FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

Tributação sobre o consumo, reforme tributária e o agronegócio: uma análise a partir da cadeira da pecuária

Gustavo Vaz Faviero

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Versão de 03.06.2023

1. Tema, contexto e delimitação de escopo

O sistema tributário brasileiro sobre consumo está complexo. No contorno constitucional atual temos diversos os três entes federados legislando, fiscalizando e cobrando tributos. Existem tributos cobrados tanto de forma não cumulativa (ex: IPI. PIS/COFINS/ICMS), quanto de forma cumulativa (ex: ISSQN). Ainda, para os tributos não cumulativos existem regras distintas para cada um deles no que diz respeito a forma de tomada de crédito.

No âmbito dos Estados e Municípios, há uma guerra fiscal entre os próprios entes da federação, com a concessão de benefícios fiscais locais e setorizados por meio de regimes especiais.

Neste cenário de incertezas o tema da reforma tributário ganhou força, especialmente por meio da PEC nº 45/2019. No seu contorno atual a reforma busca a unificação do ISSQN, ICMS, IPI, PIS e COFINS em três tributos: CBS (contribuição sobre bens e serviços - federal), IBS (Imposto sobre bens e serviços – Estados/municípios) e o IS (imposto seletivo – federal), formando um "IVA a brasileira".

Dentre os pilares apresentados como base para a reforma tributária estão a simplicidade, justiça fiscal (respeito a capacidade contributiva), manutenção da carga tributária global, eficiência e a transparência do custo tributário ao consumidor.

Os principais tópicos que a reforma busca são (i) incidência ampla, onde todas as atividades econômicas, sejam bens ou serviços, tangíveis ou intangíveis, estariam abarcados pelo "IVA"; (ii) incidência tributária por fora, onde os novos tributos não comporiam a sua própria base; (iii) aplicação de alíquotas uniformes (salvo exceções) conforme e o município de destino; (iv) não cumulatividade efetiva, com o direito ao crédito do tributo pago na aquisição do bem e serviço; (v) "cashback", devolução de parte do tributo para famílias de baixa renda como forma de compensar a uniformidade de alíquotas.

A reforma seria realizada primeiramente por emendas a dispositivos constitucionais, mas dependeria de regulamentação via lei complementar federais, bem como leis ordinárias federais estaduais e municipais, cujo texto não foi apresentado.

Diversos setores da economia se manifestaram sobre a reforma apresentada. Um dos mais impactados, o Agronegócio, teme um aumento elevado da carga tributária pela solução proposta. Isso porque o critério da manutenção da carga tributária somente seria constado de forma global, ou seja, há como pressuposto que alguns setores teriam um aumento da carga tributária, os quais a nível global seriam compensados com reduções em outros seguimentos.

Eventuais impactos no Agronegócio não devem ser ignorados. Isso porque o setor desempenha uma posição de destaque na economia brasileira. O Brasil é um país de dimensões continentais, com clima propício e variedade de recursos naturais possibilita o crescimento da agricultura e da pecuária, essencial para auxiliar na erradicação da fome no mundo, cuja população continua a crescer.

Em decorrência de uma conjuntura de fatores naturais, econômicos e jurídicos o agronegócio se tornou um dos principais setores da economia. O Brasil lidera o ranking de exportações de diversas commodities, tornando a balança comercial favorável e sendo um dos principais setores empregadores de mão de obra, inclusive em regiões que historicamente eram mais carentes, com a abertura das novas fronteiras.

Assim, o presente trabalho tem como objetivo analisar se a introdução da nova sistemática de tributação sobre o consumo para o Agronegócio atende aos princípios constitucionais da Isonomia, Capacidade Contributiva, Fomento à Produção Agropecuária e Desenvolvimento Sustentável.

Para tanto, o modelo de pesquisa predominante do presente trabalho será exploratório, tomando como ponto de partida a reflexão de quais princípios constitucionais são aplicados ao Agronegócio e como eles estão atendidos ou não na reforma tributária. Para fins de segmentação tomar-se-á como base a cadeia de produção pecuária, a fim de que sejam verificados os principais benefícios fiscais existentes, as alterações propostas pela reforma e como os demais países atualmente vem tributando a cadeia pecuária.

