



Solução de Consulta nº 249 - Cosit

Data 12 de setembro de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

IMUNIDADE. TRADING CARD GAMES. INAPLICABILIDADE. SIMPLES NACIONAL.

Os impressos ilustrados iterativos, conhecidos comercialmente como "*Trading Card Games*", classificados no código NCM 9504.40.00 da Tarifa Externa Comum (TEC), não se enquadram na imunidade tributária facultada a livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (CF, art. 150, VI, "d").

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 150, VI, "d"; Decreto nº 8.950, de 29/12/2016; Resolução Camex nº 125, de 15/12/2016; Solução de Divergência Coana nº 5, de 25/7/2009; Solução de Consulta Cosit nº 95, de 23/4/2014.

Relatório

Trata-se de consulta acerca da imunidade tributária facultada a livros, no caso de pessoa jurídica optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

2. Empresa optante pelo mencionado regime, atuante no ramo de "*livraria especializada em cultura oriental e jogos de cartas colecionáveis*", a consultante expõe que comercializa, entre outros produtos, jogos de cargas colecionáveis (*Trading Card Games - TCG*).

3. Informa ter tomado conhecimento de que a aludida imunidade tributária, para além dos livros, jornais e periódicos referidos no texto constitucional (CF, art. 150, VI, "d"), "*também se estende a qualquer mídia na qual seja possível a veiculação de material didático*".

4. Aduz que tal imunidade há de ser aplicada "a qualquer veículo literário capaz de transmitir conhecimento, ainda que lúdico, como em jogos de cartas colecionáveis, que carregam uma vasta mitologia própria, com personagens, tramas e conflitos, característicos de qualquer obra literária."

5. Em apoio desse argumento, sustenta que o produto em questão - *Trading Card Games* -, na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), recebe o código NCM 4901.99.00 - um código inserto, portanto, na posição 49, que abriga "livros, jornais, gravuras, planos e plantas".

6. Assinala, na mesma linha, que o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento no sentido de que *Trading Card Games* enquadram-se naquela hipótese de imunidade constitucional. Cita, a propósito, a decisão proferida no Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 941463, julgado em 23/2/2016, favorável à classificação pretendida.

7. No tocante ao tratamento da imunidade no âmbito do Simples nacional, declara-se ciente de que o ICMS é a única espécie tributária a incidir sobre a mercadoria, razão pela qual seria esse "o único tributo que deixaria de compor a alíquota única incidente sobre o valor das mercadorias imunes comercializadas" - mas que tem dúvidas quanto à forma de geração das guias, em vista da parcela de mercadorias imunes que comercializa.

8. Diante disso, indaga:

a) Com relação aos livros propriamente ditos e às revistas em quadrinhos não pairam dúvidas acerca do direito à imunidade; por outro lado, o entendimento da Receita Federal a respeito da imunidade tributária de Trading Card Games (NCM 4901.99.00) é o mesmo entendimento do Supremo Tribunal Federal, ou seja, a Receita Federal compreende os Trading Card Games como mercadoria imune à incidência tributária?

b) Uma vez que o contribuinte não vende apenas produtos imunes, qual a forma correta de realizar o recolhimento de tributos no sistema do Simples nacional? Apurar quais produtos são considerados imunes e retirar a incidência da parcela da alíquota referente ao ICMS sobre os produtos imunes seria a forma correta no entendimento da Receita Federal?

c) Uma vez constatado que o contribuinte vem recolhendo tributo incidente em material que goza de imunidade tributária, qual a melhor forma de ter restituído indébito tributário dos últimos 5 (cinco) anos?

Fundamentos

9. O presente processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

10. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a matéria está normatizada pela Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

11. Satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta deve ser solucionada.

12. Cumpre também destacar que o processo de consulta se destina à elucidação quanto à interpretação de dispositivos da legislação tributária, diante de dúvida quanto à aplicação destes a fato concreto. Não se destina, portanto, à convalidação de atos praticados, nem de quaisquer das afirmativas da consulente, pois isso implicaria em análise de matéria probatória, o que é incompatível com o instituto da consulta.

13. O tratamento tributário dos “Impressos Ilustrados Iterativos”, conhecidos comercialmente como “*Trading Card Games*”, guarda estrita relação com a codificação da mercadoria na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi). E assim acontece porque ambos os enquadramentos derivam dos mesmos critérios de forma, natureza e finalidade a que se presta o item em questão.

