



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	98.041 – COSIT
DATA	20 de fevereiro de 2025
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000.000/0000-00

Assunto: Classificação de Mercadorias

Código NCM: 1905.90.90

Ex Tipi: Sem enquadramento

Mercadoria: Pão de queijo, contendo polvilho, água, ovos, queijo parmesão e canastra, óleo de soja, quinoa, margarina, composto lácteo, linhaça marrom e dourada, gergelim preto, chia, sal, sementes de girassol e farinha de linhaça marrom e dourada, pré-assado e em seguida congelado, denominado comercialmente “pão de queijo multigrãos”, apresentado em embalagem de 550 g.

Dispositivos Legais: RGI 1, RGI 6 e RGC 1 da NCM constante na TEC, aprovada pela Resolução Gecex nº 272, de 2021, e na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 11.158, de 2022, e alterações posteriores; subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, e atualizadas pela Instrução Normativa 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, a partir de dados apresentados pelo consulente:

[Informações protegidas pelos sigilos fiscal e comercial]

FUNDAMENTOS

Identificação da mercadoria:

2. Trata-se da classificação fiscal do produto pão de queijo, contendo polvilho, água, ovos, queijo parmesão e canastra, óleo de soja, quinoa, margarina, composto lácteo, linhaça marrom e dourada, gergelim preto, chia, sal, sementes de girassol e farinha de linhaça marrom e dourada, pré-assado e em seguida congelado, denominado comercialmente “pão de queijo multigrãos”, apresentado em embalagem de 550 g.

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 Instrução Normativa 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. Todavia, 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 exame, está-se diante do produto alimentar pão de queijo, denominado pelo consulente “pão de queijo multigrãos”, que, segundo informações extraídas de sua petição, é apresentado assado e congelado. Contém vários grãos (quinoa, linhaça dourada e marrom, gergelim preto e chia), semente (de girassol) e farinhas (de linhaça dourada e marrom), tendo a aparência de um produto integral.

10. Diante do exposto, há que se investigar a Seção IV – PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS ALIMENTARES; BEBIDAS, LÍQUIDOS ALCOÓLICOS E VINAGRES; TABACO E SEUS SUCEDÂNEOS MANUFATURADOS; PRODUTOS, MESMO COM NICOTINA, DESTINADOS À INALAÇÃO SEM COMBUSTÃO; OUTROS PRODUTOS QUE CONTENHAM NICOTINA DESTINADOS À ABSORÇÃO DA NICOTINA PELO CORPO HUMANO, que compreende os Capítulos 16 a 24 para obtermos a correta classificação do produto.

11. Conquanto tenha apenas valor indicativo, o Capítulo 19 – “Preparações à base de cereais, farinhas, amidos, féculas ou leite; produtos de pastelaria” é, presumidamente, o correto para se classificar o produto sob consulta, já que se trata de um produto que contém farinhas, cereais e fécula de mandioca (polvilho)¹, em maior proporção na composição da massa. As Nesh desse Capítulo esclarecem a sua abrangência:

“O presente Capítulo abrange um conjunto de produtos que têm, em geral, a característica de preparações alimentícias obtidas, quer diretamente a partir dos cereais do Capítulo 10, quer a partir de produtos do Capítulo 11 ou a partir de farinhas, sêmolos ou pós alimentícios de origem vegetal de outros Capítulos (farinhas, grumos e sêmolos de cereais, amidos, féculas, farinhas, sêmolos e pós de fruta ou de produtos hortícolas), ou, ainda, a partir de produtos das posições 04.01 a 04.04. Inclui, também, os produtos de pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo que na sua composição não entrem farinha, amido, fécula nem outros produtos provenientes dos cereais.”

(Os grifos são nossos)

12. Analisando-se os textos das posições que compõem o Capítulo 19 têm-se que as posições NCM 19.01 e 19.05 merecem uma análise mais primorosa:

19.01 Extratos de malte; preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolos, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40 %, em peso, de

¹ O **polvilho**, também chamado de **fécula de mandioca**, **carimã** ou **goma**, é o amido da mandioca. (<https://pt.wikipedia.org/wiki/Polvilho>)

cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições; preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a 04.04, que não contenham cacau ou que contenham menos de 5 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições.

19.05 Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes.

13. Prosseguindo a nossa investigação classificatória, recorreremos às respectivas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (Nesh), que trazem os seguintes esclarecimentos para as posições NCM 19.01 e 19.05:

Posição NCM 19.01:

(...)

II. Preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolos, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições.

[...]

Independentemente das preparações excluídas deste Capítulo pelas Considerações Gerais, esta posição não compreende:

(...)

e) Os produtos de padaria inteira ou parcialmente cozidos, necessitando estes últimos de um cozimento suplementar antes de serem consumidos (**posição 19.05**).

