



Solução de Consulta nº 31 - Cosit

Data 16 de janeiro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA. INDUSTRIALIZAÇÃO. CONCEITO. ENQUADRAMENTO. SÊMEN BOVINO. 1. A partir de 1º de janeiro de 2013 até 30 novembro de 2015, a contribuição previdenciária substitutiva de que trata o art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, aplica-se obrigatoriamente à empresa que efetua processo de fabricação consistente na coleta e no acondicionamento de sêmen bovino (código NCM 05.11). 2. Na hipótese de a empresa se dedicar a outras atividades além daquelas previstas nos artigos 7º ou 8º da Lei nº 12.546, de 2011, e não estando seu enquadramento no regime de tributação substitutivo vinculado ao código CNAE de sua atividade econômica principal, o recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva deverá ser efetuado nos moldes do art. 9º, § 1º, da Lei nº 12.546, de 2011, desde que a receita bruta decorrente das outras atividades não contempladas nos artigos 7º ou 8º da Lei nº 12.546, de 2011, seja superior a 5% (cinco por cento) da receita bruta total e inferior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 56, DE 20/02/2014, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 20, DE 04/11/2013.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 195, § 13; Lei nº 8.212, de 1991, art. 22, incisos I e III; Lei nº 12.546, de 2011, art. 8º, §§ 1º e 2º, e art. 9º, §§ 1º, 5º, 6º e 9º; Lei nº 12.715, de 2012, art. 55; Lei nº 12.844, de 2013, arts. 12 e 13; Lei nº 13.043, de 2014, arts. 51 e 113, IV, “a”; Medida Provisória nº 540, de 2011, art. 8º; Medida Provisória nº 651, de 2014, art. 41; Decreto nº 7.212, de 2010, arts. 4º, 5º e 6º; Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, art. 1º, 5º.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DECLARAÇÃO DE INEFICÁCIA PARCIAL. Não produz efeitos a consulta cujo fato objeto da indagação acha-se disciplinado em ato normativo publicado na imprensa oficial em data anterior à apresentação da consulta.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, V.

Relatório

Trata-se de consulta sobre interpretação da legislação tributária federal para indagar sobre a incidência da contribuição previdenciária substitutiva prevista no art. 8º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, para a empresa que se dedica à produção e comercialização de sêmen bovino.

2. A Consulente informa, inicialmente, que tem como objetivo social “a produção e comercialização de sêmen por conta própria, a prestação de serviços de produção de sêmen para terceiros, a importação, exportação, comércio, distribuição de produtos agropecuários e veterinários em geral; comercialização de embriões congelados; assessoria, consultoria, elaboração e execução de projetos agropecuários; implantação de sistemas informatizados na área agropecuária, bem como a inseminação artificial e o comércio de suplementos para animais em geral”. Destaca, porém, que sua receita bruta total “é composta da venda de sêmen bovino adquirido de terceiros e de produção própria”, sendo sua produção própria superior a 5% (cinco por cento) da receita bruta total.

3. Esclarece, em seguida, que, para realizar a venda de sêmen bovino, faz-se necessário o acondicionamento do produto em paletas apropriadas para o congelamento em botijões especiais e que, na prestação de serviços de coleta de sêmen para terceiros, seus clientes, entrega o produto devidamente acondicionado em botijões e congelado.

4. Aduz que a Lei nº 12.546, de 2011, com a alteração promovida pela Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, incluiu o sêmen bovino (código 05.11.10.00 da Tipi) na relação constante no Anexo de que trata o artigo 8º e, com isso, tal produto foi incluído como destinatário do regime de tributação substitutivo. Observa, contudo, que, no referido Anexo, constam produtos tributados e não tributados pelo Imposto sobre Produtos Industrializados, sendo o sêmen bovino um dos produtos não tributados.

5. Ressalta que a Lei nº 12.546, de 2011, no § 2º de seu artigo 8º, dispõe que, para efeitos de aplicação da contribuição previdenciária substitutiva, devem ser considerados “os conceitos de industrialização e de industrialização por encomenda previstos na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI” e que o sêmen bovino preenche todas as condições exigidas para a caracterização de produto industrializado, segundo o Regulamento do IPI, com a única exceção de que tal produto não é tributável por essa legislação.

