pwc

Tax Intelligence

Transformando complexidade em execução



Reforma Tributária | Agronegócio

27 de setembro de 2023 | Edição Especial nº 05

Texto aprovado pela Câmara dos Deputados

Panorama atual da Reforma Tributária e alguns de seus principais impactos para o Agronegócio

Recomendamos a leitura da edição nº 21 do nosso Tax Intelligence, com aspectos relevantes sobre o Substitutivo da Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019 (PEC 45), que dispõe sobre a Reforma Tributária sobre o consumo, aprovado na Câmara dos Deputados.

Este TI se restringe-se a alguns dos seus potenciais impactos na tributação do Agronegócio, considerando as etapas de produção de insumos agropecuários, produção agropecuária, agroindustrial e exportações. Atualmente, o setor possui tratamentos diferenciados para ICMS, PIS e Cofins (isenções, diferimentos, alíquota zero, suspensões, entre outros) a depender do produto e sua destinação, em que se verifica, em diversas situações, resíduos tributários com a não recuperação total dos tributos incidentes na etapa anterior. Adicionalmente, os acúmulos de créditos fiscais são frequentes em variados agentes de produção e comercialização, dada a relevância das desonerações e das exportações.

Os contribuintes do setor também usufruem de regimes e incentivos fiscais, sobretudo no âmbito do ICMS, concedidos pelos Estados com impacto direto nos valores do tributo a recolher (dedução de saldo devedor, financiamento com posterior desconto do ICMS a pagar, dentre outros).

Consolidação de impostos e contribuições sociais

Recapitulando os tributos que serão extintos e os novos que serão criados, com seus potenciais impactos:

Extinção de 5 tributos:

- IPI
- PIS
- COFINS
- ICMS
- ISS

Criação de 3 novos tributos:

IVA Dual

1. Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) federal
2. Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) subnacional (Estados, Distrito Federal e Municípios)

3. Imposto Seletivo (IS) federal

Aspectos do IBS e da CBS relevantes ao Agronegócio

Desoneração das **exportações** e tributação das **importações**, independentemente da localização do contribuinte.

Tributação no **destino** e cobrança **por fora** (não considera o próprio tributo na base de cálculo).

Sistema de ***cashback***, a ser regulado via Lei Complementar (LC), visando a reduzir as desigualdades de renda.

Transição baseada em equalização com a arrecadação atual e redução gradual dos benefícios fiscais, sem possibilidade de reinstituição de incentivos.

Incidência ampla sobre bens materiais e imateriais, inclusive direitos, e serviços.

Não cumulatividade ampla (crédito financeiro no montante cobrado na etapa anterior, podendo ser condicionado à verificação do pagamento de acordo com LC).

Alíquotas – CBS e IBS (ainda não definidas)*

Alíquota **de referência aplicável a todos os bens e serviços**, com exceções que a reduzem de 60% a 100%.

Cada Estado/Município fixa sua própria alíquota do IBS, tomando por referência aquela prevista em Resolução do Senado Federal, salvo disposição em lei específica.

* No último dia 8 de agosto, o Ministério da Fazenda divulgou uma nota técnica com estimativas das alíquotas de referência para tributação do consumo no âmbito da Reforma Tributária (IBS e CBS), podendo atingir o patamar de 25,45% a 27% (considerados os cenários adotados pelo órgão em suas análises: factível e conservador).

Contudo, foi destacado que:

(i) As estimativas apresentadas não correspondem a uma previsão exata sobre quais serão as alíquotas-padrão, dado que uma série de fatores serão apenas definidos quando da regulamentação da PEC 45, por meio de legislação infraconstitucional;

(ii) as alíquotas-padrão dos novos tributos só serão efetivamente conhecidas ao longo do período de transição para o novo sistema e serão fixadas de modo a manter a carga tributária atual.

Exceções | tratamentos diferenciados

Redução de 60% das alíquotas de CBS/IBS, nos termos de LC, incidentes, entre outros, nas operações com bens e serviços referentes a:

- **Produtos agropecuários**, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura;*
- **Insumos agropecuários** e aquícolas e alimentos destinados ao consumo humano;
- Transporte coletivo rodoviário, ferroviário e hidroviário, podendo haver isenção;
- Produtos hortícolas, frutas e ovos, com possibilidade de redução das alíquotas em 100%.