2. **Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso**

Contextualização fática

a) Quais são as justificativas para a reforma tributária sobre o consumo?
    i. Fonte e formas de acesso: (i) Pesquisa legislativa nos sítios eletrônicos oficiais, e (ii) pesquisa doutrinária em livros, dissertações, teses, monografias e artigos especializados acessados em biblioteca ou em sítios eletrônicos.

b) Quais os principais pontos de alteração que a EC 45/2019 apresenta na tributação do consumo?
    i. Fonte e formas de acesso: (i) Pesquisa legislativa nos sítios eletrônicos oficiais, e (ii) pesquisa doutrinária em livros, dissertações, teses, monografias e artigos especializados acessados em biblioteca ou em sítios eletrônicos.

c) Quais os tributos atuais que incidem na tributação sobre o consumo da atividade pecuária?
    i. Fonte e formas de acesso: (i) Pesquisa legislativa nos sítios eletrônicos oficiais, e (ii) pesquisa doutrinária em livros, dissertações, teses, monografias e artigos especializados acessados em biblioteca ou em sítios eletrônicos.

Referencial teórico-normativo

a) Quais os principais princípios constitucionais que são aplicados na atividade agropecuária?
    i. Fonte e formas de acesso: (i) Pesquisa legislativa nos sítios eletrônicos oficiais, e (ii) pesquisa doutrinária em livros, dissertações, teses, monografias e artigos especializados acessados em biblioteca ou em sítios eletrônicos.

b) Quais os principais benefícios fiscais que são aplicáveis na produção pecuária no âmbito do ICMS e do PIS/COFINS?
    i. Fonte e formas de acesso: (i) Pesquisa legislativa nos sítios eletrônicos oficiais, e (ii) pesquisa doutrinária em livros, dissertações, teses, monografias e artigos especializados acessados em biblioteca ou em sítios eletrônicos.

c) Como os demais países que adotam o IVA realizam a tributação do consumo sobre a atividade pecuária?
    i. Fonte e formas de acesso: (i) Pesquisa legislativa nos sítios eletrônicos oficiais, e (ii) pesquisa doutrinária em livros, dissertações, teses, monografias e artigos especializados acessados em biblioteca ou em sítios eletrônicos.

Abordagem analítica

a) A aplicação de alíquota única trazida pela EC 45/2019 irá aumentar a carga tributária da atividade pecuária?
    i. Fonte e formas de acesso: (i) Pesquisa legislativa nos sítios eletrônicos oficiais, e (ii) pesquisa doutrinária em livros, dissertações, teses, monografias e artigos especializados acessados em biblioteca ou em sítios eletrônicos.
b) A utilização do cashback é apta para reduzir a regressividade do sistema tributário na produção pecuária?
    i. Fonte e formas de acesso: (i) Pesquisa legislativa nos sítios eletrônicos oficiais, e (ii) pesquisa doutrinária em livros, dissertações, teses, monografias e artigos especializados acessados em biblioteca ou em sítios eletrônicos.
c) Os dispositivos trazidos pela EC 45/2019 são aptos para garantir a não cumulatividade plena no agronegócio?
    i. Fonte e formas de acesso: (i) Pesquisa legislativa nos sítios eletrônicos oficiais, e (ii) pesquisa doutrinária em livros, dissertações, teses, monografias e artigos especializados acessados em biblioteca ou em sítios eletrônicos.

Recomendações finais

a) Os dispositivos trazidos pela EC 45/2019 atendem os princípios constitucionais que são aplicados no Agronegócio? Caso negativo quais as alterações necessárias no texto?

i. Fonte e formas de acesso: (i) Pesquisa legislativa nos sítios eletrônicos oficiais, e (ii) pesquisa doutrinária em livros, dissertações, teses, monografias e artigos especializados acessados em biblioteca ou em sítios eletrônicos.

3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

O trabalho proposto é relevante pois busca verificar quais os princípios constitucionais que devem ser observados em reformas tributárias sobre o consumo sob a ótica do Agronegócio, um dos principais seguimentos da economia do Brasil. Ademais, os frutos do trabalho poderão ser utilizados tanto para balizar futuras reformas tributárias (caso o texto não seja aprovado), quanto para a normatização infraconstitucional, bem como na renovação da jurisprudência sobre o tema. Assim, os frutos do trabalho podem ser aplicados por legisladores, advogados, julgadores.

