



**EXTENSÃO DO CONCEITO DE LIVRO PARA FINS DE IMUNIDADE
TRIBUTÁRIA - TRIBUTAÇÃO DOS CURSOS/SEMINÁRIOS ON DEMAND (ON
LINE/PLATAFORMAS DIGITAIS)**

**EXTENSION OF THE CONCEPT OF BOOK FOR TAX IMMUNITY PURPOSES -
TAXATION OF ON DEMAND COURSES/SEMINARS (ON LINE/DIGITAL
PLATFORMS)**

**AMPLIACIÓN DEL CONCEPTO DE LIBRO A EFECTOS DE INMUNIDAD
TRIBUTARIA - TRIBUTACIÓN DE CURSOS/SEMINARIOS BAJO DEMANDA
(PLATAFORMAS EN LÍNEA/DIGITAL)**



<https://doi.org/10.56238/levv16n53-002>

Data de submissão: 03/09/2025

Data de publicação: 03/10/2025

Milton Fontes

Mestrando em Direito Tributário

Instituição: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET)

RESUMO

Este artigo aborda o tema dos julgados recentes do STF sobre a extensão da imunidade tributária dos impostos sobre as operações com livros e periódicos a outros dispositivos, aparatos ou formas de divulgação da educação e cultura, assimiláveis ao livro, como as vídeos-aulas em plataformas digitais e correspondente matéria didático. pela sua finalidade intrínseca. Analisa-se, ainda, que a imunidade em relação ao ICMS e ISS (e futuramente da CBS e IBS – artigo 9º, IV, da Lei Complementar 214/2025) , e redução à zero das alíquotas das contribuições ao PIS/COFINS, deve alcançar a totalidade da receita obtida com a atividade dos cursos online, mormente pelo fato de que as videoaulas são tratadas como instrumentos acessórios à disponibilização e divulgação do material didático disponibilizado nas plataformas digitais.

Palavras-chave: Imunidade. Desoneração Tributária. Imunizante. Cursos Online. Plataformas Digitais.

ABSTRACT

This article addresses the topic of recent STF rulings on the extension of tax immunity from taxes on transactions involving books and periodicals to other devices, apparatuses or forms of dissemination of education and culture, comparable to books, such as video classes on digital platforms and corresponding teaching material, due to their intrinsic purpose. It is also analyzed that the immunity in relation to ICMS and ISS, and the reduction to zero of the PIS//COFINS contribution rates, should cover the entire revenue obtained from the activity of online courses, especially due to the fact that video classes are treated as accessory instruments for the provision and dissemination of teaching material made available on digital platforms.

Keywords: Immunity. Tax Relief. Immunizing Agent. Online Courses. Digital Platforms.

RESUMEN

Este artículo aborda las recientes sentencias del Supremo Tribunal Federal sobre la extensión de la inmunidad fiscal de las transacciones relacionadas con libros y publicaciones periódicas a otros dispositivos, aparatos o formas de difusión de la educación y la cultura, comparables a los libros, como las videoclases en plataformas digitales y los materiales didácticos correspondientes, debido a su finalidad intrínseca. También analiza que la inmunidad del ICMS y el ISS (y, en el futuro, del CBS y del IBS – Artículo 9, IV, de la Ley Complementaria 214/2025), y la reducción a cero de las tasas de contribución del PIS/COFINS, deberían cubrir todos los ingresos obtenidos por las actividades de cursos en línea, especialmente porque las videoclases se consideran instrumentos auxiliares para la provisión y difusión de materiales didácticos disponibles en plataformas digitales.

Palabras clave: Inmunidad. Alivio Fiscal. Agente Inmunizante. Cursos en Línea. Plataformas Digitales.

1 INTRODUÇÃO

A discussão sobre o alcance da imunidade sobre as operações com livros e periódicos ganha relevância quando nos deparamos com modernas ferramentas digitais ou dispositivos de divulgação da educação e cultura, outrora formadas e enfileiradas em folhas de papel. Aqui, surge a questão da tributação ou não dos cursos e vídeos aulas quando existe (i) a confecção, distribuição e disponibilização de livros e apostilas eletrônicos, com suporte didático através de videoaulas e exercícios em ambiente digital, (ii) quando há uma plataforma digital de divulgação de textos, videoaulas e exercícios que são confeccionados e, por fim, (iii) quando há interação entre aluno e escola ou “um grupo de WhatsApp” direto com os coordenadores do curso, para retirada de dúvidas, discussões e troca de artigos e *guidelines*”.

