



**MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO
AUDITORIA INTERNA
SECRETARIA DE ORIENTAÇÃO E AVALIAÇÃO**

PARECER SEORI/AUDIN-MPU Nº 1.389/2016

Referência : Correio eletrônico, de 6/7/2016. Protocolo AUDIN-MPU nº 960/2016.

Assunto : Tributário. Imunidade do art. 150, VI, “d” da Constituição Federal para os livros digitais. Classificação orçamentária do livro digital. Incidência de ISSQN.

Interessado : Diretoria Regional. Procuradoria Regional do Trabalho da 24ª Região.

O Senhor Diretor Regional da PRT24ª Região consulta esta Auditoria Interna do Ministério Público da União sobre a correta classificação orçamentária para os livros digitais, indagando se não seriam melhor enquadrados como serviço, na Natureza de Despesa 3.33.90.39-01 – Assinatura de periódicos e anuidades. Ademais, questiona se haveria necessidade de efetuar a retenção de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) na aquisição dos livros digitais, caso fossem considerados como serviço, haja vista a imunidade tributária estabelecida no art. 150, inciso VI, letra “d”, da Constituição Federal.

2. Cumpre salientar que, posteriormente, foi encaminhado complemento à consulta para esclarecer que o questionamento se refere a acesso a livros digitais por períodos de 1, 2 ou 3 anos.

3. Em exame, sobre a classificação contábil, cumpre destacar o que disciplinam os arts. 5º e 6º da Portaria STN nº 448/2002, que divulga o detalhamento das Naturezas de Despesas 339030, 339036, 339039 e 449052, *in verbis*:

PORTARIA STN Nº 448/2002

*Art. 5º - Os componentes relacionados esgotam todos os tipos de bens, materiais ou serviços possíveis de serem adquiridos ou contratados pelos órgãos, razão pela qual os executores **deverão utilizar o grupo que mais se assemelha às características do item a ser apropriado**, quando não expressamente citado. Por outro lado, o fato de um material ou serviço estar exemplificado no ementário não significa que não possa ser classificado em outro do mesmo elemento de despesa, desde que possua uma outra aplicação específica.*

Art. 6º - A despesa com confecção de material por encomenda só deverá ser classificada como serviços de terceiros se o próprio órgão ou entidade fornecer a matéria-prima. Caso contrário, deverá ser classificada na natureza 449052, em se tratando de confecção de material permanente, ou na natureza 339030, se material de consumo. (Grifou-se)

4. Desse modo, com base na informação de que o acesso aos livros será disponibilizado durante períodos determinados de tempo (1, 2 ou 3 anos), entendemos que se trata de um serviço, o qual deverá ser custeado por crédito orçamentário detalhado na natureza da despesa 3390.39.01 (Assinaturas de periódicos e anuidades), cuja função, obtida pela transação CONNATSO (Consulta Natureza SOF) do SIAFI, é a seguinte:

Código: 3390.39.01 - Assinaturas de periódicos e anuidades

Função:

Registra o valor das despesas com assinaturas de TV por assinatura (TV a cabo), jornais, inclusive diário oficial, revistas, recortes de publicações, podendo estar na forma de disquete, CD-Rom, boletins, digital, acesso a banco de dados e outros que não se destinem a coleções ou bibliotecas públicas. (Grifou-se)

5. A propósito, tendo em vista tratar-se de acesso a livros digitais, assemelhado aos serviços de assinatura de periódicos, cabe lembrar que devem ser observadas as instruções da Orientação Contábil SEORI/AUDIN Nº 2/2016, disponível em www.auditoria.mpu.mp.br, que tem por objetivo evidenciar os procedimentos para o reconhecimento mensal do impacto patrimonial decorrente das despesas orçamentárias pagas antecipadamente (prêmios de seguros, assinaturas de periódicos e anuidades).

6. No tocante a incidência de tributação, cabe notar que, como relatado pelo Consultante, a aplicação da imunidade tributária, por extensão interpretativa do art. 150, inc. VI, alínea “d”, da Constituição Federal, abaixo transcrito, a esse tipo de serviço ainda é bastante controversa.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Grifos nossos)

7. Conforme entendimento atual do Supremo Tribunal Federal, a imunidade consagrada no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal de 1988 deve ser interpretada restritivamente, não abrangendo, por exemplo, os serviços de composição gráfica necessários à confecção do produto final, tampouco os serviços de distribuição ou entrega de livros, jornais, periódicos, como se pode perceber da leitura dos julgados a seguir colacionados, senão vejamos:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISS. IMUNIDADE. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. ART. 150, VI, d, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Não há de ser estendida a imunidade de impostos prevista no dispositivo constitucional sob referência, concedida ao papel destinado exclusivamente à impressão de livros, jornais e periódicos, aos serviços de composição gráfica necessários à confecção do produto final. Recurso conhecido e provido. (RE nº 230.782/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão)

*EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ISS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 150, VI, D, DA CF. ABRANGÊNCIA. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. AGRAVO IMPROVIDO. I – A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal não abrange os serviços de composição gráfica. Precedentes. II – O Supremo Tribunal Federal possui entendimento no sentido de que a **imunidade em discussão deve ser interpretada restritivamente**. III – Agravo regimental improvido. (RE nº 631.864 AgR/MG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski)*

*EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, D, DA CF. SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO, TRANSPORTE OU ENTREGA DE LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E DO PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO. ABRANGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. AGRAVO IMPROVIDO. I - A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal **não abrange os serviços prestados por empresas que fazem a distribuição, o transporte ou a entrega de livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão**. Precedentes. II - O Supremo Tribunal Federal possui entendimento no sentido de que a imunidade em discussão deve ser interpretada restritivamente. III - Agravo regimental improvido.*

8. Embora adepta à corrente restritiva, a jurisprudência da Corte Constitucional evoluiu para admitir a aplicabilidade da norma imunizante a alguns materiais correlatos, a exemplo de filmes e papéis fotográficos, consoante a seguir se percebe:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 150, VI, D, DA CF. ABRANGÊNCIA. IPMF. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. AGRAVO IMPROVIDO. I O Supremo Tribunal Federal possui entendimento no sentido de que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal deve ser interpretada restritivamente e que seu alcance, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, exclusivamente, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, por consequência, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes. II A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Lei Maior não abrange as operações financeiras realizadas pela agravante. III Agravo regimental improvido (RE nº 504.615-AgR/SP, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe de 19/5/11).

9. Com base na orientação mais restritiva e literal do texto constitucional, no Agravo de Instrumento nº 807.630/SP em que se pretendia estender a imunidade do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal para audio-books gravados em cd-rom, o Exmo. Senhor Ministro Joaquim Barbosa, em decisão monocrática, de 13 de agosto 2012, negou seguimento ao recurso, manifestando-se que audio-books gravados em cd-rom não são alcançados pela imunidade, “dado que o suporte físico que funciona como mídia não se confunde e não pode ser assimilado ao papel”.

10. Atualmente, a questão constitucional aguarda pronunciamento da Suprema Corte, haja vista sua repercussão geral reconhecida no RE 330.817-RJ, cuja ementa a seguir transcreve-se:

*DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. **PRETENDIDA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA A RECAIR SOBRE LIVRO ELETRÔNICO.** NECESSIDADE DE CORRETA INTERPRETAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL QUE CUIDA DO TEMA (ART. 150, INCISO IV, ALÍNEA D). MATÉRIA PASSÍVEL DE REPETIÇÃO EM INÚMEROS PROCESSOS, A REPERCUTIR NA ESFERA DE INTERESSE DE TODA A SOCIEDADE. TEMA COM REPERCUSSÃO GERAL. (O grifo não consta do texto original)*

11. No relatório que orientou a votação da repercussão geral, o Ministro Dias Toffoli demonstra haver posicionamentos divergentes da doutrina e de parte dos ministros do próprio STF favoráveis em ampliar a desoneração, senão vejamos:

É importante frisar que a adoção da corrente restritiva não é unânime na doutrina, tampouco nesta Corte. A despeito da douta maioria admitir que a norma imunizante deve alcançar somente o papel e seus derivados, alguns Ministros já sinalizaram que esse não é o melhor entendimento que se deve dar ao caso.

Ao que parece, o Ministro Celso de Mello perfilha entendimento oposto ao que vem prevalecendo, o que se pode depreender do seguinte julgado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - INSUMOS DESTINADOS À IMPRESSÃO DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR QUE TAMBÉM SE ESTENDE A MATERIAIS ASSIMILÁVEIS AO PAPEL - RECURSO DO ESTADO DE SÃO PAULO IMPROVIDO - PROVIMENTO DO RECURSO DEDUZIDO PELA EMPRESA JORNALÍSTICA. - O Supremo Tribunal Federal, ao interpretar, restritivamente, o alcance da cláusula inscrita no art. 150, VI, "d", da Constituição da República, firmou entendimento no sentido de que a garantia constitucional da imunidade tributária, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, apenas, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, em consequência, para esse efeito, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes. - Posição do Relator sobre o tema: o Relator; Ministro CELSO DE MELLO, embora reconhecendo a possibilidade de interpretação extensiva do postulado da imunidade tributária (CF, art. 150, VI, "d"), ajusta o seu entendimento (pessoal e vencido) à orientação prevalecente no Plenário da Corte (RE 203.859/SP), em respeito ao princípio da colegialidade. - Considerações em torno da imunidade tributária, notadamente daquela estabelecida em favor de livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão. Significado e teleologia da cláusula fundada no art. 150, VI, "d", da Constituição da República: proteção do exercício da liberdade de expressão intelectual e do direito de informação (RE nº 327.414-AgR, Relator o Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, DJe de 12/2/10).

Em contraposição à corrente restritiva, os partidários da corrente extensiva sustentam que, segundo uma interpretação sistemática e teleológica do texto constitucional, a imunidade serviria para se conferir efetividade aos princípios da livre manifestação do pensamento e da livre expressão da atividade intelectual, artística, científica ou de comunicação, o que, em última análise, revelaria a intenção do legislador constituinte em difundir o livre acesso à cultura e à informação.

A concepção extensiva destaca que o foco da desoneração não pode ser o suporte, mas, sim, antes de tudo, a própria difusão de obras literárias, periódicos e similares.

Como exemplo dessa vertente, pode ser citado o seguinte julgado da Primeira Turma desta Corte, ainda não transitado em julgado, pois foi objeto de recurso de embargos de divergência:

CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Extraia-se da Constituição Federal, em interpretação teleológica e integrativa, a maior concretude possível. IMUNIDADE LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA D, DA CARTA DA REPÚBLICA INTELIGÊNCIA. A imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no preceito, a papel é exemplificativa e não exaustiva (RE nº 202.149/RS, redator do acórdão o Ministro Marco Aurélio, DJe de 11/10/11).

Não se ignora que a matéria do RE nº 595.676/RJ (Relator o Ministro Marco Aurélio) já teve a sua repercussão geral reconhecida. Contudo, cumpre destacar que o referido feito versa sobre questão diversa, mais afeta aos componentes e similares que acompanham o livro ou periódico acobertado pela imunidade, não tratando da discussão da envergadura da norma imunizante quanto aos suportes físicos da obra em si.

Confira-se, a propósito, a ementa da decisão que reconheceu a existência de repercussão geral desse caso:

IMUNIDADE COMPONENTES ELETRÔNICOS MATERIAL DIDÁTICO ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA D, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL ALCANCE RECURSO EXTRAORDINÁRIO REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca do alcance da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea d, da Carta Política na importação de pequenos componentes eletrônicos que acompanham o material didático utilizado em curso prático de montagem de computadores.

Por oportuno, convém ressaltar que há substancial distinção entre a matéria aqui em discussão e aquela debatida nos autos do recurso supra aludido, ainda que em ambos se busque pormenorizar diferentes enfoques da imunidade.

Naquele feito, a discussão reporta-se ao alcance da imunidade daquilo que pode eventualmente acompanhar o livro, periódico ou similar; repousando a controvérsia em definir se tais apetrechos constituiriam, em conjunto com a obra, essa, sim, inequivocamente imune, um todo indivisível.

No presente recurso, o enfoque está no alcance da imunidade com relação ao suporte físico em que é registrada a produção intelectual; ou seja, trata-se, na espécie, do próprio bem imune.

Portanto, no caso em apreço, almeja-se aferir se o legislador, ao criar a norma imunizante, realmente pretendeu contemplar apenas o papel e seus derivados ou, finalisticamente, pretendeu acobertar, de forma genérica, outros suportes físicos ou mesmo imateriais utilizados na veiculação de livros, periódicos e similares. Ante o exposto, reconsidero a decisão de fls. 201 a 203 e dou por prejudicados os embargos de declaração de fls. 212 a 215 e o sobrestamento determinado à fl 228. Manifesto-me, por fim, pela existência de repercussão geral da questão constitucional em debate nestes autos, submetendo esse juízo à apreciação dos demais Ministros desta Corte. (Grifamos)

12. Especificamente quanto à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, cabe notar que não há menção expressa ao serviço de disponibilização de acesso a livros ou assemelhados de forma eletrônica ou digital na Lei Complementar nº 116/2003, que estabelece os serviços sobre os quais haverá a tributação pelo ISSQN, vejamos:

*Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, **tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa**, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador:*

(...)

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

1 – Serviços de informática e congêneres.

1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas.

1.02 – Programação.

1.03 – Processamento de dados e congêneres.

1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.

1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

1.06 – Assessoria e consultoria em informática.

1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas. (Grifos não constam do texto original)

13. Aliás, em pesquisa realizada, verificou-se a existência de Projeto de Lei do Senado – PLS nº 386, de 2012, que pretende alterar a Lei Complementar nº 116/2003, incluindo subitens à sua lista de serviços, anexo à norma, entre os quais o serviço de disponibilização de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto em páginas eletrônicas, respeitada a imunidade a livros, jornais e periódicos.

14. Nesse contexto, cumpre trazer à colação justificativa constante do PLS, relativamente à inclusão de novos serviços do Grupo 1 do Anexo, cuja ênfase está relacionada ao avanço de novas tecnologias, a geração de novos produtos e serviços no mercado e o tratamento tributário respectivo, vejamos:

Da Lista de Serviços

A Lei Complementar nº 116, de 2003, merece, ainda, adequar-se no que diz respeito à lista de serviços anexa.

Do Item 1 da Lista de Serviços

*É notável elevado grau de obsolescência de uma tecnologia informacional, seja em equipamentos, seja em sistemas lógicos. **Da mesma forma, também é notável o dinamismo desse setor econômico em gerar novas tecnologias informacionais. A consequência é óbvia: geram-se dúvidas quanto ao tratamento tributário a ser dispensado a novos produtos e serviços, ou mesmo, às novas formas de produzi-los.***

Daí o cuidado, em especial no que se refere aos subitens do grupo 1 da lista de serviços anexa à LC nº 116/2003, de conferir um grau de generalidade a cada descrição de modo a não somente identificar a atividade a ser tributada, como também de conferir ao subitem a necessária longevidade face à evolução tecnológica observada nesse setor econômico.

15. Mencionado projeto foi aprovado em 2013 pelo Senado Federal, passou à revisão da Câmara dos Deputados (PLC nº 366, de 2013), tendo sido aprovado, nessa Casa, em setembro de 2015, com substitutivos. Atualmente, está em tramitação novamente no Senado Federal. A seguir excertos do texto aprovado pelo Senado Federal e de substitutivo aprovado pela Câmara dos Deputados:

PLS nº 386, de 2012. (texto aprovado pelo Senado Federal)

*1.10 – Disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto em páginas eletrônicas, **exceto no caso de jornais, livros e periódicos.***

SDC 15, de 2015 (texto substitutivo aprovado pela Câmara dos Deputados)

*1.09 – Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, **respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos** (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita a ICMS).*

16. Além disso, em consulta ao órgão tributário do Governo do Distrito Federal, foi informado que não há incidência de ISSQN sobre o serviço de acesso eletrônico a livros, jornais e periódicos, em razão da imunidade prevista na Constituição Federal.

17. Em face do exposto, somos de parecer pela não incidência de tributação de ISSQN sobre o acesso de livros por meio eletrônico.

É o Parecer que submetemos à consideração superior.

Brasília, de setembro de 2016.

MÁRCIO ALVES DE ANDRADE
Assessor da SEORI

ROGÉRIO DE CASTRO SOARES
Coordenador de Orientação de Atos
de Gestão

De acordo.
À consideração do Senhor Auditor-Chefe.

Aprovo.
Transmita-se à DR/PRT24ª Região e à
SEAUD.

Em / 9 / 2016.

MICHEL ÂNGELO VIEIRA OCKÉ
Secretário de Orientação e Avaliação
Substituto

SEBASTIÃO GONÇALVES DE AMORIM
Auditor-Chefe