



**PARECER CONSULTIVO N° 620 / 2022**

**EMENTA:** ICMS – REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – OPERAÇÕES COM “SNACKS” PARA CÃES E GATOS (BIFINHOS, BISCOITOS, SACHÊS E OSSINHOS) – CLASSIFICAÇÃO NCM/SH 2309 – NÃO ENQUADRAMENTO COMO RAÇÃO – ALIMENTAÇÃO COMPLEMENTAR – INAPLICABILIDADE DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

**1.** A hermenêutica para enquadramento de mercadorias no regime de substituição tributária deve observar, cumulativamente, o segmento em que se enquadre, a descrição e a classificação na NCM/SH, conforme prescrição contida na Cláusula sétima do Convênio ICMS n.º 142/18.

**2.** “Snacks” para cães e gatos, embora classificados nas posições 2309.10.00, 2309.90.30 e 2309.90.90 da NCM/SH, não são conceituados como ração, mas, sim, como complemento de ração, não atendendo, desta forma, o critério descritivo, previsto no Anexo único, Item XVII, Subitem 1, da Portaria n.º 16-R/19, razão pela qual não estão sujeitos ao regime de substituição tributária.

**RELATÓRIO**

Trata-se de solicitação de consulta acerca da interpretação e aplicação da legislação do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

Com relação à matéria de fato e de direito, a Consulente aduz, em síntese:

Que tem por objeto social a fabricação e comercialização de alimentos para cães e gatos, com presença em todo território nacional, abrangendo o Estado do Espírito Santo, que é atendido por suas filiais.

Que dentre os produtos que produz e comercializa estão os popularmente conhecidos como “snacks”, compreendendo bifinhos, biscoitos, ossinhos e sachês específicos, classificados na NCM n.º 2309, bem como NCM n.ºs 0506.90.00, 0511.99.99, 4115.10.00 e 4201.00.10.

Que a NCM 2309 abrange outros produtos que não apenas ração (alimento completo), que possui classificação NCM n.º 2309.90.10, e que está sujeita ao regime de substituição tributária em decorrência do Protocolo ICMS n.º 26/04, c/c art. 265, XVII, do RICMS/ES c/c Portaria n.º 16-R/19.

Que o Convênio ICMS n.º 142/18 veicula regras gerais que disciplinam o regime de substituição tributária, dispondo sua Cláusula sétima, § 2.º, que o enquadramento de um produto nesse regime de tributação se dá pela verificação cumulativa de sua descrição e classificação NCM.



Que, especificamente em relação aos produtos classificados na NCM n.º 2309, a hipótese de incidência, enunciada pelo Protocolo ICMS n.º 26/04, prescreve o enquadramento no regime de substituição tributária quando da comercialização de alimentos destinados a animais domésticos descritos como “ração”.

Que, contudo, a legislação não traz uma definição acerca do conceito de ração, deixando a cargo do hermenauta a interpretação do vernáculo e sua extensão.

Logo, a posição NCM n.º 2309 abrangeria toda categoria de “alimento animal”, vez que inexistente na classificação de mercadorias, posição mais específica.

Que dentre todas as classificações enunciadas na NCM/SH, apenas a posição 2309.90.10 detalha o produto “ração”, sendo o ex 01 especificado para cães e gatos e traduzindo uma mistura de ingredientes capaz de satisfazer todas as necessidades nutricionais dos animais a que se destina.

Que, segundo o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), a mistura denominada de alimento animal é constituída de elementos nutritivos diferenciados em duas classes, de acordo com sua composição: alimentos completos e complementares.

Que o alimento completo, descrito pela NESH, é aquele composto de três grupos de elementos nutritivos: i) energéticos (*e.g.* gorduras e amidos); ii) os construtores (substâncias proteicas ou minerais, *e.g.*, carnes, ovos, leite); e iii) funcionais (*e.g.* vitaminas).

Que qualquer alimento animal que não contenha, cumulativamente, esses três elementos característicos, segundo o sistema harmonizado, não deve ser considerado alimento completo, sendo, por conseguinte, alimento complementar.

Traz, em acréscimo ao já abordado, algumas definições veiculadas pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) para ração, assim como disposições do Convênio ICMS n.º 100/97, que trata de benefícios a serem concedidos em operações com insumos agropecuários.

Que, após o cotejo das definições trazidas pela NESH, pelo MAPA e Convênio ICMS n.º 100/97, que os “snacks”, por não satisfazerem, plenamente, as necessidades biológicas do animal, não podem ser considerados alimento completo e, por consequência, ração.

