

## ANÁLISE TRIBUTÁRIA PARA IMPLEMENTAÇÃO DE “COMBOS” PRESTADORES DE SERVIÇOS

### **1 – O QUE É COMBO:**

Os chamados Combos nada mais são que pacotes de produtos/serviços vendidos juntos, que os prestadores de serviço podem ofertar, para gerar mais rentabilidade aos seus produtos e serviços, além de incentivar seus consumidores a levar mais itens de uma só vez.

Essa é uma estratégia muito eficaz para aumentar as vendas e o ticket médio do seu negócio, pois, quando criados de forma inteligente, os combos se tornam uma espécie de promoção com vantagens para ambos os lados: prestadores de serviço e consumidores. Além disso, você também pode conceder um desconto especial nos seus combos para tornar a oferta ainda mais atrativa, dependendo da vantagem tributária embutida nestes combos.

### **2 – QUAL TIPO DE PRODUTO WOLIHUB PODE SER ADICIONADO NOS COMBOS:**

Livro digital - ebook.

### **3 – COMO OBTER VANTAGEM SE O PRODUTO VENDIDO É O MESMO:**

Suponhamos que o prestador de serviços venda um tipo de serviço tributado à alíquota de 9,25% de PIS/COFINS e ISS, conforme quadro abaixo:

QUADRO DEMONSTRATIVO						
Produto	Preço de Venda	ISS	5%	PIS / Cofins	9,25%	Total
Serviço X	R\$ 100,00	R\$ 5,00	R\$ 5,00	R\$ 9,25		
Total da venda	R\$ 100,00	R\$ 5,00	R\$ 5,00	R\$ 9,25	R\$ 14,25	
Resultado Líquido de impostos				R\$ 85,75		14,25%

Produto	Preço de Venda	ISS	5%	PIS / Cofins	9,25%	Total
Serviço X	R\$ 90,00	R\$ 4,50	R\$ 4,50	R\$ 8,33		
Ebook X	R\$ 10,00	R\$ -	R\$ -	R\$ -		
Total da venda	R\$ 100,00	R\$ 4,50	R\$ 4,50	R\$ 8,33	R\$ 12,83	
Resultado Líquido de impostos				R\$ 77,18		12,83%
Economia Tributária Legal					R\$ 1,43	
<b>Vantagem tributária Legal para o exemplo</b>						<b>10%</b>

O exemplo acima é meramente ilustrativo.

Observa-se que com a implementação de um COMBO, adicionando a este mesmo serviço, um livro digital (Educação Financeira, Negócios, Economia, Tecnologia, entre vários outros), o faturamento continuou o mesmo, porém o desconto obtido no ISS e PIS/COFINS no exemplo acima, foi de 10%.

Esse combo se torna vantajoso por agregar - junto ao serviço vendido - o livro digital, tornando ainda mais vantajoso quando utilizado junto a produtos tributados pelo ISS.

#### **4 – CONSIDERAÇÕES IMPORTANTES:**

A descrição dos serviços constantes do COMBO deverá ser individualizada no documento fiscal emitido para o cliente, assim como na oferta de venda.

A operacionalização e venda dos livros digitais (ebook) deve ser realizada observando os seguintes aspectos:

- a) Entrega do Produto: o produto deve ser entregue ao cliente final, em forma de acesso ou código específico para a obtenção ou consulta do produto (e-book).
- b) Valor de Mercado: o preço da venda do produto (e-book) deve ser inferior ao equivalente ofertado em livrarias e e-commerce.
- c) Cessão Definitiva: é importante que o cliente tenha acesso ao produto (e-book) adquirido a qualquer tempo.

Com a observância desses aspectos – que são as características básicas de uma venda digital - torna-se improvável eventual questionamento sobre as vendas, inclusive por parte do fisco.

A legislação que embasa a imunidade de livros digitais - especialmente a não incidência de PIS/COFINS – bem como sobre a possibilidade de venda de KITS (combos) estão detalhados no anexo I.

**Anexo I:**

### **EMBASAMENTO LEGAL SOBRE IMUNIDADE DO LIVRO**

Para facilitar o entendimento sobre a imunidade do livro, é apresentado a seguir as principais legislações no código brasileiro que sustentam e embasam a Imunidade e Isenção do Livro.

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988;  
SEÇÃO II

"DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR";

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.

#### **Da Imunidade do livro**

De acordo com o julgamento dos Recursos Extraordinários no 330.817 e no 595.6761, a Suprema Corte, em uma interpretação evolutiva e finalística, decidiu estender a referida imunidade para abranger o moderno conceito dos livros eletrônicos ou digitais.

