

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

180

SETEMBRO - 2010

Rivitti e Dias  
Sociedade de Advogados  
BIBLIOTECA

REVISTA DIALÉTICA  
DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
(RDDT)

ISSN 1413-7097

180

(SETEMBRO - 2010)

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretores da Editora Dialética  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**  
**Valdir de Oliveira Rocha**  
**Denise Lobello de Oliveira Rocha**  
**Trevisan**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*  
*Editora*, com alterações procedidas por  
*Mars e Dialética*

Capa (fundo)

*Detalhe da obra*  
*“100% Azul ou Quase”,*  
*de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores  
*Fátima Lodo Andrade da Silva*

Impressão  
*Yangraf*

*Indexação em base de dados nacionais:*  
RVBI (Periódicos) - Senado Federal  
([www.senado.gov.br/sicon](http://www.senado.gov.br/sicon))

*Rede de bibliotecas depositárias:*  
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal  
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,  
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª  
Regiões



*Alê Prade*

é o autor da obra reproduzida em  
destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*  
[www.dialetica.com.br](http://www.dialetica.com.br)  
canto superior, esquerdo, pode-se  
realizar BUSCA que possivelmente  
facilitará muito a localização de textos  
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os  
exemplares anteriores da  
*Revista Dialética de Direito Tributário.*  
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra  
correspondem às cópias obtidas nas  
Secretarias dos Tribunais ou se originam  
de publicações oficiais de seus julgados.  
Tiragem superior a 3.000 exemplares.  
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são  
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
*e-mail:* [atendimento@dialetica.com.br](mailto:atendimento@dialetica.com.br)  
Fone/fax (0xx11) 5084-4544  
[www.dialetica.com.br](http://www.dialetica.com.br)

## PARECERES

## Aspectos Referentes a Imunidade dos Livros Eletrônicos, assim como das Obrigações a que estão tais Bens e Serviços Desvinculados de Controle pela Ancine e Condecine

Ives Gandra da Silva Martins

## Consulta

Formula-me, a consulente, por sua eminente advogada Mariana de Paula Macia, a seguinte consulta:

"A Editora dedica-se à atividade editorial e gráfica que compreende a edição e impressão de publicações em geral.

Atualmente, com o avanço tecnológico, além dos livros e periódicos impressos em papel, a consulente disponibiliza obras intelectuais em meios eletrônicos e digitais (CD, DVD, 'download', via internet, etc.), assim classificadas:

(a) *Documentário jornalístico*: Produção audiovisual que retrata fatos reais ('não-ficção'), abordando um tema ou assunto em profundidade a partir da seleção de alguns aspectos e representações auditivas e visuais. Os temas são eleitos por sua importância histórica, social, política cultural, científica ou econômica.

Trata-se, normalmente, de produção que segue a formatação da reportagem em que se expõe um assunto ou fato, alternando imagens ilustrativas e trilha sonora contextualizada por um narrador.

Normalmente, os documentários não são acompanhados por obras impressas (exemplar: 'Battlefield').

(b) *Conjunto formado por livro/periódico e CD/DVD*: Obra mista composta por obra intelectual impressa em papel acompanhada de acessório digital (CD/DVD) que o complementa com conteúdo exclusivamente vinculado ao teor da publicação, caracterizando parte indissociável desta. Há preponderância intelectual e econômica da publicação sobre a obra digital (exemplar: 'Guia Veja de Medicina e Saúde').

(c) *Unidade didática/Kit educacional*: Obra mista - de natureza didática e normalmente destinada ao aprendizado de um idioma estrangeiro - composta por três recursos: um DVD, que traz situações do dia a dia encenadas por três atores, seguidas pela explicação da professora; um livro, com a transcrição dos diálogos do DVD, suas respectivas traduções, gramática, vocabulário e exercícios; e o CD, que reproduz o áudio do DVD com a finalidade de exercitar a compreensão oral e a pronúncia do leitor (exemplar: 'English Way').

(d) *Conjunto formado por um livro acompanhado de um 'livro eletrônico digital'*: Obra mista composta por uma obra intelectual impressa em papel, acompanhada de um CD, sendo que o conteúdo do livro é integralmente apresentado na forma de áudio gravado em CD (exemplar: 'Coleção Clássicos Disney para Ler e Ouvir').

(e) *Comunicação jornalística e editorial via internet*:



Ives Gandra da Silva Martins

é Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Constitucional.

(e.i) Revista editada em papel e transmitida, com o mesmo teor, via internet, sem alteração de seu formato, paginação, editoração' (exemplo: Acervo digital de revista).

(e.2) *Sites* que disponibilizam informações em tempo real e outros especiais, além de oferecer ao leitor o acesso ao conteúdo impresso da revista, bem como alguns serviços (exemplos: <http://www>)

(e.3) licença de direito autoral patrimonial/conteúdo multimídia (via 'download'): seleção de conteúdos exclusivos a respeito das mais diversas áreas de conhecimento (exemplo: Portal Pedagógico: <http://www.portalpedagogico.com.br/>)

No entender da consulente, as obras digitais e eletrônicas são veículos de difusão de idéias e pensamento, pelo qual se exerce a comunicação social, mediante a atividade jornalística, motivo pelo qual são albergados pela imunidade constitucional prevista no artigo 150, inciso IV, 'd' da Constituição Federal.

Contudo, por se tratar de matéria nova e passível de interpretação divergente, indaga-se:

1) A imunidade Constitucional prevista para livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, de que trata o artigo 150, VI, 'd', da Constituição Federal, que tem por finalidade a proteção de valores assegurados por princípios constitucionais, dentre os quais se destacam a liberdade de expressão do pensamento e a disseminação da cultura, deve se submeter à interpretação ampla e extensiva ou pode sofrer restrições se a obra intelectual for disponibilizada em meio digital ou eletrônico ao invés de impressa em papel? A forma de disponibilização da obra intelectual (papel ou meio eletrônico/digital) poderá interferir no objetivo preconizado pelo legislador constitucional?

2) Qual é na realidade a definição do conceito de imunidade tributária sobre livros, jornais e periódicos, consagrada pelo legislador constituinte?

3) Qual o critério correto para se definir livro, jornal ou periódico, em face da legislação atual? Dever-se-á levar em conta a finalidade essencial de tais bens ou a forma de sua exteriorização (meio digital/eletrônico)?

4) A obra jornalística e editorial disponibilizada via internet é albergada pela imunidade constitucional prevista no artigo 150, VI, 'd', da Constituição Federal?

5) As obras disponibilizadas pela consulente atendem aos critérios constitucionais para serem classificadas como imunes?