Que, por isso mesmo, repousa dúvidas quanto ao tratamento tributário a ser dado nas operações com os “snacks”, se estão sujeitos ou não ao regime de substituição tributária.

Ante o que expôs, indaga:



1- Qual a extensão do termo “ração”, empregado no Protocolo ICMS n.º 26/04, para fins de incidência da substituição tributária, considerando a sua internalização pelo Estado ora consultado?

2- A consulente está correta na interpretação do termo “ração” empregado no Protocolo ICMS n.º 26/04? De fato, ele (termo) abrange somente os alimentos denominados completos que nutrem o animal em toda a sua necessidade, consoante descreve a NESH?

3- Os produtos “snacks” e suas espécies que figuram como alimentos específicos sem qualidade nutricional exaustiva, classificados nas posições 2309.10.00, 2309.90.30 e 2309.90.90 da NCM/SH se adequam ao termo ração?

4- Caso negativo, deve-se interpretar que os produtos “snacks” não classificados na posição 2309.90.10 da NCM/SH não estão sujeitos à substituição tributária?

Por derradeiro, a Consulente declara, nos termos do art. 845, III, do RICMS/ES, que não se encontra sob procedimento fiscal iniciado ou instaurado, para apurar fatos que se relacionem com a matéria objeto da consulta.

Na forma da legislação, vieram-me os autos para análise e elaboração de parecer.

É o relatório.

## APRECIÇÃO

### PRELIMINAR

Constato a legitimidade requerida no art. 842, bem como o preenchimento dos requisitos insertos no art. 845, motivo pelo qual a presente consulta encontra-se apta aos seus propósitos, e produzirá, assim, os efeitos proclamados no art. 848, todos do RICMS/ES.

### MÉRITO

Como adiantado, a presente consulta submete, na forma da legislação, dúvidas em relação ao enquadramento de “snacks” para cães e gatos, classificados na posição 2309 da NCM/SH, no regime de substituição tributária.

Inicialmente, insta mencionar que o critério hermenêutico para definição da sujeição de uma mercadoria no regime de substituição tributária está fixado na Cláusula sétima do Convênio ICMS n.º 142/18, *verbis*:

**Cláusula sétima.** Os bens e mercadorias passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária são os identificados nos Anexos II ao XXVI deste convênio,



**de acordo com o segmento em que se enquadrem, contendo a sua descrição, a classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul baseada no Sistema Harmonizado (NCM/SH) e um CEST.**

§ 1º Na hipótese de a descrição do item não reproduzir a correspondente descrição do código ou posição utilizada na NCM/SH, o regime de substituição tributária em relação às operações subsequentes será aplicável somente aos bens e mercadorias identificados nos termos da descrição contida neste convênio.

§ 2º As reclassificações, agrupamentos e desdobramentos de códigos da NCM/SH não implicam em inclusão ou exclusão de bem e mercadoria, classificados no código da referida nomenclatura, do regime de substituição tributária.

§ 3º Na hipótese do § 2º desta cláusula, o contribuinte deverá informar nos documentos fiscais o código NCM/SH vigente, observado o mesmo tratamento tributário atribuído ao bem e mercadoria antes da reclassificação, agrupamento ou desdobramento.

§ 4º As situações previstas nos §§ 2º e 3º desta cláusula não implicam alteração do CEST.

§ 5º Os convênios e protocolos, bem como a legislação interna das unidades federadas, ao instituir o regime de substituição tributária, deverão reproduzir, para os itens que implementarem, o CEST, a classificação na NCM/SH e as respectivas descrições constantes nos Anexos II a XXVI deste convênio.

§ 6º A exigência contida no § 5º não obsta o detalhamento do item, nas hipóteses em que a base de cálculo seja o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final (PMPF) ou o preço sugerido, desde que não restrinja ou amplie o alcance da descrição constante nos Anexos II a XXVI deste convênio.

§ 7º O regime de substituição tributária alcança somente os itens vinculados aos respectivos segmentos nos quais estão inseridos. (grifei)

É entendimento já firmado por esta Subsecretaria de Estado da Receita (SUBSER) de que não cabe, na definição da situação tributária de mercadorias, submetidas ao regime de substituição tributária, por meio de Convênios ou Protocolos acordados no Confaz, a aplicação de interpretação extensiva a posições ou subposições, itens ou sub-itens não expressos nos respectivos acordos, conforme Parecer Normativo n.º 002/2013.

Fixadas essas balizas hermenêuticas, passemos ao caso submetido à consulta.

