



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO 00000.000000/0000-00

SOLUÇÃO DE CONSULTA 98.428 – COSIT

DATA 28 de novembro de 2024

INTERESSADO -

CNPJ/CPF 00.000.000/0000-00

Assunto: Classificação de Mercadorias

Código NCM: 3105.90.90

Mercadoria: Adubo orgânico em pó, com teor garantido de nitrogênio entre 5,2% e 5,5%, constituído por uma mistura de substâncias obtidas exclusivamente pela lise de células de levedura (*Saccharomyces cerevisiae*), seco, peneirado e embalado em saco de 25 kg.

Dispositivos Legais: RGI 1 (Nota 6 do Cap. 31), RGI 6 e RGC 1 da NCM constante da TEC, aprovada pela Res. Gecex nº 272, de 2021, e da Tipi, aprovada pelo Dec. nº 11.158, de 2022; e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Dec. nº 435, de 1992, e atualizadas pela IN RFB nº 2.169, de 2023, e alterações posteriores.

RELATÓRIO

Consulta o interessado quanto à 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, para a mercadoria abaixo especificada, conforme informações fornecidas pela empresa consulente no formulário de consulta e em resposta às Intimações Fiscais Ceclam nº 202/2024 e nº 206/2024, transcritas a seguir:

[Informações sigilosas]

FUNDAMENTOS

Identificação da mercadoria:

2. A análise das informações apresentadas pelo consulente evidencia que a mercadoria sob consulta é um adubo orgânico em pó, com teor garantido de nitrogênio entre 5,2% e 5,5%, constituído exclusivamente por células de levedura (*Saccharomyces cerevisiae*) lisadas, obtidas do processo de fermentação da cana-de-açúcar. A levedura é separada do etanol e submetida a um processo de lise celular, de forma a liberar o conteúdo intracelular do microrganismo, seguido de secagem (*spray dryer*), peneiramento e envase em embalagem de 25 kg.

3. O material liberado pela lise celular é denominado “compostos da fermentação de cana”, pois sua composição é dependente do tipo de substrato com o qual a levedura foi alimentada. Mercedes *et al.* (2024)¹ detalham o rol de substâncias contidas na levedura *Saccharomyces cerevisiae*:

Particularmente, S. cerevisiae é caracterizada por sua riqueza em proteínas, carboidratos, ácidos nucleicos, lipídios e minerais (N, P, K, Na, Fe, Mg, S, Zn, Mn, Cu, Si, Cr, Ni, Va e Li), bem como tiamina, riboflavina, piridoxina, hormônios (como auxinas e citocininas) e outras substâncias reguladoras do crescimento, biotina, B12 e ácido fólico. Devido a essas propriedades químicas e bioativas e por ser segura para humanos (Generally Recognized as Safe - GRAS) e para o meio ambiente, S. cerevisiae surgiu nas últimas décadas como uma alternativa positiva aos fertilizantes químicos.

(Tradução nossa)

Classificação da mercadoria:

4. A classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se, conforme o caso, nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC/NCM), nas Regras Gerais Complementares 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).

5. A RGI 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 2 a 6).

6. A mercadoria sob análise é um adubo orgânico em pó, constituído exclusivamente de células de levedura (*Saccharomyces cerevisiae*) mortas e lisadas, extraídas de resíduos do processo produtivo do etanol, que resulta num composto orgânico contendo diversas substâncias, tais como

¹ MERCEDES, Fabiana Vargas *et al.* *Residual brewer's Saccharomyces cerevisiae yeasts as biofertilizers in horticultural seedlings: towards a sustainable industry and agriculture.* **Frontiers in Industrial Microbiology**, ano 2024, v. 2, 11 mar. 2024. Disponível em: <https://www.frontiersin.org/journals/industrial-microbiology/articles/10.3389/finmi.2024.1360263/full>. Acesso em: 20 out. 2024.

proteínas, carboidratos, ácidos nucleicos, lipídios e minerais (N, P, K, Na, Fe, Mg, S, Zn, Mn, Cu, Si, Cr, Ni, V e Li), dentre outros, embalada em sacos de 25 kg.

7. Considerando que a levedura utilizada no produto é extraída de resíduos do processo produtivo do etanol (processo de fermentação seguido de destilação), é pertinente iniciar a análise da classificação pela posição 23.03, posto compreender “Resíduos da fabricação do amido e resíduos semelhantes, polpas de beterraba, bagaços de cana-de-açúcar e outros desperdícios da indústria do açúcar, borras e desperdícios da indústria da cerveja e das destilarias, mesmo em *pellets*.” (grifou-se). As respectivas Nesh se posicionam de forma contrária a essa possibilidade, pois assim orientam:

Estão excluídos desta posição:

a) Os melaços que resultam da extração ou da refinação do açúcar (posição 17.03).

b) As leveduras mortas (posição 21.02).