14. Dizer, portanto, que um dado produto goza da imunidade estatuída no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, importa afirmar que ele ocupa o Capítulo 49 da Tipi, reservado a “*livros, jornais, gravuras e outros produtos das indústrias gráficas; textos manuscritos ou datilografados, planos e plantas*”. Uma classificação implica a outra.

15. Por isso é que a primeira questão da consulta (se a imunidade em questão alcança, ou não, os *Trading Card Games*) encontra resposta na Solução de Divergência Coana nº 5, de 25/7/2009, assim ementada:

Mercadoria: Cartas ilustradas, avulsas, denominadas Impressos Ilustrados Iterativos (I.I.I.), próprias para jogar e conhecidas como “RPG em Cartões”, contendo textos que podem ser instruções para o jogo e/ou pequenos trechos de obras literárias, ou contendo apenas ilustrações com indicação de um determinado lugar no qual, a partir do seu conteúdo, os jogadores criam histórias de ficção, classificam-se no código 9504.40.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) constante da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex no 43, de 22 de Dezembro de 2006, republicada em 9 de Janeiro de 2007, com alterações posteriores.

16. De notar que a codificação aí definida permanece válida e aplicável ao contexto normativo atual. No anexo I da vigente Resolução Camex nº 125, de 15/12/2016, alinha-se o mesmo código NCM **9504.40.00**, descrito como “**cartas de jogar**”, e tributado à alíquota de 20% do Imposto de Importação. E a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 29/12/2016, grava a mercadoria com a alíquota de 10%.

17. Cuida-se, pois, de produto tributável, na medida em que não reveste as características daqueles contemplados na imunidade gravada no art. 150, VI, “d”, da Constituição, classificados no código NCM **4901.99.00** da Tarifa Externa Comum.

18. As razões que motivam tal posicionamento estão alinhadas nos itens 9 a 22 da Solução de Divergência em comento, a seguir transcritos:

9. A consulente pretende classificar a mercadoria no Capítulo 49, mais precisamente, no código 4901.99.00 da NCM à época vigente, tendo, essa pretensão, sido amplamente analisada tanto pela Solução de Consulta SRRF/4a RF no 03, de 31 de Maio de 2005, quanto pela Solução de Consulta SRRF/6a

RF/Diana no 28, de 24 de Novembro de 2004. Os argumentos apresentados em ambas as Soluções de Consulta foram suficientemente claros e precisos, do ponto de vista de aplicação das Regras Gerais de Classificação (RGI), para excluir a classificação no Capítulo 49.

10. Para melhor esclarecer as razões que excluem o Capítulo 49 para a classificação do produto analisado, são reproduzidos e inseridos nos Fundamentos Legais desta Solução de Divergência, os parágrafos 6 a 8 da Solução de Consulta SRRF/4ª RF no 03/2005 (in verbis):

“[...]Além do mais, as cartas objeto da presente Consulta não podem ser consideradas partes de livro que serão posteriormente reunidas. A classificação do produto na posição 4901, como pretende o consulente, por força da Nota 4 do Capítulo 49, não tem suporte legal. O disposto na alínea “a” dessa Nota 4, por exemplo, prevê que “se incluem na posição 4901 as coletâneas de gravuras, de reproduções de obras de arte, de desenhos, etc., que constituam obras completas, paginadas e suscetíveis de formar um livro, quando acompanhadas de um texto referente a essas obras ou aos seus autores”. Não acoberta, portanto, as cartas do jogo RPG, que, na verdade, têm tamanho e forma de cartas e claramente não são suscetíveis de formar um livro. As determinações previstas na alínea “c” dessa Nota legal: folhas soltas, que devem ser cartonadas, ou seja, cobertas com capa de cartão (segundo o Dicionário Aurélio Século XXI, cartonado “diz-se de livro coberto com capa de cartão, revestido de papel com os nomes da obra, autor e editor impressos”), também não se aplicam, já que “cartonadas” não têm o sentido de “livro em forma de cartões”, como pretende o consulente, e sim de livro encadernado com capa de cartão. Assim, não é pertinente a aplicação da Nota 4 do Capítulo 49 para o embasamento legal do enquadramento do produto no Capítulo 49.