À propósito de “snacks” para cães e gatos (bifinhos, biscoitos, ossinhos e sachês), classificados na posição 2309.90.10 da NCM/SH, é preciso, primeiramente, avaliar se esses produtos satisfazem, concomitantemente, aos critérios de sujeição ao regime de substituição tributária, consoante sobredito e previsto no Anexo XXI do Convênio ICMS n.º 142/18:



ANEXO XXI  
RAÇÕES PARA ANIMAIS DOMÉSTICOS

ITEM	CEST	NCM/SH	DESCRIÇÃO
1.0	22.001.00	2309	Ração tipo “pet” para animais domésticos

Esses mesmos requisitos estão previstos na legislação estadual no Anexo único, Item XVII, subitem 1, da Portaria n.º 16-R/19, onde está regulamentada as disposições do Protocolo ICMS n.º 26/04.

Assim, satisfeito está o critério de classificação na NCM/SH, conquanto estão previstos na posição n.º 2309.

Falta, portanto, verificar se a descrição adequa-se à indicada no aludido Anexo XXI. Para tanto, será necessário perquirir na legislação de regência do imposto se há alguma definição acerca do que seja ração.

Pesquisando na legislação e conforme indicado, também, pela Consultante, o Convênio ICMS n.º 100/97, regulamentado no art. 5.º, LV, do RICMS/ES, apresenta o seguinte, *verbis*:

Art. 5. Ficam isentas do imposto as operações e as prestações a seguir indicadas:

[...]

LV - saída interna, até 31 de dezembro de 2025, dos seguintes insumos, estendido o benefício à remessa com destino à apicultura, à aqüicultura, à avicultura, à cunicultura, à ranicultura e à sericultura e dispensada a anulação do crédito relativo à entrada, devendo o estabelecimento vendedor deduzir, do preço da mercadoria, o valor correspondente ao imposto dispensado, demonstrando, expressamente, na nota fiscal, a respectiva dedução (Convênio ICMS 100/97 e 26/21):

[...]

c) rações para animais, concentrados, suplementos, aditivos, premix ou núcleo, fabricados pelas respectivas indústrias, registradas no Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, observado o seguinte:

[...]

5. para efeito de aplicação do benefício, entende-se por:

**5.1 ração animal, a mistura de ingredientes capaz de suprir as necessidades nutritivas para manutenção, desenvolvimento e produtividade dos animais a que se destinam;**

5.2 concentrado, a mistura de ingredientes que, adicionada a um ou mais elementos em proporção adequada, conforme especificação do fabricante, constitui uma ração animal;

**5.3 suplemento, o ingrediente ou a mistura de ingredientes capazes de suprir a ração ou o concentrado, em vitaminas, aminoácidos ou minerais, permitida a inclusão de aditivos;**

5.4 aditivo, as substâncias ou misturas de substâncias ou microorganismos, que tenham ou não valor nutritivo, adicionados intencionalmente aos alimentos para animais, e que afetem ou melhorem as características dos alimentos ou dos produtos destinados à alimentação dos animais; e



5.5 premix ou núcleo, a mistura de aditivos para produtos destinados à alimentação animal ou a mistura de um ou mais destes aditivos com matérias-primas usadas como excipientes, que não se destinam à alimentação direta dos animais; (grifei)

Vê-se que a legislação incorpora uma definição de ração, distinguindo esse produto de outros que também compõem o rol de alimentos para animais.

A própria TIPI contempla no grupo 2309 da NCM/SH uma variedade de produtos. Vejamos:

<b>23.09</b>	<b>Preparações dos tipos utilizados na alimentação de animais.</b>
2309.10.00	- Alimentos para cães ou gatos, acondicionados para venda a retalho
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)
2309.90.20	Preparações à base de sal iodado, farinha de ossos, farinha de concha, cobre e cobalto
2309.90.30	Bolachas e biscoitos
2309.90.40	Preparações que contenham Diclazuril
2309.90.50	Preparações com teor de cloridrato de ractopamina igual ou superior a 2 %, em peso, com suporte de farelo de soja
2309.90.60	Preparações que contenham xilanase e betagluconase, com suporte de farinha de trigo
	Ex 01 - Preparações alimentícias para cães e gatos, não acondicionadas para a venda a retalho
2309.90.90	Outras
	Ex 01 - Preparações alimentícias para cães e gatos, não acondicionadas para a venda a retalho

É cediço que não é da competência do Fisco a definição quanto à classificação das mercadorias. Nesse sentido, cabe à Administração Tributária adotar aquelas prescritas pelos órgãos competentes.