[...]

(Grifou-se)

8. Como o produto é composto exclusivamente de células de leveduras lisadas, é sensato também examinar a viabilidade da posição 21.02 para o caso, visto que o seu texto se refere literalmente a “Leveduras (vivas ou mortas); outros microrganismos monocelulares mortos (exceto as vacinas da posição 30.02); pós para levedar, preparados.” (grifou-se). As Nesh referentes à citada posição orientam em sentido negativo, indicando que os “autolisados de levedura”, caso do produto sob estudo, estão excluídos da posição 21.02:

Estão excluídos da presente posição, entre outros:

[...]

b) Os autolisatos de levedura (posição 21.06).

[...]

(Grifou-se)

9. As Nesh acima reproduzidas sugerem a classificação do produto na posição 21.06 (“Preparações alimentícias não especificadas nem compreendidas noutras posições.”). As Nesh da posição 21.06 esclarecem a respectiva abrangência, limitando o conteúdo da posição a preparações destinadas à alimentação humana:

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).

[...]

(Grifou-se)

10. Como a mercadoria em análise é um fertilizante, verifica-se sua incompatibilidade com a posição 21.06 e, ao mesmo tempo, indica-se a possibilidade de classificação em uma das posições do Capítulo 31 [“Adubos (fertilizantes).”], quais sejam:

3101.00.00	Adubos (fertilizantes) de origem animal ou vegetal, mesmo misturados entre si ou tratados quimicamente; adubos (fertilizantes) resultantes da mistura ou do tratamento químico de produtos de origem animal ou vegetal.
31.02	Adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, nitrogenados (azotados).
31.03	Adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, fosfatados.
31.04	Adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, potássicos.
31.05	Adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, que contenham dois ou três dos seguintes elementos fertilizantes: nitrogênio (azoto), fósforo e potássio; outros adubos (fertilizantes); produtos do presente Capítulo apresentados em tabletes ou formas semelhantes, ou ainda em embalagens de peso bruto não superior a 10 kg.

11. Tendo em vista que o produto é um adubo orgânico, as posições que se referem a adubos minerais ou químicos (31.02 a 31.04) ficam imediatamente excluídas.

12. Da mesma forma, a mercadoria não se coaduna com o texto da posição 3101.00.00, que se refere a “Adubos (fertilizantes) de origem animal ou vegetal, mesmo misturados entre si ou tratados quimicamente; adubos (fertilizantes) resultantes da mistura ou do tratamento químico de produtos de origem animal ou vegetal.” (grifou-se). Cabe destacar que a matéria-prima do produto é uma levedura, a qual pertence ao Reino *Fungi*, não se classificando biologicamente como animal ou vegetal. As Nesh da citada posição reforçam esse entendimento:

A presente posição compreende:

- a) Os adubos (fertilizantes) de origem animal ou vegetal, mesmo misturados entre si ou tratados quimicamente;
- b) Os produtos de origem animal ou vegetal transformados em adubos (fertilizantes) por mistura entre si ou tratamento químico (exceto os superfosfatos à base de osso da posição 31.03).

(Grifou-se)

13. Por sua vez, a posição 31.05 refere-se a “Adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, que contenham dois ou três dos seguintes elementos fertilizantes: nitrogênio (azoto), fósforo e potássio; outros adubos (fertilizantes); produtos do presente Capítulo apresentados em tabletes ou formas semelhantes, ou ainda em embalagens de peso bruto não superior a 10 kg.” (grifou-se). A Nota Legal 6 do Capítulo 31 esclarece a abrangência da posição 31.05 nos seguintes termos:

6.- Na acepção da posição 31.05, a expressão “outros adubos (fertilizantes)” apenas inclui os produtos do tipo utilizado como adubos (fertilizantes), que contenham, como constituinte essencial, pelo menos um dos seguintes elementos fertilizantes: nitrogênio (azoto), fósforo ou potássio.

(Grifou-se)

14. Segundo Braga (2014)², que realizou estudos sobre o uso como fertilizante de leveduras extraídas do processo de produção de etanol a partir da cana-de-açúcar, a levedura seca inativa da cana-de-açúcar (LSIC) contém alto teor de nitrogênio de rápida liberação, favorecendo a disponibilização deste nutriente para os vegetais:

[...] a LSIC possui cerca de 35% de proteína bruta (VALADARES FILHO et al., 2010), composta por cerca de 80% de aminoácidos, 12% de ácidos nucléicos e 8% de amônio (EZEQUIEL et al., 2000), substâncias essas de fácil degradação pelos microrganismos. Adicionalmente a isso, a LSIC possui baixa relação C/N, baixo teor de lignina e alto teor de N total. Essas características podem possibilitar a rápida liberação de N mineral, através da mineralização do N orgânico presente nesse resíduo.

