



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

| | |
|---------------------|----------------------------|
| PROCESSO | 00000.000000/0000-00 |
| SOLUÇÃO DE CONSULTA | 261 – COSIT |
| DATA | 27 de outubro de 2023 |
| INTERESSADO | CLICAR PARA INSERIR O NOME |
| CNPJ/CPF | 00.000-00000/0000-00 |

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

ALÍQUOTA ZERO. INTERPRETAÇÃO LITERAL. CÓDIGO TIPI. BENEFÍCIO RESTRITO AOS PRODUTOS MENCIONADOS.

A alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep prevista no inciso VI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, destinada aos “inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de nitrogênio” não se aplica, por analogia, aos “inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de fósforo”, haja vista tratar-se de produtos distintos, embora classificados no mesmo código Tipi. Como a concessão de alíquota zero é disposição que concede benefício fiscal, demanda interpretação literal, a teor do disposto no art. 111 do CTN.

Dispositivos legais: Constituição Federal, art. 150, § 6º, CTN, art. 108, §§ 1º e 2º, e art. 111; Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, inciso VI; Instrução Normativa RFB nº 2121, de 2022, art. 605, inciso VI.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

ALÍQUOTA ZERO. INTERPRETAÇÃO LITERAL. CÓDIGO TIPI. BENEFÍCIO RESTRITO AOS PRODUTOS MENCIONADOS.

A alíquota zero da Cofins prevista no inciso VI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, destinada aos “inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de nitrogênio” não se aplica, por analogia, aos “inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de fósforo”, haja vista tratar-se de produtos distintos, embora classificados no mesmo código Tipi. Como a concessão de alíquota zero é disposição que concede benefício fiscal, demanda interpretação literal, a teor do disposto no art. 111 do CTN.

Dispositivos legais: Constituição Federal, art. 150, § 6º, CTN, art. 108, §§ 1º e 2º, e art. 111; Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, inciso VI; Instrução Normativa RFB nº 2121, de 2022, art. 605, inciso VI.

RELATÓRIO

A consulente, acima identificada, formula consulta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), a ser apreciada sob o rito da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, conforme sinteticamente relatado a seguir.

2. Informa a consulente que atua no ramo do agronegócio, exercendo, dentre outras atividades, as de fabricação e de venda de adubos e fertilizantes e que, no curso de suas atividades, passou a fabricar um novo inoculante, não mais à base de nitrogênio, mas à base de fósforo.

3. Com base na sua natureza e nos registros já concedidos a outras empresas, a consulente classificou o novo inoculante no código 3002.90.99 da Tabela de Incidência do IPI (Tipi), tal qual ocorre com os inoculantes fixadores de nitrogênio, conforme imagem da Nota Fiscal que anexa à consulta.

4. Observa que, de acordo com o inciso VI do art. 540 da Instrução Normativa-RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, *“os inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de nitrogênio, classificados no código 3002.90.99 da Tipi”* estão sujeitos à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidente sobre a receita decorrente da venda no mercado interno.

5. Transcreve os incisos I a V do mesmo art. 540 da Instrução Normativa RFB nº 1911, de 2019, que estabelecem alíquota zero para diversos insumos agrícolas, tais como adubos ou fertilizantes, defensivos agropecuários, sementes e mudas, corretivo de solo etc. Argumenta que *“a intenção do legislador foi o de desonerar a produção agrícola, fixando alíquota zero para seus insumos”*.

6. Afirma que o inciso VI do art. 540 da Instrução Normativa RFB nº 1911, de 2019, não faz referência aos inoculantes fixadores de fósforo, mas tão somente aos fixadores de nitrogênio, simplesmente porque os inoculantes fixadores de fósforo ainda não haviam sido lançados no mercado à época da edição da norma concedente do benefício.

7. Nesse sentido, comenta que os inoculantes fixadores de fósforo e os de nitrogênio são, na realidade, o mesmo produto, ambos utilizados com a mesma finalidade, qual seja, a de melhorar e qualificar a cultura agrícola em que são empregados, distinguindo-se apenas nos seus princípios ativos.

