



## Coordenação-Geral de Tributação

---

### Solução de Consulta nº 98.377 - Cosit

**Data** 28 de novembro de 2018

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

**Código NCM: 2106.90.90**

**Mercadoria:** Preparação alimentícia em pó, constituída por proteínas do soro de leite isoladas hidrolisadas, creme de nata, sabor natural e artificial de baunilha, cloreto de potássio, goma xantana, acesulfame de potássio e sucralose, acondicionada em embalagem plástica contendo 945 g ou 2.363 g, comercialmente denominada “preparação alimentícia proteica”.

**Dispositivos Legais:** RGI 1, RGI 6 e RCG 1 da NCM, constante da TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 2016, e da Tipi, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 2016, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992 e atualizadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018.

## Relatório

### Fundamentos

#### Identificação da Mercadoria:

3. A mercadoria objeto da consulta é uma preparação alimentícia em pó, constituída por proteínas do soro de leite isoladas hidrolisadas, creme de nata, sabor natural e artificial de baunilha, cloreto de potássio, goma xantana, acesulfame de potássio e sucralose, acondicionada em embalagem plástica contendo 945 g ou 2.363 g, comercialmente denominada “preparação alimentícia proteica”.

#### Classificação da Mercadoria:

4. O Brasil é parte contratante da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, portanto, sujeito as suas diretrizes. No ordenamento jurídico brasileiro o Presidente da República tem competência para celebrar os tratados e convenções internacionais e, posteriormente, submetê-los ao Congresso

Nacional para sua aprovação, mediante decreto legislativo. Após a aprovação pelo Congresso Nacional o texto segue para ratificação do poder Executivo culminando na promulgação de um decreto. A jurisprudência e a doutrina brasileira acolheram a tese de que os tratados e convenções internacionais e as leis ordinárias federais possuem a mesma hierarquia jurídica, ou seja, aqueles são incorporados ao ordenamento jurídico brasileiro como normas infraconstitucionais.

5. O texto da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias foi aprovado no Brasil pelo Decreto Legislativo nº 71, de 11 de outubro de 1988, e promulgado pelo Decreto nº 97.409, de 23 de dezembro de 1988, com posteriores alterações aprovadas pelo Secretário da Receita Federal do Brasil, por força da competência que lhe foi delegada pelo art. 2º do Decreto nº 766, de 3 de março de 1993.

6. A classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI/SH) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC/NCM), na Regra Geral Complementar da Tipi (RGC/Tipi), nos pareceres de classificação do Comitê do Sistema Harmonizado da Organização Mundial das Aduanas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh).

7. A RGI/SH nº 1 dispõe que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo, para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes (RGI/SH 2 a 5). A RGI/SH nº 6, por sua vez, dispõe que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para os efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível.

8. Além disso, no que se refere aos desdobramentos regionais, temos por fundamento a Regra Geral Complementar do Mercosul nº 1 (RGC 1) que dispõe que as Regras Gerais para interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, *mutatis mutandis*, para determinar dentro de cada posição ou subposição, o item aplicável e, dentro deste último, o subitem correspondente, entendendo-se que apenas são comparáveis desdobramentos regionais (itens e subitens) do mesmo nível.

9. O consultante pretende ver seu produto classificado na posição 21.06 – Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições – sugerindo o enquadramento no código NCM 2106.10.00.

10. Cabe, preliminarmente a classificação da mercadoria, um breve esclarecimento relativo ao funcionamento do Centro de Classificação Fiscal de Mercadorias (Ceclam). O Ceclam presta ao cidadão um relevante serviço público ao dirimir dúvidas quanto ao correto enquadramento das mercadorias na NCM, mitigando assim a aplicação de multas e entraves administrativos em razão de erros de interpretação do SH. Entretanto, a utilização do Ceclam deve fundamentar-se no esclarecimento das dúvidas relacionadas a classificação das mercadorias na NCM. A utilização do Ceclam para emitir Soluções de Consulta para todas (ou a maior parte) as mercadorias (ou grupos de mercadorias) do catálogo do consultante

caracteriza desvio de função, conforme estabelecido no art. 23, XIII, da IN RFB nº 1.464, de 2014.