6) É correto classificar as obras disponibilizadas em CD, DVD ou via internet como livros e revistas digitais ou eletrônicos (posição NCM - 4902.90.00(NT), ou a classificação deve corresponder ao suporte físico (posição NCM - 8523.40.11)?

7) Com relação à contribuição ao PIS e a Cofins, as receitas advindas da comercialização das obras intelectuais disponibilizadas em meio digital/eletrônico ou via internet deverão ser submetidas à sistemática cumulativa por se tratar de atividade típica de empresa jornalística? Na hipótese de classificação das obras como livro eletrônico/digital, é aplicável a redução da alíquota a zero?

8) No que se refere ao documentário jornalístico, na hipótese de tal obra intelectual ser classificada como imune, nos termos do artigo 150, VI, 'd', da Constituição Federal, há obrigatoriedade de registro da empresa e da obra na Ancine, bem como do recolhimento da Condecine?"

## Resposta

Algumas breves considerações fazem-se necessárias antes de responder às questões formuladas.

A primeira diz respeito às imunidades de impostos esculpadas no inciso VI do artigo 150 da Lei Suprema e, especialmente, àquela relativa a livros, jornais, periódicos e ao papel, quando destinado à sua impressão<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> José Augusto Delgado, ministro aposentado do Superior Tribunal de Justiça, afirma em trabalho escrito para o XXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário do Centro de Extensão Universitária que: "1) A imunidade tributária consagrada no art. 150, VI, 'd', da Constituição Federal de 1988 alcança o chamado 'livro eletrônico' (em CD-Roms, disquetes etc.)?"

Tenho sempre entendido que a imunidade não é uma renúncia fiscal, nem mesmo um fator constitucional. É, a meu ver, uma vedação absoluta ao poder de tributar. Por motivos que o constituinte houve por bem considerar de relevância para o bem das instituições e para assegurar um regime democrático voltado para a sociedade e controlado por ela, as imunidades tributárias foram colocadas como forma de implementar essas finalidades, propiciando, de um lado, as ações necessárias para uma sociedade plural, e, de outro, evitando pudessem autoridades ou detentores do poder atingi-las, principalmente em face do exercício de um poder ilimitado<sup>2</sup>.

As imunidades tributárias, portanto, objetivam assegurar, de um lado, o regime democrático e, de outro lado, permitir uma participação mais intensa da sociedade em ações de interesse plural<sup>3</sup>.

Desta forma, as imunidades recíprocas conformam o equilíbrio do sistema federativo; as demais protegem os templos (asseguram o culto religioso); patrimônio e renda dos partidos políticos, sindicatos de trabalhadores e instituições de educação e assistência social (garantem a liberdade política, além de permitir que o segmento privado seja atraído para colaborar com o Poder Público em duas áreas sensíveis, educação e assistência social, tendo como contrapartida a eliminação dos impostos); a dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (realçam a liberdade de imprensa, dos meios de comunicação, educacionais e assistenciais)<sup>4</sup>.

A resposta é sim. A dicção constitucional a respeito é no sentido de que: "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."

Ora, na época atual não se pode entender como livro, apenas, o editado em papel. Ao ser elaborada a Constituição de 1988, o mundo contemporâneo já conhecia uma realidade imposta pela ciência da informática e consistente na transmissão de idéias por vias eletrônicas, no caso o CD-Rom, o disquete etc. Se a vontade do constituinte fosse de restringir a imunidade, apenas, ao livro tradicional, isto é, ao livro lançado ao conhecimento do público pelo método tradicional, teria ele, explicitamente, declarado que a vedação de instituir impostos se limitava a livros formados pela reunião de folhas ou cadernos de papel, soltos, cosidos ou por qualquer outra forma presos por um dos lados, e enfileirados ou montados em capa flexível ou rígida.

A mensagem do texto constitucional não foi explícita em tal sentido. A expressão livro empregada pelo constituinte não podia ter outra significação do que a vivenciada pela realidade imposta pela ciência da informática que, ao lado do livro papel, entregou para ser usado pela humanidade o livro eletrônico.

Observe, outrossim, que o conceito de livro posto na constituição não é de natureza vinculada à sua forma de apresentação ao público. Ele tem conteúdo de expressar elemento material condutor de cultura, de informação, de transmissão de saber, instrumento caracterizador de uma obra literária, científica ou artística.

Não se pode, portanto, se impor interpretação restritiva para a aplicação de determinada disposição constitucional quando ela, expressamente, não contém qualquer limitação." (Pesquisas Tributárias - Nova Série n. 4, Imunidades Tributárias, São Paulo, Centro de Extensão Universitária e RT, 1998, pp. 57/58)

<sup>2</sup> Escrevi: "Ora, é exatamente a natureza humana que leva à formação do direito de quem manda e, conseqüentemente, à conformação do poder. A busca pelo domínio é inerente ao instinto de sobrevivência, decorre da força de quem sabe exercê-lo para conquistar o poder e dá origem ao direito que assegura o poder de quem tem aptidão para dominar e orientar a ordem civil."

Em outras palavras, a expressão 'onde está a sociedade, está o direito' poderia ser substituída pela 'onde há o poder, há o direito', pois este é conformado à imagem e semelhança de quem domina, ocorrendo modificações sempre que o seu detentor tenha força suficiente para modificá-lo, de acordo com seus interesses." (Uma Breve Teoria do Poder, São Paulo, RT, 2009, p. 32)

<sup>3</sup> A Desembargadora e Professora Diva Malerbi, ex-presidente do TRF da 3ª Região ensina: "O exame das situações descritas pelo art. 150, VI, da Constituição Federal, como imunes revela que elas representam valores prestigiados, protegidos, consagrados pela ordem constitucional e, por serem decorrentes de princípios fundamentais e essenciais à definição e concepção do Estado brasileiro, servem como instrumentos para assegurar a eficácia jurídica dos princípios constitucionais que consagram a proteção de tais valores." (Pesquisas Tributárias - Nova Série n. 4, Imunidades Tributárias, São Paulo, Centro de Extensão Universitária e RT, 1998, p. 70)

<sup>4</sup> Hugo de Brito Machado ensina: "O instituto da imunidade tributária está visceralmente ligado à supremacia constitucional. Sendo, como é, uma limitação constitucional ao poder de tributar, a imunidade tributária somente existe se

As imunidades tributárias constituem, portanto, instrumento tributário, que vem de textos anteriores, idealizado pelo constituinte para contar com a colaboração da sociedade - visto que, numa democracia, os governos apenas a representam - eliminando a incidência de impostos, como contrapartida desta participação<sup>5</sup>.