8. Por essa razão, defende que os inoculantes fixadores de fósforo estariam também albergados pela hipótese de alíquota zero de que trata o inciso VI do art. 540 da Instrução Normativa RFB nº 1911, de 2019, ainda que este dispositivo se refira somente a inoculantes fixadores de nitrogênio. Essa interpretação, segundo a consulente, estaria respaldada no critério da analogia previsto no art. 108, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN).

9. Ao final, conclui com o seguinte pedido:

“com base na análise acima, a Consulente requerer que seja respondida sua consulta acima formulada, para confirmar que os inoculantes fixadores de fósforo devem ser tributados à alíquota zero de PIS/COFINS nos termos da IN-SRF 1.911/2019 que aplicou alíquota zero de PIS/COFINS os inoculantes então existentes à época da edição da norma isentiva”.

FUNDAMENTOS

10. A Solução de Consulta, atualmente regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, visa a esclarecer dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado, esclarecendo ambiguidade ou obscuridade acaso existentes e configurando orientação oficial da RFB.

11. Seu âmbito de aplicação é restrito à solução de questões acerca da legislação tributária federal que tenham natureza interpretativa. Desse modo, não se presta a confirmar ou infirmar determinada situação jurídico-tributária da consulente, ficando sob sua inteira responsabilidade a verificação do fato concreto e a correta aplicação do entendimento proferido na solução da consulta.

12. Na presente consulta, a consulente busca saber se pode aplicar a alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas vendas de *inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de fósforo*, por interpretação analógica do inciso VI do art. 540 da revogada Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019 (atualmente inciso VI do art. 605 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022), que reduziu a zero as alíquotas das referidas contribuições incidentes sobre a receita de vendas de *inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de nitrogênio*. Referido dispositivo tem suporte legal no art. 1º, inciso VI, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, que apresenta o seguinte teor:

Lei 10.925, de 2004.

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de: (Vigência) (Vide Decreto nº 5.630, de 2005)

(...)

*VI - inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias **fixadoras de nitrogênio**, classificados no código 3002.90.99 da TIPI;*

(Grifou-se)

13. A questão diz respeito à possibilidade de utilização do critério da analogia na aplicação de dispositivo concessivo de benefício fiscal. Sobre o tema, dispõe o art. 111 do CTN, *in verbis*:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

14. Embora o texto do dispositivo acima transcrito não seja expresso quanto à sua aplicação à hipótese do benefício de “alíquota zero”, é cediço que o critério da interpretação literal abrange todas as situações que constituam benefícios fiscais, tais como, redução de base de cálculo, redução de alíquota, alíquota zero, etc.

15. A aplicação do critério de literalidade na interpretação da legislação que dispõe sobre benefícios fiscais constitui corolário do princípio da legalidade. Vale dizer, assim como o tributo não pode ser exigido sem que lei o estabeleça (CF, art. 150, I), a dispensa do seu pagamento somente pode ser exercida nos exatos termos da lei que a conceda. A esse respeito, vide o § 6º do art. 150 da CF, de 1988.

Constituição Federal

Art. 150.

(...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

16. Por sua vez, analisando-se o texto do art. 108, do CTN, verifica-se que, no seu § 1º, encontra-se vedada a exigência de tributos com base no emprego da analogia. Assim, por uma questão de simetria de tratamento, é de inferir-se que também não cabe o emprego da analogia para a dispensa do pagamento de tributo. Essa lógica é confirmada no § 2º do mesmo artigo, que veda a dispensa do pagamento do tributo pela utilização do critério interpretativo da equidade.

CTN

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

17. A proibição do emprego do critério da analogia na interpretação da legislação tributária que disponha sobre benefícios fiscais visa a proteger não só o Fisco, mas também o contribuinte: a) o Fisco, evitando que o intérprete da lei conceda benefícios fiscais onde a lei não concedeu, impactando negativamente a arrecadação do tributo; e b) o contribuinte, afastando eventuais interpretações do Fisco estabelecendo restrições para o gozo do benefício, onde a lei não estabeleceu.