Alíquota zero para produtos da Cesta Básica Nacional de Alimentos (a serem definidos por LC) .

Exportações

Manutenção irrestrita dos créditos.

Isenção e imunidade

- Em regra, implicarão na anulação de créditos relativos às operações anteriores do contribuinte beneficiado, salvo previsão em contrário para a imunidade em LC;
- Não implicarão em crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes do contribuinte adquirente.

Manutenção dos créditos

- **Reduções de alíquotas**

O texto da PEC se utiliza dos institutos da "isenção" e da "redução de alíquota" e prevê expressamente que no primeiro caso deverá ser anulado o crédito relativo às operações anteriores.

No contexto da não cumulatividade ampla, pode-se depreender que a previsão expressa quanto à manutenção ou estorno do crédito, relacionado às entradas vinculadas aos produtos beneficiados com alíquotas reduzidas (em 60% e 100%) seria desnecessária. Entretanto, a exemplo das discussões envolvendo a redução de base de cálculo do ICMS, que foi equiparada à isenção parcial, a manutenção do crédito poderá ser tema sujeito a interpretações diversas - recomendável acompanhamento dos debates e regulamentação.

Saldos credores

Não foi estipulado prazo para o ressarcimento de saldos credores de IBS/CBS, o que será tratado em LC.

No caso do IBS, o produto de sua arrecadação somente será distribuído aos Estados, DF e Municípios após a retenção, pelo Conselho Federativo, dos saldos credores acumulados não compensados pelos contribuintes ou não ressarcidos ao final de cada período de apuração.

O tema é relevante dada a ausência de precedentes, no sistema atual, de restituições imediatas, especialmente do ICMS.

Produtor rural | Pessoa física ou jurídica

Produtor rural (pessoa física ou jurídica) que obtenha receita anual de até R$ 3,6 milhões, atualizada anualmente pelo IPCA, e o produtor integrado poderão optar por ser contribuintes do IBS e da CBS. Por outro lado, isso implica a não tributação nas operações realizadas por aqueles que optarem por ser não contribuintes.

Autorização de concessão de **crédito presumido** ao **contribuinte adquirente** de bens e serviços de produtor rural que optar por ser não contribuinte do IBS e da CBS.

Crédito presumido

O Poder Executivo da União e o Conselho Federativo do IBS poderão revisar, anualmente, de acordo com critérios estabelecidos em LC, o valor do crédito presumido concedido;

Concessão/revogação por ato infralegal;

Terá como objetivo permitir a apropriação de créditos pelo adquirente, considerando-se os valores não aproveitados pelo produtor rural e o produtor integrado não contribuintes.

Biocombustíveis

Diferencial competitivo

Como previsto atualmente, há previsão de manutenção de regime fiscal favorecido aos biocombustíveis, a fim de assegurar tributação inferior à incidente sobre combustíveis fósseis (na forma de LC).

Como é hoje versus PEC 45

Principais aspectos

Hoje*



Insumos agropecuários

PIS/Cofins: alíquota zero com possibilidade de manutenção de crédito no regime não-cumulativo pelas indústrias produtoras.
ICMS: Em regra, há redução de base de cálculo nas operações com insumos agropecuários com estorno de créditos proporcional **(redução em 60%, 30% ou carga efetiva de 4%)** pelo fabricante.

- **Serviços:**

PIS/Cofins: cumulativo (3,65%) e não cumulativo (9,25%), com possibilidade de manutenção de crédito no regime não cumulativo.
ISS: alíquotas entre 2 e 5%. Tributo cumulativo.

Produtos agrícolas e pecuários

- **Produtores rurais – PJ e PF:**

PIS/Cofins: Não há creditamento sobre insumos tributados à alíquota zero, mas há possibilidade de apropriação de créditos sobre demais custos atrelados à sua produção rural, a depender da tributação aplicável às suas saídas. Regimes diferenciados por tipo de produto agricola, havendo hipóteses de:

- Suspensão nas vendas com finalidades específicas (por exemplo, para industrialização), com e sem manutenção de crédito pelo produtor.
- Alíquota zero, com manutenção de créditos, no caso das vendas para o mercado interno.
- Imunidade, com manutenção de créditos, no caso das vendas para o mercado externo.