No caso da imunidade recíproca, fortalece-se a Federação. No caso dos templos, prestigiam-se os valores religiosos vinculados à ética, à família e à crença em Deus, permitindo-se a liberdade de culto e impedindo que o instrumento tributário seja utilizado como forma de erradicação da fé, como ocorreu no regime soviético, em que até os cargos públicos eram inacessíveis a quem acreditasse em Deus<sup>6</sup>.

Partidos políticos e sindicatos podem existir, sem que a tributação represente entrave à sua atuação. Já aquelas instituições (educação e assistência social) - que fazem pela sociedade mais do que o Estado faz, com os tributos arrecadados -, quando são constituídas sem fins lucrativos, têm como contrapartida do Estado a vedação à imposição de impostos e contribuições sociais<sup>7</sup>.

As imunidades, portanto, não são um favor constitucional. São uma vedação absoluta ao poder de tributar, objetivando não permitir que o Estado Democrático de Direito seja tísido por alguns governos que pretendam utilizar o imposto como forma de reduzir a força da sociedade por meio destas instituições<sup>8</sup>.

albergada por norma de plano hierárquico superior. É precisamente porque está em norma superior à lei ordinária que a imunidade constitui limite ao poder de tributar, e ganha em importância, comparada às demais formas de exclusão do tributo", continuando: "Por outro lado, o elemento teleológico é de fundamental importância na preservação da supremacia da Constituição. A concepção estreita de conceitos albergados na norma da Constituição não pode ser obstáculo na busca de realização da finalidade desta. Aliás, o elemento finalístico parece ser o de maior importância na interpretação das normas da Constituição, que a não ser assim não terá efetiva supremacia no sistema.

Em se tratando de normas instituidoras de imunidade tributária, tem-se de considerar que toda imunidade tem por fim a realização de um valor prestigiado pelo constituinte, de sorte que o elemento teleológico é sempre o caminho para a efetiva realização dos valores supremos que o constituinte prestigiou." (Pesquisas Tributárias - Nova Série n. 4, Imunidades Tributárias, São Paulo, Centro de Extensão Universitária e RT, 1998, pp. 81/82 - grifos meus)

<sup>5</sup> O artigo 19 da EC 1/69 estava assim redigido:

"Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

II - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; e

III - instituir imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) os templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; e

d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão."

<sup>6</sup> Manoel Gonçalves Ferreira Filho explica: "b) templos de qualquer culto".

Templos de qualquer culto. Também há imunidade, quanto a impostos exclusivamente, para os templos de qualquer culto.

No entender de Aliomar Baleeiro, o termo 'templo', no dispositivo em exame, não abrange 'apenas a materialidade do edifício', mas 'compreende o próprio culto' (Limitações Constitucionais, cit., p. 182)." (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, São Paulo, Saraiva, 1999, p. 109)

<sup>7</sup> O parágrafo 7º do artigo 195 da CF tem a seguinte dicção: "§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei."

<sup>8</sup> Escrevi: "As imunidades, no direito brasileiro, exteriorizam vedação absoluta ao poder de tributar nos limites traçados pela Constituição. Das seis formas desonerativas da imposição tributária, é a única que se coloca fora do alcance do poder tributante, não havendo nascimento nem da obrigação nem do crédito tributário, por determinação superior. Por vontade do constituinte. Por perfilação definida pelo legislador, que conforma o direito e o Estado, no país." (Pesquisas Tributárias - Nova Série n. 4, Imunidades Tributárias, São Paulo, Centro de Extensão universitária e RT, 1998, p. 31 - grifos meus)

Por isto, são cláusulas péticas, por força da dicção do “caput” do artigo 150 da CF, assim redigido:

“Art. 150. *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:*

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (*Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003*)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”<sup>9</sup>

e do inciso IV do parágrafo 4º do artigo 60 da CF, cuja redação é a seguinte:

“§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

(...)

IV - os direitos e *garantias individuais*.” (Destaque meus)<sup>10</sup>

A imunidade de impostos destinada aos meios de comunicação, culturais e educacionais lastreiam-se, como disse, no mesmo princípio de uma vedação absoluta ao poder de tributar, objetivando permitir

a) liberdade de imprensa;

b) liberdade de veiculação de ideias;

c) liberdade de difusão cultural;

<sup>9</sup> Pinto Ferreira esclarece: “Imunidade de Livros, Jornais, Periódicos e o Papel Destinado à sua Impressão - O imposto não pode recair sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. (...)

A imunidade é objetiva, visto que somente considera o fato gerador e não o sujeito passivo da relação tributária. É o contrário da imunidade subjetiva, que contempla a relação pessoal do contribuinte e não os fatos geradores.

A finalidade do preceito é proteger e estimular a cultura, garantindo ademais a liberdade de pensamento, para permitir-lhe a facilidade de expressão.

*A imunidade deve receber uma interpretação extensiva, e não restritiva.*” (Comentários à Constituição Brasileira, 5ª vol., São Paulo, Saraiva, p. 349 - grifos meus)

<sup>10</sup> André Ramos Tavares assim explicita: “O exercício do poder de reforma da Constituição por meio da apresentação de propostas de emendas enfrenta as seguintes limitações: 1º) limitações expressas (art. 60 e parágrafos); 2º) limitações implícitas.

As limitações expressas subdividem-se em: 1º) formais (processo legislativo); 2º) materiais (cláusulas péticas); 3º) circunstanciais; e 4º) temporais”, acrescentando: “As limitações expressas materiais dizem respeito ao cerne intangível da Constituição, nos termos do § 4º do art. 60. Sua análise se deu por ocasião do estudo do poder constituinte.” (Curso de Direito Constitucional, 7ª ed., São Paulo, Saraiva, 2009, pp. 1.232/1.233)

d) liberdade no âmbito da educação.<sup>11</sup>

Os governos não poderão jamais - por ser esta imunidade uma cláusula pétrea - impor restrições, através de impostos de qualquer natureza, à circulação - em seu sentido lato - de livros, jornais e periódicos, estando a dicção constitucional do inciso VI, letra “d”, que, repto, assim redigida:

“VI - instituir impostos sobre:

(...)

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”<sup>12</sup>

Detenho-me no discurso da lei maior.

São imunes os livros, periódicos, jornais e o papel destinado a sua impressão.<sup>13</sup>

<sup>11</sup> José Cretella Jr. lembra que: “Imune à imposição tributária o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros (Constituição de 1946, art. 31, V, c), ou, na linguagem da Constituição de 1967, art. 20, m, d, e na da EC nº 1, de 1969, art. 19, III, d, o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão. Em suma, quatro produtos: 1) livros; 2) jornais; 3) periódicos; 4) papel destinado a cada um desses produtos.