18. No presente caso, o benefício fiscal foi concedido aos *inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de nitrogênio*, não sendo permitido, por força do art. 111 do CTN, estender o benefício, por analogia, aos *inoculantes produzidos a partir de bactérias fixadoras fósforo*, ainda que guardem semelhança na sua produção, que sejam ambos aplicados na atividade agrícola e que estejam classificados no mesmo código Tipi.

19. É certo que, como informa a consulente, os inoculantes produzidos por bactérias fixadoras do fósforo não estavam no mercado quando da concessão do benefício em questão em 2004, razão pela qual não poderiam constar do texto original da lei. Segundo informa a Embrapa em seu site, os inoculantes produzidos por bactérias fixadoras do fósforo foram introduzidos no mercado brasileiro em meados de 2019 (<https://www.embrapa.br/busca-de-noticias/-/noticia/45773416/produto-com-tecnologia-brasileira-pode-reverter-dependencia-externa-por-adubos-fosfatados>).

20. Entretanto, o fato de o produto novo guardar semelhança com o produto antigo não autoriza o intérprete da lei a equipará-los para fins de aplicação de alíquota zero. Nesse sentido, vale salientar que as condições mercadológicas do produto novo, como custos de produção, condições de oferta, preços, etc., são, em regra, distintas das do produto antigo. Em realidade, no caso da presente consulta, são produtos com princípios ativos distintos, como reconhece a própria consulente.

21. Assim, mostra-se precipitada a inferência de que, se o produto novo existisse à época da edição da lei isentiva, o legislador o teria incluído no benefício. Essa vontade do legislador há que ser expressa na lei, mediante inclusão no inciso VI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, dos *inoculantes agrícolas destinados à fixação de fósforo*.

22. No presente caso, o código Tipi indicado na lei (3002.90.99) é genérico e residual (outros), abrangendo uma gama de distintas espécies de produtos, enquanto a descrição do produto ao qual se destina o benefício fiscal é específica para os *inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de nitrogênio*. Isso indica, pelo princípio da especialidade, que o benefício não foi concedido ao código referenciado, mas ao produto especificado. A referência ao código, destina-se tão somente a localizar o produto na Tipi.

23. Relevante observar que a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, citada pela consulente em sua consulta, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, a qual atualizou a regulamentação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. No novo disciplinamento, o art. 540, inciso VI, da Instrução Normativa RFB nº 1911, de 2019, foi transposto para o art. 605, inciso VI, da novel Instrução Normativa, com o seguinte teor:

Art. 605. Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos regimes de apuração cumulativa e não cumulativa, incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno, e as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes na importação de (Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, § 12, incisos X e XI, e art. 28, incisos III e V, com redação dada pela Lei nº 10.925, de 2004, art. 6º; e Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, com redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013, art. 1º):

(...)

VI - inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de nitrogênio, classificados nos códigos 3002.49.99, 3002.59.00, 3002.90.00 da Tipi;

24. Comparando-se o texto acima transcrito com o teor do art. 540, inciso VI, da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, verifica-se que a novel Instrução Normativa, em vez de fazer referência ao código 3002.90.99, faz referência aos códigos 3002.90.00, 3002.49.99 e 3002.59.00 da Tipi. Tais códigos estão assim descritos na Tipi:

30.02 - *Sangue humano; sangue animal preparado para usos terapêuticos, profiláticos ou de diagnóstico; antissoros, outras frações do sangue e produtos imunológicos, mesmo modificados ou obtidos por via biotecnológica; vacinas, toxinas, culturas de microrganismos (exceto leveduras) e produtos semelhantes; culturas de células, mesmo modificadas*

3002.49.99 - Outros

3002.59.00 -- Outras

3002.90.00 - Outros

25. Como se vê, as culturas de microrganismos, nas quais se inserem os inoculantes agrícolas em questão, são somente uma dentre diversas outras espécies de produtos classificáveis na posição 30.02 da Tipi. Tal confirma o fato de que, ao especificar o tipo de cultura de bactéria beneficiada com a alíquota zero, qual seja, os inoculantes destinados à fixação de nitrogênio, a lei isentiva não quis abranger toda e qualquer cultura de microrganismos, muito menos quaisquer produtos classificáveis no Código da Tipi em causa. Logo, a classificação do novo produto na classificação fiscal do produto antigo não estende automaticamente a ele o benefício.

