



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial e  
Administrativa Tributária  
Coordenação-Geral de Representação Judicial da Fazenda Nacional

Nota SEI nº 37/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF

### **Documento Público. Ausência de sigilo.**

Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ. Tema nº 593 de repercussão geral. Imunidade tributária do livro eletrônico (e-book) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

Nota Explicativa de que trata o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014.

Processo SEI nº 10951.101340/2018-07

## **I**

### **Objeto da presente Nota Explicativa**

1. Trata-se da análise do julgamento do Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ<sup>[1]</sup>, submetido à sistemática dos arts. 1.036 e seguintes do Código de Processo Civil, no qual o Supremo Tribunal Federal –STF, apreciando o tema nº 593 de repercussão geral, fixou 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*”.
2. Considerando a pacificação da tese jurídica pelo STF, a presente Nota Explicativa objetiva formalizar a orientação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem sobre o tema nº 593 de repercussão geral, bem como delimitar a extensão e o alcance do julgado paradigma, a fim de permitir que a orientação da Corte Suprema seja corretamente observada pela Receita Federal do Brasil - RFB, nos termos do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01, de 2014<sup>[2]</sup>.
3. Ressalte-se que, após a rejeição dos embargos declaratórios opostos pela Fazenda Nacional nos autos do RE nº 330.817/RJ, a Coordenação de Atuação da PGFN perante o STF autorizou a não apresentação de impugnação judicial nas ações que tratem da matéria ora versada, nos termos do art. 2º, §3º, da Portaria 502, de 2016.
4. Ademais, por intermédio do Memorando SEI nº 178/2018/CASTF/PGACET/PGFN-MF, datado de 26.03.2018, a RFB foi cientificada quanto à publicação do acórdão que rejeitou os embargos de declaração da Fazenda Nacional<sup>[3]</sup>. Em resposta, o referido órgão encaminhou à PGFN, em 29.05.2018, a

Nota COSIT nº 101, de 27 de abril de 2017, por meio da qual são feitas algumas considerações acerca da aplicação do entendimento firmado pelo STF à assinatura de periódicos digitais, conforme prevê o art. 2º, §2º, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014.

5. É a síntese da consulta. Passa-se à apreciação.

## II

### Conteúdo do julgado

6. No Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ, interposto pelo Estado do Rio de Janeiro, discutia-se se o livro digital (*e-book*) gravado em disco magnético (CD-Rom) estaria sob o alcance da regra de imunidade insculpida no art. 150, inciso VI, “d”, da Carta Constitucional, a qual limita o exercício da competência tributária dos entes federativos, impedindo a instituição de impostos sobre “livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão”.

7. A União/Fazenda Nacional atuou no feito na qualidade de *amicus curiae*, por se tratar de julgamento cujos efeitos processuais extravasam os limites do processo paradigma, com a fixação de tese a ser aplicada a outras demandas judiciais sobre idêntica matéria (art. 138 e art. 1.038, I, do CPC)<sup>[4]</sup>.

8. Na sessão plenária de 08/03/2017, julgando o tema 593 de repercussão geral, o STF negou provimento ao apelo extraordinário do Estado do Rio de Janeiro, em acórdão assim ementado, da lavra do Min. Dias Toffoli:

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”** (grifos não originais).

9. Na condição de *amicus curiae* (ou, alternativamente, de terceiro juridicamente interessado), a Fazenda Nacional opôs embargos declaratórios contra o v. acórdão em tela, com o intuito de excluir do alcance do julgado – e, portanto, da abrangência da imunidade do art. 150, VI, “d”, da CF/88 –, os dispositivos eletrônicos chamados *e-readers* (leitores de livros eletrônicos), porquanto alheios aos contornos fáticos do recurso paradigma<sup>[5]</sup>.

10. No seu recurso, a União defendeu, em síntese, que: (i) seria indispensável, em respeito ao princípio do contraditório, a análise das razões que justificam o tratamento diferenciado dos suportes em *e-readers*; (ii) inexistiria causalidade entre a redução da tributação dos leitores de livros eletrônicos e o objetivo visado pela imunidade (estímulo à cultura, ao ensino e proteção à liberdade de expressão), especialmente porque o foco desse ramo de mercado está na comercialização de livros eletrônicos (inclusive com estratégias de fidelização do consumidor) e não revenda dos aparelhos leitores digitais (*e-readers*), que comumente são vendidos abaixo do preço de custo; (iii) por fim, que a extensão da imunidade aos *e-readers* vai de encontro à livre concorrência, favorecendo a concentração do mercado editorial e de varejo em torno de poucas empresas dominantes.