6. Ao final, indaga:

1) É correta a afirmativa de que o sêmen bovino - código 0511.10.00, por estar listado no Anexo I do artigo 8º da Lei nº 12.546/2011, incluído pelo artigo 56 da Lei nº 12.715/2012 e, embora seja não tributado pela legislação do IPI, já qualifica a consulente como destinatária da norma, podendo ela apurar a contribuição previdenciária à alíquota de 1% (um por cento) sobre a receita bruta da produção própria de sêmen bovino, depois de excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos? A Consulente pode/deve

utilizar extensivamente as regras previstas nos §§ 1º e 2º do artigo 8º da Lei nº 12.546/2011, e alterações, para efeitos de apuração da base de cálculo da contribuição?

2) Considerando a interpretação literal da lei tributária prevista no artigo 111 do CTN (Lei nº 5.172/66), é permitido à consulente utilizar extensivamente o conceito de produto industrializado previsto no inciso I do § 1º do artigo 8º da Lei nº 12.546/2011, com a alteração dada pelo artigo 55 da Lei nº 12.715/2012 e suas alterações, para apurar a base de cálculo da contribuição previdenciária do sêmen de produção própria – código 0511.10.00 (NT)?

3) Considerando ainda o disposto no artigo 111 do Código Tributário Nacional, a Consulente, em relação à produção própria de sêmen bovino – código 0511.10.00 (NT), pode utilizar extensivamente os conceitos de industrialização e industrialização por encomenda previstos na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, para efeitos de apuração da base de cálculo da contribuição previdenciária prevista no caput do artigo 8º da Lei nº 12.546/2011 e alterações?

4) A inclusão do Anexo I de que trata o artigo 56 da Lei nº 12.715/2012 à Lei nº 12.546/2011, onde o sêmen bovino – código 0511.10.00 – figura como destinatário da norma prevista no artigo 8º, exclui a aplicabilidade dos §§ 1º e 2º do já citado artigo 8º da Lei nº 12.546/2011 para efeitos de apuração da base de cálculo da receita bruta e incidência da alíquota de 1% (um por cento) prevista no caput?

5) Caso a Consulente, na qualidade de produtora de sêmen bovino – código 0511.20.00 (NT) – seja destinatária da norma prevista no artigo 8º da Lei nº 12.546/2011 e alterações, a aplicabilidade deste artigo visando apurar a base de cálculo das contribuições previdenciárias previstas nos incisos I e III do artigo 22 da Lei nº 12.546/2011, tendo como base de cálculo a receita bruta de produção própria do sêmen bovino é opcional ou obrigatória?

6) Caso a aplicabilidade seja opcional, qual o momento do seu exercício? Caso seja opcional, a Consulente pode efetuar a opção retroativa, tendo como termo inicial a data da vigência da lei concessiva do direito (1º dia do quarto mês subsequente à data da publicação da Lei nº 12.715/2012)?

7) Qual é o termo inicial para a vigência dos §§ 1º e 2º do art. 8º da Lei nº 12.546/2011 incluídos pela Lei nº 12.715/2012?

8) Caso a Consulente seja destinatária da norma, qual o período que poderá utilizá-la? Até 31/12/2014 ou enquanto estiver vigente e eficaz, de acordo com o que dispõe o artigo 50 da Lei nº 13.043/2014?

9) Caso a receita bruta do sêmen bovino produzido pela Consulente seja superior a 5% (cinco por cento) da sua receita bruta total, a alíquota de 1% (um por cento) incide sobre a receita bruta total (incluídos os produtos adquiridos de terceiros) ou incide somente sobre a receita bruta de produção própria do sêmen bovino código 0511.10.00, depois de excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos?

Fundamentos

7. A presente consulta preenche os requisitos para ser considerada eficaz nos termos do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, relativamente às indagações trazidas em seus itens 1 a 4 e 9. Já no tocante aos questionamentos enunciados nos itens 5 a 8, estes se apresentam ineficazes por envolverem matéria disciplinada expressamente em ato normativo publicado na imprensa oficial antes da apresentação da consulta, como será explicitado na parte final desta Solução de Consulta.