O dispositivo que proíbe a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de instituírem impostos sobre o livro, o jornal, os periódicos e o papel destinado à impressão desses importantes veículos de comunicação surgiu, pela primeira vez, na Constituição de 1946, art. 31, V, c: é vedado lançar imposto sobre papel destinado exclusivamente à impressão (de jornais, periódicos e livros). A imunidade decorre da destinação dada ao artigo importado. O desvio de finalidade é crime. Em 1946, como em 1967 e em 1969, são imunes a impostos os livros, os jornais, as revistas, os periódicos em geral, bem como o papel destinado à impressão dessas relevantes vias escritas de comunicação. Ao passo que a Constituição de 1946, art. 31, V, c, outorgava imunidade de impostos apenas ao *papel*, com certo e determinado destino - a impressão de jornais, periódicos e livros -, ou seja, imunizava a matéria-prima, a base, o suporte para a impressão, as Constituições de 1967 e de 1969 foram além, porque imunizaram não somente o papel, destinado à impressão, como o próprio produto resultante da impressão, o livro, o jornal, o periódico. A imunidade, no caso, é objetiva, porque não incide sobre o importador, mas sobre coisas, sobre bens, não ocorrendo, assim, a imunidade subjetiva porque hoje não são imunes ao imposto as rendas auferidas pelo autor de livros. (Obs.: Em 1946, o art. 203 da Constituição Federal imunizava os autores: ‘Nenhum imposto gravará diretamente os direitos de autor.’ O editor, o linotipista, o compositor, o impressor pagavam imposto de renda. O autor, não).” (Comentários à Constituição 1988, vol. VII, Rio de Janeiro, Forense Universitária, 1992, pp. 3.561/3.562)

<sup>12</sup> Alexandre de Moraes preleciona: “A consagração da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal tem como finalidade a *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.*

*Celso de Mello*, ao analisar a Constituição anterior, que previa a mesma regra, bem definiu a finalidade dessa espécie de imunidade tributária, ao dizer que tem *‘nítido sentido político, uma vez que (a) visa a assegurar’ de um lado, o efetivo exercício da liberdade de manifestação do pensamento (CF, art. 153, § 8º) e (b) objetiva concretizar, de outro o compromisso assumido pelo Estado, de amparo à Cultura e de proteção à liberdade de ação cultural, científica e artística.*” (Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional, 7ª ed., São Paulo, Atlas, 2007, p. 1.874 - grifos meus)

<sup>13</sup> Aires Fernandino Barreto escreve: “Observados esses pressupostos, é forçoso concluir que a proibição constitucional abrange todos os comportamentos humanos que se refrim à produção, elaboração, confecção, venda, importação, exportação, distribuição de livros, de jornais, de periódicos, de qualquer natureza, inclusive sob a nova forma de apresentação do livro: em disquete, em CD-ROM ou em qualquer outro suporte sobre o qual o livro, o jornal ou periódico se revele.

A imunidade também alcança o rádio e a televisão. Os mais conspícuos princípios constitucionais exigem interpretação do art. 150, VI, de modo a abranger esses veículos de comunicação.

A finalidade precípua da imunidade do art. 150, VI, ‘d’, é a de por ao alcance de todos a informação, a educação, a cultura, o desenvolvimento social, sem discriminações ou preconceitos. Não se pode cumprir as diretrizes constitucionais, não se pode respeitar os magnos princípios que emanam da Constituição, com interpretação diversa, estreita, acanhada, restritiva.

*Embora não verse a questão do livro eletrônico, o certo é que o Poder Judiciário já cunhou a extrema amplitude da imunidade versada no art. 150, VI, ‘d’, verbis: “(...) visando a difusão da cultura, educação, liberdade de pensamento e comunicação, constituiria injustificável contradição do constituinte alijar da abrangência tributária apenas parcela do processo de difusão da cultura e da educação, da liberdade de pensamento e de comunicação, através de jornais e periódicos.* Restaria, evidentemente, frustrado o alvo constitucional (Apel. 370.331-0 SP, 4ª Câmara, v.u., j. em 12.08.87).” (Imunidade Tributária do Livro Eletrônico, coordenação de Hugo de Brito Machado, diversos autores, São Paulo, IOB, 1998, p. 12)

O constituinte claramente cuidou de quatro hipóteses de imunidades, a saber:

- 1) livros;
- 2) periódicos;
- 3) jornais; e
- 4) papel de imprensa.

Não está escrito, no texto constitucional, que os livros, os jornais e os periódicos só serão imunes quando forem confeccionados de papel.<sup>14</sup>

Fosse esta a sua intenção, o constituinte teria escrito

“livros, jornais, periódicos de papel, assim como o papel destinado à sua impressão”.

O fato de o constituinte ter considerado que as hipóteses são quatro, separando o papel dos veículos, tem sua razão de ser.<sup>15</sup>

Não é qualquer papel que é imune, mas apenas aquele destinado à confecção de livros, jornais e periódicos. Por isto, houve por bem, o constituinte, separar os objetos imunizados.<sup>16</sup>

<sup>14</sup> O saudoso presidente da Academia Brasileira de Direito Tributário, Dejalma de Campos, esclarece: “No entanto, ousamos discordar daqueles que estabelecem na especificação do papel uma delimitação do próprio alcance da norma, restringindo aos ‘impressos’ a exclusão da competência dos entes tributantes, nesse ponto e como conclusão de nosso breve trabalho emprestamos o poder de síntese do Prof. Hugo de Brito Machado para constatar que tanto o livro impresso como o livro eletrônico ‘são instrumentos de transmissão do pensamento, de disseminação cultural cujo desenvolvimento não pode ficar vulnerável ao poder de tributar.’

E de fato não estão, desde que mantida, em nosso entender, a correta interpretação do Texto Constitucional.

Concluindo estas nossas colocações, entendemos que também o ‘livro eletrônico’ estaria albergado pela imunidade prevista no art. 150, VI, ‘d’. Não por uma aproximação conceitual entre o livro e o CD-ROM, senão enquanto propagadores de pensamento, mas, principalmente pelo real alcance, dentro do Sistema Constitucional, dos valores que se pretende proteger.” (Imunidade Tributária do Livro Eletrônico, coordenação de Hugo de Brito Machado, diversos autores, São Paulo, IOB, 1998, p. 32)

<sup>15</sup> Escrevi: “O sentido da imunidade protetora desta liberdade de expressão, informação e cultura é não permitir que, através do poder de tributar, que é também o poder de destruir, governantes vocacionados ao totalitarismo utilizassem-se da imposição como cerceamento da livre manifestação do pensamento. Colocou, o constituinte, os jornais, os livros e os periódicos a salvo de perseguições mesquinhas ou violências pecuniárias que pudessem tornar inviável o direito de expressão, de informação e de exteriorização da cultura, cuja relevância para o exercício da cidadania é incontestável.

