



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10831.006805/2003-99
Recurso nº 341.629 Voluntário
Acórdão nº 3101-00.415 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de abril de 2010
Matéria II/CLASSIFICAÇÃO FISCAL
Recorrente COMIC STORE COMERCIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Data do fato gerador: 22/05/2003, 05/06/2003, 05/06/2003

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. CCG (*COLECTIBLE CARD GAMES*). TEC 9504.40.00.

As cartas colecionáveis que reproduzem em parte uma obra literária, ou reproduzem até os jogos ou batalhas contidos na obra literária, quando vendidas separadamente do livro, apesar de terem características passíveis de classificação na posição 4901.99.00 - outros impressos, inegavelmente, possuem também características passíveis de classificação na posição 9504.40.00 - jogos de cartas. A aplicação da Regra Geral nº 3, "c", de Interpretação do Sistema Harmonizado, fornece solução para tal ambigüidade determinando que cabível a classificação que estiver em último lugar na ordem numérica, quando ocorrer a possibilidade de se classificar a mesma mercadoria por mais de uma forma, de modo que a mercadoria "cartas colecionáveis" classifica-se na posição 9504.40.00.

SOLUÇÃO DE CONSULTA. EFEITOS. EXCLUSÃO DAS PENALIDADES.

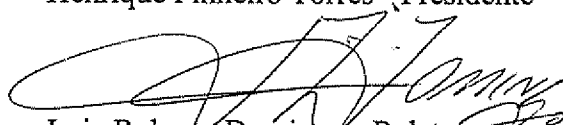
Sendo a Solução de Consulta ato normativo expedido pela Autoridade Administrativa Tributária que publica entendimento do Fisco acerca de critério jurídico, como é o caso de classificação de mercadoria, a adoção pelo contribuinte dos critérios publicados na importação de mercadorias constitui excludente de punibilidade, por força do art. 100, parágrafo único, do CTN e do art. 101, inciso I, do Decreto nº 37/66, implicando a exclusão de multas e juros.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para excluir juros de multa. Vencidos os Conselheiros Corinto Oliveira Machado e Henrique Pinheiro Torres.


Henrique Pinheiro Torres - Presidente


Luiz Roberto Domingo - Relator

EDITADO EM: 07/12/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tarásio Campelo Borges, Corinto Oliveira Machado, Luiz Roberto Domingo, Valdete Aparecida Marinheiro e Vanessa Albuquerque Valente.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 886/903) interposto contra decisão da DRJ de São Paulo/SP (fls.869/881) que entendeu ser procedente o lançamento dos impostos incidentes na importação de mercadoria identificada como *COLECTIBLE CARD GAMES* – CCG – Coleção de Impressos Interativos - por considerar equivocada a classificação TEC 4901.99.00 adotada pela Recorrente, e como adequada a classificação na posição TEC 9504.40.00, adotada pela fiscalização.

A Recorrente importou as mercadorias descritas como coleções de impressos interativos - CCG (*Collectible Card Games*), com a classificação fiscal na posição 4901.99.00 - *outros livros, brochuras e impressos semelhantes*, amparadas pelas DI's 03/0474507-8, 03/0474506-0 e 03/0429927-2.

A autoridade Fiscal, por sua vez, relata que, no momento do desembaraço aduaneiro, as mercadorias em questão foram selecionadas para o canal cinza de conferência aduaneira por estar a Recorrente sob procedimento especial instaurado em 09/05/2003, com base na IN/SRF nº 228, em razão da incompatibilidade entre o volume das importações realizadas e sua capacidade financeira (fls. 49).

A Fiscalização identificou as mercadorias selecionadas para conferência como sendo 3.934 caixas de *Collectible Card Game*, que deveriam ser classificadas na posição 9504.40.00, procedendo ao lançamento dos tributos, com aplicação de multas (ofício e administrativa) e juros

A Recorrente apresentou Impugnação (fls.100/120) que, apreciada pela DRJ/São Paulo-SP, foi improvida, conforme os fundamentos consubstanciados na seguinte ementa:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS.



ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO FISCAL DE MERCADORIAS.

Período de apuração: 22/05/2003 a 05/06/2003

Classificação Fiscal

Os CCG (Collectible Card Games) Magic The Gathering, Pokemon e Yu Gi Oh! Devem se classificar na posição 9504.40.00 em razão de serem identificados como jogos. A solução de consulta nº 83 da SRF/1ªRF/DIANA trata de mercadoria informada como sendo diversa da tratada no presente processo.

Lançamento Procedente.

Intimada da decisão, em 06/11/2007, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 05/12/2007, manifestando seu inconformismo afirmando que a discussão dos autos não é concernente à finalidade do CCG, mas sim a seu conteúdo, o que o equipara a obras literárias, pois, os cartões importados pelas DI's referidas nada mais refletem que o conteúdo dessas histórias, tendo alguns deles, como informa a Recorrente, trechos reais dos livros a que dizem respeito.

A Recorrente ainda argumenta que o CCG advém de uma evolução do RPG, criado nos Estados Unidos. Este, na função de revolucionar a indústria dos livros permitiu uma maior interação do leitor com a história, de modo que, agora, com o CCG, esta participação é mais efetiva. Ademais, a Recorrente alega que os cartões de CCG são classificados pelo ISBN (sigla para *International Standard Book Number*), o que seria aplicável apenas a livros e obras literárias. Jogos, segundo ela, não recebem esta numeração.

Informa também que a classificação fiscal adotada no momento da importação já vinha sendo adotada pela Autoridade Fazendária, não sendo possível a mudança de critérios.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

Conheço do presente Recurso Voluntário por ser tempestivo e atender aos demais requisitos de admissibilidade.

A questão trazida para julgamento cinge-se a identificar qual a correta classificação para as mercadorias importadas identificadas como coleções de impressos interativos - CCG (*Collectible Card Games*).

A Recorrente entende que são classificada na posição 4901.99.00 - *outros livros, brochuras e impressos semelhantes*, tendo inclusive manifestação expressa do Fisco a esse respeito.



A classificação adotada pela Recorrente, com base na TEC, identifica o referido código para as mercadorias que atendam às seguintes características:

Capítulo 49 – LIVROS, JORNAIS, GRAVURAS E OUTROS PRODUTOS DAS INDÚSTRIAS GRÁFICAS; TEXTOS MANUSCRITOS OU DATILOGRAFADOS, PLANOS E PLANTAS

4901 – LIVROS, BROCHURAS E IMPRESSOS SEMELHANTES, MESMO EM FOLHAS SOLTAS.

4901.99 00 – Outros.

Com relação a tais enunciados normativa as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, assim dispõem:

[...] Ressalvadas as raras exceções adiante mencionadas, este capítulo compreende a totalidade dos artefatos cuja razão de ser é determinada pela matéria impressa ou ilustrada que contenham [...]

49.01 – [...] estes artigos podem apresentar-se em brochura, cartonados ou encadernados, mesmo em tomos distintos ou ainda em fascículos, “in plano” ou folhas separadas, que constituam uma obra completa ou uma parte de uma obra e se destinem a ser brochados, cartonados ou encadernados.

Interessante observar que, no caso das mercadorias importadas, não seria plausível sua inserção na posição 49.01, pois esta se destina apenas aos livros já encadernados ou, em último caso, às partes ou fascículos que, embora vendidos apartadamente, deverão, ao final ser condensados em um único volume.

Em que pese, contudo, essa informação, devemos salientar que é perfeitamente possível a manutenção da classificação com base no capítulo 49 do Sistema Harmonizado, posto que, conforme vimos, *este capítulo compreende a totalidade dos artefatos cuja razão de ser é determinada pela matéria impressa ou ilustrada que contenham*. O que é perfeitamente compreensível é identificar uma posição mais adequada dentro do próprio capítulo.

Nesse caso, poderíamos pensar na posição 49.11 no subitem 91:

49.11 – OUTROS IMPRESSOS, INCLUÍDAS AS ESTAMPAS, GRAVURAS E FOTOGRAFIAS.

4944.91 – Estampas, gravuras e fotografias.

Segundo apontam as NESH,

Esta posição compreende todos os artigos impressos (incluídas as fotografias tiradas diretamente), do presente capítulo (ver considerações gerais), que não se incluem nas posições precedentes deste mesmo capítulo.

A Recorrente aduz que se tratam de obras literárias transcritas para a forma de cartas que permitem ao leitor a interação com a história, além de ser possível, nesses casos, a elaboração de novas histórias com base no mesmo enredo e personagens representados pelas cartas. Além disso, afirma que o fato dessas cartas terem classificação ISBN é suficiente para



indicar que se está diante de verdadeiras obras literárias, pois, esta é pertinente apenas a livros e assemelhados.

Apesar de não ser possível sua classificação como livros, pois, mesmo que se considerem partes de uma obra literária, essa classificação estaria correta apenas se os cartões fossem unidades – fascículos – para futuro encadernamento, de modo que se tornassem uma unidade; um livro, as cartas contém textos e ilustrações que se referem à obra literária - livro. Tratam-se, portanto, de cartas impressas, com desenhos e gravuras provenientes de obras literárias, contendo em alguns casos, inclusive, trechos dessas obras, o que redundaria em entender ser perfeitamente possível a classificação nesse capítulo; mais precisamente na posição 4911 e não na 4901 como pretende a Recorrente, por não se tratar de partes de livro.

A fiscalização, por sua vez, entendeu que sequer o capítulo 49, atribuído pela Recorrente, está corretamente aplicado, pois, segundo seu entendimento, tratam-se as mercadorias importadas de bens classificáveis no código 9504.40.00, pertinente aos objetos que sejam descritos conforme segue:

Capítulo 95 – BRINQUEDOS, JOGOS, ARTIGOS PARA DIVERTIMENTO OU PARA ESPORTE; SUAS PARTES E ACESSÓRIOS.

9504 – ARTIGOS PARA JOGOS DE SALÃO, INCLUÍDOS OS JOGOS COM MOTOR OU OUTRO MECANISMO, OS BILHARES, AS MESAS ESPECIAIS PARA JOGOS DE CASSINO E OS JOGOS DE BALIZAS (PAULITOS) AUTOMÁTICAS (BOLICHES, POR EXEMPLO)

9504.40.00 – CARTAS DE JOGAR.

Em sua fundamentação, a decisão recorrida aduz tratar-se, na verdade, de cartas de jogar, e que, portanto, a classificação acima proposta é mais adequada.

Verificando as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, encontramos o seguinte:

O presente capítulo compreende os brinquedos e os jogos para divertimento de crianças e de adultos, artigos e aparelhos para ginástica, atletismo e outros esportes ou para pesca à linha, certos artigos de caça, bem como os carrosséis e outras diversões de parques e feiras.

Cada uma das posições do presente Capítulo abrange também as partes e acessórios dos artefatos deste Capítulo, desde que reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas a estes e não estejam excluídos pela Nota 1 do presente capítulo.

Na posição 9504 observa-se a classificação dos jogos de salão e de cassino e no item 40 dessa posição identifica-se “cartas de jogar”. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado são contundentes ao incluir nesse rol os baralhos (jogos de cartas) de todos os tipos (para bridge, tarô, lexicon, etc.).

Feitas estas comparações, é curioso notar, entretanto, que o enredo da obra literária *Yu-Gi-Oh*, por exemplo, que é um dos objetos de análise dos autos, relata uma batalha



5

dos personagens principais que utilizam as entidades e monstros de um conjunto de cartas que cada personagem-jogador possui e que se enfrentam num campo de batalha, de modo que, o objeto da apreciação nada mais é do que o conjunto de cartas que as personagens possuem.

É evidente, portanto, que ao mesmo tempo em que se tratam de cartas de jogar, são obras impressas contendo trechos e personagens de obras literárias que, não obstante a impossibilidade de classificação como livros, podem tanto ser classificadas no capítulo 49 como obras impressas – observando que estão expressamente incluídas no capítulo 49 quando as NESH determinam *este capítulo compreende a totalidade dos artefatos cuja razão de ser é determinada pela matéria impressa ou ilustrada que contenham* – quanto receber a classificação na posição 9504, posto estarem expressamente aqui incluídas pelas NESH.

Assim, parece-me ser perfeitamente possível a classificação em ambas as posições.

Entretanto, esta conclusão não se consubstancia, evidentemente, em uma solução adequada para o caso, motivo pelo qual passo a analisar as regras de interpretação do Sistema Harmonizado.

A Regra nº1 é de aplicação automática a todos os casos de classificação, já que determina expressamente que o que tem valor legal são apenas *os textos das posições e das notas de seção e de capítulo*, de modo que *os títulos das seções, capítulos e subcapítulos têm apenas valor indicativo*.

É evidente, que até o momento, caminhamos sob a aplicação da Regra nº1, donde concluímos não ser suficiente para solucionar o caso, pois encontramos duas classificações possíveis.

A Regra 2, de modo geral – considerando portanto as Regras 2 a) e 2 b) – não nos satisfazem em nossa busca, pois, conforme as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado bem alertam, servem apenas para classificar os *artigos incompletos ou inacabados* e os *artigos* (2a), bem como *os artigos misturados e artigos compostos* (2b).

Inaplicável, por óbvio, a Regra 2 (por não se tratar de artigos misturados, incompletos ou inacabados), justifica a utilização da Regra Geral de Interpretação do Sistema Harmonizado nº 3:

Regra 3 – Quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da regra 2b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte:

a) a posição mais específica prevalece sobre a mais genérica. Todavia, quando duas ou mais posições se referiam, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou apenas um dos componentes sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas, ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.

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 a



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.

c) nos casos em que as regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração.

Começando pela Regra 3 a), entendo que é inaplicável ao caso em tela, pois é expressa em determinar sua aplicabilidade para as situações em que é possível a identificação de uma característica mais específica abordada pela classificação.

O que vemos, contudo, é que em ambos os códigos observados existem critérios igualmente específicos e válidos atendidos concomitantemente pelas cartas, ou seja, tratam-se de obras impressas contendo trecho de obras literárias e, também, cartas de jogar. A Regra 3 a), portanto, não resolve a questão.

É interessante ressaltar nessa oportunidade que a própria Regra 3 a) é expressa ao determinar que

[...] quando duas ou mais posições se referiam, cada uma delas, a apenas uma parte das matérias constitutivas de um produto misturado ou de um artigo composto, ou apenas um dos componentes sortidos acondicionados para venda a retalho, tais posições devem considerar-se, em relação a esses produtos ou artigos, como igualmente específicas [grifamos e destacamos].

Ora, como vimos, cada um dos códigos analisados levam em conta uma característica específica da mercadoria para classificá-la, de modo que, por ordem do próprio dispositivo, devem ser entendidas de modo igualmente específicas, *ainda que ainda que uma delas apresente uma descrição mais precisa ou completa da mercadoria.*

A Regra 3 b) é igualmente inaplicável ao caso em tela, pois diz respeito à classificação correspondente à *matéria ou artigo que lhes confira a característica essencial* e conclui dispondo que esta será a solução apenas *quando for possível realizar esta determinação.*

Não é a matéria, elemento diferencial para a definição da classificação em apreço, haja vista que tanto o livro como as cartas podem ter a mesma matéria.

Assim, passamos à Regra 3 c), *in verbis*:

c) nos casos em que as regras 3 a) e 3 b) não permitam efetuar a classificação, a mercadoria classifica-se na posição situada em último lugar na ordem numérica, dentre as suscetíveis de validamente se tomarem em consideração

Diante da evidente aplicação em ambas as posições e inexistindo outra Regra do Sistema Harmonizado que possa solucionar o impasse, a Regra 3 “c” aplica-se ao caso de modo adequado, de modo que, persistindo a possibilidade de classificá-las em dois códigos distintos, de modo válido, deverá o intérprete adotar a classificação situada *em último lugar na ordem numérica.*



Diante do exposto, entendo que a posição que deve prevalecer para classificação das cartas sob análise está no código TEC 9504.40.00.

Contudo, a questão ainda não se resolveu por completo, uma vez que, como informa a Recorrente, existe uma Solução de Consulta que lhe conferiu a classificação conforme seu posicionamento, ou seja, no código 4901.99.00.

Trata-se da Solução de Consulta – SRRF/1ªRF/Diana nº 83 de 13 de novembro de 2001 – assim ementada (fls. 122/124):

Assunto: Classificação de Mercadorias

Ementa: Código TEC – 4901.99.00

Mercadoria: conjunto de cartões ilustrados e impressos com textos de obras literárias, apresentado em pequenas caixas ou envelopes com código ISBN, utilizado para leitura e desenvolvimento criativo de histórias, fabricado por IRON CROWN ENTERPRISES e denominado COLEÇÃO DE IMPRESSOS INTERATIVOS CCG.

Dispositivos Legais: RGIs 1ª a 6ª (texto da posição 4901 e da subposição 4901.99), nota 2 do capítulo 49 do Sistema Harmonizado. Todas da TEC aprovada pelo Decreto nº 2.376/1997, publicado no DOU de 12 de dezembro de 1997.

Nesse contexto, destaco que esta Solução de Consulta, ao contrário do que afirma a DRJ (fls.877), aborda a classificação conferida a mercadorias análogas às que são objeto dos autos, posto tratar-se, em ambos os casos, da classificação a ser adotada aos chamados CCG, *Colectible Card Games*, ou, em português, Jogos de Cartas Colecionáveis.

Contudo, em que pese toda a argumentação exarada pela Recorrente, quanto à necessidade de observância da referida consulta para o presente caso, entendo que o efeito vinculante está, contudo, apenas na obrigatoriedade de a Administração proceder conforme o entendimento exarado na consulta com relação ao respectivo consulente, não se estendendo estes efeitos para terceiros.

Neste ponto, a classificação adequada – TEC 9504.40.00 – não deve ser preterida simplesmente porque a solução de consulta acima determinou uma classificação diversa a ser rigorosamente cumprida por um terceiro contribuinte.

Nesse sentido, é interessante observar o que nos ensina Kelly Magalhães Faleiro, em sua obra *Procedimento de Consulta Fiscal*, edição de 2005, à p. 37:

[...] Na resposta à consulta a Administração não aplica a lei consultada, mas antes permite que ela seja aplicada, esclarecendo seu conteúdo e alcance. Cumpre assim, inequivocamente uma função regulamentar, tal como aquela cumprida pelos regulamentos gerais e abstratos. A diferença é que a decisão de consulta é individual. Tem força normativa exclusivamente em relação ao consulente. A resposta à consulta diz exatamente sobre a aplicação de determinada regra tributária ao fato consultado, praticamente eliminando a equivocidade do texto.



Outra consequência advém desta situação. Tendo o contribuinte classificado a mercadoria conforme entendimento manifestado pela Administração (inobstante não se tratar de solução de consulta do próprio contribuinte, uma vez que se assim fosse haveria obrigatoriedade para a administração), aplica-se a excludente da punibilidade prevista nas regras gerais de consulta e no art. 100 do CTN.

Trata-se de evidente e irretorquível atendimento pelo contribuinte de entendimento manifestado pela administração em consulta publicada que firmou a classificação de produto similar e, portanto, critério jurídico estabelecido pelo Fisco em ato normativo expedido no exercício da função de administração tributária.

O art. 100, inciso I, do CTN, é expresso em determinar que

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

Vemos que o legislador conferiu à Solução de Consulta um caráter de norma complementar das leis, tratados, convenções internacionais e decretos, justamente por se tratar de ato normativo expedido por Autoridade Administrativa.

Este é o entendimento de Aliomar Baleeiro, em sua Obra *Direito Tributário Brasileiro*, edição de 1977, à p. 377 ensina que:

[...] Vários textos admitem essas consultas cujas soluções assumiam caráter normativo, eximindo o contribuinte de penas pelos atos praticados em conformidade com as respostas dadas.

Esse entendimento é escorado, ainda, pelo próprio parágrafo único do referido art. 100 do CTN, *in verbis*:

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

É imperioso ressaltar, também, que se trata de questão enfrentada também pelo Decreto-Lei nº 37/66, em seu art. 101, ao determinar que:

Art. 101 - Não será aplicada penalidade - enquanto prevalecer o entendimento - a quem proceder ou pagar o imposto:

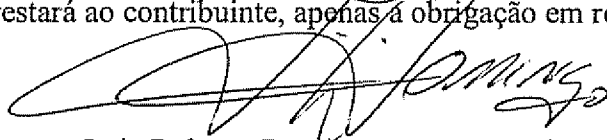
I - de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal inclusive de consulta, seja o interessado parte ou não;

Diante do exposto, para efeitos de classificação e determinação da aplicabilidade da Regra Matriz de Incidência do tributo, apesar de a solução de consulta ser vinculante apenas para o consulente e para a Administração, na medida em que deve fazer valer esta norma, individual e concreta, para o autor da consulta, é ato normativo interpretativo para os demais contribuintes. De modo que, a Solução de Consulta consubstancia-se em norma



excludente de penalidade, para o Contribuinte que seguir o entendimento da Administração Tributária, proferido por meio de Solução de Consulta.

Diante do exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reconhecer correta a posição NCM 9504.40.00, para as mercadorias denominadas *Colectible Card Games – CCG* (Jogos de Cartas Colecionáveis) por força da Regra 3, “c”, do Sistema Harmonizado, e excluir a aplicação das multas e juros, incidentes sobre o principal, por força do art. 100, parágrafo único, do CTN c/c art. 101, inciso I, do Decreto-Lei 37/66, de modo que restará ao contribuinte, apenas a obrigação em recolher o principal.



Luiz Roberto Domingo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
Terceira Seção 1ª Câmara

Processo nº : 10831.006805/2003-99
Interessado(a) : COMIC STORE COMERCIAL LTDA

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o(a) Senhor(a) Procurador(a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto ao CARF, a tomar ciência do Despacho.

Brasília, 17 de dezembro de 2010.



Chefe da Primeira Câmara da Terceira Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
() Com Recurso Especial
() Com Embargos de Declaração

Data da ciência: ____/____/____

Procurador(a) da Fazenda Nacional