8. Destaca-se, primeiramente, que a Coordenação-Geral de Tributação - Cosit já se manifestou sobre algumas das matérias trazidas neste processo, por intermédio da Solução de Consulta Cosit nº 56, de 20 de fevereiro de 2014 (DOU de 10/03/2014), e da Solução de Consulta Cosit nº 20, de 4 de novembro de 2013 (DOU de 22/11/2013), as quais se encontram disponíveis na página da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB. Assim, nos termos do art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, a presente Solução de Consulta encontra-se vinculada parcialmente às Soluções de Consulta Cosit nºs 56/2014 e 20/2013.

Da contribuição previdenciária substitutiva prevista no art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011.

9. A Constituição Federal de 1988, no § 13 de seu artigo 195, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, prevê, para fins de financiamento da Seguridade Social, a desoneração gradual da folha de pagamento por uma contribuição incidente sobre a receita ou o faturamento.

10. Dando cumprimento a esse comando constitucional, a Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, alterou a matriz previdenciária de diversos setores da economia, com substituição gradual da contribuição sobre a folha de pagamento por uma contribuição incidente sobre a receita bruta, como forma de estimular a empregabilidade, a competitividade, a formalização de mão de obra e a redução dos custos de produção e exportação.

11. Mencionada Medida Provisória foi convertida na Lei nº 12.546, de 2011, a qual foi objeto de várias alterações, inclusive para inserção de novos segmentos econômicos e para redução da alíquota, tendo uma dessas modificações sido promovida pela Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, que deu a seguinte redação ao art. 8º:

*Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, **contribuirão sobre o valor da receita bruta**, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, **à alíquota de 1% (um por cento)**, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que **fabricam** os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, **nos códigos referidos no Anexo desta Lei**.*

§ 1º O disposto no caput:

I - aplica-se apenas em relação aos produtos industrializados pela empresa;

[...]

§ 2º Para efeito do inciso I do § 1º, devem ser considerados os conceitos de industrialização e de industrialização por encomenda previstos na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. (destacou-se)

12. De acordo com o dispositivo acima transcrito, a contribuição previdenciária prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, para as empresas que fabricam os produtos listados no Anexo da Lei nº 12.546, de 2011, com a redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, foi substituída pela contribuição incidente sobre a receita bruta.

13. Importa observar, por relevante, que o *caput* do artigo 8º da Lei nº 12.546, de 2011, após a edição da Lei nº 12.715, de 2012, foi alterado pela Lei nº 12.844, de 19 de setembro de 2013, e pela Medida Provisória nº 651, de 9 de julho de 2014, convertida na Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, para exclusão da limitação temporal consignada na parte inicial desse dispositivo e substituição do Anexo trazido pela Lei nº 12.715, de 2012, pelo **Anexo I**. Confirma-se, a seguir, a mencionada redação do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011:

*Art. 8º Contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que **fabricam** os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no **Anexo I**.*

§ 1º O disposto no caput:

*I - aplica-se apenas em relação aos **produtos industrializados pela empresa**;*

[...]

§ 2º Para efeito do inciso I do § 1º, devem ser considerados os conceitos de industrialização e de industrialização por encomenda previstos na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. (original sem destaque)

14. Atualmente, no entanto, a Lei 12.546, de 2011, foi novamente alterada, desta feita pela Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015, que tornou facultativa, a partir de 1º de dezembro de 2015, a substituição da contribuição previdenciária prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 pela contribuição previdenciária sobre a receita bruta.

15. Reportando-se à questão objeto deste processo de consulta, verifica-se que a dúvida reside em saber se o regime de tributação substitutivo de que trata o art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, aplica-se à empresa que se dedica à produção de sêmen bovino.

16. Cabe observar, inicialmente, que o sêmen bovino, classificado no código **05.11.10.00** da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), encontra-se relacionado na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011. Verifica-se, também, que esse produto (NCM 05.11) foi contemplado no Anexo trazido pela Lei nº 12.715, de 2012, que relaciona diversos produtos classificados na Tipi e que foram alcançados pela contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta, e também no atual Anexo I, trazido pela Lei nº 12.844, de 2013, que substituiu o Anexo anterior.

