segundo o qual o Reintegra é um mecanismo de efetivação da imunidade tributária das exportações diante uma “falha estrutural” no sistema tributário:

Portanto, é nessa realidade de falha estrutural do sistema tributário brasileiro que o REINTEGRA foi concebido com o propósito de ressarcir resíduos tributários ao longo da cadeia produtiva exportadora, tanto no estágio final da produção da mercadoria ou serviço, quanto nos estágios anteriores da cadeia produtiva (prior-stage) ao que equivocada a premissa de que tal regime especial trata-se de instrumento diverso/adicional às regras de imunidade tributária.

¹³ LUKIC, Melina Rocha. Alíquotas diferenciadas ferem princípios constitucionais. JOTA. 2021. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniaao-e-analise/artigos/aliquotas-diferenciadas-ferem-principios-constitucionais-29092021/amp>>

¹⁴ TORRES, Heleno. Revisão de incentivos à exportação não pode afetar competitividade. Portal Conjur, 16 de novembro de 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-nov-16/revisao-incentivos-exportacao-nao-afetar-competitividade>>

O REINTEGRA opera como instrumento/garantia do princípio do país do destino que albergado no princípio da isonomia (art. 150, II) e positivado na Constituição Federal mediante as regras de imunidade tributária, que por sua vez estão a contemplar não somente o método da exoração, mas, também, o método do crédito/reembolso em consonância com as regras do Sistema Multilateral do Comércio, com destaque para o previsto no GATT (General Agreement Trade Tariffs) e ASMC (Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias), conforme reconhecido em julgamento em painel instaurado perante o Órgão de Apelação da Organização Mundial do Comércio (OMC). (Dispute Settlement - DS n.472, Appellate Body - World Trade Organization).

(...)

Melhor compreendido o status constitucional do princípio do país do destino do qual as regras de imunidades tributárias são derivadas tendo, por sua vez, o REINTEGRA como garantia-consecutória para desoneração integral das exportações torna-se fundamental desvendar sua efetiva natureza jurídica.

(...)

No entanto, os ressarcimentos promovidos no âmbito do REINTEGRA, seja mediante compensação, seja mediante reembolso in spei, nas lições de Tércio Sampaio Ferraz Júnior não enquadram-se, "...propriamente, diante de qualquer "vantagem" ou "benefício". Trata-se, antes, de imunidade objetiva, isto é, não interessa a pessoa do contribuinte, mas apenas o objeto que no caso são as receitas decorrentes de exportação".

(STF, ADI 6040, trecho do voto do Ministro Edson Fachin, 08.04.2022).

Essa falha estrutural na tributação do consumo no Brasil está diretamente ligada às hipóteses em que não se permite a apropriação de créditos, em que há tributos cumulativos dentro do preço de insumos ou serviços tomados pelos agentes econômicos inseridos nas cadeias de produção ou, ainda, em que há pessoas físicas não

tratadas como contribuintes fornecedores de mercadorias e serviços para os referidos agentes econômicos.

Com a proposta em debate, aparentemente, o Brasil perderá a oportunidade de endereçar essa "falha estrutural" mencionada pelo Ministro Edson Fachin e, pelo contrário, insistiremos em manter um tratamento tributário diferenciado para produtores pessoas físicas que implicará exportação de tributos e não efetivação da não cumulatividade.

Melhor seria se a reforma tributária buscasse incluir tais pessoas físicas nas cadeias de produção e exportação, incentivando a sua formalização fiscal, por meio de mecanismos tecnológicos de fácil acesso, de modo a incluí-las na sistemática de apuração de créditos sobre todos os bens e serviços adquiridos em sua atividade.

Se o problema que se busca endereçar com a desoneração em questão for a liquidez para o pagamento do tributo, melhor seria adotar modelos de diferimento do pagamento do tributo, com a manutenção do crédito para o adquirente das mercadorias e dos serviços correlatos. Nesse ponto, vale notar que o modelo de diferimento do pagamento do tributo mantém a tributação e, desse modo, possibilita a tomada de crédito na etapa subsequente.

