



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	98.437 – COSIT
DATA	6 de dezembro de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000.000/0000-00

## Assunto: Classificação de Mercadorias

**Código NCM:** 3105.60.00

**Mercadoria:** Fertilizante constituído por leonardita, ácido fosfórico, hidróxido de potássio, lignossulfonatos e água, apresentado no estado líquido, com capacidade de fornecer ácido húmico (10 %), ácido fúlvico (10 %), além dos macronutrientes potássio e fosforo, K<sub>2</sub>O (5 %) e P<sub>2</sub>O<sub>5</sub> (1,2 %), acondicionado em galões de capacidade de 20 l (23,3 kg).

**Dispositivos Legais:** RGI/SH 1 e RGI/SH 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 2.169, de 2023 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 um fertilizante constituído por leonardita, ácido fosfórico, hidróxido de potássio, lignossulfonatos e água, apresentado no estado líquido, com capacidade de fornecer ácido húmico (10 %), ácido fúlvico (10 %), K<sub>2</sub>O (5 %) e P<sub>2</sub>O<sub>5</sub> (1,2 %), acondicionado em galões de capacidade de 20 l (23,3 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 em 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 3105.60.00** e pretende confirmar tal classificação.
16. Diz o texto da **posição 31.05**:

**Posição 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.*

[Grifo nosso]

17. Para melhor entendimento da **posição 31.05** 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 2.169, de 2023, que trazem os seguintes esclarecimentos:

**Esta posição compreende:**

**A)** *O hidrogeno-ortofosfato de diamônio (fosfato de diamônio ou diamoniacal) e o di - hidrogenoortofosfato de amônio (fosfato de monoamônio ou monoamoniacal) mesmo puros, e as misturas destes produtos entre si, mesmo que não sejam utilizadas como adubos (fertilizantes).*

*É conveniente salientar que esta posição não compreende outros produtos de constituição química definida não incluídos nas posições 31.02 a 31.04, mesmo que possam ser utilizados como adubos (fertilizantes). Assim, por exemplo, o nitrato de potássio classifica-se na posição 28.34 e o fosfato de potássio na posição 28.35.*

**B)** *Os adubos (fertilizantes) compostos e os adubos (fertilizantes) complexos. Trata-se de adubos (fertilizantes) minerais ou químicos (exceto os de constituição química definida, apresentados isoladamente) que contenham dois ou três dos elementos fertilizantes (nitrogênio (azoto), fósforo ou potássio) e que se obtêm:*

1) *Por mistura de produtos que tenham propriedades fertilizantes (mesmo que estes produtos não se classifiquem nas posições 31.02 a 31.04). Por exemplo, os adubos (fertilizantes) constituídos por misturas de:*

a) *Fosfatos naturais calcinados e cloreto de potássio.*

b) *Superfosfatos e sulfato de potássio.*

c) *Cianamida cálcica e escórias de desfosforação.*

d) *Sulfato de amônio, superfosfatos e fosfatos de potássio.*

e) *Nitrato de amônio, superfosfatos e sulfato ou cloreto de potássio.*

2) *Por reações químicas, como o adubo (fertilizante) que se obtém tratando-se os fosfatos de cálcio naturais pelo ácido nítrico, eliminando-se por arrefecimento e centrifugação o nitrato de cálcio resultante, neutralizando-se a solução pelo amoníaco após separação, adicionando-se sais de potássio e, por fim, evaporando-se até à desidratação completa. (Este produto é às vezes denominado, impropriamente, nitrofosfato de potássio, embora não tenha constituição química definida).*

3) *Por combinação dos dois processos acima descritos.*

*Deve notar-se que não se consideram adubos (fertilizantes) compostos ou complexos da presente posição os adubos (fertilizantes) referidos nas posições 31.02, 31.03 e 31.04 que contenham como impurezas, quantidades muito pequenas de um elemento fertilizante diferente dos indicados no texto daquelas posições (nitrogênio (azoto), fósforo e potássio).*

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

1) *As misturas de substâncias fertilizantes (isto é, as que contenham nitrogênio (azoto), fósforo ou potássio) com substâncias não fertilizantes, por exemplo, o enxofre. Muitas destas misturas que contenham nitrogênio (azoto) ou fósforo classificam-se nas posições 31.02 ou 31.03 (ver as Notas Explicativas dessas posições); todavia, as outras incluem-se na presente posição.*

2) *O nitrato de sódio potássico natural, mistura natural de nitrato de sódio e de nitrato de potássio.*

3) *As misturas de adubos (fertilizantes) animais e vegetais com adubos (fertilizantes) químicos ou minerais.*

[Grifo nosso]

18. A mercadoria sob consulta é apresentada em galões com capacidade de 23 kg e possui, dentre os macronutrientes NPK, a capacidade de fornecer os elementos fertilizantes potássio (óxido

de potássio -  $K_2O$ ) e fósforo (óxido fosfórico –  $P_2O_5$ ), logo, está enquadrada na **posição 31.05**, por aplicação da **RGI/SH nº 1**. Essa posição desdobra-se em sete subposições de primeiro nível:

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	- Adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, que contenham os três elementos fertilizantes: nitrogênio (azoto), fósforo e potássio
3105.30.00	- Hidrogeno-ortofosfato de diamônio (fosfato de diamônio ou diamoniacal)
3105.40.00	- Di-hidrogeno-ortofosfato de amônio (fosfato de monoamônio ou monoamoniacal), mesmo misturado com hidrogeno-ortofosfato de diamônio (fosfato de diamônio ou diamoniacal)
3105.5	- Outros adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, que contenham os dois elementos fertilizantes: nitrogênio (azoto) e fósforo:
3105.60.00	- Adubos (fertilizantes) minerais ou químicos, que contenham os dois elementos fertilizantes: fósforo e potássio
3105.90	- Outros

19. 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.

20. A mercadoria atende aos dizeres do texto da **subposição 3105.60**, assim, ela está enquadrada no **código NCM 3105.60.00**.

21. 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. Ademais, a decisão ora proferida não impede que a Autoridade Tributária, no uso das suas competências, solicite amostra para a realização de laudo técnico com intuito de confirmar os dados informados pelo consulente.

## CONCLUSÃO

22. Com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI/SH 1 (texto da posição 31.05) e RGI/SH 6 (texto da subposição 3105.60) 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 2.169, de 2023 e alterações posteriores, a mercadoria objeto da consulta **CLASSIFICA-SE** no código NCM/TEC/TIPI **3105.60.00**.

## 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 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.

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