



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	283 – COSIT
DATA	9 de novembro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

CRÉDITO PRESUMIDO. RECEITA DECORRENTE DA VENDA NO MERCADO INTERNO OU DA EXPORTAÇÃO.

PRODUTOS CLASSIFICADOS NO CÓDIGO NCM 2309.10.00. POSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica que vende ou exporta mercadoria classificada no código 2309.10.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), com base no art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013, pode apurar crédito presumido da Cofins, desde que observados os demais requisitos para apuração do crédito.

PRODUTOS CLASSIFICADOS NO CÓDIGO NCM 2309.90.10 OU NO EX 01 DO CÓDIGO 2309.90.10. IMPOSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica que vende ou exporta mercadoria classificada no código 2309.90.10 ou no EX 01 do código 2309.90.10 da TIPI, por falta de previsão legal, não pode apurar crédito presumido da Cofins com base no art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, art. 31; e Decreto nº 11.158, de 29 de julho 2022, Anexo I.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CRÉDITO PRESUMIDO. RECEITA DECORRENTE DA VENDA NO MERCADO INTERNO OU DA EXPORTAÇÃO.

PRODUTOS CLASSIFICADOS NO CÓDIGO NCM 2309.10.00. POSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica que vende ou exporta mercadoria classificada no código 2309.10.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), com base no art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013, pode apurar crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep, desde que observados os demais requisitos para apuração do crédito.

PRODUTOS CLASSIFICADOS NO CÓDIGO NCM 2309.90.10 OU NO EX 01 DO
CÓDIGO 2309.90.10. IMPOSSIBILIDADE

A pessoa jurídica que vende ou exporta mercadoria classificada no código 2309.90.10 ou no EX 01 do código 2309.90.10 da TIPI, por falta de previsão legal, não pode apurar crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep com base no art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013.

Dispositivos Legais: Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, art. 31; e Decreto nº 11.158, de 29 de julho 2022, Anexo I.

RELATÓRIO

A interessada, acima identificada, dirige-se a esta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) para formular consulta na forma da Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, acerca de dispositivo da legislação tributária que trata da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

2. A consulente informa que atua no *“ramo de fabricação de produtos para alimentação de cães e gatos, que possuem a totalidade dos elementos nutritivos necessários para uma alimentação diária racional e equilibrada (alimentos compostos completos) e são acondicionados em embalagens para a venda a retalho (venda a varejo)”*.

3. Relata que realiza operações de vendas de mercadorias para clientes e contribuintes localizados no Estado de São Paulo e em outros Estados da Federação, e que parte do portfólio de produtos fabricados por ela está enquadrada na posição da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) 2309.90.10 Ex 01 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), motivo pelo qual entende que poderia apurar créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em consonância com o art. 31, da Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, que concede regime especial de utilização de crédito presumido para os referidos tributos às pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das supracitadas contribuições sociais, calculado sobre a receita decorrente da venda no mercado interno ou da exportação dos produtos classificados, entre outros, no código 2309.10.00.

4. Esclarece que a partir da publicação das alterações promovidas pela TIPI/2017, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016, foi criada *“uma **disposição específica para os alimentos compostos completos, passando a abranger os alimentos sob esta condição e destinados à alimentação de cães e gatos, (...)”*** (grifos do original) sob a forma de Ex na descrição do código de classificação 2309.90.10.

5. Complementa que *“Sob a égide da nova TIPI, os alimentos compostos completos destinados a cães e gatos e embalados para venda à retalho passaram a ser discriminados na posição EX01 da NCM 2309.90.10, a partir de 1º de janeiro de 2017, **já que se trata de uma discriminação mais específica que a anterior.**”* (grifos dos original)

6. Diante da mudança acima referenciada, a consultante entende que:

*“os alimentos compostos completos destinados a cães e gatos e acondicionados para a venda a retalho deveriam estar, no entendimento da Receita Federal, e em uma leitura literal da TIPI, até o advento do Decreto nº. 8.950/16, classificados na posição 2309.10.00 e, portanto, independentemente da mudança da TIPI, tais produtos fariam (ou fazem) jus ao crédito presumido de PIS/Pasep e Cofins previstos no artigo 31 da Lei Federal nº 12.865/2013, devido ao fato de tal dispositivo legal não ter tido sua redação atualizada com a nova classificação fiscal, sendo que até a presente data a redação do referido diploma legal ainda apresenta somente a **antiga** NCM das rações para cães e gatos acondicionadas para venda a retalho – 2309.10.00”*

(grifo do original)

7. Portanto, a dúvida suscitada pela peticionante reside no fato de que “(...) a lei nº 12.865/2013 continua em vigor, ainda que os alimentos compostos completos para cães e gatos tenham tido sua classificação alterada para a posição mais específica (2309.90.10 EX01), criada a partir de 2017”.