A mera desoneração dos insumos e produtos do agro (com alíquota reduzida em 60%) é um mecanismo ineficaz para se atingir a desoneração da cadeia como um todo, porque, se não houver crédito presumido (e está claro que o crédito presumido não se aplica para todas as situações), o pagamento a menor do tributo pelo fornecedor implica um crédito a menor para o respectivo adquirente. Logo, o efeito desonerativo é nulo. De outro lado, a concessão de crédito presumido indicado na proposta (para quem adquira bens de pequenos produtores rurais) não é suficiente para endereçar integralmente a não cumulatividade, porque não há equivalência entre o valor do crédito presumido e valor dos tributos inseridos – direta e indiretamente – nos preços praticados pelos fornecedores desonerados (produtores rurais pessoas físicas que optarem por não ser contribuintes).

Ademais, verifica-se que o texto aprovado pela Câmara dos Deputados para a redução de alíquota (em 60%) sobre os insumos utilizados no agronegócio não se deu em sua plenitude. Isso porque, ao tratar apenas dos insumos, a norma deixou de mencionar expressamente os bens destinados ao ativo imobilizado e que são utilizados na produção (como maquinários, tratores etc.). A compra de ativos usados ou de maneira informal junto a fornecedor pessoa física, por exemplo, pode acarretar a inclusão, no preço desses ativos, de tributos irrecuperáveis, uma vez que os respectivos fornecedores podem não estar submetidos à não cumulatividade ou, se submetidos, podem pagar tributos sobre uma base de cálculo que não corresponda ao preço do ativo. Isso pode implicar a exportação indireta de tributos.

Por essas razões, entendemos que a proposta de desoneração do setor do agronegócio constante do texto em exame não promoverá a desoneração plena das exportações.

Ademais, a revogação dos benefícios fiscais estaduais pode ter um efeito negativo quanto ao aumento das desigualdades regionais. De acordo com o art. 3º, III, da CF/88, constitui um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil “reduzir as desigualdades sociais e regionais”.

Embora os benefícios fiscais estaduais sobre a tributação do consumo tenham criado graves problemas sobre a neutralidade na tributação e dado ensejo à odiosa guerra fiscal entre unidades federativas, é importante notar que tais desonerações tiveram um efeito – ainda que indireto – promover a ocupação pela atividade agropecuária de Estados como Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Goiás.¹⁵ A revogação de tais incentivos fiscais, de maneira desacompanhada da adoção de outros mecanismos (quicá, não tributários) para manutenção de investimentos nessas regiões, pode ter o efeito adverso de aumentar a desigualdade regional no Brasil.

A nosso ver, a concessão de investimentos fiscais estaduais não é o melhor caminho para combater a desigualdade regional,

cabendo ao Estado brasileiro como um todo promover a melhora das condições estruturais que permitam a atração de empresas para regiões em que, sem a intervenção ativa do Estado, não haveria investimentos. O tributo estadual não é o único, nem o melhor caminho para tanto.

Entretanto, revogar os incentivos fiscais estaduais de forma isolada sem medidas paliativas tende a reduzir as atividades econômicas, cuja margem de lucro não existiria ou seria reduzida drasticamente sem os benefícios fiscais. Considerando que a maior parte do mercado consumidor de alta renda e a maior parte das cadeias de fornecimento estão localizadas nos Estados das regiões Sul e Sudeste, haverá uma tendência de maior concentração de investimentos nesses Estados, em detrimento dos Estados onde são desenvolvidas atividades agroindustriais, principal ou exclusivamente, em razão dos incentivos fiscais.

