



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	98.235 – COSIT
DATA	3 de outubro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Classificação de Mercadorias

Código NCM: 2106.90.90

Mercadoria: Pasta à base de fitoesteróis e ésteres de fitoesterol (total mínimo de 97%), própria para ser utilizada como matéria-prima (ingrediente funcional) em bebidas, suplementos alimentares e outros produtos alimentícios com intuito de reduzir a absorção intestinal do colesterol LDL, acondicionada em tambores de aço com capacidade de 25 kg e 180 kg.

Dispositivos Legais: RGI/SH 1, RGI/SH 6 e RGC 1 da NCM, constante da TEC, aprovada pela Resolução Gecex nº 272, de 2021, e da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 11.158, de 2022, 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

Versa a presente consulta sobre a classificação fiscal na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) constante da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Gecex nº 272, de 19 de novembro de 2021, e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 11.158, de 29 de julho de 2022, da mercadoria assim caracterizada pelo interessado:

[Informação sigilosa]

FUNDAMENTOS

Identificação da mercadoria:

3. A mercadoria objeto da consulta é uma Pasta com aspecto oleoso à base de fitoesteróis e ésteres de fitoesterol (total mínimo de 97 %), própria para ser utilizada como matéria-prima (ingrediente funcional) em bebidas, suplementos alimentares e outros produtos alimentícios com intuito de reduzir a absorção intestinal do colesterol LDL, acondicionada em tambores de aço com capacidade de 25 kg e 180 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 devidamente internalizados 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. Salienta-se que a determinação do enquadramento da mercadoria segue os princípios legais estabelecidos no âmbito da NCM. Em resumo, primeiro deve ser determinada a posição pertinente da mercadoria para em seguida determinar a sua subposição (de 1º e de 2º níveis), somente após é que se analisa os desdobramentos regionais (primeiro o item, depois o subitem). Qualquer análise distinta deste rito infringe o comando legal instituído na Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias.

11. 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.

12. 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 2.057, de 2021.

13. 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.

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

15. O consulente adota o **código NCM 2906.13.00** (Esteróis e inositóis) e pretende confirmar tal classificação.

16. Para determinar o correto enquadramento da mercadoria serão analisadas, preliminarmente, as diretrizes estabelecidas na **Nota Legal nº 1 do Capítulo 29**:

1.- Ressalvadas as disposições em contrário, as posições do presente Capítulo apenas compreendem:

a) Os compostos orgânicos de constituição química definida apresentados isoladamente, mesmo que contenham impurezas;

b) As misturas de isômeros de um mesmo composto orgânico (mesmo que contenham impurezas), com exclusão das misturas de isômeros (exceto estereoisômeros) dos hidrocarbonetos acíclicos, saturados ou não (Capítulo 27);

c) Os produtos das posições 29.36 a 29.39, os éteres, acetais e ésteres de açúcares, e seus sais, da posição 29.40, e os produtos da posição 29.41, de constituição química definida ou não;

d) As soluções aquosas dos produtos das alíneas a), b) ou c) acima;

e) As outras soluções dos produtos das alíneas a), b) ou c) acima, desde que essas soluções constituam um modo de acondicionamento usual e indispensável, determinado exclusivamente por razões de segurança ou por necessidades de transporte, e que o solvente não torne o produto particularmente apto para usos específicos de preferência à sua aplicação geral;

f) Os produtos das alíneas a), b), c), d) ou e) acima, adicionados de um estabilizante (ou mesmo de um agente antiaglomerante) indispensável à sua conservação ou transporte;

g) Os produtos das alíneas a), b), c), d), e) ou f) acima, adicionados de uma substância antipoeira, de um corante ou de uma substância aromática, com a finalidade de facilitar a sua identificação ou por razões de segurança, desde que essas adições não tornem o produto particularmente apto para usos específicos de preferência à sua aplicação geral;

h) Os produtos seguintes, de concentração-tipo, destinados à produção de corantes azóicos: sais de diazônio, copulantes utilizados para estes sais e aminas diazotáveis e respectivos sais.

[Grifo nosso]

17. A mercadoria sob análise é constituída por uma mistura de fitoesteróis distintos (sem predominância entre eles), ésteres de fitoesterol e antioxidantes. Portanto, ela não atende ao comando legal estabelecido na Nota 1 a) supracitada. Assim, conclui-se, a mercadoria não tem abrigo no âmbito do Capítulo 29.