8. Defende ainda que:

“a referência legal deve continuar a mesma, pois o benefício concedido alcança apenas e necessariamente o produto descrito na nomenclatura vigente à época de publicação da lei. Até porque o Decreto não tem musculatura jurídica suficiente para alterar conteúdo de lei. É coerente que se busque interpretar a norma de modo a viabilizar a produção dos efeitos que o legislador ordinário pretendeu quando de sua publicação, sob pena de fazer-se tábula rasa do princípio da hierarquia das normas.”

9. Por todo o exposto, requer o seguinte esclarecimento:

A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que industrializa e vende no mercado interno, bem como exporta, ração nutricionalmente completa para cães e gatos acondicionados para venda à retalho, posicionado até 31 de dezembro de 2016 no código 2309.10.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM e reclassificados a partir de 1º de janeiro de 2017 no desdobramento EX01, na descrição do código de classificação 2309.90.10, com base na Lei nº 12.865 de 9 de outubro de 2013, pode apurar a partir de 2017 o crédito presumido estabelecido no art. 31 da mencionada Lei, desde que observados os demais requisitos para apuração do crédito, ainda que o referido código NCM tenha sido alterado por ato infralegal posterior à publicação da citada Lei?

10. É o relatório.

FUNDAMENTOS

11. Preliminarmente, destaca-se que o processo administrativo de consulta acerca da interpretação da legislação tributária é regido, no âmbito da RFB, pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 48 a 50, pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46 a 53, pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, arts. 88 a 103, e pela IN RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021.

12. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública.

13. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra a interessada e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução de consulta.

14. Importa ressaltar, ainda, que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos expostos pela interessada, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a esses, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual.

15. Nesse sentido, não convalida nem invalida informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consulente, pois isso importaria em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta.

16. Posto isso, deve ser proferido o exame positivo de admissibilidade da consulta, visto estarem preenchidos os requisitos exigidos para seu conhecimento.

17. Passando à análise do mérito da consulta, observa-se que o questionamento circunscreve-se à possibilidade de apuração de créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à receita decorrente da venda no mercado interno ou da exportação dos produtos classificados no código 2309.10.00, conforme disposto no art. 31 da Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, a seguir apresentado, *in verbis*:

Lei nº 12.865, de 2013.

Art. 31. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá descontar das referidas contribuições, devidas em cada período de apuração, crédito presumido calculado sobre a receita decorrente da venda no mercado interno ou da exportação dos produtos classificados nos códigos 1208.10.00, 15.07, 1517.10.00, 2304.00, 2309.10.00 e 3826.00.00 e de lecitina de soja classificada no código 2923.20.00, todos da Tipi.

(grifou-se)

18. À época da publicação da Lei nº 12.865, de 2013, vigorava o Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, que aprovava a tabela TIPI e definia os seguintes códigos NCM: (1) 2309.10.00, referente aos “alimentos para cães ou gatos, acondicionados para venda a retalho”, citado no art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013, e que, portanto, fazia jus à apuração de crédito presumido; e (2) 2309.90.10, referente às “preparações destinadas a fornecer ao animal a totalidade dos elementos nutritivos necessários para uma alimentação diária racional e equilibrada

(alimentos compostos completos)”, que não estava no rol dos NCM autorizados a apurar crédito presumido pelo art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013.

