

28 de agosto de 2021

Consultente:

Empresário, CNPJ 12.589.085/0001-74

Questionamento:

A venda de Livro Online está sujeita ao ICMS e caracteriza necessidade de emissão de Nota Fiscal?

Parecer Jurídico

EMENTA – Livro Online diferente de E-book baixável e Livro Impresso – Livro Online diferente de Prestação de Serviço e de Software – Imunidade CF 150 – Não-incidência de ICMS – Não-incidência de ISS – Nota Fiscal Estadual se postura conservadora

Primeiramente, há de se observar que o Consultente possui como Código e Descrição da Atividade Econômica Principal o CNAE “47.61-0-01 - Comércio varejista de livros”. É, portanto, um Livreiro, o qual, nos termos do Art. 5º, da Lei nº 10.753/2003 (“Lei do Livro”), é uma “*pessoa jurídica ou representante comercial autônomo que se dedica à venda de livros*”, diferindo do Distribuidor, que opera no atacado.

Ocorre que o comércio de Livros é o comércio de um produto especial, mas tão especial que é até protegido constitucionalmente contra a instituição de impostos (Art. 150, VI, d,

da Constituição Federal/1988), a mais conhecida das espécies tributárias.

Nesse sentido, proibida está a incidência de impostos de produção e comercialização do bem especial chamado Livro, o que inclui o Livro Eletrônico, tendo-se alargado, por força constitucional, a dicção do Art. 2º, Parágrafo único, VII, e do próprio *caput* dessa norma. No *Leading Case* do Supremo Tribunal Federal, verifica-se:

“EMENTA. Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Imunidade objetiva constante do art. 150, VI, d, da CF/88. Teleologia multifacetada. Aplicabilidade. Livro eletrônico ou digital. Suportes. Interpretação evolutiva. Avanços tecnológicos, sociais e culturais. Projeção. Aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers). 1. A teleologia da imunidade contida no art. 150, VI, d, da Constituição, aponta para a proteção de valores, princípios e ideias de elevada importância, tais como a liberdade de expressão, voltada à democratização e à difusão da cultura; a formação cultural do povo indene de manipulações; a neutralidade, de modo a não fazer distinção entre grupos economicamente fortes e fracos, entre grupos políticos etc; a liberdade de informar e de ser informado; o barateamento do custo de produção dos livros, jornais e periódicos, de modo a facilitar e estimular a divulgação de ideias, conhecimentos e informações etc. Ao se invocar a interpretação finalística, se o livro não constituir veículo de ideias, de transmissão de pensamentos, ainda que formalmente possa ser considerado como tal, será descabida a aplicação da imunidade. 2. A imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão não deve ser interpretada em seus extremos, sob pena de se subtrair da salvaguarda toda a racionalidade que inspira seu alcance prático, ou de transformar a imunidade em subjetiva, na medida em que acabaria por desonerar de todo a pessoa do contribuinte, numa imunidade a que a Constituição atribui desenganada feição objetiva. A delimitação negativa da competência tributária apenas abrange os impostos incidentes sobre materialidades próprias das operações com livros, jornais, periódicos e com o papel destinado a

sua impressão. 3. A interpretação das imunidades tributárias deve se projetar no futuro e levar em conta os novos fenômenos sociais, culturais e tecnológicos. Com isso, evita-se o esvaziamento das normas imunizantes por mero lapso temporal, além de se propiciar a constante atualização do alcance de seus preceitos. 4. O art. 150, VI, d, da Constituição não se refere apenas ao método gutenberguiano de produção de livros, jornais e periódicos. O vocábulo “papel” não é, do mesmo modo, essencial ao conceito desses bens finais. O suporte das publicações é apenas o continente (*corpus mechanicum*) que abrange o conteúdo (*corpus mysticum*) das obras. O corpo mecânico não é o essencial ou o condicionante para o gozo da imunidade, pois a variedade de tipos de suporte (tangível ou intangível) que um livro pode ter aponta para a direção de que ele só pode ser considerado como elemento accidental no conceito de livro. A imunidade de que trata o art. 150, VI, d, da Constituição, portanto, alcança o livro digital (e-book). 5. É dispensável para o enquadramento do livro na imunidade em questão que seu destinatário (consumidor) tenha necessariamente que passar sua visão pelo texto e decifrar os signos da escrita. Quero dizer que a imunidade alcança o denominado “audio book”, ou audiolivro (livros gravados em áudio, seja no suporte CD-Rom, seja em qualquer outro). 6. A teleologia da regra de imunidade igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers) confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que, eventualmente, estejam equipados com funcionalidades acessórias ou rudimentares que auxiliam a leitura digital, tais como dicionário de sinônimos, marcadores, escolha do tipo e do tamanho da fonte etc. Esse entendimento não é aplicável aos aparelhos multifuncionais, como tablets, smartphone e laptops, os quais vão muito além de meros equipamentos utilizados para a leitura de livros digitais. 7. O CD-Rom é apenas um corpo mecânico ou suporte. Aquilo que está nele fixado (seu conteúdo textual) é o livro. Tanto o suporte (o CD-Rom) quanto o livro (conteúdo) estão abarcados pela imunidade da alínea d do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. TESE DA REPERCUSSÃO GERAL: 9. Em relação ao tema nº 593