11. Entretanto, o STF, à unanimidade<sup>[6]</sup>, rejeitou os embargos de declaração da Fazenda Nacional, tendo o Min. Relator consignado no acórdão, alfim, o seguinte esclarecimento:

“(…) destaco que a Corte, ao apreciar o mérito de recurso paradigma de repercussão geral reconhecida, vem realizando, como se fez no acórdão embargado, distinção entre a resolução do tema atinente à repercussão geral e a do caso concreto.

No caso, o Tribunal Pleno fez referências à aplicação da imunidade tributária constante do art. 150, VI, **d**, da Constituição Federal em relação aos **e-readers**, pois esse assunto estava abrangido pelo tema nº 593 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na **internet**, que diz respeito à discussão, à luz do referido dispositivo constitucional, “se a imunidade concedida a livros, jornais, periódicos e ao papel destinado a sua impressão alcança ou não **suportes físicos ou imateriais** na veiculação de livro eletrônico” (destaquei).  
(...)”

12. Rejeitados os embargos de declaração e constatada a pacificação da questão jurídica sob o regime da repercussão geral (art. 1.036 e seguintes do CPC), **inclusive no tocante aos suportes em e-readers**, o julgamento do RE nº 330.817/RJ atrai a aplicação do disposto no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002. Cabe à PGFN, então, buscar identificar o conteúdo e os limites de aplicação da tese jurídica acolhida pelo STF (*ratio decidendi*), para que seja, doravante, adequadamente observada pelos órgãos da Administração Tributária. É o que se passa a expor.

13. No voto condutor do acórdão, acatado de forma unânime, o STF invoca linha metodológica utilizada em precedentes anteriores de sua jurisprudência, que propugna uma **interpretação teleológica da norma de imunidade**, de modo a maximizar seu potencial de efetividade. Nesse sentido, a orientação da Corte Suprema teve como norte interpretativo a proteção de valores e princípios como a liberdade de expressão, voltada à democratização e à difusão da cultura; a formação cultural do povo indene de manipulações; a neutralidade; o barateamento do custo de produção dos livros, jornais e periódicos, de modo a facilitar e estimular a divulgação de ideias, conhecimentos e informações.

14. Justamente sob o influxo dessa exegese finalística, o Ministro Relator fez constar do acórdão uma premissa necessária à compreensão do conceito de “livro”, ao menos para os fins da imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da CF/88, a saber: **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**.

15. Essa afirmação necessita ser bem compreendida, mormente à luz de outros precedentes da Corte, alguns dos quais foram mencionados no próprio acórdão em exame. Diferentemente do que se poderia pensar à primeira vista, a distinção não autoriza **um juízo apurado sobre o valor ou sobre a qualidade cultural, artística ou pedagógica do conteúdo de uma publicação**, aspecto que foi evidenciado pelo STF ao reconhecer a imunidade dos álbuns de figurinhas<sup>[7]</sup>. Em verdade, depreende-se que a orientação da Corte busca excluir do alcance da imunidade os bens que, **de forma clara**, não veiculem informação, ideia ou pensamento **de qualquer espécie** (independentemente de sua qualidade), enquadrando-se mais propriamente, portanto, como simples mercadoria disponível para consumo<sup>[8]</sup>.

16. Firmada tal premissa, prosseguiu o STF a examinar se os **chamados livros eletrônicos (softwares)** estariam sob o albergue da imunidade do art. 150, VI, “d”, da CF/88, quando se refere genericamente a “livros”. No particular, entendeu que a regra imunizante não se dirige tão-somente aos livros físicos, com suporte em papel, por conceber que o “papel” (ou qualquer outro tipo de suporte que abriga o conteúdo das obras) não é um elemento essencial ou condicionante para a conceituação do livro como tal<sup>[9]</sup>. Consoante destacado pelo Min. Relator, “*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*”.

17. Ressaltou a Corte, ainda, que a **maior capacidade de interação proporcionada pelos livros digitais** - como a busca quase imediata por palavras no texto, o aumento ou a redução do tamanho da fonte, o compartilhamento do seu conteúdo com outros leitores mediante acesso à internet e a maior facilidade de transporte e armazenamento -, **não constitui óbice ao reconhecimento da imunidade**.

18. Por conseguinte, **o STF reconheceu que o livro eletrônico (software), ainda que disponha de ferramentas que permitam uma maior interação com o leitor/usuário, estaria, sim, sob o âmbito de proteção da imunidade tributária** encartada no art. 150, VI, “d”, da CF/88. Assentou que,

além da interpretação história e teleológica, a exegese da imunidade tributária deve se projetar no futuro, levando em conta os novos fenômenos sociais, culturais e tecnológicos (interpretação evolutiva), sob pena de ter esvaziado o seu âmbito de proteção com o passar do tempo.

19. Além da chancela da imunidade ao livro digital, o STF entendeu que deve gozar de igual proteção **o audiolivro ou audiobook** (livros gravados em áudio, seja com suporte em CD-Rom, seja com qualquer outro suporte). Isso porque não seria indispensável para o enquadramento como livro a utilização da visão para decifrar os signos da escrita, interpretação que favorece o acesso à cultura por parte de quem não detém o sentido da visão ou a capacidade de leitura.

20. No tocante aos **suportes utilizados para a publicação de livros**, a orientação engendrada pelo STF foi no sentido de haver, para fins de imunidade, uma **equiparação dos referidos suportes ao “papel”** mencionado no texto constitucional, a partir de uma interpretação evolutiva da norma, que considera os avanços sociais, culturais, tecnológicos e a preocupação ambiental.

21. Nessa diretriz interpretativa, e considerando o advento de novas tecnologias empregadas para o suporte de livros, firmou-se o entendimento de que **a regra de imunidade deve necessariamente abarcar os aparelhos leitores de livros eletrônicos (e-readers)**, desde que sejam **confeccionados exclusivamente** para essa finalidade. Esclarece o julgado que tais aparelhos não se confundem com os livros digitais, mas se equiparam ao papel dos livros tradicionais impressos e têm o propósito justamente de imitá-lo. Dessa forma, **os aparelhos leitores de livros digitais exclusivos** enquadram-se no conceito de suporte abrangido pela regra de imunidade.

22. Em acréscimo, segundo o entendimento da Corte, não afeta o caráter exclusivo dos leitores digitais o fato de serem equipados com funcionalidades acessórias ou rudimentares que auxiliem a leitura digital, **tais como acesso à internet para download de livros digitais, dicionário, marcadores, escolha do tipo e tamanho da fonte, espaçamento e iluminação de texto, dentre outros.**

23. Por sua vez, foram excluídos taxativamente do âmbito de proteção da imunidade tributária os chamados **aparelhos multifuncionais**, como *tablets, smartphones e laptops*, já que não podem ser considerados como suportes **exclusivos** para a leitura de livros digitais.

24. Por fim, e como consequência inafastável do raciocínio desenvolvido, **reconheceu-se a imunidade ao suporte em CD-ROM**, além do próprio livro digital nele contido, discussão que era o objeto específico do processo afetado como paradigma de repercussão geral.

### III

#### **Algumas considerações sobre o alcance do entendimento firmado pelo STF no tocante aos aparelhos leitores de livros digitais.**

25. A tese acolhida pelo STF foi sintetizada da seguinte forma: “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”.

26. No que diz respeito ao livro eletrônico, a aplicação o entendimento, em si, não parece oferecer maiores dificuldades. Entretanto, alguma dúvida já se tem constatado quanto à aplicação da tese de imunidade **aos suportes em aparelhos leitores de livros digitais**, comumente chamados de *e-readers*.

27. Como visto, o raciocínio desenvolvido pelo STF baseia-se na equiparação dos outros suportes utilizados na fixação de livros ao “papel” expressamente referido no art. 150, VI, “d”, da CF/88. Significa dizer que os suportes passíveis de imunidade são aqueles que mimetizam a função do papel, servindo à leitura das obras neles contidas. Por essa razão, admitiu-se a imunidade tributária do CD-Rom que serve como suporte físico ao livro digital.

28. Contudo, nem todo suporte de livros digitais faz *jus* à imunidade tributária. Isso porque,

ao tempo em que afirma que os ditos aparelhos leitores de livros digitais estão sob o abrigo da imunidade, o STF cuida de restringir essa interpretação, exigindo sejam “**exclusivamente** utilizados para fixação do livro eletrônico” ou, em outros termos, “**confeccionados** exclusivamente para essa finalidade”.

29. Ao introduzir o advérbio “exclusivamente”, a Corte, em consonância com as suas razões de decidir, impõe uma **inafastável vinculação finalística** entre o suporte e a leitura do livro digital: somente pode ser alcançado pela regra de imunidade o aparelho leitor que seja **inteiramente servil à leitura de livros digitais** e apenas a essa finalidade.

30. Nesse contexto, não remanescem dúvidas de que aqueles aparelhos que não se limitem apenas à leitura de livros digitais, prestando-se a multifunções - **como navegar irrestritamente na internet, visualizar vídeos, executar jogos eletrônicos, acessar contas de redes sociais, dentre outras funções**-, encontram-se alheios ao conceito de “suporte exclusivo” para fins de imunidade e, portanto, estão sujeitos à tributação. Conforme exclui de modo taxativo o acórdão, não gozam de imunidade tributária **os tablets, os laptops e os smartphones**, ainda que uma de suas utilizações possíveis seja a leitura dos livros digitais, estes sim, imunes em qualquer contexto.

31. Por outro lado, a Corte não desconsiderou o fato de que a experiência de leitura, nos dias atuais, sofreu inarredável influência do avanço tecnológico, diferindo sobremaneira da leitura sob os métodos tradicionais.

32. Justamente por essa razão, destacou que o emprego de recursos tecnológicos que visem **auxiliar a leitura digital** não impede o reconhecimento da imunidade, vale dizer, não retira o caráter exclusivo da destinação dos respectivos aparelhos leitores. No particular, foram citadas funcionalidades hoje presentes na maior parte dos leitores digitais, como **acesso à internet para download de livros digitais, dicionário, marcadores, escolha do tipo e tamanho da fonte, espaçamento e iluminação de texto**.

33. Pois bem. As dúvidas relacionadas à aplicação da tese em questão parecem gravitar em torno da existência de **outras ferramentas/recursos tecnológicos não expressamente aludidos no julgado, questionando-se se eles teriam o condão de retirar a destinação exclusiva do aparelho leitor**. Em alguns processos judiciais, discute-se a aplicação da tese firmada pelo STF, por exemplo, no caso de aparelhos que permitem a visualização de arquivos de imagens em formatos diversos dos *e-books* (JPG, GIF, PNG, BMP, ICO, TIF, PSD) ou que admitem a transferência de arquivos por meio de entrada USB.

34. Diga-se, em primeiro lugar, que a Corte Suprema elenca algumas ferramentas comumente encontradas em dispositivos *e-readers* existentes hoje e o faz em **caráter meramente exemplificativo**, com o objetivo ilustrar recursos tecnológicos que propiciem uma experiência de leitura diversa da tradicional, sem, contudo, retirar a condição de exclusividade do suporte.

35. À luz da tese julgada em repercussão geral, entende-se como aparelho leitor de livros eletrônicos **exclusivo** aquele que, por destinar-se unicamente à leitura de livros digitais, possui todas as suas funcionalidades/ferramentas voltadas a **auxiliar, facilitar ou estimular a experiência da leitura**. A *contrario sensu*, se a presença de determinado recurso tecnológico permite que o suporte eletrônico seja utilizado **autonomamente** para outra função não vinculada à leitura, tem-se descaracterizada a condição de leitor exclusivo, afastando-se a imunidade.

36. Além das ferramentas/funcionalidades mencionadas no bojo do acórdão, certamente há outras tantas que, de forma similar, não desnaturam a destinação exclusiva do aparelho. Não se considera viável, todavia, realizar-se um juízo apriorístico e definitivo em relação a cada uma dessas ferramentas ou recursos tecnológicos hoje existentes, a fim de avaliar **abstratamente** se são capazes ou não de afetar a exclusividade do suporte.

37. Isso porque, além da velocidade com que surgem ou evoluem os aparatos tecnológicos, tal conclusão demanda uma apreciação mais concreta sobre **o que o aparelho leitor, equipado com determinada tecnologia, é capaz de proporcionar ao usuário em termos de utilização**, inclusive à luz das especificações técnicas constantes de seu manual.



38. Em outras palavras, o foco de análise não deve ser o recurso tecnológico isoladamente considerado e sim o próprio aparelho leitor, a fim de verificar se o fato de dispor de certo recurso permitirá a execução de outras funções alheias à leitura. Ressalte-se, por oportuno, que não se consideram aqui situações em que o usuário, por conta própria, promove modificações no aparelho leitor, atribuindo-lhe funções para as quais não foi originalmente programado, já que a interpretação da norma não deve pressupor a burla como regra.

39. Como exemplo das distinções ora aludidas, cita-se o aparelho leitor equipado com tecnologia que permite a **transferência de arquivos via entrada USB**. Em princípio, a existência da entrada USB não seria suficiente, por si só, para descaracterizá-lo como leitor digital exclusivo. Com efeito, o acesso via USB possibilita a transferência para o aparelho leitor de arquivos de livros digitais já existentes em computador, sem a necessidade de efetuar novo *download* por meio de conexão sem fio. A entrada USB viabiliza, ainda, que sejam transferidos do computador para o aparelho leitor determinados arquivos de obras literárias em formato PDF, a exemplo das centenas de títulos disponíveis gratuitamente no “Portal Domínio Público”<sup>[10]</sup>.

40. Constata-se, pois, uma adequada correlação entre a tecnologia USB e a finalidade da leitura. Assim, desde que o aparelho, equipado com esse recurso tecnológico, ofereça ao usuário **apenas meios para aprimorar e ampliar as possibilidades de leitura de livros digitais**, não há qualquer óbice à imunidade em questão. Diversamente, se o aparelho permite a utilização de outras funções com base em arquivos transferidos via acesso USB, tem-se afastada a destinação exclusiva. Como se nota, essa descaracterização decorre do fato de o dispositivo permitir a execução de outras funções e não propriamente da indigitada entrada USB.

41. O mesmo se diga em relação ao recurso de **acesso à internet**. Se o aparelho leitor dispõe de um acesso restrito, adequado às funções relacionadas à leitura, a exemplo de acesso para *download* de livros digitais, para compartilhamento de trechos marcados ou anotações com outros leitores, para acesso específico a significados em dicionário ou enciclopédia online, entende-se mantida a sua destinação exclusiva. Do contrário, se o acesso à internet disponibiliza navegação irrestrita na rede mundial de computadores, acesso a contas de redes sociais e a caixas de e-mails de forma autônoma e sem relação com a experiência da leitura de livros eletrônicos, afastada está a condição de leitor exclusivo.

42. A mesma reflexão vale para a tecnologia que permite a visualização de imagens em formatos diversos do *e-book* (JPG, GIF, PNG, BMP, ICO, TIF, PSD). O fato de o aparelho leitor mostrar-se compatível com a execução de arquivos de imagens não o descaracteriza, de plano, como leitor exclusivo, exceto se essa funcionalidade for colocada à disposição do usuário de forma **independente da leitura**. Se o emprego de tal tecnologia permitir a execução de arquivos de imagens dentro do contexto da leitura digital (execução de imagens de livros digitais), visando aprimorá-la, não há qualquer desvirtuamento de sua função.

43. Em suma, essa é a orientação que parece melhor assegurar o cumprimento da tese fixada pelo STF. Vale dizer, para fins de imunidade, não se interdita *a priori* o uso das variadas tecnologias (existentes e futuras) que visem auxiliar a leitura digital, desde que não desviem o aparelho leitor de sua função exclusiva. No entanto, como condição inafastável para o gozo da imunidade, exige-se que todas as ferramentas e recursos tecnológicos agregados ao aparelho leitor voltem-se, exclusivamente, ao aprimoramento da experiência da leitura digital.

44. Ademais, o julgado não parece autorizar distinções quanto à essencialidade da ferramenta para fins de leitura. É intuitivo perceber que tal avaliação é eminentemente subjetiva, oscilando de acordo com os hábitos e a experiência de leitura que cada usuário pretenda desfrutar. Assim, por exemplo, se para alguns leitores é importante a iluminação em variados níveis, campo para anotações, marcações ou tecnologia à prova d’água, outros podem reputar irrelevantes tais características. Por conseguinte, desde que os recursos tecnológicos sejam empregados **exclusivamente** no contexto de **auxiliar, facilitar ou estimular a experiência da leitura** de livros digitais, o respectivo aparelho leitor estará abrangido pela imunidade tributária.

45. Ressalta-se que a orientação firmada pelo STF no tema nº 593 de repercussão geral lança

seu olhar sobre o tempo presente, levando em conta a tecnologia disponível nos tempos atuais, mas pretende claramente traçar diretrizes que permitam que a aplicação da tese se projete no futuro, porquanto o avanço tecnológico tem feito o “novo” tornar-se “velho” de forma muito mais veloz. Essa é, inclusive, a diretriz da interpretação evolutiva apregoada pelo STF, cumprindo notar que a tese fixada para o tema nº 593 sequer menciona os aparelhos leitores de livros digitais como destinatários da imunidade, mas alude, de forma mais genérica, “aos suportes utilizados exclusivamente para fixação dos livros eletrônicos”.

46. Nesse contexto, caberá à Administração Tributária valer-se das balizas interpretativas lançadas pelo STF e explicitadas na presente manifestação (sem prejuízo de um exame complementar futuro), com o propósito de verificar o enquadramento das novas tecnologias empregadas no suporte de livros eletrônicos à norma de imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da CF/88.

## IV

### Aplicação do entendimento aos jornais e periódicos eletrônicos

47. Na Nota COSIT nº 101, de 27 de abril de 2017, encaminhada à PGFN em 29.5.2018, a RFB tece algumas considerações quanto à aplicação da diretriz interpretativa firmada no RE nº 330.817/RJ aos periódicos eletrônicos, inclusive àqueles não adquiridos no mercado interno.

48. O entendimento do órgão, evidenciado nas Soluções de Consulta nº 7, de 13 de janeiro de 2017<sup>[11]</sup>, e nº 519, de 14 de novembro de 2017<sup>[12]</sup>, era no sentido de que, por se tratar de prestação de serviços, a assinatura de periódicos eletrônicos não se encontrava sob o alcance da imunidade conferida a “livros, jornais e periódicos”, atraindo a incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF).

49. Embora o tema nº 593 de repercussão geral esteja adstrito aos livros digitais (e aos respectivos suportes exclusivos), as razões de decidir expostas pelo STF quanto ao alcance da regra de imunidade do art. 150, VI, “b”, da CF/88, são, a toda evidência, inteiramente aplicáveis aos jornais e aos periódicos eletrônicos.

50. Decerto, se o suporte em papel não é considerado elemento essencial para a caracterização do livro para os fins do art. 150, VI, “d”, da CF/88, também não deve ser para os jornais e periódicos, inexistindo qualquer critério razoável a autorizar uma distinção entre os bens tutelados pela regra constitucional.

51. Acrescente-se que o STF reafirmou a sua orientação<sup>[13]</sup> quanto ao caráter **objetivo** da imunidade em foco, adstrita aos “impostos incidentes sobre materialidades próprias das operações com livros, jornais, periódicos e com o papel destinado a sua impressão”, de modo que não se justifica a extensão do benefício a todas as operações ou serviços ligados ao ciclo produtivo e à circulação desses bens

52. Ratifica-se, pois, o entendimento manifestado pela Receita Federal do Brasil, nos seguintes termos:

“Os periódicos eletrônicos passam a ser imunes e o STF não restringiu tal interpretação àqueles adquiridos no mercado interno, não havendo, portanto, o que se falar em Imposto sobre a Renda Retido na Fonte sobre a remessa para aquisição de tais publicações”.

“(…) Assim, a fim de respeitar a nova jurisprudência, deve-se admitir que a remessa para o pagamento de assinatura de periódicos que deve ser imune de IRRF, contempla exclusivamente serviços relacionados intrinsecamente à disponibilização de periódico ou publicação digital, tais como atualização de notícias em intervalos fixos, recomendação de artigos e acesso a publicações anteriores. Caso haja a contratação de outros serviços conjuntamente com a assinatura de um periódico ou publicação digital, o valor da assinatura deve ser informado de forma destacada para fins de não incidência do IRRF”.



53. Dessa forma, conclui-se que a imunidade do art. 150, VI, “d”, da CF/88, deve abranger também **os jornais e periódicos digitais**, estando limitada, no entanto, **assim como no caso dos livros digitais, apenas aos serviços intrinsecamente relacionados à disponibilização da publicação digital**.

## V

### Conclusões e encaminhamentos

54. Ante o exposto, propõe-se a inclusão do tema objeto da presente Nota Explicativa na lista de dispensa de contestação e recursos desta Procuradoria-Geral, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, nos termos seguintes:

#### 1.23. Imunidades

##### **f) Extensão da imunidade tributária do art. 150, VI, d, da CF/88, ao livro eletrônico (*e-book*) e aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo.**

**Resumo:** O STF, julgando o tema 593 de repercussão geral, firmou a tese de que “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”.

**Observação 1.** O STF estabelece como premissa que, “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”. A orientação da Corte não parece autorizar um juízo apurado sobre a qualidade do conteúdo de uma publicação, mas apenas excluir do alcance da imunidade os bens que não veiculem informação ou ideia de qualquer espécie (independentemente de sua qualidade), enquadrando-se mais propriamente como simples mercadoria disponível para consumo.

**Observação 2.** O STF reconheceu a imunidade tributária do livro eletrônico (*software*), por considerar que o papel que serve como suporte dos livros físicos não é elemento essencial para a conceituação do livro. Não constitui óbice ao reconhecimento da imunidade a maior capacidade de interação proporcionada pelos livros digitais, tais como a busca por palavras no texto, o aumento ou a redução do tamanho da fonte, o compartilhamento do seu conteúdo com outros leitores mediante acesso à internet e a maior facilidade de transporte e armazenamento. Ademais, admitiu-se a imunidade do **audiolivro ou audiobook**, uma vez que não é indispensável ao enquadramento como livro a utilização da visão para decifrar os signos da escrita.

**Observação 3.** A imunidade deve abarcar os aparelhos leitores de livros eletrônicos (*e-readers*), desde que sejam confeccionados exclusivamente para essa finalidade, já que se equiparam ao papel dos livros tradicionais impressos e têm o propósito de imitá-lo. Não afeta o caráter exclusivo dos leitores digitais o fato de serem equipados com funcionalidades acessórias ou rudimentares que auxiliem a leitura digital, tais como acesso à internet para *download* de livros digitais, dicionário, marcadores, escolha do tipo e tamanho da fonte, espaçamento e iluminação de texto, dentre outros.

**Observação 4.** Aparelhos que não se limitem apenas à leitura de livros digitais, prestando-se a multifunções (**como navegar irrestritamente na internet, visualizar vídeos, executar jogos eletrônicos, acessar contas de redes sociais, dentre outras**), encontram-se alheios ao conceito de “suporte exclusivo” para fins de imunidade. Portanto, não gozam de imunidade tributária os **tablets, os laptops e os smartphones**.

**Observação 5.** Para analisar se o aparelho leitor destina-se exclusivamente à leitura de

livros digitais, não se deve levar em consideração o que determinada ferramenta ou recurso tecnológico abstratamente considerado é capaz de proporcionar ao usuário, mas verificar o que o aparelho, equipado com tal tecnologia, pode oferecer-lhe em termos de utilização. Por exemplo, o fato de o aparelho leitor apresentar entrada USB, acesso à internet ou tecnologia que permita a visualização de imagens em formatos diversos do *e-book* (JPG, GIF, PNG, BMP, ICO, TIF, PSD), não o descaracteriza, em princípio, como leitor digital exclusivo, exceto se essa tecnologia permitir a execução de funções **independentes da leitura**. Não afetam a destinação exclusiva do aparelho o acesso à internet para *download* de livros digitais, para compartilhamento de trechos marcados ou anotações com outros leitores e para acesso específico a significados em dicionário ou enciclopédia online. Por outro lado, considera-se descaracterizada a finalidade exclusiva do aparelho leitor quando ele permite navegação irrestrita na rede mundial de computadores, visualização de vídeos, execução de jogos eletrônicos, acesso a contas de redes sociais e a caixas de e-mails de forma autônoma e sem relação com a experiência da leitura.

**Observação 6.** Como consequência lógica do entendimento firmado, reconheceu-se a imunidade tributária do CD-Rom que serve como suporte físico do livro digital.

**Observação 7.** A imunidade do art. 150, VI, “d”, da CF/88, deve abranger também **os jornais e periódicos digitais**, estando limitada, no entanto, assim como no caso dos livros digitais, **apenas aos serviços intrinsecamente relacionados à disponibilização da publicação digital**.

**Precedente:** RE nº 330.817/RJ (tema 593 de repercussão geral)

55. Sugere-se que a presente Nota Explicativa, uma vez aprovada, seja remetida à RFB para os fins da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.
56. Propõe-se, ainda, que sejam realizadas as alterações pertinentes na gestão de matérias no Sistema de Acompanhamento Judicial – SAJ, assim como a inclusão do tema na lista de dispensa de contestar e recorrer disponível na *internet*.
57. Por derradeiro, recomenda-se ampla divulgação da presente Nota Explicativa no âmbito desta Procuradoria-Geral.
58. É a manifestação.

Documento assinado eletronicamente

**GEILA LÍDIA BARRETO BARBOSA DINIZ**

Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente

**FILIPE AGUIAR DE BARROS**

Coordenador-Geral de Representação Judicial

Aprovo. Encaminhe-se conforme sugerido.

Documento assinado eletronicamente

**CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO**

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial e Administrativa  
Tributária

[1] Transitado em julgado em 13/03/2018.

[2] Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013. § 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterà também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos. § 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes. § 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput. § 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

[3] Vale salientar que, por ocasião da publicação do acórdão do RE nº 330.817/RJ, a PGFN elaborou a Nota PGFN/CRJ nº 1270/2017, dirigida à RFB, questionando-lhe acerca do posicionamento atual do órgão no tocante à imunidade dos livros eletrônicos (*software*), considerando ainda estarem em vigor, ao menos aparentemente, a Solução de Consulta COSIT nº 51, de 2014, bem como a Solução de Consulta DISIT/SRRF02 nº 2016, de 2016. No entanto, como não houve manifestação da RFB sobre as indagações formuladas, a abordagem da presente Nota partirá da premissa de que, seja para o livro eletrônico, seja para os leitores digitais, a Administração Tributária passará a acatar a imunidade por força do advento de precedente em repercussão geral desfavorável à Fazenda Nacional (art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002).

[4] Como *amicus curiae*, a Fazenda Nacional apresentou memoriais, fez sustentação oral na sessão de julgamento e opôs embargos de declaração contra o acórdão do recurso extraordinário *sub examine*.

[5] Alegou também que a questão não se encontrava abrangida pelo RE nº 595.676/RJ, julgado simultaneamente ao RE nº 330.817/RJ.

[6] Sessão Plenária de 07.02.2018.

[7] RE 221239, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 25/05/2004, DJ 06-08-2004.

[8] Nesse sentido, o STF negou imunidade aos calendários, uma vez que não constituem veículos de transmissão de ideias (RE 87633, Relator(a): Min. CORDEIRO GUERRA, Segunda Turma, julgado em 15/12/1978, DJ 16-03-1979).

[9] No voto condutor do acórdão, ressaltou-se que o suporte das publicações (*corpus mechanicum*), assim compreendido como aquele que abriga o conteúdo das obras (*corpus misticum*), de que é exemplo o papel, seria elemento meramente acidental, desnecessário para que se identifique determinado bem como livro.

[10] [www.dominiopublico.com.br](http://www.dominiopublico.com.br). Conforme descrito na sua página da *internet*, “O ‘Portal Domínio Público’, lançado em novembro de 2004 (com um acervo inicial de 500 obras), propõe o compartilhamento de conhecimentos de forma equânime, colocando à disposição de todos os usuários da rede mundial de computadores - Internet - uma biblioteca virtual que deverá se constituir em referência para professores, alunos, pesquisadores e para a população em geral. Este portal constitui-se em um ambiente virtual que permite a coleta, a integração, a preservação e o compartilhamento de conhecimentos, sendo seu principal objetivo o de promover o amplo acesso às obras literárias, artísticas e científicas (na forma de textos, sons, imagens e vídeos), já em domínio público ou que tenham a sua divulgação devidamente autorizada, que constituem o patrimônio cultural brasileiro e universal.

[11] ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

EMENTA: REMESSA AO EXTERIOR. ASSINATURA DE PERIÓDICOS ELETRÔNICOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA.

Incide Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior para manter a assinatura de periódicos eletrônicos, por estar caracterizada como prestação de serviço de publicações disponibilizadas na rede mundial de computadores, para acesso on-line ou enviados por correio eletrônico, cujo conteúdo principal é atualizado em intervalos fixos (diários, semanais

ou mensais).

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), arts. 682 e 685; Decreto nº 7.708, de 2012; Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.820, de 2013.

[12] ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

EMENTA: RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA NA FONTE. REMESSA PARA FINS EDUCACIONAIS, CIENTÍFICOS OU CULTURAIS.

A disponibilização de conteúdo eletrônico na internet, mediante assinatura, caracteriza-se como prestação de serviços e implica a incidência do Imposto sobre a Renda na fonte por ocasião das remessas ao exterior para pagamento desses serviços.

As remessas ao exterior efetuadas por instituição pública federal, vinculada à área de formação de profissionais de magistério para a educação básica e superior e para o desenvolvimento científico e tecnológico do País, para pagamento de serviços de disponibilização de acesso on line a periódicos e bases de dados relacionados aos seus objetivos, enquadram-se entre “as remessas destinadas ao exterior para fins educacionais, científicos ou culturais” a que se refere o art. 2º, inciso I, da Lei nº 13.315, de 2016, e, portanto, não estão sujeitas à retenção na fonte do Imposto sobre a Renda, conforme estatuído nesse dispositivo.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, arts. 97, “a”, e 100; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), arts. 682, I, e 685; Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º; Lei nº 13.315, de 2016, art. 2º, I; Instrução Normativa RFB nº 1.645, de 2016, art. 4º, parágrafo único.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

EMENTA: IMUNIDADE OBJETIVA. LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS.

A imunidade constitucional conferida aos livros, jornais e periódicos não se aplica ao Imposto sobre a Renda devido pela pessoa física ou jurídica em decorrência da exploração de atividade econômica relacionada a esses bens.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 150, VI, “d”; Parecer Normativo CST nº 389, de 1971, e Parecer Normativo CST nº 1.018, de 1971.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

EMENTA: INEFICÁCIA DA CONSULTA.

É ineficaz a consulta na parte que não preenche os requisitos exigidos para sua apresentação.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 46, caput, e 52, I e VIII; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, arts. 3º, § 2º, III e IV, e 18, I, II e XI.

[13] Nesse sentido, RE nº 628.122/SP, com repercussão geral reconhecida: “Recurso extraordinário. Repercussão geral da questão constitucional reconhecida. 2. Direito Constitucional e Tributário. 3. FINSOCIAL. Natureza jurídica de imposto. Incidência sobre o faturamento. 4. Alcance da imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão. Imunidade objetiva. Incidência sobre o objeto tributado. Na hipótese, cuida-se de tributo de incidente sobre o faturamento. Natureza pessoal. Não alcançado pela imunidade objetiva prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal. 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 628122, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 19/06/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-191 DIVULG 27-09-2013 PUBLIC 30-09-2013)



Documento assinado eletronicamente por **Claudio Xavier Seelfelder Filho, Procurador(a)-Geral Adjunto(a) da PGACET**, em 05/06/2018, às 16:26, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Filipe Aguiar de Barros, Coordenador(a)-Geral da Representação Judicial**, em 05/06/2018, às 16:33, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Geila Lídia Barreto Barbosa Diniz, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 05/06/2018, às 18:37, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site [http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador\\_externo.php?acao=documento\\_conferir&id\\_orgao\\_acesso\\_externo=0](http://sei.fazenda.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **0704998** e o código CRC **96F85F73**.