18. Cabe ressaltar ao consulente que o enquadramento na NCM deve estar lastreado, para efeitos legais, nos textos das posições, das Notas de Seção e das Notas de Capítulo. Assim, o texto das Nesh constitui um elemento subsidiário e sem força normativa. Logo, não tem o condão de ampliar ou restringir o alcance de uma posição.

19. Isso posto, informa-se que a classificação dos ésteres é regida pela **Nota Legal nº 5 A) do Capítulo 29**, que tem os seguintes dizeres:

5.- A) Os ésteres resultantes da combinação de compostos orgânicos de função ácido dos Subcapítulos I a VII com compostos orgânicos dos mesmos Subcapítulos classificam-se na mesma posição do composto situado em último lugar, na ordem numérica, nesses Subcapítulos.

[Grifo nosso]

20. Portanto os ésteres de fitoesterol não estão enquadrados na **posição 29.06**, como argumenta o consulente. Assim, o texto da Nesh da **posição 29.06 (Álcoois cíclicos e seus derivados halogenados, sulfonados, nitrados ou nitrosados)** não está ampliando o alcance da posição nem contrariando a diretriz da Nota 5 A) supracitada. Então, a informação da Nesh citada abaixo, em negrito, deve ser entendida apenas como uma informação genérica e não como uma ampliação do alcance da posição.

*[...] 3) Esteróis. São álcoois alicíclicos saturados ou insaturados, cuja estrutura deriva do composto peridro- 1,2-ciclopentanofenantreno com o grupo hidroxila ligado ao carbono 3, um grupo metila ligado aos carbonos 10 e 13, respectivamente, e uma cadeia lateral de 8 a 10 átomos de carbono ligada ao carbono 17. **Muito abundantes e existem no estado livre ou esterificados, no organismo animal (zooesteróis), ou no reino vegetal (fitoesteróis).** O mais importante dos esteróis compreendidos nesta posição é o colesterol. Este produto é extraído principalmente da medula espinhal do gado ou da suarda, ou também a partir da bÍlis ou como produto secundário da extração da lecitina da gema do ovo. Apresenta-se em comprimidos, é incolor, brilhante e insolúvel em água.*

O ergosterol que se encontra nas plantas inferiores (cogumelos) ou na cravagem do centeio (centeio-espigado) é uma provitamina de onde se extrai a vitamina D2, pela irradiação de raios ultravioleta. A vitamina D2 e o ergosterol estão compreendidos na posição 29.36.

[Grifo nosso]

21. Dando seguimento ao enquadramento da mercadoria na NCM poder-se-ia pensar, em razão das suas características, na **posição 38.24**. Entretanto, visto que se trata de um ingrediente funcional utilizado como matéria-prima na fabricação de alimentos, suplementos alimentares e bebidas com intuito de reduzir a absorção do LDL, a **Nota Legal nº 1 b) do Capítulo 38** impede tal enquadramento, bem como indica a posição adequada (em geral, posição 21.06):

1.- O presente Capítulo não compreende:

[...]

*b) As misturas de produtos químicos com substâncias alimentícias ou **outras possuindo valor nutritivo, do tipo utilizado na preparação de alimentos próprios para alimentação humana** (em geral, **posição 21.06**);*

[Grifo nosso]

22. Para melhor entendimento da Nota acima citada recorre-se às Considerações Gerais do Capítulo 38 (Notas Explicativas - Nesh), que constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo da posição, 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:

[...] Na aceção da Nota 1 b) do presente Capítulo, a expressão “substâncias alimentícias ou outras possuindo valor nutritivo” entende-se principalmente como sendo os produtos comestíveis das Seções I a IV.

Esta expressão abrange igualmente alguns outros produtos, por exemplo, os produtos do Capítulo 28 utilizados como complementos minerais em preparações alimentícias, os álcoois de açúcar da posição 29.05, os aminoácidos essenciais da posição 29.22, a lecitina da posição 29.23, as provitaminas e vitaminas da posição 29.36, os açúcares da posição 29.40, os constituintes do sangue animal da posição 30.02 destinados a serem utilizados em preparações alimentícias, a caseína e os caseinatos da posição 35.01, as albuminas da posição 35.02, a gelatina comestível da posição 35.03, as matérias proteicas comestíveis da posição 35.04, as dextrinas e outros amidos modificados comestíveis da posição 35.05, o sorbitol da posição 38.24, os produtos comestíveis do Capítulo 39 (tais como a amilopectina e a amilose da posição 39.13). Convém sublinhar que os produtos acima enumerados são unicamente a título de exemplo e esta enumeração não deve ser considerada exaustiva. [...]

