



---

## Solução de Consulta nº 98.438 - Cosit

**Data** 24 de novembro de 2021

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS**

**Mercadoria:** Não configura sortido acondicionado para venda a retalho, nos termos da RGI 3 b), o conjunto (*kit*) de artigos variados, utilizado nas aulas práticas do curso de Tecnologia em Processos Químicos, constituído por vidros para laboratório (béquer, bastão de vidro, vidro de relógio e tubos de ensaio), tiras para teste de pH, testes com fitas indicadoras, espátulas, pipeta, suporte para tubo de ensaio e balança, contendo ao todo 26 itens sendo 12 tipos distintos de artigos, apresentado em uma caixa plástica (dimensões de 37 x 27 x 13 cm) com peso de 1,5 kg.

Cada componente segue o seu próprio regime de classificação.

**Dispositivos Legais:** RGI/SH 1, RGI/SH 3 b) e RGI/SH 6 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, e alterações posteriores.

## **Relatório**

## **Fundamentos**

### **Identificação da Mercadoria:**

3. A mercadoria objeto da consulta é um conjunto de artigos variados, utilizado nas aulas práticas do curso de Tecnologia em Processos Químicos, constituído por vidros para laboratório (béquer, bastão de vidro, vidro de relógio e tubos de ensaio), tiras para teste de pH, testes com fitas indicadoras, espátulas, pipeta, suporte para tubo de ensaio e balança,

contendo ao todo 26 itens sendo 12 tipos distintos de artigos, apresentado em uma caixa plástica (dimensões de 37 x 27 x 13 cm) com peso de 1,5 kg.

#### **Classificação da Mercadoria:**

4. A Constituição Federal de 1988 (CF/88) estabeleceu os fundamentos para o Sistema Tributário Nacional, sendo, evidentemente, a principal fonte normativa do direito tributário brasileiro. Além disso, o Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 1966, aprovado como lei ordinária, tendo sido recepcionado com força de lei complementar pela CF/67, e mantido tal *status* com o advento da CF/88, é o diploma legal que estabelece as normas gerais tributárias. O CTN, em seu artigo 96, dispõe sobre a abrangência da expressão "legislação tributária", com a seguinte instrução: A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os **tratados e as convenções internacionais**, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

5. 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 mediante 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.

6. 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 Especial 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.

7. 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 (CSH) da Organização Mundial das Alfândegas (OMA) e nos ditames do Mercosul, e, subsidiariamente, nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh).

8. 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.

9. Além disso, no que se refere aos desdobramentos regionais, temos por fundamento a Regra Geral Complementar do Mercosul nº 1 (RGC/NCM 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.

10. Ademais, em relação ao enquadramento no Ex-tarifário da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), temos por fundamento a Regra Geral Complementar da TIPI nº 1 (RGC/TIPI 1) que dispõe que as Regras Gerais para interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, *mutatis mutandis*, para determinar, no âmbito de cada código, **quando for o caso**, o Ex-tarifário aplicável, entendendo-se que apenas são comparáveis Ex-tarifários de um mesmo código.

11. Por fim, ressalta-se que o processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira, inclusive sobre a classificação fiscal de mercadorias, aplicável a fato determinado está regulamentado pelos Decretos nº 70.235, de 1972, e nº 7.574, de 2011, conforme diretriz estabelecida no Decreto-Lei nº 822, de 1969. No âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, o rito para o processo de consulta sobre classificação fiscal de mercadorias está estabelecido na Instrução Normativa RFB nº 1.464, de 2014.

12. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade tributária e aduaneira da União, detém, em caráter privativo, competência para elaborar e proferir decisão no âmbito do processo de consulta, bem como proceder à orientação do sujeito passivo no tocante à interpretação da legislação tributária, fundamentado no inciso I, do artigo 6º, da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002.

13. Citada a legislação pertinente e sua respectiva sistemática, passa-se a determinar o correto enquadramento na NCM/TEC/TIPI da mercadoria submetida à consulta.

14. O consulente pretende ver seu produto classificado na posição 70.17 – Artigos de vidro para laboratório, higiene ou farmácia, mesmo graduados ou calibrados – sugerindo o enquadramento no código NCM 7017.90.00.

15. Por meio da **RGI/SH nº 1** não é possível determinar um código único na NCM para a mercadoria em análise, visto que é constituída pela reunião de artigos diferentes e inexistente posição específica que abarque tal mercadoria na sua totalidade. Tal fato determina a utilização da **RGI/SH nº 3**.

