



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	98.268 – COSIT
DATA	31 de outubro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

**Assunto: Classificação de Mercadorias**

**Código NCM:** 3306.90.00

**Mercadoria:** Conjunto (sortido) de uso doméstico utilizado para clareamento dos dentes, composto por uma caneta branqueadora contendo 2,5 ml de solução à base de peróxido de hidrogênio e um módulo portátil contendo diodos emissores de luz ultravioleta para acelerar a atuação da solução de clareamento, acondicionado em embalagem para venda a retalho, comercialmente denominado de “*kit* de clareamento dentário”.

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

**[Informações sigilosas]**

## FUNDAMENTOS

### Identificação da mercadoria:

3. A mercadoria objeto da consulta é um conjunto (sortido) de uso doméstico utilizado para clareamento dos dentes, composto por uma caneta branqueadora contendo 2,5 ml de solução à base de peróxido de hidrogênio e um módulo portátil contendo diodos emissores de luz ultravioleta para acelerar a atuação da solução de clareamento, acondicionado em embalagem para venda a retalho, comercialmente denominado de “*kit* de clareamento dentário”.

### 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 3306.10.00** e pretende confirmar tal classificação.
16. 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**.
17. Isso posto, segue-se a análise do enquadramento na NCM com base nas diretrizes estabelecidas na RGI/SH nº 3. Diante da impossibilidade de determinar, por meio da RGI/SH nº 3 a), uma posição mais específica, cabe verificar se a mercadoria se enquadra no conceito de **sortido acondicionado para venda a retalho**, comumente denominado de **kit**, conforme os dizeres da RGI/SH nº 3 b).

### **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]

18. Para melhor entendimento do conceito de **sortido acondicionado para venda a retalho** recorre-se às Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (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:

**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]

19. Isso posto, em razão das características da mercadoria, que satisfaz as exigências supracitadas, afirma-se que ela se caracteriza como um sortido acondicionado para venda a retalho. Portanto, para determinar o correto enquadramento na NCM é necessário definir o artigo que confira a característica essencial da mercadoria, em conformidade com a RGI/SH 3 b).

20. Preliminarmente, cabe ressaltar que:

***O uso de luz LED violeta aumenta a eficiência do clareamento dental com gel realizado pelos dentistas, aponta pesquisa da Faculdade de Odontologia (FO) da USP. De acordo com o estudo, feito em laboratório e também com pacientes, a luz **permite que o gel fique menos tempo em contato com os dentes, sem alterar o resultado do clareamento e reduzindo a sensibilidade dos pacientes.** Os resultados são apresentados em artigo da revista científica Photodiagnosis and Photodynamic Therapy, publicado na internet no último dia 3 de fevereiro.***

*"O objetivo da pesquisa foi testar de maneira laboratorial, ou seja, in vitro, e em seguida de maneira clínica, isto é, in vivo, os efeitos da luz LED violeta no clareamento dental de consultório. Normalmente, para fazer o clareamento é aplicado gel de*

*peróxido de hidrogênio a 37% sobre os dentes por cerca de 30 a 45 minutos”, relata o dentista Bruno Bachiega, um dos autores do artigo.*

*“No interior dos dentes existe um tecido vivo, inervado e vascularizado, chamado de pulpa, que, assim como o restante do corpo humano, tem uma temperatura normal, cerca de 36 graus Celsius (°C). Os lasers utilizados antigamente no clareamento causavam muito aquecimento do dente e, conseqüentemente, da temperatura intrapulpar, ou seja, no interior da pulpa”, afirma Bachiega ao Jornal da USP. “Aumentar excessivamente a temperatura intrapulpar é como uma pessoa com muita febre, descontrolada, sendo necessário, nesse caso, um tratamento de canal.”*

*Além dos testes em laboratório, a técnica foi aplicada em 120 pacientes, dos quais 60 foram analisados para o estudo. “Em laboratório, foi avaliada variação de temperatura intrapulpar, microdureza, resistência à adesão e alteração de cor com a luz LED isolada e associada a diferentes protocolos”, descreve Bachiega. “Clinicamente, foi avaliada a alteração de cor com os protocolos que tiveram melhores resultados in vitro e a sensibilidade relatada pelo paciente.”*

#### **Menor temperatura, menos sensibilidade**

*Segundo o dentista, o estudo em laboratório descobriu que, graças ao mecanismo de acionamento da luz, a variação de temperatura não ultrapassa 1,5°C, sendo segura. “Sobre microdureza e resistência à adesão do gel não encontramos diferenças estatisticamente significativas”, aponta. “No caso da alteração de cor in vitro, os protocolos associando gel e luz LED violeta foram estatisticamente semelhantes ao protocolo convencional sem luz.”*

*No estudo clínico, verificaram-se os mesmos resultados sobre variação de temperatura, resistência a adesão e cor do gel obtidos em laboratório. “No entanto, os pacientes submetidos ao protocolo com luz LED violeta relataram menos sensibilidade que o grupo convencional, que fez o clareamento sem uso de luz”, destaca Bachiega. “A única desvantagem de usar apenas o gel é a sensibilidade. Com a técnica híbrida, usando luz LED violeta, aplicamos o gel sobre o dente por apenas 15 minutos, ou seja, metade do tempo convencional, mas com o mesmo resultado. Isso pode ser um dos motivos para os pacientes relatarem menor sensibilidade, mas para comprovar essa hipótese precisamos de mais estudos.”*

*De acordo com o pesquisador, o LED violeta ainda é muito caro e a técnica de clareamento convencional é muito barata. “Apesar de já estar no mercado, o método ainda precisa ser mais estudado e testado clinicamente, a fim de obtermos mais base científica para indicá-lo”, finaliza.*

*As conclusões da pesquisa clínica são descritas em artigo da revista científica Photodiagnosis and Photodynamic Therapy, que tem como primeiro autor o professor Eric Mayer, da FO, que testou o método em seu trabalho de doutorado. A pesquisa teve*

*a participação da professora Patricia Moreira de Freitas e da pesquisadora Caroline Twischor.<sup>1</sup>*

[Grifo nosso]

21. No caso em análise a característica essencial do conjunto é conferida pela **solução utilizada para o clareamento dentário**, visto que a utilização do módulo de Iluminação LED pode ser dispensada, ou seja, tem caráter acessório. Portanto, pode ser utilizada apenas a caneta. Assim, a função do LED seria apenas de acelerar o processo de atuação do gel para clareamento.

22. Diz o texto da **posição 33.06**:

*Preparações para higiene bucal ou dentária, incluindo os pós e cremes para facilitar a aderência de dentaduras; fios utilizados para limpar os espaços interdentais (fios dentais), em embalagens individuais para venda a retalho.*

[Grifo nosso]

23. Para melhor entendimento da **posição 33.06** recorre-se às Nesh, que trazem os seguintes esclarecimentos:

*A presente posição compreende as preparações para a higiene bucal ou dentária, tais como:*

*I) Os dentífricos (dentífricos) de qualquer espécie:*

*1) As pastas dentífricas (dentífricas) e outras preparações. Trata-se de substâncias ou de preparações utilizadas com uma escova, destinadas a limpar ou a polir as superfícies acessíveis dos dentes ou para outros fins, tais como o tratamento profilático de cáries.*

*As pastas dentífricas (dentífricas) e outras preparações para os dentes classificam-se na presente posição, quer contenham ou não agentes com propriedades abrasivas e quer sejam ou não utilizadas na odontologia.*

*2) As preparações para limpeza ou polimento de dentaduras, mesmo as que contenham agentes com propriedades abrasivas.*

*II) Os produtos para lavar a boca e para perfumar o hálito.*

*III) Os pós, cremes e comprimidos para facilitar a aderência de dentaduras.*

---

<sup>1</sup> [https://jornal.usp.br/ciencias/uso-de-luz-led-violeta-aumenta-eficiencia-do-clareamento-dental-com-gel/#:~:text=Uso%20de%20luz%20LED%20violeta%20aumenta%20efici%C3%AAncia%20do%20clareamento%20dental%20com%20gel,-Luz%20permite%20que&text=O%20uso%20de%20luz%20LED,Odontologia%20\(FO\)%20da%20USP. Acesso em 16 de outubro de 2023.](https://jornal.usp.br/ciencias/uso-de-luz-led-violeta-aumenta-eficiencia-do-clareamento-dental-com-gel/#:~:text=Uso%20de%20luz%20LED%20violeta%20aumenta%20efici%C3%AAncia%20do%20clareamento%20dental%20com%20gel,-Luz%20permite%20que&text=O%20uso%20de%20luz%20LED,Odontologia%20(FO)%20da%20USP. Acesso em 16 de outubro de 2023.)

*Incluem-se também nesta posição os fios utilizados para limpar os espaços interdentais (fios dentais), em embalagens individuais para venda a retalho.*

[Grifo nosso]

24. Logo, o conjunto de uso doméstico utilizado para clareamento dos dentes, que não se confunde com um dentífrico, conforme esclarecimento supracitado, está enquadrado na **posição 33.06**, por aplicação da **RGI/SH nº 3 b)** e em conformidade com os esclarecimentos extraídos das Notas Explicativas da respectiva posição.

25. Essa posição desdobra-se em três subposições:

3306.10.00	- Dentífricos (dentífricos)
3306.20.00	- Fios utilizados para limpar os espaços interdentais (fios dentais)
3306.90.00	- 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 solução utilizada para clareamento dos dentes não atende ao conceito de “dentífrico”, logo, na ausência de enquadramento específico, a mercadoria se classifica no **código NCM** de caráter residual **3306.90.00**.

28. 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

29. Com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI/SH 1 (texto da posição 33.06) c/c RGI/SH 3 b), RGI/SH 6 (texto da subposição 3306.90) 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 **3306.90.00**.

## 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 30 de outubro 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)

**DIVINO DEONIR DIAS BORGES**

AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL  
MEMBRO

(Assinado Digitalmente)

**ROBERTO COSTA CAMPOS**

AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL  
MEMBRO

(Assinado Digitalmente)

**ALEXSANDER SILVA ARAUJO**

AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL  
RELATOR

(Assinado Digitalmente)

**CARLOS HUMBERTO STECKEL**

AUDITOR-FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL  
PRESIDENTE DA 2ª TURMA