Neste ambiente, ou seja, de uma plataforma de cursos que reúne textos (livros/apostilas técnicas se qual for a área de estudo) e vídeos com o fim exclusivo de proporcionar a fixação do conhecimento em determinada área, as apostilas e os vídeos, trocas de mensagens, grupo de discussões, têm o fim exclusivo de proporcionar a fixação do conhecimento em determinada área.

E, o ponto central aqui é: a aplicabilidade ou não da imunidade tributária do ICMS (e futuramente da CBS e IBS – artigo 9º, IV, da Lei Complementar 214/2025) sobre o material didático que é disponibilizado aos alunos/participantes (inclusive para download) em aulas ministradas em sistema *on demand* (online) em plataformas digitais.

O material didático, de apoio e visual pode ser considerado livro para fins de aplicação da imunidade tributária? Esse material didático, inserido na plataforma, é uma mercadoria, sujeita ao tributo estadual, o ICMS? O curso é um serviço tributado pelo imposto de competência municipal, o ISS, consistente na atividade de “treinamento” e, em sua base de cálculo, deve ser incluída a atividade de avaliação do aluno?

2 O ALCANCE DA IMUNIDADE DO “LIVRO” E “PERIÓDICOS”

A questão nº 103, do ENEM, do ano 2011, trouxe uma importante reflexão sobre o provável o fim do livro em papel:

A discussão sobre “o fim do livro de papel” com a chegada da mídia eletrônica me lembra a discussão idêntica sobre a obsolescência do folheto de cordel. Os folhetos talvez não existam mais daqui a 100 ou 200 anos, mas, mesmo que isso aconteça, os poemas de Leandro Gomes de Barros ou Manuel Camilo dos Santos continuarão sendo publicados e lidos — em CD-ROM, em livro eletrônico, em “chips quânticos”, sei lá o quê. O texto é uma espécie de alma imortal, capaz de reencarnar em corpos variados: página impressa, livro em Braille, folheto, “coffee-table book”, cópia manuscrita, arquivo PDF... Qualquer texto pode se reencarnar nesses (e em outros) formatos, não importa se é Moby Dick ou Viagem a São Saruê, se é Macbeth ou O livro de piadas de Casseta & Planeta (TAVARES, B. Disponível em: <http://jornaldaparaiba.globo.com>)

A despeito do afeto e carinho que temos pelo livro em papel, de longe a Internet ou os livros eletrônicos e o *Kindle* da Amazon (aparelho para baixar um catálogo de livros) ou o iPad da Apple, macularam ou arranharam o brilho do livro em papel (vide as expressivas vendas de livros em papel na Amazon).

Certamente isso decorre do fato de que, o que importa no final é o conteúdo, a propagação da cultura e da educação, e não a forma de apresentação e, convenhamos, e experiência da leitura está relacionada com a presença física do livro, seu cheiro, peso, a textura do papel.

A Constituição Federal de 1988 em seu artigo 150, VI, letra “d”¹ alberga a imunidade tributária, impedindo a instituição de impostos sobre os livros jornais e periódicos, pois o objetivo é assegurar o acesso à cultura e educação.

A imunidade tributária conferida aos livros corresponde a uma norma constitucional de *eficácia plena e aplicação direta/imediata*, cujo objetivo precípuo é, nas palavras do ilustre Ives Gandra Martins² (...) *permitir: a) liberdade de imprensa; b) liberdade de veiculação de ideias; c) liberdade de difusão cultural; d) liberdade no âmbito da educação*”.

Ao vedar a instituição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão, o legislador constituinte originário procurou criar uma política de liberdade de pensamento, simultaneamente com incentivo à cultura, como assevera ROQUE CARRAZZA³:

“Segundo estamos convencidos, a palavra livros está empregada no Texto Constitucional não no sentido restrito de conjunto de folhas de papel impressas, encadernadas e com capa, mas, sim, no de veículos de pensamento, isto é, de meios de difusão de cultura.” (destaques do original)

A imunidade tributária traduz-se na desoneração tributária dos livros, jornais e periódicos, dos encargos tributários dos impostos sobre a produção, circulação e serviços, exceto sobre a renda nas respectivas operações, barateando e facilitando a sua divulgação, sob pena de os Estados e o Distrito Federal tonarem impraticáveis os objetivos do legislador constitucional.