* Em situações específicas, podem ocorrer vendas tributadas (9,25%) no mercado interno.
Vendas de produtor rural pessoa física – não tributadas.

ICMS: Possibilidade de apropriação de créditos sobre aquisição de insumos agropecuários (adquiridos com redução em 60%, 30% ou carga efetiva de 4%).
Produto agrícola - Mercado interno: diferimento ou isenção para a quase totalidade dos produtos, em regra com manutenção de créditos, sendo que há estados que exigem o estorno de créditos de ICMS para adoção do diferimento.
- Tributação às alíquotas gerais nas vendas interestaduais (12% ou 7%).
Exportação: operações com fim específico de exportação sem incidência e com manutenção integral dos créditos, exceto nos casos de opção por diferimento.
* Em alguns estados há previsão de recolhimentos aos fundos para obras de infraestrutura, como condição à fruição de tratamentos específicos de ICMS (exemplos: Fethab-MT e Fundeinfra-GO) – percentuais variáveis.



Produtos resultante da industrialização/beneficiamento

- **Aquisição de produtos agropecuários:**

PIS/Cofins: Para produtos específicos, há possibilidade de apropriação de créditos presumidos de PIS e Cofins pelo adquirente (nas aquisições com suspensão de produtor pessoa jurídica ou não tributadas, de pessoa física).
ICMS: Em regra, sem apropriação de créditos (aquisições sujeitas ao diferimento ou isenção). Contudo, há previsão para a tomada de créditos presumidos em alguns estados para produtos agrícolas determinados.

- **Cesta básica:**

PIS/Cofins: alíquota zero no mercado interno, com manutenção integral dos créditos em relação às aquisições tributadas.
ICMS redução de base de cálculo – carga efetiva de 7%, sendo que há autorização aos estados para não exigência do estorno proporcional dos créditos.

- **Demais produtos – Mercado interno**

Previsões específicas por produto, tanto para PIS e Cofins quanto ICMS, ou regra geral (PIS e Cofins – 9,25% / ICMS – alíquotas internas e interestaduais).

- **Biocombustíveis:**

PIS/Cofins: Tributação concentrada, por unidade de medida (*ad rem*) ou *ad valorem*, com possibilidade de redução de alíquota via coeficiente. Possibilidade de apropriação dos créditos relativos aos insumos.
ICMS: Diferimento ou tributação às alíquotas internas e interestaduais, com previsão de tratamento diferenciado (competitividade) em relação aos combustíveis fósseis.
Em regra, com possibilidade de manutenção dos créditos, sendo que há diversos estados que instituem créditos presumidos em complemento ou substituição aos créditos ordinários.
Há discussão quanto à possibilidade da apropriação de créditos nas entradas tributadas vinculadas à produção do anidro, dada a recente instituição do regime monofásico para esse biocombustível (alíquota *ad rem*, com recolhimento pela refinaria).

- **Exportações:**

PIS/Cofins: não incidência com hipóteses de créditos presumidos para alguns produtos específicos e regimes especiais de monetização (via ressarcimento);
ICMS: imunidade com manutenção dos créditos e possibilidades de monetização em alguns estados, sob a forma de transferência de créditos a demais contribuintes, desde que atendidas condições e obrigações acessórias específicas (podendo-se verificar limitação quanto aos valores efetivamente monetizados).

PEC

Ilustração abaixo considerando **(i) uma base ampla de incidência sobre bens e serviços**; (ii) a tributação no destino; (iii) uma alíquota-padrão de 25%; e (iv) a não cumulatividade plena (manutenção irrestrita de créditos).



Insumos agropecuários

IBS|CBS

Créditos com alíquota integral (25%) e reduzida (10%).

Débitos com alíquota reduzida (10%).

Produtos agrícolas e pecuários

IBS|CBS

Créditos com alíquota integral (25%)* e/ou reduzida (10%).

Débitos:
- com alíquota reduzida (10%);ou
- desoneração de produtores com receita anual de até R$ 3,6MM – não contribuintes (0%).

* Demais aquisições não compreendidas na redução de alíquota prevista aos insumos agropecuários.

Não contemplado no texto tratamento quanto às operações de venda no mercado interno com fim específico de exportação.