da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, foi aprovada a seguinte tese: “A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo.” (RE 330817, Órgão julgador: Tribunal Pleno, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Julgamento: 08/03/2017, Publicação: 31/08/2017, Repercussão Geral – Mérito)

De modo que o Consulente é um comerciante de um produto diferenciado chamado Livro, o qual vende direto para o consumidor final. Segundo a Lei 10753/2003, Art. 1º, II: “o livro é o meio principal e insubstituível da difusão da cultura e transmissão do conhecimento, do fomento à pesquisa social e científica, da conservação do patrimônio nacional, da transformação e aperfeiçoamento social e da melhoria da qualidade de vida”.

Ora, por certo que não tem que se cobrar ICMS na venda de livros, não havendo fato gerador que possa ensejar qualquer tipo de obrigação tributária. Mas da mesma forma que se redigiu injustamente o Art. 2º, Parágrafo único, VII da Lei do Livro, equívoco corrigido *a posteriori* pela Corte Suprema, também se pode questionar sobre a necessidade de emissão de Nota Fiscal eletrônica. Digamos que estes são os excessos do Legislativo e do Executivo fazendário que o Judiciário corrige.

Mesmo que a obrigação acessória (emissão de nota fiscal) deva ter como base uma obrigação principal (a qual não existe no caso, pois livro é imune de imposto), hipoteticamente poder-se-ia levantar a questão de que há incidência do Art. 2º, da Lei Complementar nº 87 (Lei Kandir), pois que teria havido circulação de mercadoria, mesmo que essa fosse digital.

Nesse ponto, importante fazer a distinção entre os tipos de *E-Book*, os quais podemos dividir entre (i) *E-Books* passíveis de *download* e (ii) *E-Books Online*, em que o usuário não faz o *download*, não baixa o livro, não possuindo controle sobre o arquivo, não tendo havido cessão definitiva (*download*) do bem, mas apenas permissão de acesso.

No Estado de São Paulo, local da sede do Consulente, têm-se a Portaria CAT N° 24/2018, da Fazenda da Estado, que determina que ficam obrigados a emitir Nota Fiscal (Art. 2°) os estabelecimentos que comercializarem ou disponibilizarem bens e mercadorias digitais, como “conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto, com cessão definitiva (“download”), respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos” (Art. 1°).

Por certo que, se não vai arrecadar nada de imposto, não havendo obrigação principal, então não deveria haver nenhuma obrigação secundária, acessória, como a emissão de nota fiscal e todas as decorrentes obrigações no âmbito estadual. E o fiscal federal não precisa da ajuda do estadual para fiscalizar e fazer incidir as obrigações de Imposto de Renda do Livreiro e eventuais demais contribuições. De modo que é totalmente descabido, por inconstitucional, o Estado federativo impor obrigação tributária secundária sem fato gerador, sem motivo de arrecadação, sem finalidade eficiente do ponto de vista administrativo.

