

Nota Técnica: Tributação da produção agrícola no IBS

Introdução

Esta nota técnica tem como objetivo discutir e propor o modo de operacionalizar o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de que trata a PEC 45/2019, na produção, industrialização e comercialização da produção agropastoril. O modelo que se pretende construir leva em conta as melhores práticas internacionais e as características centrais do IBS proposto, quais sejam: alíquota uniforme, contribuintes abrangem tanto pessoas físicas quanto jurídicas, devolução dos créditos acumulados e isenção para pequenos negócios.

Experiência internacional na tributação do IBS sobre a produção do agronegócio

Segundo a literatura internacional há quatro formas incidência do IBS sobre o produtor rural e que são adotadas ao redor do mundo: i) Regime normal de tributação; ii) Isenção; iii) Tratamento diferenciado para insumos específicos do agronegócio e iv) Tratamento diferenciado para os produtos alimentícios (Cnossen, 2018).

Os IVAs mais recentes adotam o regime normal de tributação, isto é, tanto os produtores rurais, quanto as empresas de agro processamento e os comerciantes de alimento, ou seja, toda a cadeia produtiva do agronegócio, está sujeita a alíquota vigente do IBS se o seu faturamento for superior ao limite de isenção aos pequenos negócios (*threshold*). Dessa forma a apuração do tributo a recolher ao longo da cadeia produtiva é apurado pela confrontação entre débitos e créditos do tributo. É sempre facultado aos pequenos agricultores aderir ao sistema do IBS podendo neste caso aproveitar os créditos de suas aquisições de insumos e repassar crédito para seus compradores (quando contribuintes).

Os agricultores familiares, pouco intensivos no uso de insumos, que vendem seus produtos ao consumidor final tenderão a optar pela isenção e ficar fora do regime do IBS. Desse modo seu ônus tributário será apenas o incidente sobre seus insumos, estando livre de imposto seu próprio valor adicionado. Por outro lado, produtores familiares que vendem para empresas que processam ou comercializam alimentos em larga escala tendem a optar pelo regime normal de tributação do IBS, para dar crédito integral para as empresas. No entanto, isso implica em arcar com algum custo de *compliance*, hoje cada vez menor, para apurar e recolher o tributo

No regime de isenção, todos os produtores rurais, grandes ou pequenos, seriam isentos. Isso significa que todas suas vendas para empresas de comercialização ou processamento não dariam direito a créditos de IBS, gerando cumulatividade nos processos de produção e distribuição de

alimentos, o que se refletiria em maiores custos para o consumidor e perda de competitividade no comércio internacional.

Os países que adotam a isenção precisam lidar com o problema da cumulatividade dos tributos relativos aos insumos utilizados ao longo da cadeia de produção já que os produtos importados, sem tributação cumulativa, ficam mais competitivos que a produção local. Há duas formas básicas de endereçar esse problema: a) tratamento diferenciado para insumos específicos do agronegócio; e b) tratamento diferenciado para os produtos alimentícios.

As formas possíveis de tratamento diferenciado para os insumos do agronegócio são: a) Isentar ou adotar tarifas reduzidas para os insumos tradicionais como sementes, ração animal, fertilizantes, pesticidas, medicamentos para animais, máquinas e equipamentos agrícolas, entre outros; ou b) tributar os insumos agrícolas e retirar a cumulatividade de tributos na produção rural mediante a adoção de crédito presumido nas vendas para empresas de processamento e comercialização de produtos agrícolas.

A isenção ou a adoção de tarifas reduzidas para os insumos do agronegócio tem alcance limitado, na medida em que são restritos a insumos típicos enquanto outros insumos e serviços com usos alternativos não gozam desse benefício para evitar a evasão tributária¹. O instrumento de crédito presumido é comum na Europa e habilita as empresas que agregam valor aos alimentos *in natura* a ter créditos do IVA das etapas anteriores a uma taxa pré-fixada que é uma média estimada da incidência do imposto ao longo de cada cadeia produtiva². Por isso deve ser diferenciado por categorias, de acordo com as atividades produtivas (pecuária, agricultura, piscicultura etc.) porque cada segmento utiliza diferentes insumos e em diferentes quantidades. A fixação do crédito presumido acaba sendo arbitrária além de originar elevado custo de *compliance* e estimular o litígio, porque as diversas cadeias produtivas passam a ter taxas diferentes de crédito presumido. A Itália, por exemplo, possui 11 alíquotas diferenciadas de crédito presumido para os produtores rurais (Cnossen, 2018).

Por conta dessa arbitrariedade e dos custos envolvidos, a Comissão Europeia quer eliminar gradualmente esse tipo de tratamento diferenciado via crédito presumido e colocar os produtores no regime normal de tributação (Terra e Kajus, 2015). Essa opinião é corroborada por Cnossen (2018), que aponta que esse mecanismo de crédito presumido fez sentido no passado, quando não havia um sistema informatizado de tributação, mas que atualmente corresponde a uma forma arbitrária de compensação.

¹ Assim, serviços de manutenção do estabelecimento, por exemplo, não seriam contemplados, uma vez que sua utilização é largamente utilizada em outros setores e engendraria espaço para evasão e contencioso tributário.

² Os produtores que se beneficiam do crédito presumido devem ser compensados também em caso de exportação.

O tratamento diferenciado para os produtos alimentícios como forma de retirar e/ou reduzir a cumulatividade do IBS na produção rural se operacionaliza mediante a utilização de alíquotas reduzidas - ou até a adoção de alíquota zero - para os principais produtos alimentares. Essa é uma forma comum de tratar esses produtos e que tem como objetivo dar um alívio financeiro ao consumidor, sobretudo as famílias mais carentes. Contudo, essa desoneração pode não ser repassada em sua integralidade ao consumidor final, uma vez que o preço final depende das elasticidades da oferta e da demanda. Ou seja, do poder de mercado dos produtores para remarcar os seus preços.

Embora esse tipo de tratamento seja comum, os IVAs mais modernos (a partir de 1980), em sua maioria, optaram por não conceder essa diferenciação (benefício) ou reduziram seu escopo, pois essa política tributária é pouco eficiente e mal focalizada (Ebrill *et al*, 2001).

Tributação do IBS sobre o agronegócio no Brasil

A produção agropecuária brasileira é fortemente diversificada tanto em termos da variedade de plantas cultivadas e animais criados quanto na dimensão das unidades produtivas: agricultura familiar, pequenas e grandes propriedades. Essas unidades produtivas podem assumir o formato jurídico de pessoas físicas ou jurídicas.

Segundo o censo agropecuário de 2017/2018, temos 3.864 mil estabelecimentos com receita (Tabela 1), dos quais 77,7% se enquadram como agricultura familiar.

Tabela 1: Número de estabelecimentos e receita por tipo de estabelecimento – Brasil, 2017/2018

Agricultura familiar e Pronaf	Estabelecimentos com receita (Mil)	Receita total do estabelecimento (R\$Mil)	Faturamento médio por estabelecimento (R\$ mil)
Total	3.864	413.965.929	107
Não familiar	861	321.668.053	374
Agricultura familiar	3.003	92.297.876	31
Total	3.864	413.965.928	107
Não Pronafiano	886	338.835.140	382
PRONAF B *	1.863	10.047.117	5
PRONAF V *	1.115	65.083.671	58

Fonte: Censo agropecuário 2017/2018 (IBGE).
 (*) PRONAF B engloba os agricultores familiares com renda bruta anual familiar de até R\$ 20.000
 (*) PRONAF V tem renda variável.
 (Valores de julho 2016).

Por força de convênios CONFAZ, a grande maioria dos estados brasileiros isenta de ICMS as saídas de gêneros alimentícios para alimentação escolar promovida por agricultor familiar, empreendedor familiar rural ou suas organizações.³

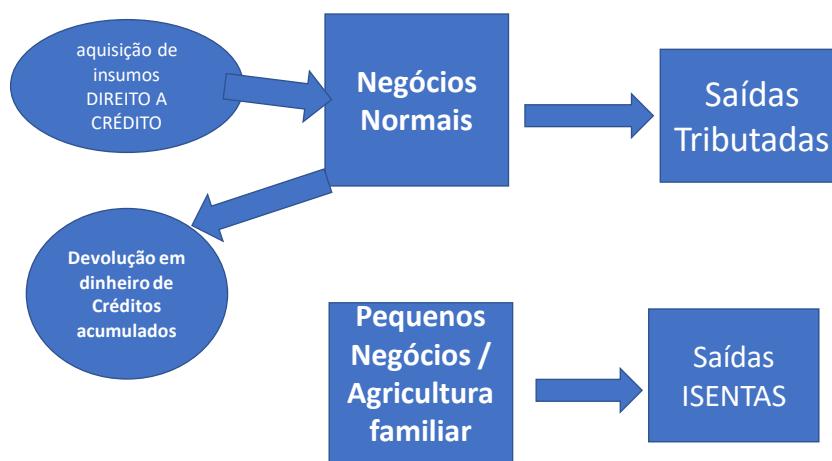
Dada a complexidade classificatória (assentado, exclusivamente familiar, familiar com contratado e não familiar) além das exigências de obrigações acessórias para enquadramento nos convênios CONFAZ, o modelo de tributação proposto para o IBS busca radical simplificação, distinguindo apenas os estabelecimentos denominados “pequenos negócios” (que inclui a agricultura familiar de forma geral) que serão isentos e os “negócios normais” (que inclui a agricultura “não familiar”) que serão tributadas normalmente pelo IBS. Independentemente de se organizarem como pessoas físicas ou jurídicas.⁴

O quadro abaixo, mostra o modelo geral (bem simplificado) da proposta de tributação da produção do agronegócio.