26. Por derradeiro, há que se mencionar que o art. 1º da Lei nº Lei 10.925, de 2004, foi objeto de interpretação pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp nº 1.410.259PR (2013/0343590-9), quando aquela Corte apreciou pedido de extensão da alíquota zero prevista no inciso XIV do referido dispositivo (*farinha de trigo classificada no código 1101.00.10 da Tipi*) para produto semelhante a “*farinha de rosca*”. A decisão foi assim ementada.

TRIBUTÁRIO. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. ART. 1º, XIV, DA LEI N. 10.925/2004. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA.

1. As disposições tributárias que concedem benefícios fiscais demandam interpretação literal, a teor do disposto no art. 111 do CTN.

2. O art. 1º, XIV, da Lei n. 10.925/2004 reduz à alíquota zero de PIS e COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de farinha de trigo classificada no código 1101.00.10 da TIPI, o que restringe o benefício apenas ao produto especificamente enquadrado no indigitado código classificatório.

3. *A farinha de rosca não pode ser enquadrada no apontado código, pois as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH), no Capítulo 11, ao explicitar as Considerações Gerais, apenas estabelecem que a farinha de rosca devem submeter-se à posição 1101 (Farinhas de trigo ou de mistura de trigo com centeio) para fins classificatórios, mas em nada a equiparam à farinha de trigo prevista no código 1101.00.10.*

4. *Ou seja, a farinha de rosca enquadra-se na posição 11.01, mas não se pode deduzir deste fato que sua classificação seja no específico código 1101.00.10, o que afasta a pretensão recursal da parte de beneficiar-se da alíquota zero, porquanto inviável a interpretação extensiva almejada.*

Recurso especial improvido.

27. Sobre referida decisão judicial, também destaco o trecho a seguir, que explica de forma clara a impossibilidade de extensão da alíquota zero bem como de outros benefícios fiscais para produtos não expressamente abrangidos pelo texto legal:

Com efeito, a solução da demanda passa, necessariamente, pela interpretação do art. 1º, inc. XIV, da Lei 10.925/2004, com a finalidade de verificar se a farinha de rosca insere-se no conceito de farinha de trigo.

Dispõe a Lei 10.925/2004, em seu art. 1º, XIV:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(...)

XIV - farinha de trigo classificada no código 1101.00.10 da Tipi

A TIPI - Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - menciona no código 1101.00.10 a farinha de trigo como insumo não tributável.

Pois bem. A interpretação dos benefícios fiscais deve ser restritiva. A regra é a tributação, e as exceções, como a atribuição de alíquota zero, na forma de instrumento de política fiscal, não podem ser ampliadas pelo aplicador da lei, sob pena de se atuar como legislador positivo, atribuição não dirigida ao Poder Judiciário. (grifei)

CONCLUSÃO

28. De todo o exposto, conclui-se que a alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins prevista no inciso VI do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, destinada aos “inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de nitrogênio” não se aplica, por analogia, aos “inoculantes agrícolas produzidos a partir de bactérias fixadoras de fósforo”, haja vista tratar-se de produtos distintos, embora classificados no mesmo código Tipi. Como a concessão de alíquota zero é disposição que concede benefício fiscal, demanda interpretação literal, a teor do disposto no art. 111 do CTN.

À consideração do Coordenador da Cotri.

Assinatura digital

MAURO SÉRGIO GUIMARÃES MACHADO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da DISIT/SRRF03

De acordo. Ao Coordenador Geral da Cosit para aprovação.

Assinatura digital

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

PROCESSO Clique aqui para inserir o texto

SOLUÇÃO DE CONSULTA 261 – COSIT

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2058, de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenadora-Geral de Tributação - Cosit