A imunidade atinge o objeto (livros, jornais e periódicos), independentemente de quem os faça e onde sejam comercializados; não importa quem (pessoa), nem onde (importado, nacional etc.), mas importa o que, revelando seu signo objetivo, em detrimento de um caráter subjetivo.

As imunidades são, assim, limitações impostas pela Constituição ao exercício da competência

¹ “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:

(...)

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

² MARTINS, Ives Gandra. *Aspectos Referentes a Imunidade dos Livros Eletrônicos*. In Revista Dialética de Direito Tributário vol. 180. Dialética: São Paulo. set/2010. p. 156.

³ CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª edição. Malheiros: São Paulo, 2004. p. 692.

tributária dos entes federados, desonerando pessoas, renda, bens e serviços do pagamento de determinados tributos, a fim de impedir que **valores constitucionais relevantes** tenham alcance limitado por intervenções estatais de natureza fiscal. Conferindo à imunidade a missão de proteger tais valores constitucionais, destacamos entendimento da Min. do Superior Tribunal de Justiça, Regina Helena Costa⁴, para quem a incompetência tributária constitui, a um só tempo, direito e instrumento de proteção de outros direitos:

[...] as imunidades tributárias não constituem princípios, mas sim aplicações de um princípio, o qual denominamos princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação.

Desse modo, as normas imunizantes vêm, exatamente, garantir que, nas situações e em relação às pessoas que apontam, a tributação não amesquinhe o exercício de direitos constitucionalmente contemplados.

A par dessa missão, as normas imunizantes operam como instrumentos de proteção de outros direitos fundamentais. Constituem, assim, ao mesmo tempo, direitos e garantias de outros direitos.

Ao tratar da regra imunizante do art. 150, VI, alínea “d”, da Carta Magna, Hugo De Brito Machado⁵, leciona que “*Na interpretação da norma imunizante tem-se de atualizar o seu significado, ampliando-se quando necessário o seu alcance para que não reste a mesma inutilizada por uma espécie de esclerose que a denominaria se prevalente o sentido estritamente literal*”.

MACHADO destaca, ainda, que “*a imunidade do livro, jornal ou periódico, e do papel destinado à sua impressão, há de ser entendida em seu sentido finalístico*”⁶:

“A melhor interpretação das normas da Constituição é aquela capaz de lhes garantir a máxima efetividade. Toda imunidade tem por fim a realização de um princípio que o constituinte considerou importante para a nação. A imunidade dos livros, jornais e periódicos tem por fim assegurar a liberdade de expressão do pensamento e a disseminação da cultura. Como é inegável que os meios magnéticos, produtos da moderna tecnologia, são hoje de fundamental importância para a realização desse mesmo objetivo, a resposta afirmativa se impõe. O entendimento contrário, por mais respeitáveis que sejam, e são, os seus defensores, leva a norma imunizante a uma forma de esclerose precoce, inteiramente incompatível com a doutrina do moderno constitucionalismo, especialmente no que concerne à interpretação especificamente constitucional.”

3 DA EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA SOBRE O ALCANCE DA EXPRESSÃO “LIVRO”

Historicamente, os livros, jornais e periódicos, em papel (forma), sempre gozaram da imunidade tributária de impostos, mas com os avanços tecnológicos, novas formas de divulgação dessas ideias e conteúdos culturais e educativos surgiram, como os CD ROM, PenDrives, softwares, leitores eletrônicos, ou por meio de download, etc., cuja tributação, em razão das novas formas, em detrimento do seu conteúdo albergado pela constituição, não foi acompanhada pela legislação

⁴ COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. Teoria e análise da jurisprudência do STF. 2015. p. 90-91.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003. pag. 245-255.

⁶ ob., cit., pág. 254

infraconstitucional.

Certo que, ao tempo da promulgação da Constituição de 1988, o legislador constituinte não poderia prever as várias formas tecnológicas de divulgação de ideias e pensamentos, como p. ex. produtos de mídia eletrônica, disquetes, CR-ROMs, DVDs, livros eletrônicos, revistas eletrônicas, programas científicos ou didáticos transmitidos pela televisão, inclusive a cabo, por meio de download etc. e, que, assim referido dispositivo deveria ser interpretado em sentido restrito, com base na definição clássica do que venha a ser “livro”.

O STF vem ampliando o alcance da norma imunizante, de modo a afastar a cobrança de todos os impostos que possam reduzir o patrimônio ou comprometer a renda das instituições que se propõem a perseguir o caminho de divulgação do conhecimento e da cultura, cada vez mais complexo e desafiador diante dos avanços da tecnologia.

Caminhou a Suprema Corte com uma abordagem mais ampla acerca da regra da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea 'd', da CF/88, de forma a encampar não apenas e de forma literal os livros, mas, também, toda a sorte de instrumentos acessórios que funcionam ou se aplicam justamente em função do objetivo principal que é a divulgação de conhecimento. Vejamos.

Dois julgamentos paradigmáticos^{7 8} no âmbito da Suprema Corte, estenderam o alcance da imunidade tributária cultural, primeiramente, à “apostila”, enquanto “veículo de transmissão de cultura simplificado” e, posteriormente, aos “álbuns de figurinhas”, aqui abrangidos os cromos e o respectivo suporte de colagem, mas desde que ambos funcionem como instrumentos acessórios para formação de um bem principal (o próprio álbum com as figurinhas), este sim objeto da norma imunizante.

Recentes decisões do STF flexibilizaram a interpretação da imunidade, no sentido de que certos insumos assimiláveis ao papel, como a tinta, filmes e os papéis fotográficos devem ser alcançados pela imunidade^{9 10} eis que assimilados assimilável ao papel:

Consoante registrei no RE 739.085-AgR (DJe de 6/12/2017), a consagração da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “d”, da CARTA MAGNA, visa à garantia e efetivação da livre manifestação do pensamento, da cultura e da produção cultural, científica e artística, sem possibilidade de criação de empecilhos econômicos, via tributação, por parte do Estado (CELSON DE MELLO, Constituição Federal anotada. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1986. p. 124; ROQUE CARRAZA, Importação de biblias em fitas: sua imunidade exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal. Revista Dialética de Direito Tributário, n.º 26, p. 125; SACHA CALMON NAVARRO COELHO, Comentários à Constituição de 1988. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 378), sendo extensível a qualquer outro material assimilável a papel utilizado no processo de impressão; e a própria tinta especial para jornal (RTJ 167/988 e 1 a T. RE 215.435 Rel. Min. MOREIRA ALVES, DJ, 13/3/98); mas não aplicável aos equipamentos do parque gráfico, que, evidentemente, não são assimiláveis ao papel de impressão (1ª T. RE 215.798/RS Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ, 27/3/98) ou os serviços de composição gráfica que integram o processo de edição de livros (1ª T. RE 230.782/SP Rel.

⁷ RE nº 183.403/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 07.11.2000;

⁸ RE nº 221.239/SP, 2ª Turma, Relª. Minª. Ellen Gracie, j. 06.08.2004;

⁹ ARE nº 1.100.204/SP, de 13/06/2018, de Relatoria do Min. Alexandre de Moraes, Primeira Turma. Idem

¹⁰ Súmula nº 657, segundo a qual “a imunidade prevista no art. 150, VI, 'd', da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.”

Min. ILMAR GALVÃO, decisão: 13/6/2000); que não guardam relação direta com a finalidade constitucional.”

A jurisprudência do STF passou a admitir, com o tempo, também, a possibilidade de extensão da norma constitucional imunizante a outras formas de manifestação e divulgação do pensamento¹¹², cujos conteúdos estejam voltados para a transferência do conhecimento e da cultura, como no caso dos livros eletrônicos, Kindle e similares (suportes para sua leitura), equiparando, inclusive, os *Cards Games* a livros, conferindo uma interpretação extensiva e teleológica ao dispositivo constitucional em comento.

Em outras palavras, significa dizer que a incidência de impostos sobre as atividades de disponibilização de material didático ou livro eletrônico, ainda que somente sobre a parcela de atividades acessória, diminuiria os recursos que potencialmente poderiam ser revertidos às atividades essenciais de divulgação de conhecimento e do pensamento cultural.

A Corte Suprema vem, portanto, conferindo amplitude à norma constitucional imunizante, de modo a abranger todos os impostos que, de alguma forma, possam desfalcas o patrimônio, prejudicar as atividades ou reduzir as rendas da atividade imune, ainda que estejam apenas indiretamente relacionados com as suas finalidades essenciais. A condição é que os recursos obtidos sejam vertidos ao implemento de tais fins. Havendo correspondência entre o recurso obtido e a aplicação nas finalidades essenciais, restará configurado o liame exigido pelo texto constitucional.

Dessa forma, o STF vem se posicionando, em diversas oportunidades, no sentido de que o alcance da imunidade deve ser o mais amplo possível no sentido de fazer preservar os valores constitucionais relevantes, e não pela origem ou natureza da renda.

Entretanto, isso não ocorre na prática. Segundo a maioria dos estados da federação, a imunidade que favorece livros, jornais, periódicos não alcança edições efetuadas ou disponibilizadas por quaisquer outros meios diferentes daquele da impressão em papel, tais como CDs, DVDs, Blu-Ray, dentre outros, interpretação que não encontra respaldo no Supremo Tribunal Federal, que manifestou

¹¹ 28. A imunidade dirigida às entidades assistenciais sem fins lucrativos, como visto, não é restrita apenas ao patrimônio, renda ou serviços decorrentes da realização do objeto social da entidade. Abrange também eventuais propósitos paralelos, desde que os valores obtidos sejam revertidos à consecução dos seus objetivos sociais. (RE 630.790, tema 336 da sistemática da repercussão geral. Trecho do voto do Min. Relator Roberto Barroso. Transitado em julgado em 29.04.2022)

¹² 2. Os objetivos e valores perseguidos pela imunidade em foco sustentam o afastamento da incidência do IOF, pois a tributação das operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários das entidades ali referidas, terminaria por atingir seu patrimônio ou sua renda. 3. A exigência de vinculação do patrimônio, da renda e dos serviços com as finalidades essenciais da entidade imune, prevista no § 4º do artigo 150 da Constituição da República, não se confunde com afetação direta e exclusiva a tais finalidades. Entendimento subjacente à Súmula Vinculante 52. 4. Presume-se a vinculação, tendo em vista que impedidas, as entidades arroladas no art. 150, VI, ‘c’, da Carta Política, de distribuir qualquer parcela do seu patrimônio ou de suas rendas, sob pena de suspensão ou cancelamento do direito à imunidade (artigo 14, I, e § 1º, do Código Tributário Nacional). Para o reconhecimento da imunidade, basta que não seja provado desvio de finalidade, ônus que incumbe ao sujeito ativo da obrigação tributária. (RE 611.510, tema 328 da sistemática da repercussão geral, sob a relatoria da Min. Rosa Weber. DJe 07.05.2021)

o entendimento segundo o qual pouco importa o meio físico de difusão da informação, se papel ou eletrônico, pois a imunidade alcança o acesso à informação, à cultura, por quaisquer meios.

O STF decidiu¹³ 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*”. No referido processo, uma editora pleiteava a imunidade de informações culturais gravadas em um software denominado Enciclopédia Jurídica Eletrônica e disco magnético (CD ROM).

E, por uma interpretação evolutiva e finalística, o STF¹⁴ decidiu alargar a definição de livro (que deixa de ser em papel) para abranger o moderno conceito de livro e seus novos suportes requeridos, ampliando a imunidade para os aparelhos leitores de livros eletrônicos ou *e-readers*, confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que eventualmente estejam equipados com funcionalidades acessórias que auxiliem a leitura digital como acesso à internet para *download* de livros.

O relator Ministro Dias Toffoli, inclusive, pontuou que a imunidade, no caso em tela, igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos ou *e-readers*, confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que eventualmente estejam equipados com funcionalidades acessórias que auxiliem a leitura digital como acesso à internet para *download* de livros, possibilidade de alterar tipo e tamanho de fonte e espaçamento. Disse ainda que os componentes eletrônicos que acompanham material didático em curso prático de montagem de computadores estão abarcados pela imunidade em questão, uma vez que as peças e sua montagem eletrônica não sobrevivem autonomamente. Ou seja, “*as peças nada representam sem o curso teórico*”. Os demais ministros que ainda não haviam se manifestado votaram no mesmo sentido.

Confirmam-se os seguintes trechos da decisão em apreço:

“Sintetizando e já concluindo, considero que a imunidade de que trata o art. 150, VI, d da Constituição alcança o livro digital (e-book). De igual modo, as mudanças históricas e os fatores políticos e sociais presentes na atualidade, seja em razão do avanço tecnológico, seja em decorrência da preocupação ambiental, justificam a equiparação do “papel”, numa visão panorâmica da realidade e da norma, aos suportes utilizados para a publicação dos livros. Nesse contexto moderno, contemporâneo, portanto, 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. Embora esses aparelhos não se confundam com os livros digitais propriamente ditos (e-books), eles funcionam como o papel dos livros tradicionais impressos e o propósito é justamente mimetizá-lo. Enquadram-se, portanto, no conceito de suporte abrangido pela norma imunizante. Esse entendimento, como se nota, 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. No caso concreto, entendo ser o CD-Rom 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

¹³ Recurso Extraordinário nº 330.817, com repercussão geral reconhecida, em 08/03/2017

¹⁴ vide Súmula Vinculante nº 57

(conteúdo) estão abarcados pela imunidade da alínea d do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.”

Ainda, quanto *ao conteúdo* do livro, a imunidade deve ser ampla, sob o risco de esvaziar a própria finalidade, qual seja, estimular as atividades culturais, a educação, o acesso às informações e garantir a liberdade de expressão.

O Supremo Tribunal Federal vem, reiteradamente, admitindo que a imunidade dos livros, jornais e periódicos, **deve ser ampla, de modo a transparecer e concretizar os princípios consagrados na Constituição**. Nesse sentido, a imunidade alcança as listas telefônicas (RE 101.441/RS); serviços de editoração, redação e composição (RE 102.141/RJ); insumos utilizados na fabricação de livros, como filmes e papéis fotográficos (RE 174.476/SP); as revistas técnicas, em razão da importância de suas publicações e da grande circulação (RE nº 77.867/SP); as apostilas, por serem simplificações de livros e veicularem mensagens de comunicação e de pensamento em contexto de cultura (RE nº 183.403/SP); os álbuns de figurinha, por estimular o público infantil a se familiarizar com os meios de comunicação impressos (RE nº 221.239/SP), entre outros.

O entendimento do STF no Recurso Extraordinário nº 330.817, com repercussão geral reconhecida, sobre a imunidade dos livros ou material didáticos eletrônico, deve ser prevalecer sobre qualquer entendimento. Referido precedente foi representativo da controvérsia objeto do Tema nº 593, no qual foi firmada 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.*”

Por seu turno, a Súmula Vinculante nº 57 preconiza que a imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (e-book) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (e-readers), ainda que possuam funcionalidades acessórias.

Também, nos autos do RE 595.676, com repercussão geral reconhecida, o STF assinalou que “a imunidade tributária da alínea “d”, do inciso VI, do artigo 150, da Constituição Federal, alcança os componentes eletrônicos que acompanham material didático em curso prático de montagem de computadores, uma vez que as peças e sua montagem eletrônica não sobrevivem autonomamente”. Ou seja, “*as peças nada representam sem o curso teórico*”.

4 DA EXTENSÃO DA IMUNIDADE DO LIVRO ÀS VÍDEOS-AULAS EM PLATAFORMAS DIGITAIS

Diante da posição do STF admitindo que a imunidade dos livros, jornais e periódicos, deve ser interpretada não de forma restritiva, mas teleológica, buscando alcançar e concretizar os princípios consagrados na Constituição, que são *estimular as atividades culturais, a educação, o acesso às*

informações e garantir a liberdade de expressão, defensável, portanto, que o curso online e todo o material de apoio está abrangido por essa interpretação.

O formato como é apresentado um curso do tipo *On Demand*, qual seja, em uma plataforma digital, com acesso pelo aluno, equivale a um suporte necessário à divulgação desse material didático, e como tal deve, também, estar abrangido pela imunidade. Esse formato equivale ao sentido e alcance atual do que venha a ser “livro”.

Caso emblemático foi o da equiparação a livro dos jogos de estratégia de cartas chamados de – “Collectible Cards Games”.

O Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário n.º 656.203, abaixo transcrito, em caso que sobre a famosa série de cardgames “Magic: The Gathering”, proferiu o entendimento de que a imunidade dos livros, jornais e periódicos também alcança os álbuns de figurinhas e os respectivos cromos, independentemente da comercialização em separado desses últimos.

Em outra perspectiva, e em reforço ao mesmo entendimento, ainda que as videoaulas tenham funcionalidades adicionais, como a visualização de exemplos práticos, congelamento de imagens ou mesmo a possibilidade de ouvir aquilo que é tratado no material impresso ou disponibilizado para download (o que igualmente ocorre com o caso dos audiolivros, livros-falados ou nos modernos aplicativos que permitem “ouvir livros”), no contexto contemporâneo em que se inserem, a teleologia da regra de imunidade deve igualmente alcançar as videoaulas na medida em que elas não têm outra razão de ser que não a propagação do mesmo conteúdo e conhecimento que é divulgado no material didático impresso, mas com uma roupagem e funcionalidades mais modernas.

O STF¹⁵, apreciou a regularidade da exação tributária procedida sobre a circulação de “*figurinhas e livros ilustrados denominados 'Festival Garfield'*”. Na oportunidade, por inexistência de previsão restritiva no texto constitucional, foi acentuada a impossibilidade de afastamento da imunidade tributária quando se trate de publicação destinada ao público infanto-juvenil, ainda que a forma de aprendizado se dê pela via do entretenimento.

Há na videoaula, na verdade, uma “unidade didática”, composta do material didático + plataforma de acesso do aluno, ou melhor dizendo, uma relação de “essencialidade/unidade/necessidade”, tal como ficou assentado nos autos do RE 595.676/RJ pelo STF (tese do Tema nº 259 de Repercussão Geral) ao ampliar a imunidade aos componentes eletrônicos que acompanham fascículos de curso de eletrônica, ao firmar o entendimento de que “*as peças e sua montagem eletrônica*” não sobrevivem autonomamente. Aqui, da mesma forma, a plataforma do curso online, na qualidade e suporte utilizado para a divulgação/operacionalização do curso, não sobrevive sem o material didático e de apoio que é o seu conteúdo por excelência!

¹⁵ RE nº 179.893/SP (1ª Turma, Rel. Min. Menezes Direito, j. 15.04.2008.)

Mas, e o treinamento em si propriamente dito na plataforma, a avaliação do curso, os *chats* de discussão, podem ser considerados como um serviço tributado pelo ISS, prevista item 8, subitem 8.02¹⁶, da lista anexa à LC nº 116/2003, como “treinamento/instrução de qualquer natureza”?

O que diferencia a venda pura e simples do e-book e do material didático, amparados pela Imunidade do ICMS, das aulas online acompanhadas desse material didático, é a possível interação entre escola e aluno, com avaliação do aprendizado, ainda que mediante o uso de softwares inteligentes, que, nesse caso, pressupõe um esforço humano, o treinamento, nessa parte, atividade sujeita ao ISS.

Em se tratando de material didático essencial ao acompanhamento das videoaulas, para fins de tributação do ISS, o custo desse material não pode compor o custo total do serviço de ensino/treinamento prestado sujeito à tributação do imposto municipal.

Pensar de forma diversa, ou seja, pretender, por via reflexa, tributar pelo ISS, o valor total de operação de treinamento, incluindo o custo do livro ou material didático, é por uma pá-de-cal na imunidade, atitude que não se coaduna com a intenção do constituinte em reduzir o custo de produção e facilitar o acesso à cultura e educação, ainda que a comercialização dos livros e do material didático, seja instrumentalizada pela entrega de videoaulas em formato de treinamento online.

Com efeito, a busca pela liberdade de expressão e propagação da cultura e educação é uma das finalidades precípuas da regra constitucional de imunidade, conforme foi assentado pelo STF, em sede de repercussão geral, no RE nº 330.817/RJ:

“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.(...)”

Em relação às contribuições ao PIS/COFINS sobre a receita bruta decorrente da venda de livros ou material didático/técnico eletrônico, é pacífico o entendimento no STF no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da CF/88, alcança apenas os impostos, e não as contribuições sociais sobre a receita bruta na venda desses produtos¹⁷. Nesse sentido:

¹⁶ “8 - Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.
(...)”

8.02 – Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.”

¹⁷ Para referência, nos termos do art. 145, da Constituição Federal, os tributos são divididos em (I) impostos, (II) taxas e (III) contribuições.

"EMENTA: Imunidade tributária. Contribuições para o financiamento da seguridade social. Sua natureza jurídica. - Sendo as contribuições para o FINSOCIAL modalidade de tributo que não se enquadra na de imposto, segundo o entendimento desta Corte em face do sistema tributário da atual Constituição, não estão elas abrangidas pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, d, dessa Carta Magna, porquanto tal imunidade só diz respeito a impostos. Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido." (RE 141.715/PE, Relator o Ministro Moreira Alves)

A Receita Federal do Brasil – RFB - também já manifestou o entendimento no sentido de que a imunidade constitucional conferida aos livros só alcança os impostos, e não as contribuições sociais. Nesse sentido, é a Solução de Consulta COSIT nº 51/2014:

Consulta conhecida em parte. Imunidade tributária de livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão. Inaplicabilidade às publicações em meio eletrônico ou digital. É de natureza objetiva a imunidade de que gozam os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, alcançando, em nível federal, exclusivamente, os impostos sobre o comércio exterior e o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Ressalte-se que essa imunidade não se aplica a publicações eletrônicas ou digitais.

Todavia, a RFB reduziu a zero as alíquotas das contribuições do PIS e da Cofins sobre a receita bruta de venda de livros, conforme art. 28, da Lei nº 10.865/04¹⁸.

Porém, esse entendimento está atrelado à definição de livro em papel, nos termos da Lei nº 10.753/03¹⁹, e não os livros eletrônicos ou cujo conteúdo esteja disposto em mídias eletrônicas ou digitais.

5 CONCLUSÕES

À luz dos julgados recentes do STF sobre a matéria, a imunidade do ICMS, CBS e IBS, deve alcançar a totalidade da renda obtida com a atividade dos cursos online, mormente pelo fato de que as videoaulas são tratadas como instrumentos acessórios à disponibilização e divulgação do material didático.

¹⁸ Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda, no mercado interno, de:

(...)

VI - livros, conforme definido no art. 2º da Lei nº 10.753, de 30 de outubro de 2003;

¹⁹ 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:

I - fascículos, publicações de qualquer natureza que representem parte de livro;

II - materiais avulsos relacionados com o livro, impressos em papel ou em material similar;

III - roteiros de leitura para controle e estudo de literatura ou de obras didáticas;

IV - álbuns para colorir, pintar, recortar ou armar;

V - atlas geográficos, históricos, anatômicos, mapas e cartogramas;

VI - textos derivados de livro ou originais, produzidos por editores, mediante contrato de edição celebrado com o autor, com a utilização de qualquer suporte;

VII - livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual;

VIII - livros impressos no Sistema Braille.

Se o Supremo Tribunal Federal considera a possibilidade de extensão da imunidade aos cromos, figurinhas e cards games, e-readers e Kindle, equiparando estes ao livro, os cursos online e todo o suporte didático, também encontra-se abarcado pela benesse da imunidade do art. 150, VI, d, da Constituição Federal, eis que assimilável ao livro pela sua finalidade intrínseca.

Em razão da imunidade constitucional e dos precedentes do STF, e antes da vigência da CBS e IBS, há fortes argumentos jurídicos para defender, primeiro, que a imunidade alcança a totalidade dos valores recebidos dos alunos pelas plataformas que oferecem os cursos *on line*, e, segundo, de forma subsidiária, assumindo que exista alguma tributação específica sobre serviços de treinamento online (importante, por esse motivo, a perfeita separação, nos contratos, do custo do treinamento e do material didático), que não pode o Município incluir na base de cálculo do ISS do serviço de treinamento o valor da venda dos livros e materiais didáticos comercializados aos alunos. Ainda, por último, defensável a não incidência do ISS sobre o total da operação, como sendo uma operação de download de conteúdo (item 10.05, da Lista de Serviços), sobre a parcela do material didático e de apoio.



REFERÊNCIAS

MARTINS, Ives Gandra. Aspectos Referentes a Imunidade dos Livros Eletrônicos. In Revista Dialética de Direito Tributário vol. 180. Dialética: São Paulo. set/2010.

CARRAZZA, Roque. Curso de Direito Constitucional Tributário. 19ª edição. Malheiros: São Paulo, 2004.

COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. Teoria e análise da jurisprudência do STF. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.