Conforme a referida decisão, ficou decidido que a imunidade abrange:

- a) o e-book;
- b) o audio-book (livros gravados em áudio);
- c) o e-reader confeccionado exclusivamente para o fim de leitura, ainda que equipado de funcionalidades acessórias ou rudimentares; e
- d) o CD-ROM se aquilo que nele estiver fixado (seu conteúdo textual) for um livro.

Em seguida em 2020 o STF julgou a Súmula Vinculante 57 que amplia e garante a imunidade tributária para os formatos digitais:

#### **Súmula Vinculante 57**

*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.*

Portanto, conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, o que seria, antes, considerado livro, mas apenas o suporte é alterado, continua sendo livro para fins da imunidade tributária. A regulamentação do serviço, em âmbito nacional, encontra-se na Lei Complementar no 116, de 2003, e no âmbito do Município de São Paulo, no Decreto no 58.420, de 2018. Ambos os documentos legislativos listam quais serviços o imposto pode incidir, destacando-se, para o caso em análise, o item 1.09, situado na seção destinada aos serviços de informática, computação e congêneres, que caracteriza o serviço de:

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

d) STF decide que livros digitais têm imunidade tributária.

(<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=337857&caixaBusca=N>)

2-STF Sumula Vinculante 57

(<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=5966>)

Vale ressaltar que o item 1.09 foi inserido pela Lei Complementar no 157, de 2016, cuja origem é o Projeto de Lei Complementar no 366, de 2013, que, ao desenhar as linhas desse item, consignou que:

O novo subitem 1.09 trata da prestação de serviço de disponibilização de aplicativos em página eletrônica. Tal serviço abrange a “computação em nuvem” disponibiliza um conjunto de recursos para a prestação remota de serviços. Possui um formato de computação no qual aplicativos, dados e recursos e Tecnologia da Informação (TI) são compartilhados aos tomadores por meio da internet.

É uma prestação de serviço com valoração econômica própria. O prestador obriga-se a manter uma infraestrutura própria composta por mão de obra, equipamentos e programas.

No decorrer do processo, a redação do dispositivo foi modificada para atender aos interesses de estados e municípios, sem que se descuidasse da imunidade constitucional do material educacional e se ignorasse a mudança das formas pelas quais serviços são prestados.

Em outras palavras, a modificação implementada pela Lei Complementar no 157, de 2016, buscou não só inserir novos serviços no âmbito da tributação do ISS, mas começar a modificar o entendimento histórico do que se pode compreender por serviço, pois estes, como reflexo do meio socioeconômico, são mutáveis e, consequentemente, apresentam-se por novas faces.

*Dessa forma pode-se entender que a operação de livros digitais tanto em modelo restrito de venda como irrestrito em formato ilimitado de conteúdos é alcançado pela imunidade do livro.*

## **Da contribuição de PIS/COFINS**

Apesar de imunidade de imposto indicado na Constituição Federal, esta imunidade não abrange outros tributos como por exemplo as contribuições sociais. Contudo, buscando-se cumprir as diretrizes político-constitucionais para valorização da educação e da divulgação cultural, o legislador desonerou os livros das contribuições ao PIS-Importação e da COFINS- Importação, reduzindo a 0 (zero) as alíquotas incidentes sobre a importação de livros e sobre a receita bruta decorrente da venda livros, no mercado interno, nos termos do inciso XII, § 12, do artigo 80 e inciso VI, do artigo 28, ambos da Lei no 10.865, de 2004:

*Art. 80 As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas:*

*(...)*

*§ 12. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das contribuições, nas hipóteses de importação de:*

*(...)*

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

*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. (g.n.)*

*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*

No entanto, a Secretaria da Receita Federal do Brasil restringe essa redução à 0 (zero) por entender que por se tratar de direito excepcional (exoneração fiscal), o benefício deve ser interpretado restritivamente e literalmente com base no artigo 111 do Código Tributário Nacional – CTN. Dessa forma por intermédio da Solução de Consulta COSIT no 393, de 2017, a SRF mantém o entendimento que somente estarão sujeitos à alíquota zero de que tratam os dispositivos legais acima, os produtos que atendam às condições descritas no caput do art. 2º da Lei no 10.753, de 2003, que institui a Política Nacional do Livro.