Prossigamos com o entendimento fazendário do Estado de São Paulo acerca da venda de livros em formato digital, considerando nesse a transferência eletrônica de dados. Na resposta da Fazenda à Consulta Tributária 19663/2019, de 15 de maio de 2019, lê-se o equívoco do entendimento da Fazenda:

“mesmo sendo considerada a imunidade quanto à mercadoria comercializada, há obrigatoriedade, conforme artigo 2° da Portaria CAT n° 24/2018, de emissão da NF-e para acobertar esta operação, não se aplicando a dispensa prevista no artigo 4° da mesma portaria, uma vez que a Consulente realiza venda a consumidor final”

Ou seja, o Estado de São Paulo entende que mesmo que um comerciante venda um produto imune ao imposto estadual, que não gerará receita para esse ente, impõe desarrazoadamente o Estado de São Paulo que tal comerciante precise ficar custeando tempo de fazer obrigações acessórias cuja obrigação principal é inexistente.

O mesmo equívoco se verifica em outra consulta tributária ao Fisco de São Paulo, em que o importante para emissão de nota fiscal não é a imunidade, mas o fato de ter ocorrido circulação de mercadoria:

“Quanto às obrigações acessórias relativas à venda de livros e apostilas, cabe assinalar que essas publicações, embora imunes ao ICMS (artigo 7º, inciso XIII do RICMS/2000), sendo mercadorias, suas saídas consubstanciam operações relativas à circulação de mercadorias. Assim sendo, antes de promover a saída de tais produtos, deve ser emitida a respectiva Nota Fiscal, nos termos do artigo 125, I, do RICMS/2000 (...) Sendo assim, independentemente do fato de o produto em questão ser reconhecido como imune, por realizar circulação de mercadorias, a Consulente deverá cumprir as obrigações acessórias referentes à emissão de documentos fiscais e escrituração de livros fiscais, entre outras obrigações previstas na legislação do ICMS (artigo 498, “caput” e § 1º, do RICMS/2000), emitindo os documentos fiscais pertinentes com a indicação de que a operação está abrigada pela não incidência do ICMS, em razão do artigo 7º, inciso XIII, do RICMS/2000” (Resposta à Consulta Nº 18706M1 DE 12/03/2019).

Mas importante mesmo é notar que o Estado de São Paulo fez uma diferenciação entre *E-books*, tal como a distinção acima feita: de um lado, *E-book* que é baixado, cuja cessão é definitiva, e, de outro lado, *E-book* cuja leitura é *online*, ou seja, o *Livro Online*. Diz o a Fazenda do Estado:

“nas hipóteses em que houver leitura on-line, sem download da obra, ou seja, sem a cessão definitiva, não há que se falar em incidência do ICMS tampouco em emissão de documentos fiscais para acobertar tal operação” (Consulta Tributária 19663/2019).

De modo que, o Livreiro que vende (i) livros físicos, em papel; e (ii) livros virtuais, *e-books*, os quais são baixados no aparelho, no *device*, do consumidor, está obrigado tal comerciante a emitir nota fiscal, conforme o pior entendimento tributário, que é o do Fisco do

Estado de São Paulo.

E, também, o Livreiro que vende o (iii) livro *online*, o *e-book* para leitura *online*, em que não se faz o *download* da obra, esse, e apenas esse, não precisa emitir nota fiscal, mais uma vez, conforme o entendimento tributário do Estado de São Paulo citado na Consulta supra.

Há de se solidificar que, no melhor entendimento tributário, não se deve criar nenhum tipo de dificuldade, de obrigação, para a circulação de Livros, mormente em um país como o Brasil, carente de Educação, Ciência e Conhecimento.

Por fim, também vale fazer a ressalva de que o Consulente possui como atividade secundária “85.99-6-99 - Outras atividades de ensino não especificadas anteriormente”.

Ora, poder-se-ia dizer que, se não é produto sujeito ao ICMS, então é um serviço, sujeito ao ISS, especificamente, à Lei Complementar nº 116/2003, Art. 1º.

Por certo que um Livro *Online* não é um livro impresso em papel, nem um *e-book* que se baixa no computador ou celular, mas também não é um serviço. Não se trata de um curso, mas sim de livro. Define a Lei do Livro, Art, 2º:

“Considera-se livro, para efeitos desta Lei, a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato e acabamento. Parágrafo único. São equiparados a livro: ...VI - textos derivados de livro ou originais, produzidos por editores, mediante contrato de edição celebrado com o autor, com a utilização de qualquer suporte...”

Assim, o Livro *Online*, vendido pelo Consulente, caracteriza-se como Leitura *Online*, não havendo nem circulação de produto, nem prestação de serviço por transferência de conhecimento via curso de palestrante/professor.

O Livro *Online* realmente é especial: nem produto, nem serviço (para fins tributários). Talvez, seja o bem dentre os bens, bastando imaginar a capacidade de transformação social a partir do Livro *Online*.

Mas ainda vale fazermos duas verificações finais. Primeiro, tentar argumentar de que para visualizar o Livro *Online* foi necessária a transferência de *bits* (sequência de 0 e 1 que caracterizaria a transferência do bem). Mas a cessão definitiva do bem não ocorre porque *bits* foram transferidos para o *device* do consumidor, ou arquivos armazenados em um Histórico de navegador de Internet (*Browser*). Se o Livro *Online* fica em servidor do Consultente, caso o servidor fosse interrompido por qualquer motivo, no meio da leitura, o consumidor não mais teria disponível aquele bem. Não é oferecida a cessão do bem. Não há transferência de titularidade sobre o bem.

A segunda verificação é que também não se deve confundir o Livro *Online* com a ideia de que “*vem aqui e deixo você ver*”, no sentido de ser um direito de acesso. De fato, existe um espaço virtual cujo acesso só é franqueado mediante senha. Mas aqui, diferentemente dos pedágios das rodovias, não há incidência tributária na legislação positiva vigente.

Pensemos, então, em direito de uso do Livro *Online*. Se esse for o caminho, então o Livro *Online* seria uma prestação de serviço de assinatura, atraindo incidência do ISS. Nesse caso, aproximar-se-ia de um *Software*, e o Supremo Tribunal Federal fixou que sobre o direito de uso de *software* incide ISS, e não ICMS. Sim, parece estranha a tese de que *software*, reproduzido massivamente ao toque de um botão, possa ser uma prestação de serviço, mas foi o que entendeu, em 2021, a Suprema Corte (ADIIns 1.945 e 5.659) – talvez por uma questão mais profunda de reorganização da Federação do que propriamente por falta de conhecimento do fato tecnológico em si mesmo.

Mas o Livro *Online* nem de longe é um *software*, cuja definição, na dicção do Art. 1º, da Lei 9.609/1998, é:

“Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”

Conclusão

Diante do exposto, é o Parecer para concluir que:

1. - o Livro *Online*, com ISBN, com correspondente igual só que em meio físico impresso, e com todas as características usuais de um livro (índice, capítulos, etc); tal Livro *Online*, em que não se oferece o *download* do bem digital, mas apenas a leitura *online*, é, efetivamente e de fato, um Livro e, nesse sentido, goza de imunidade tributária;

2. - concluir que se o Consulente preferir seguir postura tributária conservadora ou entender que é positivo para fins de *marketing*, pode ele, o Consulente, aceitar se sujeitar à injusta obrigação acessória da emissão de NF e escrituração fiscal estadual na operação de venda do Livro *Online* para consumidor final, mesmo que o Fisco estadual não venha a arrecadar nada com isso e mesmo que esse já tenha se pronunciado sobre a questão conforme segue: *“nas hipóteses em que houver leitura on-line, sem download da obra, ou seja, sem a cessão definitiva, não há que se falar em incidência do ICMS tampouco em emissão de documentos fiscais para acobertar tal operação”* (Consulta Tributária 19663/2019); observando-se que se tem como a melhor hermenêutica jurídica a desnecessidade de emissão de NF nesse caso específico, de modo a se cumprir realmente com a função social do Livro e o comando Constitucional;

3. - concluir que a consideração do Livro *Online* como prestação de serviço ou *software* não guarda correspondência com a realidade fática tal qual descrita no item 1 supra, não devendo o mesmo estar sujeito à incidência de ISS, mesmo que o Livro *Online* também não esteja

sob a incidência de ICMS.

Esclarecido o Consulente acerca de todos os detalhes jurídicos acima, e ciente e acorde de que o presente Parecer é uma orientação técnica-jurídica, emitida por profissional habilitado na Ordem dos Advogados do Brasil, a qual pode vir a não coincidir com o entendimento prático do Estado, seja em âmbito municipal, estadual ou federal; esclarecido o Consulente, **esse é o Parecer, s.m.j.**

28 de agosto de 2021

Rafael De Conti
Advogado
OAB/SP 249.808