³ Esse benefício aplica-se aos alimentos destinados às redes de ensino das Secretarias Estadual ou Municipal ou por escolas de educação básica pertencentes às suas respectivas redes de ensino, decorrente do Programa de Aquisição de Alimentos - Atendimento da Alimentação Escolar, instituído pela Lei Federal nº 10.696, de 02 de julho de 2003, no âmbito do Programa Nacional de Alimentação Escolar - PNAE, nos termos da Lei Federal nº 11.947, de 16 de junho de 2009.

⁴ O dimensionamento de “pequenos negócios” será feito e outra nota técnica, mas é importante salientar que, hoje, alguns estados colocam o limite de \$ 280 Mil de receita anual para os produtores rurais serem classificados com micro produtor rural. Esse limite colocaria como “pequeno negócio” todos os produtores vinculados ao Pronaf B e Pronaf V, bem como boa parte dos produtores não pronafiano, ou seja mais de 3 milhões de produtores rurais.

Cadeia de produção do Agronegócio Pessoas Físicas ou Jurídicas



A **produção** se caracteriza pela (1) grande produção conduzida por pessoas jurídicas ou pessoas físicas e (2) por pequenos negócios (inclusive agricultura familiar), que serão impactadas tributariamente da forma abaixo:

- a) Negócios Normais (pessoa jurídica ou física): aplica-se o modelo geral do IBS: **crédito** do tributo advindo de todos os insumos e **débito** do tributo referente a todas as vendas ou transferência onerosa de direitos;
- b) Pequenos negócios ou agricultura familiar (pessoa jurídica ou física): a regra geral é a isenção total do IBS, sem aproveitamento de crédito porventura existente na aquisição de insumos, e todas suas vendas:
 - (i) para os programas de merenda escolar⁵, exportação⁶ e consumo interno – serão sempre isentas.⁷
 - (ii) Para as indústrias, atacadistas, varejistas ou exportadores também serão isentas, mas uma vez que os produtos entrem na cadeia de comercialização serão tributados normalmente.

Obviamente os pequenos negócios poderão optar por operar pelo regime normal de crédito e débito do IBS, caso essa seja uma melhor opção para

⁵ A compra da agricultura familiar para a alimentação escolar está regulamentada pela Resolução CD/FNDE nº 26, de 17 de junho de 2013 (atualizada pela Resolução CD/FNDE nº 04, de 2 de abril de 2015), que dispõe sobre o atendimento da alimentação escolar aos alunos da educação básica no âmbito do Pnae. O limite máximo para cada da Declaração de Aptidão ao Pronaf (DAP) é de \$ 20.000,00 por família/ano. Um mesmo agricultor pode participar de vários programas governamentais (sendo inclusive estimulado para isso). O limite para “pequenos negócios” deverá ser dimensionado de forma a conter os valores dos programas de alimentação escolar.

⁶ Evento pouco frequente para os agricultores familiares/pequenos negócios

⁷ Aqui não fica resolvida a questão da tributação do consumo do governo. A isenção das compras da merenda está associada à compra da agricultura familiar/pequenos negócios.

eles. Em particular, é possível desenvolver um modelo operacional em que os créditos decorrentes das aquisições dos pequenos produtores sejam repassados para os adquirentes de seus produtos, eliminando a cumulatividade nas vendas desses produtores para outras empresas.

A **industrialização**, o **comércio exterior** e o **comércio interno** funcionam conforme o modelo geral do IBS. Ou seja, as entradas de bens e serviços dão direito a crédito (exceto quando adquiridos de pequenos negócios /agricultura familiar que não optarem pelo regime normal) e as saídas estão sujeitas ao débito do IBS.

Destaque: a produção agrícola não será tributada. Os contribuintes (produtores agrícolas, indústrias, comércio, e comércio exterior) aproveitarão os créditos referente aos produtos adquiridos e caso acumulem créditos poderão requisitá-los e terão a devolução em até 60 dias (isto ocorrerá, normalmente, com os exportadores ou produtores agrícolas que atuam em cadeias de longo ciclo).

Impacto do modelo nas diversas cadeias produtivas

A) Cereais - Milho, Soja, Sorgo etc. (cadeia curta menor que um ano):

Esse tipo de cultura é fortemente mecanizada, havendo predomínio de grandes produtores, que podem se organizar como pessoa física ou jurídica. O tratamento dado às pessoas jurídicas ou físicas é o mesmo já que ambos são contribuintes. Os créditos acumulados no decorrer do ano agrícola poderão ter sua devolução requerida ou ser compensados quando da venda da safra.