Possibilidade de instituição de contribuição pelos Estados e DF sobre produtos primários e semielaborados.

Produtos resultante da industrialização/beneficiamento

IBS|CBS

Créditos presumidos e/ou créditos com alíquota integral (25%)* e reduzida (10%).

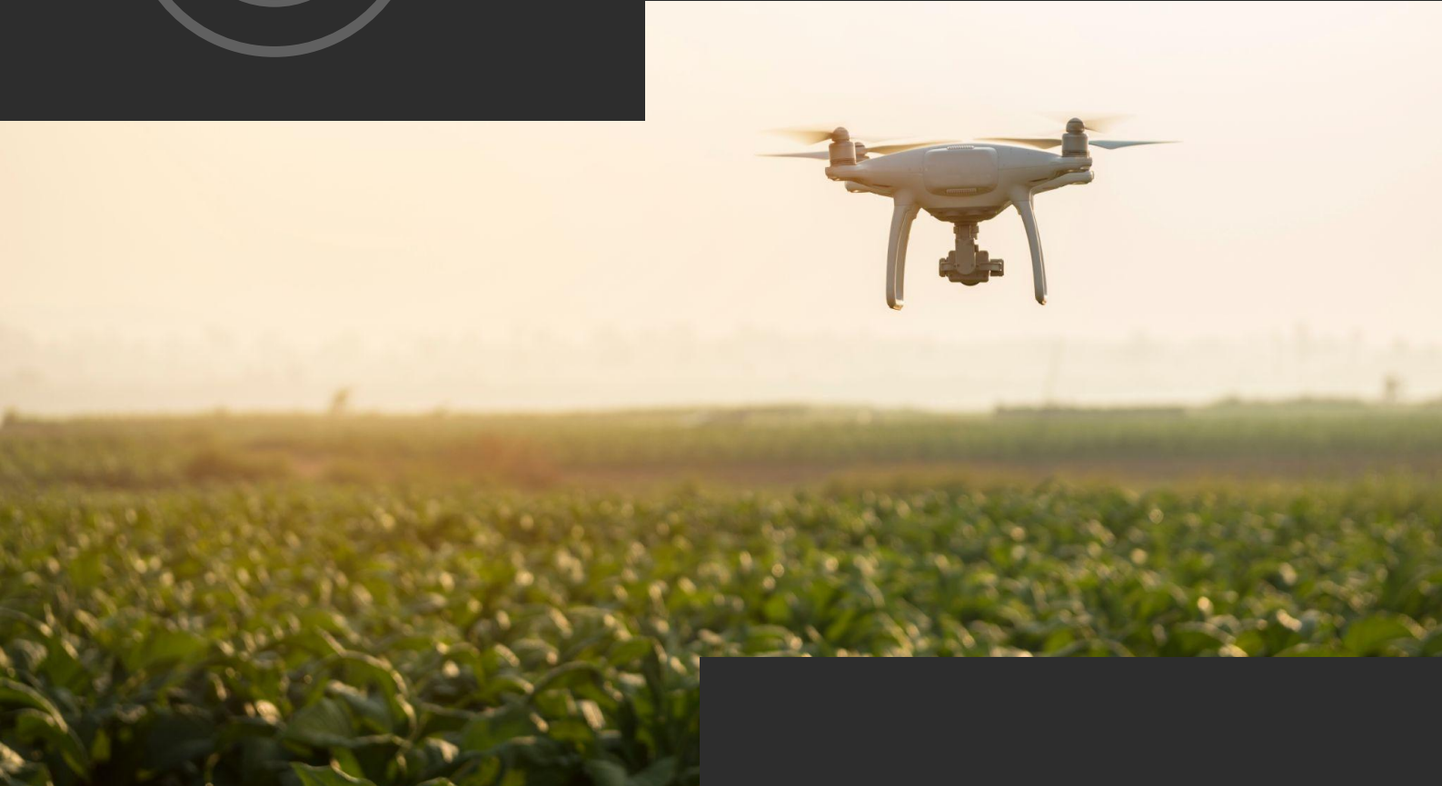
Débitos desonerados: cesta básica e exportações.

Demais produtos: sujeitos à alíquota integral (25%) ou alíquota reduzida (10%) no caso de alimentos destinados ao consumo humano.