17. Percebe-se, assim, que as empresas que fabricam os produtos classificados no **código 05.11 da NCM** contribuirão sobre a receita bruta auferida em substituição às contribuições previdenciárias previstas nos incisos I e III do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 1991. Nota-se, também, que essa contribuição substitutiva “aplica-se apenas em relação aos produtos industrializados pela empresa” (grifou-se), devendo-se, para fins dessa substituição, ser considerados os conceitos de industrialização e de industrialização por

encomenda previstos na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI” (grifou-se), nos termos dos §§ 1º e 2º do artigo 8º da Lei nº 12.546, de 2011.

18. O Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 (Regulamento do IPI), que regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do IPI, apresenta, como segue, as características e modalidades de **industrialização**:

*Art. 4º Caracteriza **industrialização** qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único, e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único):*

*I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (**transformação**);*

*II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (**beneficiamento**);*

*III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (**montagem**);*

*IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (**acondicionamento ou reacondicionamento**); ou*

*V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (**renovação ou recondicionamento**).*

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

[...]

Embalagens de Transporte e de Apresentação

*Art. 6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à **forma de embalagem do produto**, entender-se-á (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso II):*

*I - como **acondicionamento para transporte**, o que se destinar precipuamente a tal fim; e*

*II - como **acondicionamento de apresentação**, o que não estiver compreendido no inciso I.*

*§ 1º Para os efeitos do inciso I do caput, o **acondicionamento** deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:*

I - ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; e

II - ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores.

§ 2º Não se aplica o disposto no inciso II do caput aos casos em que a natureza do acondicionamento e as características do rótulo atendam, apenas, a exigências técnicas ou outras constantes de leis e de atos administrativos.

§ 3º O acondicionamento do produto, ou a sua forma de apresentação, será irrelevante quando a incidência do imposto estiver condicionada ao peso de sua unidade.

§ 4º Para os produtos relacionados na Subposição 2401.20 da TIPI, a incidência do imposto independe da forma de apresentação, acondicionamento, estado ou peso do produto (Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, art. 41, § 1º). (original sem destaque)

19. A Consulente, segundo informa, promove a coleta e a comercialização de sêmen bovino e, para realização dessa venda, realiza “o **acondicionamento** do produto em paletas apropriadas para o congelamento em botijões especiais”. Ainda de acordo com a consulta, o “sêmen bovino código 0511.10.00 **preenche todas as condições exigidas para a caracterização de produto industrializado**, à única exceção de que o seu produto não é tributável pela legislação do IPI” (destacou-se).

20. Verifica-se, primeiramente, que o **acondicionamento** efetuado pela Consulente, para fins de comercialização do produto, não se destina precipuamente ao transporte, mas objetiva assegurar a qualidade e a utilidade do produto, **consubstanciando-se, assim, uma das modalidades de industrialização previstas no art. 4º do Regulamento do IPI.**

21. Nesse sentido, e como o sêmen bovino pertence à posição **05.11 da NCM**, que foi relacionada no **Anexo** da Lei nº 12.546, de 2011, com a redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012, e no **Anexo I** trazido pela Lei nº 12.844, de 2013, a pessoa jurídica que tem como atividade a produção e o acondicionamento desse produto para fins de apresentação, **fica sujeita à contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita de que trata o artigo 8º da referida Lei.**

22. Com relação ao fato de o sêmen bovino (código NCM 0511.10.00) constituir, para fins de incidência do IPI, produto “**Não Tributado – NT**”, tal condição não interfere na sujeição ou não desse produto ao regime de tributação substitutivo de que trata o art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011. Para que a pessoa jurídica fique sujeita à substituição previdenciária é necessário que ela própria execute uma das modalidades de industrialização prevista no art. 4º do Decreto nº 7.212, de 2010, e que o produto submetido à industrialização esteja relacionado no Anexo I da Lei nº 12.546, de 2011, não havendo qualquer condicionante ao fato de tal produto caracterizar-se ou não hipótese de incidência do IPI.

23. Reforça essa conclusão o fato de o Anexo I da Lei nº 12.546, de 2011, contemplar, no regime de tributação substitutivo, os produtos classificados na posição **05.11 da NCM** e todos os produtos dessa posição são “Não Tributados”. Se produtos “Não Tributados” pelo IPI não estivessem sujeitos à contribuição previdenciária substitutiva, não faria qualquer sentido o referido Anexo contemplar os da posição 05.11 da NCM.