*Art. 23. Não produz efeitos a consulta formulada:*

[...]

*XIII - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.*

11. A supracitada IN, em seu art. 15, estabelece que as decisões emanadas pelo Ceclam possuem efeito vinculante no **âmbito da RFB e respalda qualquer sujeito passivo**. Esse procedimento visa preservar, entre outros, os princípios da eficiência, da igualdade e da isonomia que regem a prestação do serviço público. Após a emissão da Solução de Consulta a metodologia interpretativa fica disponível para que qualquer contribuinte possa fazer uso.

*Art. 15. A Solução de Consulta, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da RFB e respalda qualquer sujeito passivo que a aplicar, independentemente de ser o consultante, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.*

12. Isso posto, será realizado nos itens subsequentes uma análise ampla (com intuito pedagógico) para mitigar qualquer dúvida sobre o enquadramento dos suplementos alimentares, vulgarmente denominados *whey protein*, porém tecnicamente denominados preparação alimentícia à base de proteínas do soro de leite (*whey protein*).

13. A análise das posições não seguirá a ordem numérica por razões didáticas. Serão analisadas as seguintes posições: 04.04, 18.06, 19.01, 21.06, 22.02 e 35.02, não necessariamente nesta ordem.

14. Análise da **posição 04.04**:

*Soro de leite, mesmo concentrado ou adicionado de açúcar ou de outros edulcorantes; **produtos constituídos por componentes naturais do leite**, mesmo adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes, não especificados nem compreendidos noutras posições.*

[grifo nosso]

14.1 A referida posição é apropriada para o soro do leite (ou para o soro do leite modificado) no estado bruto ou com pequenas alterações. A mercadoria pode apresentar-se no estado líquido, pastoso ou sólido (ou em pó), mesmo com a retirada parcial da lactose, das proteínas ou dos seus sais minerais. Esta posição também abrange os produtos (frescos ou conservados) formados por constituintes naturais do leite (ou pela mistura dos constituintes naturais do soro de leite), com composição diversa da do produto natural, que não sejam enquadrados especificamente em outras posições. A presente posição compreende, portanto, os produtos dos quais tenham sido retirados um ou mais componentes naturais do leite ou que tenham sido adicionados componentes naturais do leite (proteínas, por exemplo). Os produtos desta posição podem conter, independentemente dos componentes naturais do leite, pequenas quantidades de estabilizantes, bem como ínfimas quantidades de antioxidantes ou vitaminas que o leite não contém normalmente.

14.2 Logo, a mercadoria em análise, por ser uma preparação alimentícia com maior grau de complexidade e de industrialização, não pode ser enquadrada na respectiva posição.

15. Análise da **posição 35.02**:

*Albuminas (incluindo os concentrados de várias proteínas de soro de leite, que contenham, em peso, calculado sobre a matéria seca, mais de 80 % de proteínas de soro de leite), albuminatos e outros derivados das albuminas.*

[grifo nosso]

15.1 A referida posição além da albumina pura abrange, também, os concentrados de proteínas do soro de leite que contêm duas ou mais proteínas do soro de leite e com um teor em peso de proteínas do soro de leite, calculado sobre a matéria seca, **superior a 80%**. O teor em proteínas do soro de leite é calculado multiplicando-se o teor de nitrogênio (azoto) por um fator de conversão de 6,38. Cabe ressaltar que os concentrados de proteínas do soro de leite que contenham, em peso calculado sobre a matéria seca, **80% ou menos de proteínas do soro de leite classificam-se na posição 04.04**. Os produtos desta posição são utilizados para **preparar** colas, **alimentos** ou produtos farmacêuticos, e ainda nas operações de acabamento de couros, estampagem de tecidos, tratamento do papel (especialmente papéis fotográficos), na clarificação (colagem) do vinho ou de outras bebidas, etc.