Biocombustível: previsão de regime fiscal favorecido na forma da LC.

* Demais aquisições não compreendidas na redução de alíquota prevista aos produtos agropecuários

Possibilidade de instituição de contribuição pelos Estados e DF sobre produtos primários e semielaborados.



Demais aspectos

Combustíveis – IBS e CBS

- Regime específico de tributação com incidência uma única vez **(monofásico);**
- Alíquotas uniformes nacionalmente, podendo ser por unidade de medida **(*ad rem*);**
- **Vedação aos créditos** nas aquisições de combustíveis destinados à **distribuição, comercialização e revenda**;
- Será concedido crédito nas aquisições de combustíveis aos demais contribuintes (princípio da neutralidade), contudo sem detalhamento da forma (alíquota geral, *ad rem* ou valores presumidos).

Cooperativas

- Regime específico de tributação optativo;
- LC definirá as hipóteses nas quais o IBS e a CBS **não incidirão** nas operações realizadas entre a **cooperativa e os seus cooperados**, entre eles e a cooperativa e entre as sociedades cooperativas entre si.

ITCMD

Será **progressivo** em razão do valor da transmissão ou da doação.

IPVA

Não incidirá sobre aeronaves agrícolas, tratores e máquinas agrícolas.

Aquisição de bens de capital

Em relação a máquinas e equipamentos agrícolas e industriais, há no cenário atual algumas situações de desoneração, especialmente para o ICMS. Por exemplo, previsão em determinados Estados de que o ICMS, incidente nas aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, poderá ser diferido para alguns CNAEs específicos ou por meio de regimes especiais, sendo comum tal tratamento para as agroindústrias.

No texto da PEC, não há previsão de redução de alíquota ou isenção do IBS e da CBS nas operações com bens destinados ao ativo permanente. No entanto, há autorização para que a LC venha a disciplinar a forma como o impacto dos tributos sobre aquisição de bens de capital poderá ser reduzido.

IS – Imposto Seletivo

Incidência sobre produção, comercialização ou importação de **bens e serviços prejudiciais à saúde e ao meio ambiente**, nos termos de lei ordinária.

Alíquotas alteráveis pelo Poder Executivo.

Integrará as bases de cálculo do ICMS, ISS, IBS e CBS.

Não sujeito ao princípio da anterioridade anual, mas sujeito à anterioridade nonagesimal.

Poderá ter o **mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos** e incidir sobre energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país.

Não sujeito à sistemática geral da não cumulatividade.

Não incidirá sobre exportações.

Vedação à incidência do IS sobre os bens ou serviços cujas alíquotas sejam reduzidas em 60%:

- Produtos agropecuários *in natura*;
- Insumos agropecuários;
- Alimentos destinados ao consumo humano e produtos de higiene pessoal.



Contribuição temporária – Estados e DF

O texto permitiu os Estados e Distrito Federal instituírem **contribuição sobre produtos primários e semielaborados** produzidos nos respectivos territórios até 31 de dezembro de 2043, **para investimento em obras de infraestrutura e habitação**, **em substituição** à contribuição a **fundos estaduais** existentes nas legislações estaduais até 30 de abril de 2023.

O dispositivo em questão, incluído horas antes da votação na Câmara, abre caminho para diversos Estados instituírem a cobrança desta nova contribuição. Em nossa análise preliminar, identificamos a existência de mais de 20 fundos estaduais, sendo que pelo menos nove fundos poderiam se enquadrar no conceito de “fundos para investimento em obras de infraestrutura e habitação", conforme texto da PEC.

Destaca-se que a exigência das referidas contribuições tem tido suas constitucionalidade e legalidade questionadas pelos contribuintes perante o Judiciário.

Fundo de Compensação de benefícios fiscais ou financeiros fiscais do ICMS

- Será instituído **Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiros-fiscais do ICMS** com vistas a compensar, até 31 de dezembro de 2032, as pessoas jurídicas beneficiárias de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao ICMS, **concedidos por prazo certo e sob condição**.

- O texto aprovado considera os benefícios fiscais do ICMS concedidos até 31/05/2023 e, se aplicável, que tenham observado a exigência de registro e depósito estabelecida pelo art. 3º, inciso I, da Lei Complementar nº 160/2017.

- Faz referência aos benefícios e incentivos concedidos por “prazo certo e sob condição”.