24. No tocante à atividade da Consulente consistente na **coleta de sêmen bovino para terceiros**, em que ela fica responsável pela entrega do produto devidamente acondicionado em botijões e congelado, tal operação caracteriza a chamada **industrialização**

por encomenda. A esse respeito, oportuna a transcrição, a seguir, dos seguintes dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, que trata da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta:

Art. 5º O disposto no art. 1º aplica-se às empresas que produzam no território nacional, item referido no Anexo II.

§ 1º O disposto no caput aplica-se, inclusive, com relação aos itens produzidos por um estabelecimento e comercializados por outro da mesma pessoa jurídica.

§ 2º Nos casos em que a produção seja efetuada por encomenda, o disposto no caput aplica-se:

I - somente à empresa executora, caso esta execute todo o processo de produção; ou

II - tanto à empresa executora, quanto à encomendante, na hipótese de produção parcial por encomenda, desde que resulte das respectivas operações, tomadas separadamente, item referido no Anexo II. (destacou-se)

25. Enfim, se a Consulente, ao coletar sêmen bovino para terceiros, executar atividade de acondicionamento do produto para fins de sua apresentação, ela ficará sujeita, em relação a essa atividade, à contribuição previdenciária substitutiva de que trata o art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011.

26. Acresce notar, ainda, que, se a Consulente também se dedicar à comercialização de sêmen de terceiros sem que execute, ainda que parcialmente, a operação de industrialização, tal atividade, isoladamente considerada, não se sujeitará ao regime de tributação substitutivo por se caracterizar simples revenda de mercadoria.

27. Como a Consulente apresenta objeto social bastante amplo, cumpre analisar, a seguir, como se dá a tributação diante dessa diversidade de atividades.

Do regime misto de recolhimento

28. Primeiramente, cabe observar que a Lei nº 12.546, de 2011, nos §§ 1º e 9º de seu artigo 9º, fixou **dois critérios** para apuração da base de cálculo dessa contribuição na hipótese de a empresa se dedicar a outras atividades além daquelas previstas em seus artigos 7º e 8º, estando a adoção de um ou outro procedimento vinculada à **atividade econômica principal** da empresa, assim entendida aquela de maior receita auferida ou esperada nos termos dos §§ 1º a 3º do art. 17 da Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013.

29. Na hipótese de a atividade econômica principal da empresa corresponder a alguma atividade/serviço cujo enquadramento no artigo 7º ou 8º da Lei nº 12.546, de 2011, ocorre em função do **código CNAE**, o recolhimento da contribuição previdenciária prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, deverá ser efetuado com base, **exclusivamente**, na receita bruta nos termos do § 9º do artigo 9º da Lei nº 12.546, de 2011.

30. Porém, se a empresa estiver sujeita à contribuição previdenciária substitutiva com base em qualquer outro critério que **não** seja o código CNAE de sua atividade econômica principal e se dedicar a outras atividades sujeitas ou não ao regime de tributação substitutivo, o recolhimento da contribuição prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, deverá ser feito na forma do § 1º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, em que

são devidas contribuições sobre a receita bruta e sobre a folha de pagamento (regime misto). Confira-se:

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:

[...]

§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º, o cálculo da contribuição obedecerá:

I - ao disposto no caput desses artigos quanto à parcela da receita bruta correspondente às atividades neles referidas; e

II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição dos incisos I e III do caput do referido artigo ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que tratam o caput do art. 7º e o § 3º do art. 8º ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 8º e a receita bruta total. (original sem destaque)

31. De acordo com os dispositivos acima reproduzidos, na hipótese de a empresa fabricar exclusivamente produtos descritos no art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, ela ficará sujeita integralmente à contribuição sobre a receita bruta, em substituição às contribuições descritas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991. Porém, se se dedicar a outras atividades além daquelas previstas no referido artigo 8º, submeter-se-á ao regime misto de que trata o § 1º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, recolhendo a contribuição sobre a receita bruta relativamente às atividades contempladas no regime substitutivo (art. 8º da Lei nº 12.546/2011) e sobre a folha de pagamento (art. 22, I e III, da Lei nº 8.212/1991), para os produtos/atividades não submetidos a esse regime.