A fim de evitar que os detentores do poder perseguissem talentos inconformados com seu comando - como o fizeram Hitler com os artistas alemães, os russos com Solzhenitsyn, Pasternak e Fidel Castro com esplêndidos poetas - nossa constituinte, desde o direito anterior, garantiu a liberdade de expressão e afastou a imposição tributária, objetivando não permitir que o poder de tributar inviabilizasse os meios de informação e formação.

À evidência, o princípio exterioriza tal idéia, de maneira que se a evolução tecnológica mundial tornar os meios tradicionais de informação, formação e cultura antiquados, substituindo-os por meios mais modernos e eletrônicos, à nitidez, o princípio que agasalha esta proteção da cidadania deve ser alargado, em sua exegese, às novas formas de comunicação.

Em outras palavras, o ‘livro eletrônico’ está, a meu ver e pela exegese atrás exposta, protegido pela imunidade tributária, como o estão os livros impressos em papel, que, em duas ou três gerações, deverão ter desaparecido ou estar reduzida sua edição aos colecionadores e bibliógrafos.” (A Imunidade Tributária do Livro Eletrônico, ob. cit., pp. 107/108 - grifos meus)

<sup>16</sup> Escrevi, ainda, que: “De início, é de se ler, no artigo, que qualquer tipo de livro, qualquer tipo de revista, qualquer tipo de periódico é imune. E a referida imunidade não permite que o Estado possa, através de tributação, inviabilizar a liberdade de imprensa, a divulgação cultural, a formação educativa do povo brasileiro, pretendendo, ditatorialmente, mantê-lo na ignorância dos fatos e do saber elevado.

Na antiguidade, a ignorância muitas vezes era desejada pelos tiranos, pois assim manipulavam melhor a comunidade. Nas democracias modernas, nitidamente, não é o que ocorre. O acesso à informação, à formação e à cultura são elementos fundamentais para que o povo conscientemente escolha seus governantes e se auto-realize.

Ora, essa vedação absoluta ao poder de tributar objetiva não permitir que detentores do poder possam calar jornalistas, escritores e a sociedade organizada, por meio da imposição de tributos inviabilizadores da ampla informação aos cidadãos.

A imunidade, portanto, não é um favor constitucional, mas garantia democrática de que a sociedade possa, sempre, receber a boa informação.

Há, todavia, uma razão, esta teleológica para tal desoneração. Qual a finalidade das imunidades em relação à imprensa, à educação e à cultura? Evitar que o poder, através dos tributos, criasse tal nível de imposição, que viesse a impedir a liberdade de expressão, controlando, via imposição, os órgãos de comunicação social e as instituições de cultura e educação.

Ora, admitir que só os veículos de papel são imunes e que qualquer outra manifestação cultural, educacional ou de imprensa seja passível de manipulação governamental, por tributos, é reduzir a intenção do constituinte a sua expressão nenhuma.<sup>17</sup>

Uma tal interpretação - equivalente a considerar que a liberdade de expressão só pode manifestar-se através de veículos de papel!!! - representa, inclusive, um pensamento retrógrado, de retrocesso institucional e intelectual.<sup>18</sup> Significaria considerar que a comunicação social eletrônica pelos meios modernos não merece ser protegida, porque o constituinte teria desejado que o País não evoluísse na difusão cultural e na obtenção de informações. Não é razoável a intelecção, de que, no campo da livre manifestação do pensamento, o Constituinte desejou que permanecêssemos parados no tempo, fazendo com que o Estado não só não apoiasse, como punisse, mediante a imposição tributária, a incorporação das evoluções tecnológicas, como é o caso da comunicação eletrônica!!! À evidência, tal exegese macularia a imagem de todos os constituintes e dos intérpretes oficiais, pois a doutrina é quase unânime em adotar interpretação mais abrangente e contrária a este raquitismo intelectual.

Na Venezuela, as técnicas modernas de comunicação têm sido atingidas com a proibição de veiculação de notícias pelas rádios e televisões da oposição, demonstrando que o país caminha acentuadamente para um regime de força. Ao invés da escancarada proibição, amanhã pode ser adotado o instrumento da tributação para desestimular a manifestação de ideias que não interessem ao Governo...

Ora, se todo o periódico, se toda a revista, se todo o livro é imune, nem todo o papel é imune. A razão da expressão ‘e o papel destinado à sua impressão’, constante do texto constitucional, intenta mostrar que nem todo o papel é imune, mas apenas aquele destinado a impressão de jornais.

Pretender que a limitação da imunidade do papel seja extensível aos periódicos, livros e revistas, de tal forma que só quando editados mediante a utilização deste material sejam desonerados é, no mínimo, passar um atestado de ignorância, antidemocracia e decrepitude ao constituinte, como se tivesse pretendido que jamais houvesse evolução nos meios de comunicação, visto que punindo com tributação qualquer veículo mais moderno, desde que não fosse apresentado em papel.” (O Sistema Tributário na Constituição, 6ª ed., São Paulo, Saraiva, 2007, p. 314)

<sup>17</sup> José Artur Lima Gonçalves escreve: “De acordo com as exigências internas de organização e funcionamento do sistema de normas jurídicas, eventual conflito surgido entre simples normas e princípios resolve-se em favor dos princípios.

A chamada imunidade tributária do livro é delimitação constitucional da competência tributária impositiva da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, delimitação esta que coloca fora do alcance de regras de incidência tributária de impostos, passíveis de criação válida, o livro, assim entendido o ideário de criação e propagação de idéias, e seja qual for o meio ou veículo de transmissão destas idéias, conjunto de folhas, disquete, CD, chip, gravação, e seja qual for o meio ou veículo de transmissão destas idéias, conjunto de folhas, disquete, CD, chip, gravação, e seja qual for o objeto físico livro, tradicionalmente considerado -, mas sim a própria criação e propagação da idéia transmitida.

São também protegidos pela imunidade os insumos necessários à confecção dos veículos de implementação da livre criação e propagação das idéias, tais como o papel, o celulósido, o plástico, o metal etc.” (Imunidade Tributária do Livro Eletrônico, ob. cit., p. 141 - grifos meus).