No caso em tela, diante das informações trazidas pela Consultante e de uma análise sistemática da legislação de regência do imposto, entendo que “snacks” para cães e gatos não são alimentos completos e, por conseguinte, capazes de suprir as necessidades nutritivas para manutenção, desenvolvimento e produtividade dos animais a que se destinam, não se subsumindo, desta forma, ao conceito de ração.

Dada as suas características, assumem mais à condição de suplemento, isto é, alimentação complementar à ração.

Logo, não vejo satisfeito o critério descritivo para fins de sujeição ao regime de substituição tributária.

Esse mesmo entendimento foi pronunciado por este departamento de orientação tributária no Parecer n.º 51/2022, cuja ementa restou assim vazada, *verbis*:



**EMENTA:** ICMS – ENQUADRAMENTO DE MERCADORIAS NA NCM/SH – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – PROTOCOLO ICMS Nº 26/2004 – PORTARIA Nº 16- R/2019 – PARECER NORMATIVO Nº 002/2013 – INAPLICABILIDADE DO REGIME AO CASO APRESENTADO.

In casu, a sujeição ao regime de substituição tributária aplica-se (i) aos produtos classificados na posição 23.09 da NCM/SH, (ii) desde que sejam rações tipo pet para animais domésticos. As condições (i) e (ii) são, pois, inafastáveis e inseparáveis, devendo se apresentar simultaneamente no mundo dos fatos. **Não basta que determinado produto se situe na aludida posição; a fim de aplicar o regime de substituição tributária nos termos da Portaria nº 16-R/2019 é preciso também que ele seja ração para animais domésticos.** Isto posto, os produtos fabricados pela consulente, que não se enquadram estritamente como ração tipo pet para animais domésticos, ainda que estejam classificados no mesmo código NCM/SH daqueles que se sujeitam ao regime de substituição tributária, não estão a ele submetidos. (grifei)

Notício, à guisa de reforço, que o Fisco de São Paulo e do Mato Grosso do Sul, por exemplo, enfrentando matéria análoga, que lhes foram submetidas à consulta, também pronunciaram entendimento na mesma direção:

Resposta à Consulta Nº 25744 DE 29/06/2022 – SEFAZ/SP

**EMENTA:** ICMS – Substituição Tributária – Simples Nacional – Produtos destinados à alimentação de animais domésticos. I. Conforme alínea "a" do item 1 do § 1º do artigo 41 do Anexo I do RICMS/2000, ração animal é qualquer mistura de ingredientes capaz de suprir as necessidades nutritivas para manutenção, desenvolvimento e produtividade dos animais a que se destinam. II. As operações internas com produtos destinados à alimentação de animais domésticos, classificados na posição 2309 da NCM, que tenham o objetivo de suprir completamente as necessidades nutritivas destes animais, estão sujeitas ao regime de substituição tributária previsto na Portaria CAT 68/2019. III. **A contrariu sensu, as operações com produtos destinados à alimentação de animais domésticos, classificados na posição 2309 da NCM, que não tenham o objetivo de suprir completamente as necessidades nutritivas destes animais, não estão sujeitas ao regime de substituição tributária previsto na Portaria CAT 68/2019.** IV. Na revenda de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o contribuinte optante pelo Simples Nacional deverá segregar as receitas correspondentes a essas operações, “como ‘sujeita à substituição tributária ou ao recolhimento antecipado do ICMS’, quando então será desconsiderado, no cálculo do valor devido no âmbito do Simples Nacional, o percentual do ICMS”, nos termos dos §§ 1º e 8º do artigo 25 da Resolução CGSN 140/2018. V. A falta de pagamento do imposto pelo substituto tributário não exclui a responsabilidade supletiva de qualquer dos contribuintes substituídos pela liquidação total do crédito tributário referente às operações subsequentes, sem prejuízo da penalidade cabível (artigo 66-C da Lei 6.374/1989 e artigo 267 do RICMS/2000). (grifei)



A Sefaz/MS, na Informação nº 023/2018-GILT/SUNOR,<sup>1</sup> assim se pronunciou, *verbis*:

**Quesito 1** – Os suplementos para animais de pequeno porte que não se destinam à alimentação integral dos animais, mas que fornecem uma complementação de determinados componentes nutricionais estariam submetidos ao regime da substituição tributária?