15.2 Portanto, a posição 35.02 abrange os **produtos intermediários** que serão utilizados, entre outras aplicações, para preparar alimentos. Logo, a mercadoria em análise por ser uma preparação alimentícia pronta para a utilização pelo consumidor, à base de proteínas do soro de leite isoladas hidrolisadas adicionado de outros constituintes químicos (creme de nata, óleo de girassol, goma da acácia, xarope de arroz integral, sabor natural e artificial de baunilha, lecitina de girassol, dióxido de silicone, alfa-tocoferóis, cloreto de potássio, goma xantana, acesulfame de potássio e sucralose) não pode ser enquadrada na respectiva posição.

16. Análise da **posição 19.01**:

*Extratos de malte; preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolos, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições; preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a 04.04, que não contenham cacau ou que contenham menos de 5 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições.*

[grifo nosso]

16.1 Os produtos abrangidos por essa posição se distinguem dos produtos da posição 04.04 (porém são obtidos por meio deles) pelo fato de conterem, além dos constituintes naturais do leite, outros ingredientes, cuja presença não é autorizada nos produtos daquela posição. Os produtos da posição 19.01 podem ser edulcorados ou conter cacau. São excluídos da posição 19.01 os produtos que contenham, em peso, **5% ou mais de cacau** calculado sobre uma base totalmente desengordurada (**posição 18.06**).

16.2 Logo, a posição 19.01 abrange as **preparações alimentícias** à base de *whey protein*, que possuem como insumo um concentrado de proteínas (*whey protein*) derivado do soro de leite enquadrado na posição 04.04. O concentrado de proteínas utilizado para a fabricação da preparação alimentícia deverá ter **80% ou menos de proteínas do soro de leite** (em peso calculado sobre a matéria seca). Caso o concentrado de proteínas tenha um teor, em peso, superior a 80% de proteínas estará excluído da posição 04.04, logo, a preparação alimentícia obtida por meio dele não estará enquadrada na posição 19.01.

16.3 Cabe ressaltar que a preparação alimentícia **essencialmente** composta por proteínas isoladas ou por proteínas hidrolisadas está excluída da posição 19.01, por não representar uma preparação à base de produtos da posição 04.04. A mercadoria em análise é constituída por proteínas do soro de leite isoladas hidrolisadas, logo, está excluída da posição 19.01

17. Análise da **posição 22.02**:

*Águas, incluindo as águas minerais e as águas gaseificadas, adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes ou aromatizadas e outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos (sumos) de frutas ou de produtos hortícolas, da posição 20.09.*

[grifo nosso]

17.1 Para melhor entendimento da **posição 22.02** recorre-se às Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018, que trazem os seguintes esclarecimentos:

*A presente posição engloba as bebidas não alcoólicas tal como são definidas na Nota 3 do presente Capítulo, exceto as compreendidas em outras posições, em particular nas posições 20.09 ou 22.01.*

[...]

*B) Outras bebidas não alcoólicas, exceto sucos de frutas ou de produtos hortícolas da posição 20.09.*

*Este grupo inclui, entre outros:*

*1) Os néctares de tamarindo tornados próprios para consumo sob a forma de bebida, por adição de água, açúcar ou outros edulcorantes e filtração.*

*2) Certos produtos alimentícios líquidos, suscetíveis de consumo direto como bebidas, tais como certas bebidas à base de leite e de cacau.*

*Estão excluídos desta posição:*

*a) Os iogurtes líquidos e outros leites e cremes fermentados ou acidificados, adicionados de cacau, frutas ou de aromatizantes (posição 04.03).*

*b) Os xaropes de açúcares da posição 17.02 e os xaropes de açúcar aromatizados da posição 21.06.*

*c) Os sucos de frutas ou de produtos hortícolas, mesmo que sejam diretamente utilizados como bebidas (posição 20.09).*

*d) Os medicamentos das posições 30.03 ou 30.04.*

[grifo nosso]

17.2 Portanto, caso o suplemento alimentar à base de *whey protein* fosse apresentado como uma bebida não alcoólica (mesmo contendo cacau) se classificaria na posição 22.02. A mercadoria em questão apresenta-se na forma de pó, logo, está excluída desta posição.