Também não encontra suporte legal a afirmação do interessado de que as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, editadas através da IN-SRF no 157/2002, que incorporou as traduções das atualizações decorrentes da Recomendação de 25 de junho de 1999 - Terceira Emenda, vigente a partir de 1º de janeiro de 2002, aprovada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira, da Organização Mundial das Alfândegas - OMA, enquadram o produto na posição 4901, ao explicar que essa posição: “abrange, de um modo geral, todas as obras de livraria e outros artigos destinados à leitura, impressos, ilustrados ou não, exceto...”. Preliminarmente, é importante explicar que, segundo o Decreto no 435, de 28 de janeiro de 1992, que aprovaram as NESH, estas se constituem em elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do Sistema Harmonizado. Não têm, portanto, valor legal para definir a classificação, o que é atribuído às Regras Gerais para Interpretação do Sistema Harmonizado, constantes da Tabela Externa Comum/TEC, aprovada pelo Decreto no 2.376/1997, com a redação dada pela Resolução Camex no 42/2001 e atualizações posteriores. Portanto, as NESH apenas esclarecem, explicam, aliás de maneira brilhante, as mercadorias, tanto merceologicamente, quanto no aspecto de classificação, no entanto, não podem ser tomadas como determinantes da classificação das mercadorias na nomenclatura. Mesmo assim, a expressão usada pelas NESH “de um modo geral” indica que não há uma obrigatoriedade de todos os artigos destinados à leitura estarem abrangidos pela posição 4901. Podemos citar como exemplo: os dicionários gravados em meio magnético que se classificam na posição 8524 e não na 4901.”

Quanto à alegação do consulente de que o Número Internacional Padronizado do Livro (ISBN), utilizado para a identificação de livros, foi utilizado para o

produto, e que, por esta razão, os I.I.I. seriam equiparados aos livros, cabe esclarecer que a Nomenclatura orienta-se por definições próprias, e que os conceitos válidos para ela podem não corresponder aos conceitos estabelecidos em outras áreas do conhecimento. Assim, não é o fato de o produto ser identificado com o código ISBN que vai redundar no seu enquadramento na posição 4901. O fato de um trecho literário constar de um produto, não torna esse produto um livro ou equiparado ao livro para efeito de sua classificação fiscal na Nomenclatura Comum de Mercadorias, que tem como base o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias. [...]”

11. Por seu lado, em reforço do entendimento supra, insere-se a seguir o entendimento do julgador que proferiu a Solução de Consulta SRRF/6a RF/Diana no 28/2004:

“[...] A posição 4901 pretendida, descreve em seu texto, “livros, brochuras e impressos semelhantes, mesmo em folhas”. No âmbito do sistema harmonizado, inclusive considerando-se as NESH citadas, o produto não foi contemplado no texto da posição pretendida. Classificá-lo aqui seria contrariar a RGI – 1 do Sistema Harmonizado. No âmbito da posição 4901 nem ao menos estariam aqui classificados quaisquer livros. Segundo as NESH, estariam na posição 4901 “a) os livros e livretes (pequenos livros), constituídos essencialmente por textos de qualquer gênero”. Os cartões consultados não são constituídos essencialmente por textos e sim por gravuras. Em seu verso há apenas uma gravura, que se repete, como nas cartas de baralho, sem nenhum texto, e, na frente, como muito bem se pode observar nas imagens em anexo, são compostos essencialmente por ilustrações. Não se trata também de brochuras ou cartonados, conforme se pretende. Vejamos a definição de tais termos no Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa: “Brochar. Art. Graf. Prender as folhas ou cadernos de (livro) mediante costura, grampeamento, etc., formando um bloco, que se cobre com uma capa de papel ou cartolina colada ao dorso.” “Cartonado. Diz-se do livro coberto com capa de cartão, revestido de papel com os nomes da obra, autor e editor impressos. (v. brochado e encadernado) – v. livro - .”[...]”

12. Esta Coana/Cotac/Dinom compartilha dos fundamentos defendidos pelas duas autoridades julgadoras supra referidas e, portanto, pelos argumentos expostos, não considera a posição 49.01, nem qualquer outra do Capítulo 49, como apropriada para classificar o produto em análise. Livro é um volume transportável, composto por páginas, sem contar as capas, encadernadas, contendo texto manuscrito ou impresso e/ou imagens, e que forma uma publicação unitária (ou foi concebido como tal), ou a parte principal de um trabalho literário, científico ou outro. Por último, o fato de o Número Internacional Padronizado do Livro (ISBN), que identifica livros, equiparar o produto a livro não afeta a classificação fiscal no âmbito do Sistema Harmonizado, que se orienta por definições próprias, podendo, os conceitos que lhe são válidos, não corresponderem (e frequentemente não correspondem) aos conceitos estabelecidos em outras áreas do conhecimento. Não será a existência de um ISBN que servirá de argumento válido para a classificação no âmbito da NCM.