Dada a relevância dos benefícios fiscais relativos ao ICMS vinculados a investimentos legitimamente planejados pelo setor, especialmente agroindústrias, este ponto é de extrema importância em face do impacto gradual da redução até a extinção desses benefícios. É fundamental o acompanhamento das propostas e modelo final para o funcionamento do Fundo de Compensação.

Tratamento dos tributos extintos

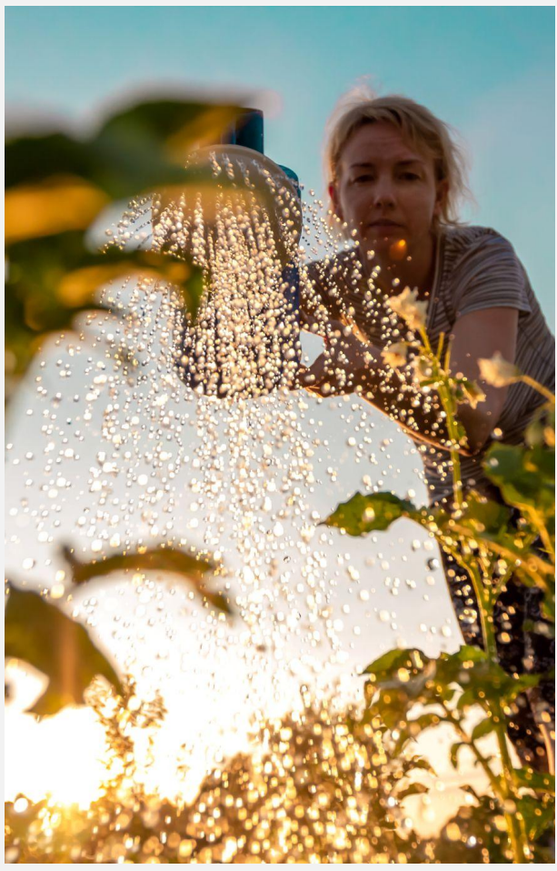
Saldos credores acumulados

Aproveitamento dos **saldos credores de ICMS** existentes ao final de 2032, que tenham sido homologados pelos respectivos entes federativos nos termos de LC, **mediante a compensação com o IBS:**

- Pelo prazo remanescente do regime atual para os créditos relativos à entrada de **mercadorias destinadas ao ativo permanente**;
- em 240 parcelas mensais, iguais e sucessivas, nos **demais casos**; e
- atualizados pelo IPCA a partir de 2033.

O texto aprovado não trata dos saldos credores de PIS e Cofins.

Apesar disso, o Perguntas e Respostas divulgado pelo Ministério da Fazenda esclarece que **“o saldo dos créditos de PIS e Cofins poderá ser compensado com a CBS ou, como já ocorre hoje, compensado com outros tributos federais ou ressarcido em dinheiro”**



Takeaways

Recentemente, em 20 de setembro de 2023, comparecemos à audiência que ocorreu na Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) do Senado Federal, para debater os impactos da Reforma Tributária no Agronegócio. Diversos tópicos trazidos nesta edição especial do Tax Intelligence foram apresentados aos Senadores por economistas, representantes de associações, federações e organizações, assim como do Ministério da Fazenda, com destaque para pleitos de redução da alíquota de IBS/CBS em 80% (e não 60%) e manutenção da redução de 100% sobre os produtos da cesta básica; aumento do teto para opção pelo IVA dual para o produtor rural, tanto pessoa física quanto jurídica para R$ 4,8 milhões; não incidência do IS sobre produtos e insumos do Agronegócio; imunidade das exportações com a garantia da devolução célere dos créditos; melhor endereçamento dos fundos estaduais; e imunidade de ITCMD para pequenos e médios produtores.