A realidade econômica e social brasileira já é bastante não homogênea, comparando a situação da população de cada unidade federativa, e esse cenário tende a se agravar, sem os incentivos fiscais regionais¹⁶, principalmente aqueles voltados às atividades que maior impacto têm no PIB brasileiro, como aquelas inseridas no setor do agronegócio. Frisa-se: não se trata de uma defesa do modelo de concessão de incentivos como meio para desenvolvimento econômico, e sim da defesa da construção de um planejamento que contemple a manutenção e ou aumento dos investimentos em regiões do Centro-Oeste, Norte e Nordeste do Brasil com base na qualidade da infraestrutura disponível nessas regiões, e não apenas com base nos incentivos fiscais.

Por fim, um ponto polêmico e que pode, potencialmente, onerar indevidamente o agronegócio é a norma que confere competência tributante aos Estados e ao Distrito Federal, possibilitando a instituição de contribuição sobre *produtos primários* e

¹⁵ Agrolink. Quais são os estados mais ricos do agro? 29 de julho de 2022. Disponível: < <https://www.agrolink.com.br/noticias/quais-sao-os-estados-mais-ricos-do-agro-468426.html> >

¹⁶ ANDRADE, José Maria Arruda de. Reforma tributária não pode ignorar diferenças entre as regiões. Portal Conjur, 19 de maio de 2019. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2019-mai-19/reforma-tributaria-nao-ignorar-diferencas-entre-regioes> >

semilaborados, produzidos em seus respectivos territórios. De acordo com o texto a receita obtida com essa arrecadação será vinculada à fundo de obras de infraestrutura e habitação (FTHAB).

De um lado, poder-se-ia dizer que esse tributo novo seria a fonte financeira para o desenvolvimento e a melhoria das referidas condições estruturais para atração de investimento, o que pode ser considerado benéfico, na linha de fazer com os benefícios fiscais não sejam os únicos fundamentos para alocação de investimento em determinada região. De outro lado, a contribuição estadual prevista no art. 20 da PEC n.º 45/2019 parece ser um novo tributo sobre o consumo de mercadorias (“produtos”), não necessariamente submetido ao regime da não cumulatividade, e, como tal, pode implicar a exportação de tributos. Também tal tributo vai contra a lógica de tributação no destino do IBS, sendo exigido pelos Estados de origem do bem, possibilitando, inclusive, uma indesejada oneração das exportações. Além disso, como o texto do projeto não estabelece um critério de uniformização da cobrança dessa contribuição, as unidades federativas estarão livres para, novamente, competir entre elas para atração de investimentos com base na redução da carga tributária dessa contribuição, o que parece alimentar um círculo vicioso da guerra fiscal, sem atingir o objetivo da norma.

Conclusões

Como se viu, o espírito da proposta de reforma tributária atualmente em pauta no Congresso Nacional é de simplificação da tributação do consumo no Brasil, o que, em linhas gerais, será muito benéfico para a economia e, potencialmente, poderá trazer alguns benefícios ao agronegócio, principalmente no que diz respeito à eliminação da cumulatividade de tributos ao longo da cadeia de produção e à implementação do princípio do destino.

No entanto, o texto atualmente em debate da PEC n.º 45/2019 deixa de considerar as especificidades do agro e, em que pese prever alguns benefícios de redução de alíquota para o setor, estes podem não cumprir o objetivo pretendido e o modelo adotado

tem potencial para resultar na exportação de tributo, encarecendo o preço praticado pelo setor no mercado internacional. A reforma pode ser uma oportunidade para o Poder Legislativo endereçar as “falhas estruturais” do sistema tributário brasileiro em relação aos resíduos tributários que o Reintegra buscou corrigir, porém não obteve êxito. Se esse texto for aprovado, parece-nos que pode haver um grande prejuízo para o setor do agronegócio, seja do ponto de vista do aumento de carga tributária, seja quanto à necessidade de realocação dos investimentos nos Estados onde estão os maiores centros consumidores e maiores cadeia de suprimentos, contrariando assim o mandamento constitucional de busca pelo combate à desigualdade regional.