<sup>18</sup> Marco Aurélio Greco ensina: Em suma, na minha opinião, a imunidade tributária do livro contemplada no art. 150, VI, ‘d’, da CF/88, alcança também o denominado ‘livro eletrônico’ veiculado seja em CD-ROM seja em disquetes, ou outro tipo de suporte físico. A identificação concreta de qual CD-ROM ou disquete veicula efetivamente um livro e qual um simples jogo, utilitário etc., está ligada à verificação do elemento ‘obra’ nele contido, e depende de cada caso concreto. Ou seja, o fato de ser um CD-ROM ou disquete não é suficiente para se configurar a imunidade. Mas o fato de ser utilizado este suporte físico não impede a sua configuração.” (A Imunidade do Livro Eletrônico, ob. cit., p. 153 - grifos meus)

Até como homenagem ao constituinte, não posso admitir que tenha pensado que só a comunicação social pelo papel mereceria ser protegida pela imunidade e que qualquer outro meio mais moderno mereceria suportar os obstáculos da tributação. Seria uma espécie de contribuição ao “emburrecimento nacional”, algo que, em respeito à inteligência do constituinte, não posso admitir.<sup>19</sup>

Por último, neste argumento introdutório ressalto que, a meu ver, a correta leitura do dispositivo é esta: qualquer jornal de papel ou de outra conformação, qualquer periódico de papel ou de outra conformação e qualquer livro de papel ou de outra conformação é *immune*, visto que a Constituição fala em jornal, periódico, e livro *sem qualquer limitação*.

Agora, em relação ao papel, apenas aquele que se destina à impressão de livros jornais e periódicos, ou seja, *só o papel para a imprensa é immune*. Não qualquer outro tipo de papel.

Esta, parece-me, é a leitura correta do dispositivo, não só por sua letra, como para não se chegar à conclusão não razoável de que o constituinte assegurou a liberdade de imprensa afastando a imposição por impostos apenas em relação aos veículos constituídos de papel; já para os mesmos veículos que não sejam de papel, esta liberdade de imprensa não é assegurada, punindo-se o avanço tecnológico com a imposição!<sup>20</sup>

Ou a liberdade de imprensa, cultural e educacional é assegurada amplamente, ou o constituinte criou uma dicotomia que não honra o título de “Constituição cidadã”, que Ulisses Guimarães outorgou à Constituição de 1988. Por coerência, a liberdade é abrangente e não limitada e contraditória, como algumas autoridades fiscais pretendem assumir.<sup>21</sup>

Um último ponto é relevante abordar.

Declara o Código Tributário Nacional, em seu artigo 111, que:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

<sup>19</sup> Em Recurso Extraordinário 101.441 que patrocinei, o Ministro Célio Borja assim se manifestou: “Penso que, no nosso sistema jus publicísticos, a imunidade tributária do livro, do jornal e dos periódicos é ancilar da liberdade de opinião e de informação e que esta abrange as formas impressas de transmissão e difusão de qualquer forma de conhecimento. É possível que o intérprete dos textos constitucionais referidos, se impressione com a superficialidade das informações veiculadas por uma lista telefônica e, assim, predisponha-se a excluí-la do rol das publicações merecedoras da proteção do parágrafo 8º do artigo 153, e, conseqüentemente, da imunidade prescrita no artigo 19, III, d, todos da Constituição.

*Tal procedimento afigura-se-me, todavia, incompatível com a natureza proibitória de uma e outra cláusulas, pois ao tolher a autoridade do Estado o poder de submeter à sua licença a transmissão e a veiculação de conhecimento ou informação, o constituinte retirou-lhe a faculdade de ditar discrimen entre os diferentes tipos de informação, impedindo-o de classificá-las, seja para efeitos civis ou políticos, administrativos ou tributários, a umas impondo contribuições, a outras isentando (...).” (RE 221.239-6 SP, DJ 6.8.2004, 25.5.2004, 2ª Turma, STF).*

<sup>20</sup> José Eduardo Soares de Mello ensina: “A imunidade tributária consagrada no art. 150, VI, d, da Constituição Federal de 1988 alcança o chamado ‘livro eletrônico’ (em CD-Rom, disquetes etc.) uma vez que - de modo idêntico aos livros, jornais e periódicos - também objetiva permitir amplamente a divulgação de conhecimentos e idéias, peculiares a um autêntico regime democrático.

O papel e os suportes eletrônicos, digitais, informatizados constituem simples meios para expressão do pensamento, sendo totalmente irrelevantes para ser alcançada a finalidade constitucional (liberdade de expressão cultural).” (*Pesquisas Tributárias - Nova Série n. 4, Imunidades Tributárias*, ob. cit., p. 367)

<sup>21</sup> Plínio Marafon escreve: “Quando o STF julgou que as listas telefônicas eram imunes, a despeito de sua publicidade, e que os filmes e papéis fotográficos se inserem no conceito de insumos consumidos pelos livros, jornais e periódicos, certamente sinalizou pela possibilidade de ampliação dos limites constitucionais da imunidade, dentro de uma interpretação teleológica.

*Respondemos que a imunidade tributária consagrada no artigo 150, VI, d, da CF/88 alcança o chamado ‘livro eletrônico’ (em CD-Roms, disquetes etc.).” (Pesquisas Tributárias - Nova Série n. 4, Imunidades Tributárias, ob. cit., p. 433 - grifos meus)*

E, realmente, sendo a isenção uma desoneração, por força da lei, um favor fiscal, uma renúncia de exercer o poder de tributar por parte de seu titular, por variados motivos, nada mais natural que, em relação às desonerações por isenção, anistia, renúncia, não incidência, e até mesmo alíquota zero, a interpretação seja uma interpretação, não literal, mas restritiva.

Diferente se coloca o problema, quando se trata das imunidades. Estas devem ser sempre interpretadas de forma extensiva. É que a imunidade, por não ser um favor fiscal, constitui, de rigor, uma absoluta vedação ao poder de tributar, como atrás defendi.<sup>22</sup>

Se se admitisse que quem não tem o direito de tributar, pudesse, “pro domo sua”, interpretar restritivamente a lei impeditiva, poder-se-ia amesquinhar a intenção do constituinte de afastar da área impositiva aquelas situações e pessoas em atividades consideradas essenciais para a preservação do Estado Democrático de Direito. Por esta razão, têm os exegetas do Direito Tributário entendido que, sempre que a desoneração decorra de uma renúncia fiscal, aplica-se o artigo 111 do CTN, mas não quando se trata de vedação constitucional ao poder de tributar, pois que permitir uma exegese restritiva nesse campo levaria a interpretações em causa própria, prejudicando o verdadeiro sentido da imunidade.<sup>23</sup>

Tal inteligência, no exame dos institutos desonerativos decorrentes da lei e daquele que surge de uma proibição constitucional, foi já de há muito encampada pela Suprema Corte, como se pode ler na gráfica, precisa e didática colocação do Ministro Thompson Flores, ao dizer:

“*Papel de imprensa - ato inexistente - interpretação literal.*

Não são as dimensões (variáveis segundo o método industrial adotado) que caracterizam o papel para impressão. *Ao contrário da isenção tributária. cujas regras se interpretam literalmente, a imunidade tributária admite ampla inteligência.*” (Destaques meus)<sup>24</sup>

O artigo 111 do CTN, portanto, não se aplica, como técnica exegética, às imunidades.<sup>25</sup>

Passo agora a responder às diversas questões formuladas pela consulente.