32. No presente caso, a Consulente dedica-se à produção e comercialização de sêmen bovino, produto constante do Anexo I da Lei nº 12.546, de 2011, sob o código 05.11 da NCM, e possui objeto social diversificado. Vê-se, por outro lado, que a tributação dessa atividade no regime substitutivo de que trata o artigo 8º da referida Lei não se acha condicionada ao código CNAE de sua atividade econômica principal. Dessa forma, a contribuição previdenciária prevista no art. 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212, de 1991, incidirá sobre a receita bruta para os produtos sujeitos ao art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, e sobre a folha de pagamento, para os produtos/atividades não incluídos no referido artigo, observado o seguinte critério:

- contribuição incidente sobre a receita bruta decorrente da fabricação dos produtos contemplados no art. 8º: apurada pela incidência do percentual de 1,0% sobre a receita bruta;
- contribuição previdenciária patronal prevista no art. 22, I e III, da Lei nº 8.212, de 1991: calculada mediante a aplicação do percentual de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, multiplicando-se o valor apurado por um redutor resultante da razão existente entre a receita bruta decorrente dos produtos/atividades não sujeitos à substituição e a receita bruta total.

33. É importante observar que, nos termos do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, nos meses em que as empresas sujeitas ao regime misto auferirem apenas receitas relativas às atividades ou à produção de itens listados nos Anexos I e II daquele ato, o recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva incidirá sobre a receita bruta total, não sendo aplicada a proporcionalização de que trata o inciso II do *caput* daquele artigo. Por outro lado, nos meses em que as empresas obtiverem apenas receitas de atividades/produtos não relacionados nos referidos Anexos, elas deverão recolher as contribuições previstas nos incisos I e III do *caput* do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, sobre a totalidade da folha de pagamento.

34. Convém destacar, ainda, que a Lei nº 12.715, de 2012, impôs limites à aplicação do regime misto de que trata o § 1º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, como se pode verificar pela leitura dos seguintes dispositivos dessa Lei:

Art. 8º [...]

§ 1º O disposto no caput:

[...]

II - não se aplica:

a) a empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas no caput, cuja receita bruta decorrente dessas outras atividades seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total; e

[...]

Art. 9º [...]

[...]

§ 5º O disposto no § 1º aplica-se às empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 7º e 8º, somente se a receita bruta decorrente de outras atividades for superior a 5% (cinco por cento) da receita bruta total.

§ 6º Não ultrapassado o limite previsto no § 5º, a contribuição a que se refere o caput dos arts. 7º e 8º será calculada sobre a receita bruta total auferida no mês. (destacou-se)

35. Cingindo-se a esses dispositivos, constata-se que a aplicação do regime misto para os produtos contemplados no art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, foi afastada, quando:

- a receita bruta decorrente das outras atividades desenvolvidas pela empresa for igual ou inferior a 5% (cinco por cento) da receita bruta total, devendo o recolhimento da contribuição, nesta hipótese, ser feito sobre a “receita bruta total auferida no mês” (art. 9º, §§ 5º e 6º, da Lei nº 12.546/2011, com a redação dada pela Lei nº 12.715/2012, e art. 6º, §§ 3º e 4º, do Decreto nº 7.828/2012);
- a receita bruta decorrente das outras atividades for igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total, hipótese em que não será aplicado o regime misto e tampouco o regime substitutivo,

devendo as contribuições ser recolhidas integralmente nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991 (art. 8º, § 1º, II, “a”, da Lei nº 12.546/2011, com a redação dada pela Lei nº 12.715/2012, e art. 3º, § 2º, II, “a”, do Decreto nº 7.828/2012).

36. Nota-se, assim, que o regime misto de contribuição aplica-se apenas quando a receita bruta decorrente das outras atividades desenvolvidas pela empresa não contempladas na Lei nº 12.546, de 2011, for superior a 5% (cinco por cento) da receita bruta total e inferior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total.

37. No presente caso, cabe observar que, na hipótese de toda a receita bruta da Consulente ser decorrente da venda de sêmen bovino de produção própria e da industrialização por encomenda de sêmen fornecido por terceiros, como ambas as atividades estão contempladas no regime de tributação substitutivo previsto no art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, a contribuição previdenciária prevista nos incisos I e III do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 1991, será integralmente substituída pela contribuição incidente sobre a receita bruta, não se aplicando à espécie o regime misto de recolhimento.