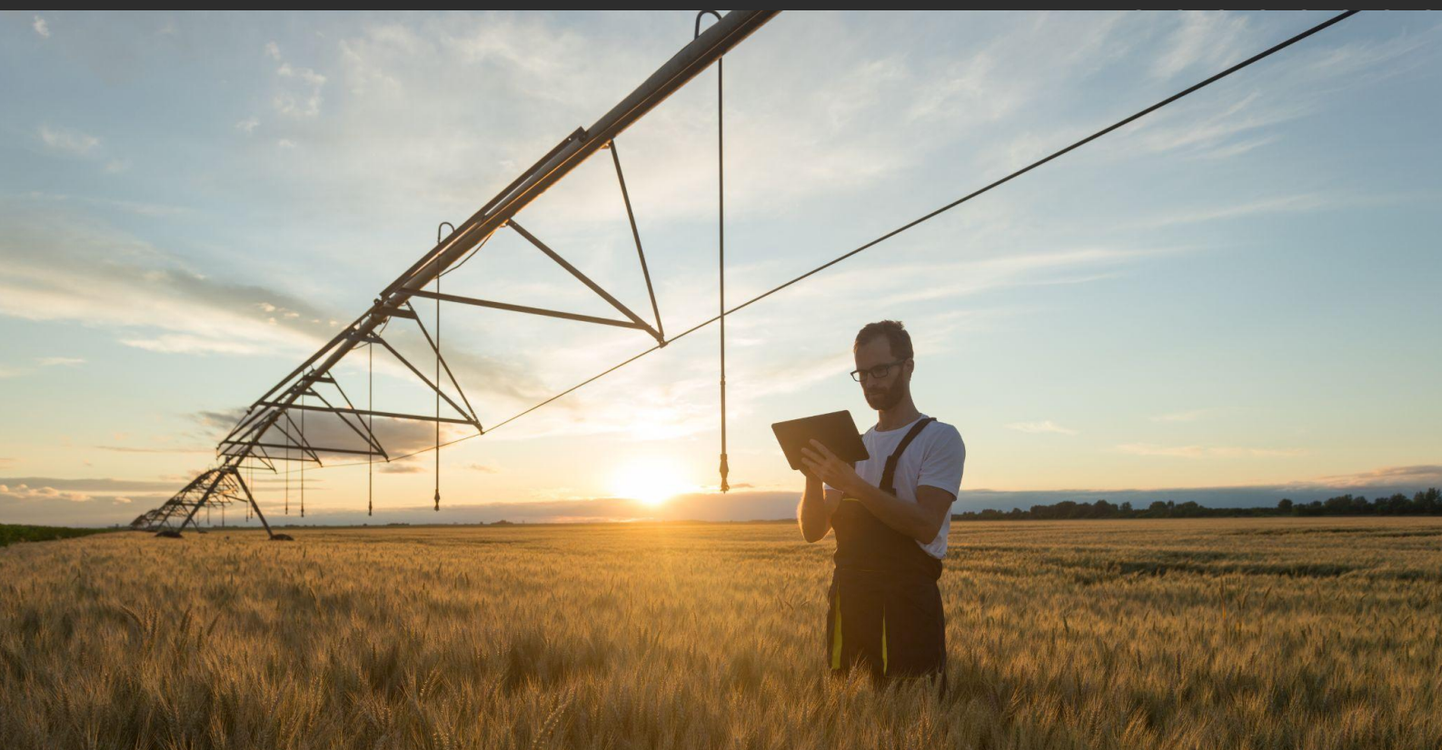
Para o Agronegócio, a não cumulatividade ampla proposta se apresenta como fundamental para a eliminação de resíduos tributários atualmente verificados nas cadeias de produção agropecuária e agroindustrial. Dada a relevância das exportações de *commodities*, no entanto, faz-se necessária a reflexão quanto ao custo do acúmulo de créditos de IBS e da CBS nos contribuintes exportadores e a determinação de mecanismos seguros e ágeis para ressarcimento desses créditos, assim como tratamento para os saldos credores de PIS e Cofins remanescentes, ainda que exista hipóteses de ressarcimento para parcela destes.

A confirmação quanto à possibilidade de manutenção integral do crédito em relação às operações e produtos beneficiados com alíquota reduzida resguardados pela PEC se revela particularmente importante para fins de determinação do efeito final da nova sistemática para o Agronegócio, podendo representar: (i) resgate do resíduo tributário hoje existente e (ii) efetiva diferenciação de carga dos produtos incentivados no contexto da reforma.