(Grifou-se)

15. Nesse mesmo sentido, a empresa apresentou informação sobre a composição nutricional do produto, indicando que ele tem teor garantido de nitrogênio total entre 5,2% e 5,5%, quantidade acima do teor mínimo de 0,5% de N, indicado no art. 8º, inciso I, da IN nº 61/2020, do MAPA.

16. Conforme informações acima expostas, verifica-se que a mercadoria atende aos preceitos da Nota 6 do Capítulo 31, visto conter alto teor do elemento nitrogênio (azoto).

17. De forma complementar, as Nesh da posição 31.05 orientam que:

Esta posição compreende:

(...)

C) Todos os outros adubos (fertilizantes) (exceto os de constituição química definida apresentados isoladamente) e, em particular:

(Grifou-se)

18. Portanto, tendo em vista que o produto é um adubo, que não se classifica nas posições precedentes (3101.00.00 a 31.04), e que atende à Nota 6 do Capítulo 31, deve, então, ser

² BRAGA, Marilena de Melo. **Potencial de Uso Agrícola de Levedura Seca Inativa de Cana-de-Açúcar e de Resíduos Orgânicos**. Orientador: Prof. Dr. Edson Luiz Mendes Coutinho. 2014. v. XI, 55 f. Tese (Doutorado) - Curso de Agronomia, Faculdade de Ciências Agrárias e Veterinárias, Unesp, Jaboticabal-SP, 2014. Disponível em: <https://repositorio.unesp.br/server/api/core/bitstreams/dd6d88b9-b7bd-419c-a537-fc8802f599f3/content>. Acesso em: 24 out. 2024.

classificado na posição 31.05, a qual apresenta as seguintes aberturas em subposições de primeiro nível:

31.05	Aubos (fertilizantes) minerais ou químicos, que contemham dois ou três dos seguintes elementos fertilizantes: nitrogênio (azoto), fósforo e potássio; outros adubos (fertilizantes); produtos do presente Capítulo apresentados em tabletes ou formas semelhantes, ou ainda em embalagens de peso bruto não superior a 10 kg.
3105.10.00	- Produtos do presente Capítulo apresentados em tabletes ou formas semelhantes, ou ainda em embalagens de peso bruto não superior a 10 kg
3105.20.00	- Aubos (fertilizantes) minerais ou químicos, que contemham os três elementos fertilizantes: nitrogênio (azoto), fósforo e potássio
3105.30.00	- Hidrogeno-ortofosfato de diamônio (fosfato diamônico ou diamoniactal)
3105.40.00	- Diidrogeno-ortofosfato de amônio (fosfato monoamônico ou monoamoniactal), mesmo misturado com hidrogeno-ortofosfato de diamônio (fosfato diamônico ou diamoniactal)
3105.5	- Outros adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, que contemham os dois elementos fertilizantes: nitrogênio (azoto) e fósforo:
3105.60.00	- Aubos (fertilizantes) minerais ou químicos, que contemham os dois elementos fertilizantes: fósforo e potássio
3105.90	- Outros

19. Para classificação nas subposições, a RGI 6 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, bem como, *mutatis mutandis*, pelas Regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível. Na aceção da presente Regra, as Notas de Seção e de Capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário.

20. Como o produto não se coaduna com as subposições de primeiro nível precedentes, ele resta classificado na subposição de primeiro nível 3105.90 (“-Outros”), que não exhibe desdobramentos em subposições de segundo nível, mas apresenta as seguintes aberturas regionais em itens:

3105.90	- Outros
3105.90.1	Nitrato de sódio potássico
3105.90.90	Outros

21. Para definição do item e subitem, a RGC 1 estabelece 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.

22. Por não se tratar de um adubo à base de nitrato de sódio potássico, o produto tem assento no item residual 3105.90.90 (“Outros”), que não se desdobra em subitens, correspondendo ao seu código de classificação NCM.

23. 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

24. Com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI 1 (Nota 6 do Capítulo 31 e texto da posição 31.05), RGI 6 (texto da subposição de primeiro nível 3105.90) e na RGC 1 (texto do item fechado 3105.90.90), 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 em subsídios extraídos das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, e atualizadas pela Instrução Normativa RFB nº 2.169, de 2023, e alterações posteriores, a mercadoria CLASSIFICA-SE no código NCM **3105.90.90**.

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 5ª Turma constituída pela Portaria RFB nº 1.921, de 13 de abril de 2017, à sessão de 27 de novembro 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.

Assinado Digitalmente

Daniel Toledo Acras

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Relator

Assinado Digitalmente

Stela Fanara Cruz Costa

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Membro da 5ª Turma

Assinado Digitalmente

Lucas Araújo de Lima

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Membro da 5ª Turma

Assinado Digitalmente

Marco Antônio Rodrigues Casado

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Presidente da 5ª turma