B) Cultura permanente - Café, laranja, frutas, seringueira, reflorestamento.

Esse tipo de cultura se caracteriza pelo alto investimento inicial (preparação da terra, plantio e tratamentos culturais de 3 a 4 anos (até 8 em alguns casos) antes de iniciar a produção. Aqui é fundamental a garantia de devolução dos créditos acumulados durante o período de formação da cultura. No período de maturidade da cultura ela não diferirá das cadeias curtas já que terão entradas de insumos e saídas de produtos, e consequentemente os créditos e débitos do IBS.

C) Hortifrutigranjeiro - batata, cebola, legumes, hortaliças

Esse tipo de cultura se caracteriza pela rapidez do ciclo (em torno de 2 a 4 meses) e pelo predomínio de produtores pessoas físicas (pequenos negócios/agricultura familiar). A distribuição/destinação da produção se dá, basicamente, de três formas:

- (i) Venda direta nas feiras-livres;
- (ii) Venda para merenda escolar;
- (iii) Venda para o circuito de intermediação: compradores, CEASAS, atacadistas, varejistas.

O modelo proposto é perfeitamente aplicável:

As vendas, a partir da agricultura familiar/pequenos negócios, diretas ao consumidor ou para a merenda escolar são isentas. Os produtos que entrarem na cadeia normal de comercialização serão tributadas normalmente a partir da segunda operação.⁸

As vendas dos produtores de maior porte serão tributadas normalmente.

D) Cadeias de produção animal (aves, porco, gado)

A produção de aves se caracteriza pela profunda integração e especialização na cadeia produtiva que vai desde a criação de matrizes, passando pela produção de filhotes (pintos de um dia), pelo crescimento, pelo abate e finalmente pela distribuição ao consumo ou exportação. A parte inicial da cadeia é controlada por grandes empresas (formação de matrizes e pintos de 1 dia); o crescimento fica por conta de granjeiros (geralmente pessoas físicas) e a parte final – abate e distribuição é controlada pelos frigoríficos. Nesta cadeia há uso intensivo de insumos – vacinas, ração, energia elétrica, óleo diesel, entre outros, além da mão de obra bastante intensiva.

Entendemos que o modelo geral de tributação do agronegócio pode ser aplicado sem problemas nesta cadeia.

A parte inicial da cadeia, operada por pessoas jurídicas, lançará, normalmente, os débitos e créditos do IBS.

A parte da cadeia conduzida pelas pessoas físicas (crescimento) pode optar por:

- a) Caracterizar-se como um pequeno negócio e receber os insumos sem aproveitamento de crédito de IBS e tendo suas saídas isentas, ou⁹
- b) Caracterizar-se como um negócio normal e utilizar o mecanismo de débitos e créditos do IBS.

No momento em que o frigorífico recebe os frangos para o abate volta a funcionar o mecanismo de débito e crédito.

Há algumas variantes na modelagem desta cadeia. Quando o granjeiro trabalha por conta e ordem da empresa integradora. Isso significa que a cadeia de produção está integralmente dentro de uma pessoa jurídica (podendo inclusive no caso de integração vertical ser a mesma pessoa jurídica), logo aplica-se o modelo geral do IBS.

As cadeias de produção de porco, gado e outros animais seguem mais o menos a cadeia descrita acima.

⁸ O modelo proposto (isenção) traz uma vantagem para a venda direta entre produtor e consumidor, que é parcialmente reduzida pelo não aproveitamento de crédito na compra dos insumos.

⁹ Essa é uma opção ruim já que haverá cumulatividade de tributos na cadeia.

Comentários finais

- a) Esta proposta atende a preocupação do setor quanto a acumulação de crédito impactar, fortemente, o capital de giro das cadeias com longo prazo de maturação. Basta devolver os créditos em até 60 dias;
- b) O IBS na forma proposta pelo **CCiF não tributa o Agronegócio** tributa apenas o consumo de bens e serviços;
- c) O custo de apurar e recolher o IBS será muito pequeno uma vez que o sistema será totalmente informatizado e a única obrigação acessória do produtor será a emissão do documento fiscal.

Referências bibliográficas

BRASIL, INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Censo Agropecuário 2017. Disponível em: www.ibge.gov.br. Acessado em: jan/2020.

Cnossen, S. *Int Tax Public Finance* (2018) 25: 519. <https://doi.org/10.1007/s10797-017-9453-4>.

Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J.-P., & Summers, V. (2001). *The modern VAT*. Washington, DC: International Monetary Fund.

Terra, B., & Kajus, J. (2015). *Commentary—A guide to the recast VAT directive*. Deventer: Kluwer Publishers.