Nesse contexto, a clareza quanto à possibilidade de manutenção dos créditos e à celeridade na monetização dos valores acumulados serão instrumentos fundamentais para contrabalancear a unificação das alíquotas pela qual se almeja trazer simplificação ao sistema tributário, mas que, impreterivelmente, terá impactos diferentes a depender das especificidades de cada setor - de forma geral, o aumento das incidências nos elos da cadeia do Agronegócio, ainda que mitigados pelas reduções de alíquotas do IBS/CBS, ensejará a exigência de recolhimento de tributo nas primeiras etapas, potencializando o incremento no acúmulo de créditos fiscais.

Deve ser dada uma atenção especial ao tema do arrendamento rural: no contexto atual, na maioria das situações, a receita de arrendamento está sujeita à incidência do PIS e da Cofins cumulativos para pessoas jurídicas (3,65%) e não tributação, no caso de pessoa física. Nos termos propostos, poderá ser instituído regime específico de tributação para operações com bens imóveis, com faculdade de não aplicação do princípio da neutralidade (não cumulatividade), e, portanto, com geração de resíduo tributário.

Por fim, temas relevantes serão objeto de melhor delimitação em Lei Complementar, tal qual o conceito de insumos agropecuários, a definição de critérios para a concessão de créditos presumidos para os adquirentes junto a produtores rurais não contribuintes, os critérios para homologação de saldos credores de ICMS existentes na escrituração fiscal dos contribuintes quando da transição dos regimes, dentre outros.



Como a sua empresa pode se preparar?

É o momento de análises e planejamento para o novo ambiente. Será variado o impacto da Reforma sobre as diversas etapas de produção agrícola, pecuária, de processamento da produção agropecuária e exportações, considerando-se as especificidades existentes a depender de cada produto, e requer exercícios precisos de modelagens econômicas com inteligência tributária que levem em consideração elementos como a perda dos regimes especiais e incentivos específicos de cada contribuinte.

Avaliações customizadas poderão revelar o real impacto da não cumulatividade ampla proposta, assim como ratificar se a elevação das alíquotas incidentes nas operações com insumos e produtos agropecuários, ainda que beneficiadas com reduções, resultará na eliminação de resíduos tributários hoje verificados ou na majoração de carga efetiva em comparação com o cenário atual.

Recomenda-se a utilização dessas análises para buscar, via organizações adequadas, a garantia da consideração dos mais diversos pontos de vista no debate legislativo atualmente no Senado.

A conclusão dessas análises provavelmente irá indicar, independentemente do prazo, a necessidade de reestruturações societárias e operacionais, ajustes da estrutura logística da operação, redefinição de estratégias de suprimento e de precificação, processos e sistemas tecnológicos do departamento tributário, dentre outras.

Para entender como essas mudanças afetam o seu negócio, fale com a PwC.

Mayra Theis
Líder de tributos da indústria de Agribusiness
mayra.theis@pwc.com

Marcelo Vieira
Sócio de consultoria tributária
marcelo.vieira@pwc.com

Analélia Galhardo
Sócia de consultoria tributária
analelia.galhardo@pwc.com

Débora Didoné
Diretora de consultoria tributária
debora.didone@pwc.com

Maurício Moraes
Líder da indústria de Agribusiness
mauricio.moraes@pwc.com

Durval Portela
Líder de consultoria tributária e societária da PwC Brasil
durval.portela@pwc.com

O conteúdo desse material destina-se apenas à informação geral, não constitui uma opinião, recomendação ou entendimento da PwC, e nem pode ser utilizado como, ou em substituição, a uma consulta formal a um profissional habilitado.

A utilização das informações aqui contidas deve estar sempre acompanhada da orientação dos consultores tributários para o caso específico da sua empresa. A consulta do material aqui reportado requer a verificação de eventuais alterações posteriores neles introduzidas, inclusive da legislação. Os temas tratados neste informativo estão apresentados de forma resumida. Todos os direitos autorais reservados à PwC. Permitida a reprodução desde que seja citada a fonte.

© 2023 PricewaterhouseCoopers Brasil Ltda. Todos os direitos reservados. Neste documento, “PwC” refere-se à PricewaterhouseCoopers Brasil Ltda., firma membro do network da PricewaterhouseCoopers, ou conforme o contexto sugerir, ao próprio network. Cada membro da rede PwC constitui uma pessoa jurídica separada e independente. Para mais detalhes acerca do network PwC, acesse: www.pwc.com/structure.