4. Familiaridade com objeto da pesquisa

Atuo aproximadamente 15 anos em direito tributário, com foco tanto em contencioso, quanto consultoria. Durante esse período assessorei clientes de diversos ramos, origens e dimensões. Especificamente nos últimos 7 anos passei a atuar com clientes focados no agronegócio, tanto como produtores rurais, agroindústrias, distribuidores e tradings de exportação.

Durante essa atuação sinto como um foco de aflição dos meus clientes a complexidade da tributação do consumo no Brasil, mas também uma insegurança (ainda maior) sobre eventuais alterações venham a impactar por meio da reforma tributária.

5. Bibliografia preliminar

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2012.

ARVATE, Paulo, BIDERMAN, Ciro (org.). Economia do Setor Público. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. Capítulo 16, "*O sistema tributário no Brasil: reformas e mudanças*".

AVI-YONAH, Reuven S. Three goals of taxation. NYU Tax *Law Review, Vol. 60, (2006-2007)*, pp. 1-28

BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda, SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. *Imposto ótimo sobre o consumo: resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro. IPEA*, jul/2001

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI – Princípios e Estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009.

BIRD, Richard M., OLDMAN, Oliver. "Tax Research and Tax Reform in Latin America-A Survey and Commentary*". Latin American Research Review, Vol. 3, No. 3 (Summer, 1968)*, pp. 5- 23

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional* – Vol. 1. 1. ed. São Paulo: Atlas.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

MELO, José Eduardo Soares de. *IPI Teoria e Prática*. São Paulo: Malheiros, 2009.

MURPHY, Liam, NAGEL, Thomas. *The Myth of Ownership – Taxes and Justice*. New York: OUP, 2002

OECD. Consumption Tax Trends 2020. Capítulo 1. Consumption tax figures: main trends and figures. Disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/sites/152def2d-en/1/3/1/index.html?itemId=/content/publication/152def2d-en&_csp_=c74456d46ecc7b2f6fd3352bb00363ec&itemIGO=oecd&itemC ontentType=book

PAULSEN, Leandro., MELO, José Eduardo Soares de Melo. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PESSÔA, Leonel C. "Introdução". In: Pessôa, Leonel C.; Pessôa, Samuel. *Razões para a Reforma Tributária. Distorções da Tributação sobre o Consumo no Brasil*. Rio de Janeiro. Editora Synergia, 2020.

PESSÔA, Leonel C.; Pessôa, Samuel. *Qualidade dos Gastos Púbicos no Brasil: o Simples Nacional.* São Paulo: FGV Direito SP, 2020

PESSÔA, Leonel C.; PINHEIRO, Maurício Canêdo. ROCHA, Melina (coordenadores). Relatório da Pesquisa: Alíquota Única na Tributação sobre o Consumo. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/33599

REZENDE, Fernando, AFONSO, José Roberto (org.). *50 anos da Reforma Tributária Nacional*: origens e lições. Rio de Janeiro: FGV: IBRE, 2014.

REZENDE, Fernando, OLIVEIRA, Fabrício, ARAUJO, Erika. *O dilema fiscal – remendar ou reformar?* Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007

STIGLITZ, Joseph E. *Economics of the Public Sector*, 3rd edition. New York: W. W. Norton & Company.

WARREN, Alvin. Would a Consumption Tax Be Fairer Than an Income Tax? *The Yale Law Journal, Vol. 89, No. 6 (May, 1980)*, pp. 1081-1124

6. Cronograma de execução

	2023						2024												2025	
Atividade	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	Horas
Levantamento bibliográfico																				80h
Pesquisa jurisprudencial e coleta de decisões																				30h
leitura e fichamento dos textos																				30h
análise reflexão e discussão sobre os resultados da pesquisa																				10h
Elaboração da versão preliminar / estruturação da dissertação																				30h
Elaboração da Dissertação																				120h
Revisão da Dissertação																				40h
Ajustes e Entrega da versão provisória																				20h