Posição NCM 19.05:

A) Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau.

Encontram-se compreendidos na presente posição:

- 1) O **pão comum** que, frequentemente, contém apenas farinhas de cereais, fermento e sal.
- 2) O **pão de glúten** para diabéticos.
- 3) O **pão ázimo** ou **matzo**, fabricado sem fermento.
- 4) O **pão crocante denominado *Knäckebrot***, que é um pão crocante, seco, apresentando-se, em geral, em placas delgadas de forma quadrada, retangular ou redonda, cuja superfície se apresenta com vários e pequenos orifícios. O *knäckebrot* é feito com uma massa à base de farinha (mesmo inteira), de sêmola ou de grãos de centeio, cevada, aveia ou de trigo, fermentada com leveduras, massa azeda ou outro tipo de fermento, ou ainda por aeração (insuflação*). O teor de água do produto não excede 10% em peso.

5) **As torradas (tostas), o pão torrado e produtos semelhantes, torrados**, mesmo em fatias ou ralados, que contenham ou não manteiga ou outras gorduras, açúcar, ovos ou outras substâncias nutritivas.

6) O **pão de especiarias**, que é um produto poroso, geralmente de consistência elástica, feito de farinha de centeio ou de trigo, edulcorante (por exemplo, mel, glicose, açúcar invertido ou melaço purificado), especiarias ou aromatizantes, que contenham, por vezes, também, gema de ovos ou fruta. Determinados tipos de pão de especiarias apresentam-se recobertos de chocolate ou de uma cobertura cristalizada, obtida a partir de preparações de gorduras e cacau. Outros tipos de pão de especiarias podem conter açúcar ou ainda apresentarem-se recobertos de açúcar.

7) Os **bretzels**, que são produtos secos e quebradiços, de superfície brilhante e polvilhados de sal, confeccionados a partir de uma massa de forma cilíndrica, geralmente apresentada em forma de laço, que lembra a letra "B".

8) As **bolachas e biscoitos**, que são geralmente obtidos a partir de farinhas e gorduras, às quais se podem adicionar açúcar e alguns dos produtos adiante mencionados no número 10. Estes produtos são, essencialmente, produtos de longa conservação, não só em virtude do prolongado cozimento das matérias que entram na sua composição, mas também por sua apresentação ao abrigo do ar. Existem diversas variedades de bolachas e biscoitos, entre as quais:

a) as **bolachas secas**, que contenham pouco ou nenhum edulcorante, mas sempre uma proporção relativamente elevada de gorduras; este grupo compreende os cream crackers e as bolachas d'água.

b) as **bolachas e biscoitos adicionados de edulcorantes** que são produtos de padaria fina, de longa conservação, à base de farinha, açúcar ou outros edulcorantes e gorduras (estes ingredientes constituem, pelo menos, 50%, em peso, do produto), mesmo adicionados de sal, amêndoas, avelãs, aromatizantes, chocolate, café, etc. O produto acabado não deve apresentar, em peso, um teor de água superior a 12%, enquanto que o teor de gorduras é, no máximo, de 35% em peso (as matérias utilizadas para rechear ou cobrir os biscoitos não são levadas em consideração para efeito destes teores). Os biscoitos comercializados não são, regra geral, recheados; podem, por vezes, conter um recheio sólido ou não (açúcar, gordura vegetal, chocolate, etc.). São, quase sempre, de produtos fabricados industrialmente.

c) as **bolachas e biscoitos salgados ou aromatizados** e que, usualmente, apresentam um baixo teor em sacarose.

9) Os **waffles e wafers** são produtos de padaria fina, leves, cozidos entre duas chapas de ferro, cuja superfície apresenta desenhos. Esta categoria também inclui os *waffles* delgados, próprios para serem enrolados, os *waffles* que consistam num recheio incluído entre duas ou mais camadas do *waffles* e ainda os produtos formados por extrusão de massa de *waffle* por máquina especial (por exemplo, cones para sorvetes). Os *waffles* podem ainda apresentar-se cobertos de chocolate. Os *wafers* são produtos semelhantes aos *waffles*.

10) Os produtos de **pastelaria**, em cuja composição entram substâncias muito variadas: farinhas, féculas, manteiga ou outras gorduras, açúcar, leite, creme-de-leite (nata*), ovos, cacau, chocolate,

café, mel, fruta, licores, aguardente, albumina, queijo, carne, peixe, aromatizantes, leveduras ou outros fermentos, etc.

11) Os **merengues (suspiros)**, feitos com clara de ovos e açúcar e que, geralmente, não contêm farinha.

12) As **panquecas e crepes**.

13) A **quiche**, feita de uma massa com ingredientes, tais como, queijo, ovos, creme de leite (nata*), manteiga, sal, pimenta, noz-moscada e, no caso da *quiche lorraine*, *bacon* ou presunto.