23. Diante da impossibilidade de enquadramento no âmbito das posições do Capítulo 38 recorre-se a outra posição. Diz o texto da **posição 21.06**:

Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.

24. Tendo em vista que a Anvisa já atestou as propriedades funcionais (substância bioativa¹) dos fitoesteróis quando utilizados na preparação de alimentos ou de suplementos próprios para alimentação humana², a mercadoria sob consulta está enquadrada na **posição 21.06** por aplicação da **RGI/SH nº 1** e em conformidade com os esclarecimentos extraídos tanto das Nesh da posição, que são citados abaixo, quanto das Considerações Gerais do Capítulo 38, que foram citados no parágrafo 22.

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.).

B) As preparações constituídas, inteira ou parcialmente, por substâncias alimentícias que entrem na preparação de bebidas ou de alimentos destinados ao consumo humano. Incluem-se nesta posição, entre outras, as preparações constituídas por misturas de produtos químicos (ácidos orgânicos, sais de cálcio, etc.) com substâncias alimentícias (por exemplo, farinhas, açúcares, leite em pó), para serem incorporadas em preparações alimentícias, quer como ingredientes destas preparações, quer para melhorar-lhes algumas das suas características (apresentação, conservação, etc.) (ver as Considerações Gerais do Capítulo 38).

[Grifo nosso]

25. Essa posição desdobra-se em duas subposições de primeiro nível.

2106.10.00	- Concentrados de proteínas e substâncias proteicas texturizadas
2106.90	- Outras

26. Com base na **RGI/SH nº 6**, que estabelece que a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das Notas de subposição respectivas, será definida a correta subposição no âmbito da posição supracitada.

27. A mercadoria está enquadrada na subposição **2106.90** que se desdobra em sete 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 semelhantes
2106.90.30	Complementos alimentares

¹ <https://www.gov.br/anvisa/pt-br/centraisdeconteudo/publicacoes/alimentos/perguntas-e-respostas-arquivos/substancias-bioativas>. Acesso em 27 de setembro de 2023.

² <https://www.gov.br/anvisa/pt-br/assuntos/alimentos/informes-anexos/57de2014/arquivos/492json-file-1>. Acesso em 11 de setembro de 2023.

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

28. A classificação nos desdobramentos regionais será deliberada pela aplicação da **RGC/NCM nº 1**, que determina que as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado se aplicarão, *mutatis mutandis*, para definir, 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.

29. Por falta de enquadramento específico a mercadoria se classifica no **código NCM** de caráter residual **2106.90.90**.

30. Por fim, cabe ressaltar que a Solução de Consulta **não convalida** informações apresentadas pelo consulente, conforme o art. 46, da IN RFB nº 2.057, de 2021. Portanto, para a adoção do código supracitado é necessária a devida correlação, das características determinantes da mercadoria, com a descrição contida na respectiva ementa.

CONCLUSÃO

31. Com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI/SH 1 (texto da posição 21.06), RGI/SH 6 (texto da subposição 2106.90) e RGC 1 (texto do item 2106.90.90) da NCM, constante da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Gecex nº 272, de 2021, e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 11.158, de 2022, 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 e alterações posteriores, 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, nos termos do art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela 2ª Turma, constituída pela Portaria RFB nº 1.921, de 13 de abril de 2017, à sessão de 27 de setembro de 2023.

Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 44 da Instrução Normativa RFB nº 2.057, de 9 de dezembro de 2021.

Remeta-se o presente processo à unidade de jurisdição para ciência do interessado e demais providências cabíveis.

(Assinado Digitalmente)

ALEXSANDER SILVA ARAUJO

AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

RELATOR

(Assinado Digitalmente)

ROBERTO COSTA CAMPOS

AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

MEMBRO

(Assinado Digitalmente)

CARLOS HUMBERTO STECKEL

AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

PRESIDENTE DA 2ª TURMA