Anexo do Decreto nº 7.660, de 2011

23.09	Preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais.	
2309.10.00	-Alimentos para cães ou gatos, acondicionados para venda a retalho	10
2309.90	-Outras	
2309.90.10	Preparações destinadas a fornecer ao animal a totalidade dos elementos nutritivos necessários para uma alimentação diária racional e equilibrada (alimentos compostos completos)	0
2309.90.20	Preparações à base de sal iodado, farinha de ossos, farinha de concha, cobre e cobalto	0
2309.90.30	Bolachas e biscoitos	10
2309.90.40	Preparações que contenham Diclazuril	0
2309.90.50	Preparações com teor de cloridrato de ractopamina igual ou superior a 2%, em peso, com suporte de farelo de soja	0
2309.90.60	Preparações que contenham xilanase e betagluconase, com suporte de farinha de trigo	0
	Ex 01 - Preparações alimentícias para cães ou gatos, não acondicionadas para a venda a retalho	10
2309.90.90	Outras	0
	Ex 01 - Preparações alimentícias para cães ou gatos, não acondicionadas para a venda a retalho	10

19. Observa-se, assim, que a intenção do legislador, por meio do art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013, foi a de conferir a possibilidade de apuração de créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à receita decorrente da venda no mercado interno ou da exportação, especificamente para o código TIPI 2309.10.00, que se referia aos “alimentos para cães ou gatos, acondicionados para venda a retalho”. Assim, **a norma legal, em sua origem, não abrangeu o código TIPI 2309.90.10, referente aos alimentos compostos completos, incluídos os para cães e gatos, não acondicionados para venda a retalho.**

20. O Decreto nº 7.660, de 2011, foi revogado pelo Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016, que aprovou nova TIPI. Na nova redação, o código 2309.10.00 da TIPI se manteve idêntico, ou seja, definido como sendo referente aos “alimentos para cães ou gatos, acondicionados para venda a retalho”. As mudanças se deram nas classificações Ex do código NCM 2309.90 (outras), que desde o Decreto nº 7.660, de 2011, já não estava disposto no rol dos códigos NCM elencados no art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013.

20.1. Em específico, editou-se o destaque Ex 01 do código TIPI 2309.90.10, para disciplinar situação específica para cães e gatos, a fim de se incluir as preparações destinadas a fornecer a estas espécies de animais a totalidade dos elementos nutritivos necessários para uma alimentação diária racional e equilibrada (alimentos compostos completos), não acondicionadas para venda a retalho, conforme observa-se a seguir:

Anexo do Decreto nº 8.950, de 2016

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
2308.00.00	Matérias vegetais e desperdícios vegetais, resíduos e subprodutos vegetais, mesmo em <i>pellets</i> , do tipo utilizado na alimentação de animais, não especificados nem compreendidos noutras posições.	0
23.09	Preparações do tipo utilizado na alimentação de animais.	
2309.10.00	- Alimentos para cães ou gatos, acondicionados para venda a retalho	10
2309.90	- Outras	
2309.90.10	Preparações destinadas a fornecer ao animal a totalidade dos elementos nutritivos necessários para uma alimentação diária racional e equilibrada (alimentos compostos completos)	0
	Ex 01- Para cães e gatos	10
2309.90.20	Preparações à base de sal iodado, farinha de ossos, farinha de concha, cobre e cobalto	0
2309.90.30	Bolachas e biscoitos	10
2309.90.40	Preparações que contenham diclazuril	0
2309.90.50	Preparações com um teor de cloridrato de ractopamina igual ou superior a 2 %, em peso, com suporte de farelo de soja	0
2309.90.60	Preparações que contenham xilanase e betagluconase, com suporte de farinha de trigo	0
	Ex 01 - Preparações alimentícias para cães e gatos, não acondicionadas para a venda a retalho	10
2309.90.90	Outras	0
	Ex 01 - Preparações destinadas a fornecer a cães e gatos a totalidade dos elementos nutritivos necessários para uma alimentação diária racional e equilibrada (alimentos compostos completos)	10

21. Ressalte-se que na redação da mais recente atualização da TIPI, promovida pelo Decreto nº 11.158, de 29 de julho de 2022, o item 2309.10.00 também permaneceu inalterado, ou seja, definido como sendo referente aos “alimentos para cães ou gatos, acondicionados para venda a retalho”, consoante tabela abaixo:

Anexo I do Decreto nº 11.158, de 29 de julho 2022

23.09	Preparações do tipo utilizado na alimentação de animais.	
2309.10.00	- Alimentos para cães ou gatos, acondicionados para venda a retalho	6,5
2309.90	- Outras	
2309.90.10	Preparações destinadas a fornecer ao animal a totalidade dos elementos nutritivos necessários para uma alimentação diária racional e equilibrada (alimentos compostos completos)	0
	Ex 01 - Para cães e gatos	6,5

22. Portanto, ao contrário do que defende a consulente, o código TIPI 2309.10.00, que é expressamente abrangido pela redação do art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013, manteve a sua redação em todas as alterações da TIPI desde 2011, conforme consta nos anexos do Decreto nº 7.660, de 2011, do Decreto nº 8.950, de 2016, e no Anexo I do Decreto nº 11.158, de 2022, referindo-se especificamente aos “alimentos para cães ou gatos, acondicionados para venda a retalho”.

22.1. A alteração promovida no destaque Ex 01 do código TIPI 2309.90.10, que trata de situação específica para alimentos compostos completos de cães e gatos, não acondicionados para venda a retalho, é irrelevante para a aplicação do disposto no art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013, considerando-se que, desde a sua origem, a norma concessiva do direito de se apurar crédito presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à receita decorrente da venda no mercado interno ou da exportação, contemplava apenas o código TIPI 2309.10.00.

23. Quanto à alegação de que os alimentos compostos completos destinados a cães e gatos, antes da edição do Decreto nº 8.950, de 2016, estavam dispostos no código TIPI 2309.10.00, tem-se que, no Anexo do Decreto nº 7.660, de 2011, o TIPI 2309.90.10 referia-se especificamente às preparações destinadas a fornecer ao animal a totalidade dos elementos nutritivos necessários para uma alimentação diária racional e equilibrada (alimentos compostos completos), incluídos os alimentos para cães e gatos não acondicionadas para venda a retalho. O Decreto nº 8.950, de 2016, que segundo a consulente teria alterado a classificação dos seus produtos classificados no NCM 2309.10.00, tão somente incluiu o EX 01 ao código TIPI 2309.90.10, para disciplinar situação específica dos citados alimentos para cães e gatos.

24. Deste modo, para fins de aplicação do art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013, em relação à receita decorrente da venda no mercado interno ou da exportação, a apuração de créditos presumidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins está restrita, entre outros, ao código TIPI 2309.10.00, e que o referido código manteve a sua redação na TIPI desde a edição da Lei nº 12.865, de 2013, preservando-se a intenção do legislador.

24.1. As preparações destinadas a fornecer ao animal a totalidade dos elementos nutritivos necessários para uma alimentação diária racional e equilibrada (alimentos compostos completos) estão classificadas, desde a sua origem, de forma literal no código TIPI 2309.90.10, o que, por conseguinte, afasta o direito de se apurar crédito presumido em relação à receita decorrente das vendas no mercado interno ou da exportação desses produtos que vieram a ser reclassificados para o código TIPI Ex 01 2309.90.10, que trata de situação específica para cães e gatos.

25. Por fim, cabe uma observação no que tange à citação da consulente à Solução de Consulta Cosit nº 15, de 2019, na medida em que há uma diferença em relação ao caso concreto da presente solução. Aquela trata de uma mudança do código da NCM que estava presente primitivamente na Lei nº 10.147, de 2000, o qual deixou de existir por atos infralegais. Já na presente

solução, o código TIPI inicial que consta no art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013, não foi modificado pelas alterações da TIPI, permanecendo, portanto, a intenção original do legislador.

CONCLUSÃO

26. Diante do exposto, conclui-se e responde-se à consulente que, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins:

26.1. a pessoa jurídica que vende ou exporta mercadoria classificada no código 2309.10.00 da TIPI, com base no art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013, pode apurar crédito presumido, desde que observados os demais requisitos para apuração do crédito;

26.2. a pessoa jurídica que vende ou exporta mercadoria classificada no código 2309.90.10 ou no EX 01 do código 2309.90.10 da TIPI, por falta de previsão legal, não pode apurar crédito presumido com base no art. 31 da Lei nº 12.865, de 2013.

Assinatura digital

JOSÉ CARLOS DE SOUZA COSTA NEVES NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotri.

Assinatura digital

HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit/SRRF01

Assinatura digital

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinatura digital

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

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a presente Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se, nos termos do artigos 43 da IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit