



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	98.377 – COSIT
DATA	29 de outubro de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000.000/0000-00

## Assunto: Classificação de Mercadorias

**Mercadoria:** Não se configura em sortido acondicionado para venda a retalho, nos termos da RGI 3 b), o conjunto de artigos variados, para atividades práticas realizadas durante os cursos de engenharia e tecnologia, com o intuito de realizar experimentos e análises, apresentado em maleta de identificada com alça, contendo: 1 copo interno do calorímetro 200 ml em alumínio e tampa para termômetro, 1 carretel de linha, 1 becker de vidro de 250 ml ou 300 ml, 6 corpos de teste, sendo 3 em alumínio e 3 em ferro, 1 bécquer de vidro de 100 ml ou 150 ml, 1 aquecedor elétrico 220V/60Hz 700W, 1 termômetro de -10°C a 110°C e 1 termômetro clínico.

**Cada componente segue o seu próprio regime de classificação.**

**Dispositivos Legais:** RGI 1 e RGI 3 b) da NCM/SH, constante da TEC, aprovada pela Resolução Gecex nº 272, de 2021 e da Tipi, aprovada pelo Decreto nº 11.158, de 2022, subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 2.169, de 2023, e as suas alterações posteriores.

## RELATÓRIO

O interessado apresentou consulta, com base na Instrução Normativa RFB nº 2.057/2021, quanto à classificação fiscal de mercadoria 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, para a mercadoria abaixo especificada:

**[Informações protegidas pelos sigilos fiscal e comercial]**

## FUNDAMENTOS

### Identificação da mercadoria:

2. Trata-se da classificação fiscal de um conjunto de artigos variados, para atividades práticas do curso de engenharia e tecnologia, com o intuito de realizar experimentos e análises, apresentado em maleta identificada com alça, contendo: 1 copo interno do calorímetro 200 ml em alumínio e tampa para termômetro, 1 carretel de linha, 1 becker de vidro de 250 ml ou 300 ml, 6 corpos de teste, sendo 3 em alumínio e 3 em ferro, 1 béquer de vidro de 100 ml ou 150 ml, 1 aquecedor elétrico 220V/60Hz 700W, 1 termômetro de -10°C a 110°C e 1 termômetro clínico.

### Classificação da Mercadoria:

3. 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-1), 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), conforme estabelece o artigo 2º da Instrução Normativa RFB nº 2.057, de 9 de dezembro de 2021.

4. A RGI/SH 1 dispõe que os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo e, 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 6, por sua vez, dispõe 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, bem como, *mutatis mutandis*, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível.

5. De acordo com a Regra Geral Complementar (RGC-NCM 1), as Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado aplicam-se, *“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. Do mesmo modo, a Regra Geral Complementar da Tipi (RGC/Tipi-1) determina 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” aplicável, entendendo-se que apenas são comparáveis “Ex” de um mesmo código”.

6. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), expedidas pela Organização Mundial das Alfândegas, foram internadas no Brasil por meio do Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992 e constituem orientações e esclarecimentos de caráter subsidiário que devem ser utilizados para orientar a classificação fiscal de mercadorias. Sua versão atual foi aprovada pela IN RFB nº 2.169, de

29 de dezembro de 2023, por força da delegação de competência outorgada pelo artigo 1º da Portaria MF nº 91, de 24 de fevereiro de 1994, e há de se observar as suas alterações posteriores.

7. Destarte, em face do caráter subsidiário das Nesh, o que efetivamente se impõe como norma legal aplicável na classificação fiscal de mercadorias para atribuição do código correto de uma mercadoria ou de um produto específicos são as RGI/SH e as RGC/NCM.

8. Citada a legislação pertinente, passa-se a analisar o correto enquadramento na NCM/TEC/Tipi do produto submetido à consulta.

9. No caso em tela, está-se diante de um conjunto de artigos variados, denominados “kit” pelo consulente, que indagou se este preenche os requisitos para ser qualificado como um sortido acondicionado para venda a retalho. Ademais, arguiu se seria possível enquadrá-lo na NCM 9027.89.99, já que “dentro do conjunto avaliado, os itens da NCM 9027.89.99 são os de maior relevância, elegendo-o pelo critério de “**maior valor**”, faz-se possível afirmar que este item confere a característica essencial do conjunto, atraindo para si a classificação fiscal, concluindo-se pela adequada utilização desta classificação fiscal para o produto aqui descrito”.