São cinco as obras intelectuais disponibilizadas pela consulente, três delas em papel com complemento eletrônico, e duas delas exclusivamente para meios eletrônicos.

a) Conjunto formado por livro/periódico com CD/DVD.

À evidência, o complemento eletrônico não é o mais relevante, mas a publicação em papel.

<sup>22</sup> Edgard Neves da Silva ensina: “Ao desenvolver a atividade de interpretação da norma imunizadora, a natureza e finalidades da imunidade são essenciais, de pronto, afastando a interpretação literal própria das isenções, instituto esse que, até há pouco tempo, confundia-se com a imunidade e vice-versa (Walter Barbosa Corrêa, ‘Incidência, não-incidência e isenção’, S. Paulo, IBDT/Resenha Tributária, pg. 137).” (*Curso de Direito Tributário*, coordenação geral minha, p. 175 - grifos meus)

<sup>23</sup> O Ministro Moreira Alves, no já citado acórdão, explicita a razão de ser da imunidade constitucional ao dizer: “A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional n. 1/69, ao ampliarem a imunidade constante na Constituição de 1946 - e que se adstringia ao papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros - quis, inequivocamente, facilitar e estimular os veículos de divulgação de idéias, conhecimentos e informações que são os livros, os jornais e os periódicos. Como acentua Balceiro (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 5ª ed., p. 198) ‘a imunidade do artigo 19, III, ‘d’, da Emenda n. 1/1969 traz endereço certo à proteção dos meios de comunicação de idéias, conhecimentos e informações, enfim de impressão do pensamento como objetivo precípuo’.” (RTJ 87, vol. 2, p. 611 - grifos meus)

<sup>24</sup> REO n.º 80.603-SP, DJU de 24.5.1979, p. 4.090.

<sup>25</sup> O artigo 111 do CTN, que repito, está assim redigido: “Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

No passado, para a própria consulente e à luz da Constituição de 1967, ofertei parecer, entendendo que a publicação em papel é, nestas publicações, o mais importante, tendo a minha interpretação prevalecido nos tribunais.<sup>26</sup>

O complemento eletrônico é apenas um útil acessório, que segue o principal, visto que a publicação em papel é aquela que o usuário busca, em primeiro lugar.

Lembro-me de que, à época, considerava-se imune a venda de vídeos, cassetes e CD's musicais ou de filmes acompanhados de um folheto explicativo, com o que as bancas de jornais vendiam as publicações com o complemento do CD, vídeo ou cassetes, como publicações imunes, sem maiores contestações das autoridades sobre a vedação constitucional àquelas publicações acompanhadas de um componente não de papel.

Por exemplo, numa coleção sobre os 100 maiores compositores, a vida do compositor exposta no veículo impresso era acompanhada de uma obra musical em cassete, para que o leitor percebesse o estilo daquele autor.<sup>27</sup>

Nitidamente, nesta hipótese o acessório segue o principal, e a imunidade é caracterizada, como verifiquei, por exemplo, no livro *Dumbo*, de 42 páginas, fartamente ilustradas, acompanhado de um CD com a história, em vozes dos personagens. O livro é de capa dura e o CD apenas encartado na própria capa.

Esta série de clássicos Disney é inquestionavelmente imune, pois os livros são muito mais relevantes que o CD, lembrando-se que as crianças preferem manusear os livros coloridos e bem feitos (muitas vezes com mais de um belo desenho por página), que os discos, que dependem dos pais para colocá-los num aparelho de som.<sup>28</sup>

Não diferente é, por exemplo, o *Atlas do Corpo Humano*, obra magnificamente ilustrada, em que o complemento eletrônico vem num modesto envelope. O livro é excelente, com explicações técnicas acompanhadas de ilustrações - creio que mais de uma centena. À evidência, trata-se de um livro com complemento eletrônico, mas as pessoas compram-no independentemente de sua reprodução digital.

Tal conjunto formado por livro/periódico e CD ou DVD é imune, pois o complemento eletrônico não tira em nada a relevância maior da publicação em papel.

Nesta mesma linha, entendo estar o livro acompanhado de um CD, reproduzindo o teor do livro. Tanto o conjunto "livro/periódico CD/DVD" (*Atlas de Medicina - Guia*) como o livro com um CD reproduzindo o texto do livro (livro eletrônico digital), como é o caso da *Coleção Disney*. Ambos são imunes.<sup>29</sup>

<sup>26</sup> "Imunidade Constitucional de Publicação - Interpretação Teleológica da Norma Maior - Análise Jurisprudencial - Parecer", (*Direito Constitucional Tributário*, 2ª ed., Belém, Cejup, 1985, pp. 129/154).

<sup>27</sup> Bernardo Ribeiro de Moraes, ao combater a interpretação restritiva das imunidades, afirma: "Nas normas imunitárias devem ser interpretadas através de exegese ampliativa. Não podem ser restritivamente interpretadas, uma vez que o legislador menor ou o intérprete não podem restringir o alcance da Lei Maior." (*Sistema Tributário da Constituição de 1969*, São Paulo, RT, p. 407)

<sup>28</sup> Até mesmo Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, eminente jurista e procurador da Fazenda Nacional, aguerrido defensor da tributação sobre o livro eletrônico, nesta hipótese admite, na visão de Ricardo Lobo Torres a aplicação da imunidade constitucional: "Para encimar, cumpre mencionar o entendimento de Ricardo Lobo Torres no sentido de que seriam imunes o CD-ROM, o CD ou o videocassete, quando acompanhassem o livro impresso em papel, desde que houvesse a preponderância econômica e intelectual do texto impresso sobre o disco ou a fita. O raciocínio, que certamente será examinado pelos órgãos do Poder Judiciário, é que os discos (CD-ROM, CD) e as fitas de videocassete seriam acessórios, considerados integrantes dos livros, e, portanto, os acessórios seguem o principal." (*Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*, ob. cit., p. 176 - grifos meus)

<sup>29</sup> Ricardo Lobo Torres esclarece: "Necessário que o livro exiba, frente ao CD, não só a preponderância econômica, mas também a intelectual. No caso de enciclopédia em fascículos acompanhada de CD, por exemplo, ocorre tal preponderância.