16. Isso posto, segue-se a análise do enquadramento na NCM com base nas diretrizes estabelecidas na RGI/SH nº 3.

### **REGRA 3**

Quando **pareça** que a mercadoria pode classificar-se em **duas ou mais posições por aplicação da Regra 2 b) ou por qualquer outra razão**, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) A posição mais específica prevalece sobre as mais genéricas. Todavia, quando duas ou mais posições se refiram, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou a apenas um dos componentes de sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

b) Os produtos misturados, as obras compostas de matérias diferentes ou constituídas pela reunião de artigos diferentes e as **mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho**, cuja classificação não se possa efetuar pela aplicação da Regra 3 a), **classificam-se pela matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial**, quando for possível realizar esta determinação.

c) Nos casos em que as Regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

[Grifo nosso]

17. Diante da impossibilidade de utilizar a RGI/SH 3 a), cabe verificar se a mercadoria se enquadra no conceito de “**mercadoria apresentada em sortido acondicionado para venda a retalho**”, previsto na RGI/SH 3 b). Para tanto, recorre-se às Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), que constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação da aplicação da mencionada RGI/SH, 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:

#### **REGRA 3 b)**

[...]

X) De acordo com a presente Regra, as mercadorias que preencham, **simultaneamente**, as condições a seguir indicadas **devem ser consideradas como "apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho"**:

a) Serem compostas, pelo menos, de dois artigos diferentes que, à primeira vista, seriam suscetíveis de serem incluídos em posições diferentes. Não seriam, portanto, considerados sortido, na acepção desta Regra, seis garfos, por exemplo, para fondue;

b) Serem compostas de produtos ou artigos apresentados em conjunto para a satisfação de uma necessidade específica ou o exercício de uma atividade determinada;

*c) Serem acondicionadas de maneira a poderem ser vendidas diretamente aos utilizadores finais sem reacondicionamento (por exemplo, em latas, caixas, panóplias).*

*A expressão "venda a retalho" não inclui as vendas de mercadorias que se destinam a ser revendidas após a sua posterior fabricação, preparação ou reacondicionamento, ou após incorporação ulterior com ou noutras mercadorias.*

[...]

[Grifo nosso]

18. A mercadoria sob consulta cumpre com os quesitos a) e c), uma vez que é composta por mais de dois artigos diferentes classificáveis em posições diferentes e está acondicionada de maneira a ser vendida diretamente aos consumidores finais sem novo acondicionamento.

19. Cabe verificar se ela cumpre com o quesito b), isto é, se ela é composta de produtos ou artigos apresentados em conjunto para a satisfação de uma necessidade específica ou exercício de uma atividade determinada. O consulente informa que o produto é um “Kit contendo material para a prática de exercícios didáticos no curso de Tecnologia em Processos Químicos”.

20. Apesar de se apresentarem em conjunto, os elementos não são utilizados em conjunto para o exercício de uma atividade determinada. A “aprendizagem” é um conceito amplo e tudo o que é utilizado em um laboratório durante o curso universitário contribuirá para a aprendizagem do aluno. No entanto, cada atividade, cada projeto, exigirá a utilização de apenas alguns dos elementos do conjunto, sem que haja necessariamente relação entre eles.

21. Para ser classificado como sortido, os itens têm que estar relacionados de tal forma que deve haver a intenção clara de serem utilizados juntos ou em conjunto para um único propósito ou atividade. A aprendizagem em si é um conceito, e não uma atividade.

22. Portanto, o conjunto sob consulta não é classificado em um único código da Nomenclatura Comum do Mercosul, pois representa um aglomerado de produtos que, individualmente considerados, possuem finalidades e usos específicos. Cada componente segue seu próprio regime de classificação, ou seja, deve ser classificado separadamente.

23. Caso o consulente tenha dúvidas acerca da classificação de alguns artigos, deve apresentar consultas separadas para cada um deles, de acordo com as exigências estabelecidas na Instrução Normativa RFB nº 1.464, de 8 de maio de 2014.

## **Conclusão**

24. Soluciona-se a consulta, com base no Relatório e nos Fundamentos Legais, decidindo que a mercadoria objeto deste processo administrativo, nos sentidos determinados pela RGI 3 b) e nas respectivas Notas Explicativas (Nesh), não pode ser considerada sortido acondicionado para venda a retalho, para fins de classificação em um único código da

Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM/SH), constante da TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 2016, e da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 2016. Cada componente segue seu próprio regime de classificação.

## Ordem de Intimação

Com base no relatório e fundamentação acima, a presente Solução de Consulta foi aprovada, nos termos do art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pelo Comitê, constituído pela Portaria RFB nº 1.921, de 13 de abril de 2017, à sessão de 7 de outubro de 2021.

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 DRF de Curitiba (PR) para ciência do interessado e demais providências cabíveis.

*(Assinado Digitalmente)*

**LUIZ HENRIQUE DOMINGUES**

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Relator

*(Assinado Digitalmente)*

**CLÁUDIA ELENA FIGUEIRA CARDOSO NAVARRO**

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Presidente do Comitê

*(Assinado Digitalmente)*

**DANIELLE CARVALHO DE LACERDA**

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Membro do Comitê

*(Assinado Digitalmente)*

**MARCO ANTÔNIO RODRIGUES CASADO**

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Membro do Comitê