18. Análise da **posição 21.06:**

*Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.*

[grifo nosso]

18.1 Conforme o texto da posição conclui-se que esta é uma posição de carácter residual. Os produtos não incluídos nas outras posições estão classificados aqui. Cabe informar que as preparações alimentícias que utilizem como insumo um concentrado de proteínas contendo um teor de proteína superior a 80 % (em peso calculado sobre a matéria seca) estão excluídas da posição 19.01, logo, enquadram-se na posição 21.06 (caso não contenham cacau) ou na posição 18.06 (caso contenham cacau). No âmbito da posição 21.06 as preparações compostas **essencialmente** por proteínas isoladas classificam-se na subposição 2106.10, enquanto as preparações compostas **essencialmente** por proteínas hidrolisadas classificam-se na subposição 2106.90. A posição 21.06 abarca também as preparações alimentícias à base de concentrados de proteínas de origem diversa do soro de leite (proteína extraída da ervilha ou da soja ou de origem animal, por exemplo). Reitera-se que uma importante exceção que acarretará na exclusão do produto da posição 21.06 é a presença de cacau, **em qualquer proporção**. Os exemplos anteriores estariam excluídos da posição 21.06 caso contivessem qualquer proporção de cacau.

19. Análise da **posição 18.06:**

*Chocolate e outras preparações alimentícias que contenham cacau.*

19.1 Diante de todo o exposto conclui-se que as preparações alimentícias à base de *whey protein* que **aparentemente** possam ser enquadradas na posição 19.01 estarão excluídas desta posição e enquadradas na posição 18.06 caso possuam um teor de cacau **superior a 5%**, calculado sobre uma base totalmente desengordurada. De forma semelhante as preparações alimentícias à base de *whey protein* que **aparentemente** possam ser enquadradas na posição 21.06 estarão excluídas desta posição e enquadradas na posição 18.06 caso possuam **qualquer teor de cacau**. É importante ressaltar que para o SH não se considera contendo cacau o produto que foi fabricado apenas com a manteiga de cacau, sem a utilização de outro insumo derivado do cacau.

20. Conforme informado pelo consulente a mercadoria sob consulta é uma preparação alimentícia à base de proteínas do soro de leite isoladas hidrolisadas (sem a presença de cacau), portanto, está enquadrada na **posição 21.06**.

21. Para melhor entendimento da **posição 21.06** recorre-se às Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh) que trazem os seguintes esclarecimentos:

*Desde que não se classifiquem noutras posições da Nomenclatura, a presente posição compreende:*

*A) As preparações para utilização na alimentação humana, quer no estado em que se encontram, quer depois de tratamento (cozimento, **dissolução** ou ebulição em **água, leite**, etc.).*

[...]

*Classificam-se especialmente aqui:*

*1) Os pós para preparar pudins, cremes, sorvetes, sobremesas, geleias e semelhantes, mesmo adicionados de açúcar.*

*Os pós à base de farinha, amido, fécula, extratos de malte ou de produtos das posições 04.01 a 04.04 (mesmo adicionados de cacau) classificam-se nas posições 18.06 ou 19.01, de acordo com o teor de cacau (ver as Considerações Gerais do Capítulo 19). **Os outros pós classificam-se na posição 18.06 se contiverem cacau.** Os pós com característica de açúcares aromatizados ou corados, utilizados como edulcorantes, classificam-se nas posições 17.01 ou 17.02, conforme o caso.*

[...]