14) As **pizzas** (pré-cozidas ou cozidas), constituídas por uma base de massa de pizza recoberta de diversos outros ingredientes, tais como queijo, tomate, azeite, carne, anchovas. As pizzas não cozidas são, todavia, classificadas na **posição 19.01**.

15) Os **produtos alimentícios crocantes sem açúcar**, como, por exemplo, os produtos obtidos a partir de uma massa à base de pó de batata, ou de uma massa à base de farinha de milho adicionada de um condimento constituído por uma mistura de queijo, glutamato de sódio e sal, fritos em óleo vegetal e prontos para serem consumidos.

São **excluídos** desta posição:

a) Os produtos que contenham mais de 20% em peso de enchidos, carne, miudezas, sangue, peixe ou crustáceos, moluscos ou de outros invertebrados aquáticos, ou de uma combinação desses produtos (por exemplo, preparações constituídas por carne coberta de massa) (**Capítulo 16**).

b) Os produtos da **posição 20.05**.

[...].

(Os negritos são do original e os grifos são nossos)

14. Constata-se, pelo exposto até aqui, que por força da RGI 1 e com os esclarecimentos subsidiários das Nesh acima citadas, que o produto pão de queijo² multigrãos, objeto da consulta, enquadra-se no conceito de “produto de padaria³” e, como passa por um processo prévio de cocção (assamento) pelo fabricante, antes de ser assado para o consumo, encontra abrigo na posição NCM 19.05.

15. Por sua vez, a posição NCM 19.05 desdobra-se nas seguintes subposições:

- 1905.10 - Pão crocante denominado *knäckebrot*
- 1905.2 - Pão de especiarias
- 1905.3 - Bolachas e biscoitos, adicionados de edulcorantes; *waffles* e *wafers*:
- 1905.40 - Torradas (tostas), pão torrado e produtos semelhantes torrados
- 1905.90 - Outros

² Pão de queijo -

Bolinho salgado, geralmente pequeno e assado no forno, feito com polvilho, ovos, leite, manteiga ou óleo vegetal e queijo ralado (<https://dicionario.priberam.org/p%C3%A3o%20de%20queijo>.)

³ Padaria - Lugar onde se faz e vende pão, biscoito e congêneres. (<https://www.dicio.com.br/padaria/>)

16. O produto sob análise, pão queijo, classifica-se, de acordo com a RGI 6, na subposição NCM residual 1905.90, pois as precedentes não são adequadas, conforme constatamos pela leitura das Nesh dessa posição.

17. A subposição NCM 1905.90 possui os seguintes desdobramentos regionais em itens:

1905.90.10 Pão de forma

1905.90.20 Bolachas e biscoitos

1905.90.90 Outros

18. Por não corresponder aos textos anteriores, o pão de queijo em exame classifica-se no item NCM 1905.90.90, em consonância com a RGC 1, que corresponde ao seu código NCM/SH.

19. Cabe esclarecer que o código NCM/SH 1905.90.90 possui o seguinte Ex-tarifário do IPI :

01 Pão do tipo comum

20. Cumpre esclarecer que o pão de queijo não se enquadra no Ex 01 da Tipi, por aplicação da RGC/Tipi 1, associado ao código 1905.90.90, visto que tal Ex está destinado apenas ao “pão do tipo comum”, conforme definido no artigo 2º do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) RFB nº 5, de 4 de dezembro de 2024⁴.

CONCLUSÃO

21. Com base nas Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado RGI 1 (texto da posição 19.05), RGI 6 (texto da subposição 1905.90) e RGC 1 (texto do item 1905.90.90) da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM/SH), constante da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Gecex nº 272, de 2021, e da Tabela de Incidência do Imposto sobre Impostos Industrializados (Tipi), aprovada pelo Decreto nº 11.158, de 2022, e com subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992, e atualizadas pela Instrução Normativa RFB nº 2.169, 2023, e com as suas alterações posteriores, a mercadoria classifica-se no **código NCM 1905.90.90, sem enquadramento no Ex 01 da Tipi.**

⁴ Art. 2º Para fins de enquadramento de produtos de panificação nos “Ex 01” da Tipi e no art. 1º, caput, inciso XVI, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, entende-se por “pão comum” ou “pão do tipo comum” o pão de formato cilíndrico e alongado, com miolo branco creme e macio, e casca dourada e crocante, normalmente elaborado a partir da mistura ou pré-mistura de farinha de trigo, fermento biológico, água, sal, açúcar, aditivos alimentares e produtos de fortificação de farinhas, comumente denominado pão francês.

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovada a Solução de Consulta, nos termos do artigo 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 20 de fevereiro de 2025.

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 consultante e demais providências cabíveis.

(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