10. A posição NCM 90.27 tem o seguinte texto:

*Instrumentos e aparelhos para análises físicas ou químicas (por exemplo, polarímetros, refratômetros, espectrômetros, analisadores de gás ou de fumaça (fumos)); instrumentos e aparelhos para ensaios de viscosidade, porosidade, dilatação, tensão superficial ou semelhantes ou para medidas calorimétricas, acústicas ou fotométricas (incluindo os indicadores de tempo de exposição); micrótomos.*

11. Ora, por meio da RGI 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.

12. Prosseguindo a nossa análise classificatória, o conjunto denominado “kit” pelo consulente não é passível também de ser classificado pela RGI 2 b)<sup>1</sup>, o que nos remete à análise da classificação pela RGI 3. No entanto, todas as posições NCM dos itens do conjunto são consideradas igualmente específicas, por isso descartamos a utilização da RGI 3 a). Resta verificar se o conceito de “sortido acondicionado para venda a retalho”, conforme estabelecido pelo SH, abrange a mercadoria em análise e se é aplicável a RGI 3 b)<sup>2</sup>.

13. Nas Nesh da Regra 3 b), alínea X), temos que:

---

<sup>1</sup> 2. (. . .) b) Qualquer referência a uma matéria em determinada posição diz respeito a essa matéria, quer em estado puro, quer misturada ou associada a outras matérias. Da mesma forma, qualquer referência a obras de uma matéria determinada abrange as obras constituídas inteira ou parcialmente por essa matéria. A classificação destes produtos misturados ou artigos compostos efetua-se conforme os princípios enunciados na Regra 3.

<sup>2</sup> 3 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.

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 se incluírem em posições diferentes. Não seriam, portanto, considerados sortido, no sentido desta Regra, seis garfos para fondue, por exemplo.

b) serem compostas de produtos ou artigos apresentados em conjunto para a satisfação de uma necessidade específica ou exercício de uma atividade determinada,

c) serem acondicionadas de maneira a poderem ser vendidas diretamente aos consumidores sem novo acondicionamento (em latas, caixas, panóplias, por exemplo).

14. O produto sob consulta cumpre com os quesitos a) e c), uma vez que é composto por mais de dois artigos diferentes classificáveis em posições diferentes e está acondicionado de maneira a ser vendido diretamente aos consumidores sem novo acondicionamento.

15. Neste momento, verificaremos se o conjunto de itens apresentado para se classificar cumpre o quesito b), isto é, se ele é constituído de produtos ou artigos apresentados em conjunto para a satisfação de uma necessidade específica ou exercício de uma atividade determinada. O consulente argumenta que *“a condição é atendida pelo “exercício de uma atividade”, caracterizada pelo desenvolvimento das atividades das aulas e pela evolução da aprendizagem dos alunos do curso a que se destinam tais sortidos, ou seja, durante o curso os componentes da maleta (os “sortidos”) serão utilizados em sua totalidade pelos alunos.”* (folhas 12)

16. As Nesh da RGI 3 b) contém os seguintes esclarecimentos:

(...).

Em consequência, a expressão "mercadorias apresentadas em sortidos acondicionados para venda a retalho" compreende apenas os sortidos que se destinam a ser vendidos ao utilizador final quando as mercadorias individuais se destinam a ser utilizadas em conjunto. Por exemplo, diferentes produtos alimentícios destinados a serem utilizados conjuntamente na preparação de um prato ou uma refeição, prontos a serem consumidos, embalados em conjunto e destinados ao consumo pelo comprador, constituem um "sortido acondicionado para venda a retalho".

Podem citar-se como exemplos de sortidos cuja classificação pode ser determinada pela aplicação da Regra Geral Interpretativa 3 b):

1) a) Os sortidos constituídos por um sanduíche composto de carne bovina, mesmo com queijo, num pequeno pão (posição 16.02), apresentado numa embalagem com uma porção de batatas fritas (posição 20.04):

Classificação na posição 16.02.

b) Os sortidos cujos componentes se destinam a ser utilizados em conjunto para a preparação de um prato de espagete, constituídos por um pacote de espagete não cozido (posição 19.02), por um saquinho de queijo ralado (posição 04.06) e por uma pequena lata de molho de tomate (posição 21.03), apresentados numa caixa de cartão:

Classificação na posição 19.02.

Contudo, não se devem considerar como sortidos certos produtos alimentícios apresentados em conjunto que compreendam, por exemplo:

- camarões (posição 16.05), pasta (patê) de fígado (posição 16.02), queijo (posição 04.06), bacon em fatias (posição 16.02) e salsichas de coquetel (posição 16.01), cada um desses produtos apresentados numa lata metálica;
- uma garrafa de bebida espirituosa da posição 22.08 e uma garrafa de vinho da posição 22.04.