Portanto, para a RFB somente os exemplares equiparados a livro pela Política Nacional do Livro é que gozam da redução a 0 (zero) das alíquotas das contribuições do PIS e COFINS, conforme a seguir:

*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 armaz;*

*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. (...)*

Dessa forma, pode-se notar que a Secretaria da Receita Federal do Brasil entende que a alíquota zero sobre a importação e venda no mercado interno das contribuições ao PIS e da COFINS devendo estes serem textos derivados de livro ou originais mediante contrato de edição celebrado com o autor, em qualquer suporte, ou seja, físico, ebook ou audiolivro digital.

Sob ótica atual do Supremo Tribunal Federal de Livro, como indicado na Súmula vinculante 57 enunciada em 2020, há um entendimento mais amplo e abrangente da definição de Livro, contemplando outros formatos como o digital, garantindo a imunidade e por consequência a isenção de PIS/COFINS. Essa nova decisão consolida ainda mais o entendimento do livro digital como livro pacificando ainda mais

a definição de livro na legislação brasileira com os direitos de Imunidade de Imposto e Isenção de PIS/COFINS na venda de livro.

### **Da elaboração de KIT / Combos:**

A fim de dirimir o questionamento referente à legalidade de elaboração de KITS de produtos abaixo apresenta-se uma consulta à Secretaria de Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo evidenciando que há a possibilidade de elaborar os KITS, inclusive conta que os produtos constantes no KIT devem ser tributados de forma independente com seu respectivo NCM, carga tributária, e eventuais substituições tributárias.

5. Prosseguindo, tendo em vista o objeto da presente consulta e a indagação apresentada pela Consulente, cumpre elucidar o conceito de “kit”. Dessa feita, para as regras do ICMS, “kit” é um mero conjunto de mercadorias comercializadas de forma agregada, sem que, contudo, esse agrupamento constitua uma mercadoria autônoma para fins de tributação. Sendo assim, o fato de serem comercializadas em conjunto não leva à alteração do tratamento tributário aplicável a cada uma dessas mercadorias.

5.1. Dessa forma, ao emitir a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e) correspondente à saída do “kit”, além dos demais requisitos exigidos pela legislação, a Consulente deve indicar, nos campos destinados ao detalhamento de produtos e serviços da NF-e, todos os dados das mercadorias que compõem o referido “kit”, para a perfeita identificação de cada uma delas (conforme ordena o artigo 127, IV, “b”, do RICMS/2000), discriminando, individualmente, cada uma delas com seus respectivos CFOPs.

5.2. Ademais, na hipótese de a Consulente ser substituta tributária em relação a pelo menos uma das mercadorias que compõem o “kit”, a Nota Fiscal deverá indicar, em relação aos produtos submetidos à sistemática da sujeição passiva por substituição, no quadro “Cálculo do Imposto”, a base de cálculo aplicada para a determinação do valor do ICMS retido por substituição tributária e o próprio valor do ICMS retido por substituição tributária (artigo 127, inciso V, “c” e “d”, do RICMS/2000) e, no campo “Informações Complementares”, deverá discriminar, relativamente a cada mercadoria, o valor da base de cálculo da retenção, bem como o valor do imposto retido (artigo 273, §§ 3º e 5º, do RICMS/2000).

[...]

Por todo o exposto, para responder a dúvida da Consulente, é necessário verificar se é vendido um único produto completo ou se estão sendo vendidos dois ou mais itens separados, ainda que, em ambos os casos, os itens estejam acondicionados em uma mesma embalagem. Assim, se os itens agregados forem componentes de um único produto vendido, enquadrado em um único código da NCM, e vendido como produto completo, então, a NF-e de venda deve conter a perfeita descrição do produto vendido, destaque do valor do imposto devido e a correta identificação do valor da operação. De modo diverso, se forem vendidos itens separados, então a Consulente deverá indicar, nos campos destinados ao detalhamento de produtos e serviços da NF-e, todos os dados das mercadorias que compõem o referido “kit”, para a perfeita identificação e tributação de cada uma delas. “, Secretaria de Fazenda e Planejamento do Estado de São Paulo – RC19383/2019.

[https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC19383\\_2019.aspx](https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/RC19383_2019.aspx)

### **Considerações finais:**

Conforme detalhado acima, pode-se entender de que a referida imunidade do livro está pacificada com a decisão do Supremo Tribunal Federal, também se apresenta a legalidade de criar “Kits” ou “Combos” de produtos onde cada item deve ser devidamente identificado na emissão da NF com sua respectiva tributação.

Dessa forma pode-se validar que existe viabilidade para execução de um “Kit” ou “Combo” que tenha a inclusão de livros de forma legal.

Nos colocamos à disposição para ampliar as discussões sobre o tema.