Conforme já mencionado, para fins de inclusão ou não dos produtos no regime de substituição tributária, deve ser considerada a classificação fiscal (NCM) e a descrição do produto, de acordo com o previsto no Apêndice do Anexo X do RICMS/MT, ou seja, não basta a indicação da classificação fiscal do produto na norma de inserção, é necessário que a mercadoria esteja abrangida na descrição dos produtos inseridos no aludido regime.

**Assim, em resposta ao presente quesito, conclui-se que, ainda que os produtos em comento possuam a mesma classificação fiscal, a mercadoria poderá não estar sujeita ao regime de substituição tributária.** Para isto, é preciso que esteja indicada na norma, também, a descrição do produto, ressalvado o previsto nos §§ 3º e 4º do artigo 157 do RICMS/MT.

**Quesito 2** – As bolachas, biscoitos e demais petiscos na posição 2309 que são oferecidos como forma de agrado, recompensas e treinamento, estariam submetidos ao regime de substituição tributária por apresentarem a mesma classificação das rações pet?

Conforme já mencionado anteriormente, **pode-se afirmar que os produtos bifinho de carne, palito de carne e bolachas e biscoitos, embora estejam classificados na posição 2309 da NCM, não estão sujeitos ao regime de substituição tributária.** (grifei)

## DA INTERPRETAÇÃO

A hermenêutica para enquadramento de mercadorias no regime de substituição tributária deve observar, cumulativamente, o segmento em que se enquadre, a descrição e a classificação na NCM/SH, conforme prescrição contida na Cláusula sétima do Convênio ICMS nº 142/18. “Snacks” para cães e gatos, embora classificados nas posições 2309.10.00, 2309.90.30 e 2309.90.90 da NCM/SH, não são conceituados como ração, mas, sim, como complemento de ração, não atendendo, desta forma, o critério descritivo, previsto no Anexo único, Item XVII, Subitem 1, da Portaria nº 16-R/19, razão pela qual não estão sujeitos ao regime de substituição tributária.

<sup>1</sup>Disponível em

<http://app1.sefaz.mt.gov.br/sistema/legislacao/respostaconsulta.nsf/b3b7facd2db8f63084257c8b0052e28d/f24731a5e24722ff8425824b007322ef?OpenDocument>. Acessado em: 31 ago. 2022.



**DAS RESPOSTAS:**

1- Qual a extensão do termo “ração”, empregado no Protocolo ICMS n.º 26/04, para fins de incidência da substituição tributária, considerando a sua internalização pelo Estado ora consultado?

R – A definição de ração, para fins do ICMS, é a mistura de ingredientes capaz de suprir as necessidades nutritivas para manutenção, desenvolvimento e produtividade dos animais a que se destinam (cf. art. 5.º, LV, “c”, 5.1, do RICMS/ES).

2- A consulente está correta na interpretação do termo “ração” empregado no Protocolo ICMS n.º 26/04? De fato, ele (termo) abrange somente os alimentos denominados completos que nutrem o animal em toda a sua necessidade, consoante descreve a NESH?

R – Sim, está correto o entendimento esposado.

3- Os produtos “snacks” e suas espécies que figuram como alimentos específicos sem qualidade nutricional exaustiva, classificados nas posições 2309.10.00, 2309.90.30 e 2309.90.90 da NCM/SH se adequam ao termo ração?

R – Não.

4- Caso negativo, deve-se interpretar que os produtos “snacks” não classificados na posição 2309.90.10 da NCM/SH não estão sujeitos à substituição tributária?

R – Não estão sujeitos ao regime de substituição tributária.

É o parecer, o qual submeto à consideração superior.

*(Documento assinado digitalmente)*

**ADSON THIAGO OLIVEIRA SILVA**

**Auditor Fiscal da Receita Estadual**

**Mat. 29.584-90**



**Processo nº 2022-X3TM6**

## DESPACHO HOMOLOGATÓRIO

**APROVO**, nesta data, o **Parecer nº 620/2022** constante nos autos do processo em epígrafe.

Se a consulente já vem adotando o entendimento constante no mencionado parecer, que o mantenha com o fito de evidenciar conformidade com as disposições da legislação aplicável. Caso contrário, que o adote, no prazo de dez dias, contado do seu recebimento, em atendimento ao disposto no art. 849 do RICMS/ES.

Comunique a consulente. Remeta uma cópia do referido parecer à Gerência Fiscal, com fulcro no art. 857 do RICMS/ES.

Vitória/ES, 03/11/2022.

*(documento assinado digitalmente)*

**HUDSON DE SOUZA CARVALHO**  
Gerente Tributário