No caso destes dois exemplos e de produtos semelhantes, cada artigo deve ser classificado separadamente, na posição que lhe for mais apropriada. Isto aplica-se também, por exemplo, ao café solúvel num frasco de vidro (posição 21.01), uma xícara (chávena) de cerâmica (posição 69.12) e um pires de cerâmica (posição 69.12), acondicionados em conjunto para venda a retalho numa caixa de cartão.

2) Os conjuntos de cabeleireiro constituídos por uma máquina de cortar cabelo elétrica (posição 85.10), um pente (posição 96.15), um par de tesouras (posição 82.13), uma escova (posição 96.03), uma toalha de matéria têxtil (posição 63.02), apresentados em estojo de couro (posição 42.02):

Classificação na posição 85.10.

3) Os estojos de desenho, constituídos por uma régua (posição 90.17), um disco de cálculo (posição 90.17), um compasso (posição 90.17), um lápis (posição 96.09) e um apontador de lápis (apara-lápis\*) (posição 82.14), apresentados num estojo de folha de plástico (posição 42.02):

Classificação na posição 90.17.

Em todos os sortidos acima referidos, a classificação efetua-se de acordo com o objeto ou com os objetos que, em conjunto, confirmam ao sortido a sua característica essencial.

(...).

(Os grifos são nossos)

17. As explicações retromencionadas evidenciam que é essencial uma relação intrínseca de complementariedade entre as mercadorias, quando apresentadas em conjunto, para que sejam consideradas “sortidos acondicionados para venda a retalho”.

18. Deste modo, conquanto os artigos em questão sejam apresentados em conjunto, nem sempre eles serão utilizados ao mesmo tempo no exercício de uma atividade determinada. O conceito de aprendizagem é amplo e é certo que cada atividade específica, desenvolvida nos cursos de “engenharia e tecnologia”, não exigirá, necessariamente, a utilização de todos os artigos que compõem o conjunto acondicionado na maleta.

19. Assim sendo, para a incidência das regras de classificação relativas a sortidos acondicionados para venda a retalho, todos os artigos que compõem o conjunto devem estar de tal forma relacionados que seja necessária a utilização de todos os artigos para a consecução de um específico propósito ou de uma determinada atividade.

20. Destarte, para o Sistema Harmonizado, o conjunto de artigos em questão, reunidos e acondicionados em uma maleta, não se configura em um sortido acondicionado para venda a retalho em consonância com a RGI 3b), mas apenas um aglomerado de artigos que, individualmente, possuem finalidades e usos específicos e, portanto, classificação própria na NCM/SH.

## CONCLUSÃO

21. SOLUCIONO A CONSULTA, com base no Relatório e nos Fundamentos Legais, decidindo que o conjunto de artigos variados para atividades práticas do curso de tecnologia em processos químicos, apresentado em maleta de plástico com alça, contendo: 1 copo interno do calorímetro 200 ml em alumínio e tampa para termômetro, 1 carretel de linha, 1 becker de vidro de 250 ml ou 300 ml, 6 corpos de teste, sendo 3 em alumínio e 3 em ferro, 1 béquer de vidro de 100 ml ou 150 ml, 1 aquecedor elétrico 220V/60Hz 700W, 1 termômetro de -10°C a 110°C e 1 termômetro clínico, nos sentidos determinados pela RGI 3 b) e pelas respectivas Notas Explicativas (Nesh)<sup>3</sup>, **não pode** ser considerado um 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 Gecex nº 272, de 2021, e da Tipi, aprovada pelo Decreto nº 11.158, de 2022. **Cada componente segue seu próprio regime de classificação.**

22. O consulente não demonstrou dúvidas sobre da classificação individual de cada item que compõe o produto, tendo inclusive anexado uma tabela com colunas para descrição dos artigos e os respectivos códigos NCM. Em todo caso, caso exista dúvida acerca da classificação fiscal de algum artigo, o consulente poderá apresentar uma consulta específica para dirimir sua dúvida.

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovada a Solução de Consulta, nos termos do art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pela 3ª Turma constituída pela Portaria RFB nº 1.921, de 13 de abril de 2017, à sessão de 24 de outubro de 2024.

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

Encaminhe-se para ciência do consulente e demais providências cabíveis.

<sup>3</sup> Aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, e consolidadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018, com atualizações posteriores.

*(Assinado Digitalmente)*

**Gilberto de Guedes Vaz**

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Membro da 3ª Turma

*(Assinado Digitalmente)*

**Sura Helen Cot Marcos**

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Membro da 3ª Turma

*(Assinado Digitalmente)*

**Ivana Santos Mayer**

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Relatora

*(Assinado Digitalmente)*

**Danielle Carvalho de Lacerda**

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Presidente da 3ª Turma