*6) Os **hidrolisatos de proteínas**, que são formados por uma mistura de aminoácidos e cloreto de sódio, utilizados, por exemplo, dado o gosto que conferem, em preparações alimentícias; os **concentrados de proteína**, obtidos por eliminação de alguns constituintes das farinhas de **soja**, empregados para elevar o teor em proteínas de preparações alimentícias; as farinhas de **soja** e **outras substâncias proteicas**, texturizadas. Todavia a presente posição exclui a farinha de soja desengordurada, não texturizada, mesmo própria para alimentação humana (posição 23.04) e os isolatos de proteínas (posição 35.04).*

[...]

[grifo nosso]

22. Esta posição desdobra-se em duas subposições de primeiro nível:

2106.10.00	- Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas
2106.90	- Outros:

23. Ao sofrer o processo de hidrólise, as proteínas deixam de ser proteínas no sentido exato do termo, passando a constituir mera “matéria proteica”. Tal fato em nada altera o valor nutricional do produto, pois são mantidos os constituintes (aminoácidos) das proteínas originais, os quais podem ter sua absorção facilitada por conta deste processo. Mas, tendo em vista que, conforme destacado no rótulo do produto em análise, as proteínas presentes foram submetidas em sua totalidade a processo de hidrólise (não há frações simplesmente concentradas ou isoladas), conclui-se que a preparação alimentícia aqui analisada não contém

proteínas propriamente ditas. Portanto, conclui-se que a preparação alimentícia sob análise está enquadrada na subposição NCM 2106.90, que desdobra-se em 7 itens:

2106.90.10	Preparações do tipo utilizado para elaboração de bebidas
2106.90.2	Pós, inclusive com adição de açúcar ou outro edulcorante, para a fabricação de pudins, cremes, sorvetes, flans, gelatinas ou preparações similares
2106.90.30	Complementos alimentares
2106.90.40	Misturas à base de ascorbato de sódio e glucose próprias para embutidos
2106.90.50	Gomas de mascar, sem açúcar
2106.90.60	Caramelos, confeitos, pastilhas e produtos semelhantes, sem açúcar
2106.90.90	Outras

24. Conforme as características da mercadoria e por falta de enquadramento específico, conclui-se que a preparação alimentícia sob análise enquadra-se no código NCM de caráter residual 2106.90.90.

## Conclusão

25. Com base nas RGI 1 (texto da posição 21.06), RGI 6 (texto da subposição 2106.90) e RGC 1 (texto do item 2106.90.90) constantes da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 2016, e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 2016, e suas alterações posteriores, e ainda em subsídios extraídos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, e atualizadas pela Instrução Normativa RFB nº 1.788, de 2018, a mercadoria objeto da consulta **CLASSIFICA-SE** no código NCM/TEC/Tipi: **2106.90.90**.

## Ordem de Intimação

Com base no relatório e fundamentação acima, a presente Solução de Consulta foi aprovada pela 2ª Turma, constituída pela Portaria RFB nº 1.921, de 13 de abril de 2017, à sessão de 27 de novembro de 2018

Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.464, de 8 de maio de 2014.

Remeta-se o presente processo à ALF de São Paulo (SP) para ciência do interessado e demais providências cabíveis.

*Assinado digitalmente*

**ALEXSANDER SILVA ARAUJO**

Auditor-Fiscal da RFB – matrícula 18161995  
Relator da 2ª Turma

*Assinado digitalmente*

**ROBERTO COSTA CAMPOS**

Auditor-Fiscal da RFB – matrícula 1294313  
Membro da 2ª Turma

*Assinado digitalmente*

**PEDRO PAULO DA SILVA MENEZES**

Auditor-Fiscal da RFB – matrícula 1334495  
Membro da 2ª Turma

*Assinado digitalmente*

**CARLOS HUMBERTO STECKEL**

Auditor-Fiscal da RFB – matrícula 14886  
Presidente da 2ª Turma