13. Excluído o Capítulo 49 para classificação da mercadoria em questão, trata-se agora de definir o Capítulo próprio para inclusão do produto “Jogos de cartas para Colecionar”, cujas características estão descritas no Histórico desta Solução de Divergência.

14. A Nota 1 “c” do Capítulo 49 determina que estão excluídos do Capítulo as cartas de jogar e outros artigos do Capítulo 95. Por seu lado, o Capítulo 95 tem

o seguinte título “Brinquedos, jogos, artigos para divertimentos ou para esporte; suas partes e acessórios”. Embora a RGI I determine que “Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo”, a indicação dos jogos e outros artigos para divertimentos no título do Capítulo 95, combinada com o texto da Nota 1 c) do Capítulo 49, conduzem nosso entendimento para uma possível classificação do produto no Capítulo 95.

15. As regras para uma correta classificação fiscal exigem, primeiramente, a identificação do produto que se analisa e, para esse efeito, fez-se recurso ao exame visual das amostras inseridas às fls. 32 a 34 dos Autos e à pesquisa a vários sítios da Internet, confirmando que o produto que ora estamos analisando são estampas ou cartas, ilustradas, avulsas, próprias para jogar. Ora, se o produto em causa é identificado como cartas ilustradas próprias para o jogo ou para divertimento, pode-se dizer que a mercadoria a classificar são cartas de jogar.

16. Definida a mercadoria como incluída no âmbito dos produtos do Capítulo 95, faz-se agora mister determinar uma posição desse Capítulo onde ela possa ser enquadrada. A posição 95.04 do Sistema Harmonizado, base da Nomenclatura Comum do mercosul (NCM) está assim redigida “Artigos para jogos de salão, incluídos os jogos com motor ou outro mecanismo, os bilhares, as mesas para jogos de cassino e os jogos de balizas automáticos (boliche, por exemplo)” e se desdobra em quatro subposições de primeiro nível, das quais destacamos as subposições 9504.40, “Cartas de jogar” e 9504.90, “Outros”.

17. A versão original, em inglês, das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado (NESH) da posição 95.04, item 11), está assim redigida “**Card games** of all kinds (bridge, tarot, “lexicon”, etc.)”, enquanto que a versão original em francês tem o seguinte texto “11) Les jeux de cartes de toutes sortes et de toutes dimensions (bridge, tarot, lexicon, etc.)”.

18. A tradução em português, oficial no nosso País, foi assim redigida “11) Os baralhos (jogos de cartas) de todos os tipos (para bridge, tarô, lexicon, etc.)”, tradução que, *prima facie*, poderia levar a uma identificação errônea do produto, posto que, nesse texto, os “baralhos” são assimilados aos “jogos de cartas”.

19. Não se encontrando nenhum esclarecimento nas NESH da posição 95.04, nem nas de nenhuma outra posição do Capítulo 95, que permita identificar a mercadoria incluída nos dizeres da subposição 9504.40, “Cartas de jogar” (“Playing cards” e “Cartes à jouer”, nos originais, em inglês e francês, respectivamente), foi necessário recorrer a outras fontes de informação (com destaque para vários sítios da Internet), a fim de caracterizar o termo “baralho”, que se encontra nas NESH em português, conforme referido no parágrafo anterior (grifos nossos).

20. O “Novo Aurélio – Dicionário da Língua Portuguesa – Século XXI”, da Editora Nova Fronteira, 4a impressão, entende por “Baralho” a “Coleção formada por 52 cartas de jogar, divididas em quatro naipes, subdivididos em séries de ás a rei, com peças intermediárias numeradas até dez, e mais figuras do valete e da dama”. Por seu lado, o sítio <http://www.brasilecola.com/curiosidades/baralho.htm> apresenta a seguinte definição “O baralho é um conjunto de cartas que são utilizadas em jogos variados, de acordo com a preferência dos jogadores”. Em outro sítio da Internet (<http://pt.wikipedia.org/wiki/Baralho>), “Baralho é o conjunto de cartas que compõem o jogo, assim chamado comumente devido ao fato de, antes de repartidas, as cartas serem misturadas ou embaralhadas pelo crupiê ou algum

jogador designado para fazê-lo”. Das definições retro, verifica-se que baralho não se confunde com cartas de jogar (ou jogos de cartas), sendo, na verdade, uma das variedades de jogos de cartas.

21. *A pesquisa no sítio da Internet já indicado, (<http://pt.wikipedia.org/wiki/Baralho>), fornece a informação de que “recentemente, surgiram novos jogos de cartas baseados numa filosofia diferente, entre os quais o primeiro grande êxito foi o “Magic, the gathering”. Trata-se de jogos complexos que utilizam um conjunto variável de cartas, que os jogadores devem colecionar, cada uma das quais possui um conjunto de características que a distingue das demais e que são alteradas pela interação com as outras cartas. Aprofundando a pesquisa, constatou-se que o jogo de cartas “Magic, the gathering” ou simplesmente Magic, é um jogo de cartas colecionáveis criado por Richard Garfield, no qual os jogadores utilizam as suas próprias cartas para tentar vencer o adversário. A diversidade de cartas é imensa, contando-se dezenas de milhares de cartas de diferentes cores e raridades. Em Magic as cartas existem em cinco cores distintas: azul, branco, preto, verde e vermelho; somando-se as cartas incolores (artefatos e terrenos) e as cartas multicoloridas (cartas que misturam entre duas e cinco cores). Cada jogador faz o papel de um “Andarilho dos Planos”, um mago muito mais poderoso que um mago comum, duelando pelo controle dos planos. Cada um utiliza quantos tipos de criaturas quiser, tais quais tritões, goblins, elfos, anjos, orcs, zumbis, xamãs, fractius, magos, kithkins, soldados, pássaros, entre outras, além de mágicas, feitiços e encantamentos”.*

22. *Todas as pesquisas efetuadas sobre o produto “Cartas ilustradas avulsas próprias para se jogar - O Senhor dos Anéis” indicam que se trata de um jogo de cartas, portanto, de cartas para jogar, no sentido do código 9504.40.00. Ora, se a vasta pesquisa efetuada comprova que existem inúmeros jogos de salão que utilizam cartas, incluindo o baralho tradicional, e que esses jogos que utilizam cartas, inclusive de colecionar, são também cartas de jogar, o produto de amostras às fls. 32 a 34 deste processo e de características descritas no Histórico da presente Solução de Divergência, “Cartas ilustradas, avulsas, denominadas Impressos Ilustrados Interativos (I.I.I.), próprias para jogar e conhecidas como “RPG em Cartões”, contendo textos que podem ser instruções para o jogo e/ou pequenos trechos de obras literárias, ou contendo apenas ilustrações com indicação de um determinado lugar no qual, a partir do seu conteúdo, os jogadores criam histórias de ficção”, **classifica-se corretamente na posição 95.04, subposição 9504.40, subitem 9504.40.00** e não na subposição residual 9504.90, subitem 9504.90.00, da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) constante da Tarifa Externa Comum (TEC), aprovada pela Resolução Camex no 43, de 22 de Dezembro de 2006, republicada em 9 de Janeiro de 2007, com alterações posteriores.*

19. Por esses fundamentos, a resposta à primeira questão sob exame há de ser no sentido de que a mercadoria "Trading card Games" não se enquadra na imunidade de impostos prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal.

20. Em consequência, resultam prejudicadas, por perda de objeto, as duas outras questões da consulta, dado que ambas se assentam na premissa de imunidade, ora afastada.

21. De toda forma, no tocante à segunda questão da consulta (procedimento aplicável na venda de bens imunes por empresa optante pelo Simples Nacional), convém

informar que a matéria foi objeto de análise da **Solução de Consulta Cosit n.º 95, de 23/4/2014**, a que se remete a leitura¹.

Conclusão

22. Pelos fundamentos expostos, conclui-se, em resposta à primeira questão da consulta, que os impressos ilustrados iterativos, conhecidos comercialmente como "*Trading Card Games*", classificados no código NCM 9504.40.00 da Tarifa Externa Comum (TEC), não se enquadram na imunidade tributária facultada a livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (CF, art. 150, VI, "d").

22.1 Prejudicadas, por perda de objeto, as demais questões da consulta.

À consideração da Chefia da Disit.

Assinado digitalmente
EZEQUIEL BATISTA DE PAULA
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente
ALDENIR BRAGA CHRISTO
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit02

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinado digitalmente
FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador da Cotir

Assinado digitalmente
CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS
SILVA
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenador da Cotin

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit

¹ A Solução de Consulta 95, de 23/4/2014 encontra-se disponível para consulta neste endereço eletrônico: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=51826>