Da ineficácia das indagações contidas nos itens 5 a 8 da consulta

38. Como já se explicitou acima, as questões trazidas pela Consulente nos itens 5 a 8 são ineficazes, uma vez que os fatos objetos das indagações encontram resposta expressa em ato normativo publicado na imprensa oficial antes da apresentação da consulta. Tal ineficácia encontra-se fundamentada no art. 52, inciso V, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que assim prevê:

Art. 52. Não produzirá efeito a consulta formulada:

[...]

V - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo, publicado antes de sua apresentação; (destacou-se)

39. A despeito dessa ineficácia, serão apresentados, a seguir, alguns esclarecimentos sobre as referidas questões.

40. Indaga a Consulente se a contribuição previdenciária substitutiva de que trata o art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, “é opcional ou obrigatória”. A esse respeito, o seguinte dispositivo da Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013:

Art. 1º As contribuições previdenciárias das empresas que desenvolvem as atividades relacionadas no Anexo I ou produzam os itens listados no Anexo II incidirão obrigatoriamente sobre o valor da receita bruta, em substituição às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento, previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, considerando-se os períodos e as alíquotas definidos nos Anexos I e II, e observado o disposto nesta Instrução Normativa. (destacou-se)

41. Como se vê, a contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a receita bruta prevista no artigo 8º da Lei nº 12.546, de 2011, à época da consulta, impunha-se obrigatoriamente às empresas que fabricam os produtos relacionados no Anexo I da referida Lei, como expressamente consignado no dispositivo acima transcrito.

42. Com relação ao termo inicial para fins de incidência da referida contribuição para as empresas que se dedicam à produção de sêmen bovino (código 05.11.10.00 da NCM), mais uma vez a Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, responde a indagação, conforme se pode conferir pelo Anexo II trazido por esse ato:

ANEXO II

Relação de produtos sujeitos à CPRB

NCM	Datas de início/período de vigência
05.11	1º/01/2013

43. Já no que diz respeito à vigência temporária ou indeterminada do regime de tributação substitutivo de que trata o artigo 8º da Lei nº 12.546, de 2011, como esse dispositivo que, inicialmente, teria vigência temporária, com termo final fixado para 31 de dezembro de 2014, foi alterado pela Medida Provisória nº 651, de 2014, convertida na Lei nº 13.043, de 2014, a qual excluiu essa limitação temporal, a vigência do regime substitutivo passou a ser indeterminada nos termos do art. 2º do Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 - Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (“Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue”).

Conclusão

43. Diante do exposto, responde-se a consulente que:

- a partir de 1º de janeiro de 2013 até 30 novembro de 2015, a contribuição previdenciária substitutiva de que trata o art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, aplica-se obrigatoriamente à empresa que efetua processo de fabricação consistente na coleta e no acondicionamento de sêmen bovino (código NCM 05.11);
- na hipótese de a empresa se dedicar a outras atividades além daquelas previstas nos artigos 7º ou 8º da Lei nº 12.546, de 2011, e não estando seu enquadramento no regime de tributação substitutivo vinculado ao código CNAE de sua atividade econômica principal, o recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva deverá ser efetuado nos moldes do art. 9º, § 1º, da Lei nº 12.546, de 2011, desde que a receita bruta decorrente das outras atividades não contempladas nos artigos 7º ou 8º da Lei nº 12.546, de 2011, seja superior a 5% (cinco por cento) da receita bruta total e inferior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total.

44. Já com relação às questões apresentadas nos itens 5 a 8 da consulta, declara-se a ineficácia das mesmas, nos termos do art. 52, V, do Decreto nº 70.235, de 1972, pois a matéria consultada encontra-se disciplinada em ato normativo publicado na imprensa oficial em data anterior à apresentação da consulta.

À Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta, para aprovação.

Assinado digitalmente
MIRZA MENDES REIS
Auditora Fiscal da RFB - Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 56, de 20 de fevereiro de 2014, e à Solução de Consulta Cosit nº 20, de 4 de novembro de 2013. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta