



**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 e mentário 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 CONNATSOFF (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](http://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. Apesar da doutra 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