De feito, essas publicações contêm informações e lições sobre a história da música e trazem, com o objetivo de esclarecer o conteúdo do escrito, diversas músicas gravadas em CD. Sabe-se que hoje, com o avanço da tecnologia, os

Em ambas as hipóteses, o livro é muito mais relevante que o complemento eletrônico. Na *Coleção Disney*, as crianças encantando-se com a qualidade e a beleza do livro, podendo folheá-lo por si mesmas; já para ouvir o complemento, necessitarão do auxílio de pessoas mais velhas; e no livro/periódico, o próprio livro, por sua qualidade, pode perfeitamente prescindir do Cd, mesmo para aqueles que se tornaram dependentes da internet - que os há.

Quanto ao "kit educacional", ainda que, apesar de haver um livro, haja também um DVD e um CD, estou convencido de que a parte mais importante é o livro, visto que o DVD re-produz diálogos que estão no livro, o CD reproduz o áudio do DVD para auxiliar a pronúncia do leitor. Mas o livro não só possui os diálogos escritos, ensinando a própria grafia das palavras, como há tradução dos textos, aulas de gramática e exercícios para os alunos, o que não há nos CDs ou DVDs.<sup>30</sup>

O "kit educacional" é o livro que se constitui de maior relevância, por ter muito mais material (gramática, exercícios, traduções, vocabulários) do que aquilo que se encontra no complemento eletrônico e digital, que permite apenas aprender a pronúncia do idioma estrangeiro.

À evidência, é o livro que ensina o idioma, contendo as regras gramaticais; a fonética se obtém no complemento. A compreensão oral e a pronúncia correta são relevantes, mas a essência do curso está no livro. Sem ele, os complementos restariam esvaziados.<sup>31</sup>

produtos culturais vão assumindo a forma audiovisual ou até mesmo a característica de multimídia, com a interatividade do usuário, que interfere na base de dados do programa. Os jovens têm nos dias atuais maior facilidade em assimilar conhecimentos que venham transmitidos por instrumentos tecnológicos mais sofisticados, o que leva inclusive à necessidade de se dar tratamento privilegiado à produção audiovisual. Não basta ensinar história da música por meio de linguagem discursiva; é necessário que se recorra ilustrativamente à própria linguagem musical. Até mesmo a apresentação do produto pode deixar transparecer a predominância intelectual da parte escrita, se o CD é embalado juntamente com o fascículo e nele está impressa a mesma denominação da enciclopédia. Demais disso, a enciclopédia é vendida em bancas de jornal e livrarias, o que demonstra o maior peso intelectual do escrito. A mesma preponderância é que justifica a unificação das alíquotas pela legislação portuguesa no caso acima citado de livro acompanhado de videofilme." (*Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*, ob. cit., p. 204 - grifos meus)

<sup>30</sup> Roque Antonio Carrazza, depois de largas considerações, escreve: "Como vemos, todas as linhas argumentativas seguem a mesma conclusão de que os chamados livros eletrônicos estão abrangidos pela imunidade aos impostos, consagrada no art. 150, VI, 'd', da Constituição Federal.

São os fins a que se destinam os livros e equivalentes - e, não, sua forma - que os tornam imunes a impostos. Livros, na acepção da alínea 'd', do inc. VI, do art. 150, da CF, são os veículos do pensamento, vale dizer, os que se prestam para difundir idéias, informações, conhecimentos etc. Pouco importam o suporte material de tais veículos (papel, celulósido, plástico etc.) e a forma de transmissão (caracteres alfabéticos, símbolos musicais, signos Braille, impressos magnéticos etc.).

Esta interpretação, a nosso ver, é a única que atende a 'ratio constitutionis' de salvaguardar a cultura, a liberdade de imprensa, a livre difusão do pensamento e, por extensão, o próprio regime democrático." (*Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*, ob. cit., p. 242 - grifos meus)

<sup>31</sup> Leia-se a decisão do Egrégio Tribunal Federal da 3ª Região neste sentido:

"Proc.: 93.03.060022-3 AMS 127.415

Orig.: 0009415190 5ª Vara São Paulo/SP

Apte.: União Federal (Fazenda Nacional)

Adv.: Elyadir F. Borges e Miriam Aparecida P. da Silva

Apdo.: Oesp Gráfica S/A

Adv.: Marilene Talarico Martins Rodrigues e Outros

Relator: Juíza Federal Convocada Eliana Marcelo/Turma Suplementar da Segunda Seção

Ementa:  
Tributário. Aduaneiro. Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados. Imunidade. Livro Infantil.

1. Discute-se o direito ao desembaraço aduaneiro de livros infantis, sem o pagamento dos impostos exigidos, fundamentando-se a impetrante na imunidade consagrada no artigo 19, inciso III, letra 'd', da Constituição Federal de 1967.  
2. Analisando a mercadoria 'sub judice', cujo exemplar se encontra juntado aos autos, são desnecessárias outras provas para aferirmos tratar-se de livro, muito embora possua no seu bojo a controversa célula eletromagnética, para a

Ora, se a intenção da imunidade é assegurar a liberdade de imprensa, a livre transmissão do pensamento, assim como preservar a cultura e a educação, nada mais lógico que o complemento eletrônico aperfeiçoe o aprendizado de uma língua, permitindo a correta pronúncia do vocabulário, das palavras, da formação gramatical que estão no livro, inclusive com a grafia de todos os diálogos lá colocados. É algo que não está no CD ou DVD.<sup>32</sup>

Em síntese, sem necessidade de maiores indagações - até porque a matéria já foi por mim examinada e exposta minha interpretação, em parecer para a consultante ainda sob o pálio da Constituição anterior - cujo texto sobre imunidades de livros era rigorosamente igual ao atual - entendo que os três tipos de publicações (conjunto livro/periódico CD/DVD; livro acompanhado de complemento eletrônico digital; e "kit educacional") são imunes, ainda que se adote, para argumentar, uma interpretação menos ampla da norma de imunidade, pois a publicação em papel prevalece em relação ao complemento eletrônico. Este, até visualmente, é um mero complemento, imposto pela modernidade, mas que não prescinde de publicação escrita.

Sem dúvida nenhuma, tais conjuntos (livro/periódico e CD/DVD) são imunes, como se percebe, nos belos livros anexados.

A respeito dos documentários jornalísticos não acompanhados de obras impressas, tratando-se, apenas, de produção audiovisual, minha opinião pessoal é que são também imunes, eis que como exposto no início deste parecer, a imunidade alcança os três tipos de veículos, sejam impressos ou não (jornais, periódicos e livros); apenas a outorgada ao papel é que está limitada à sua destinação (impressão).<sup>33</sup>

A interpretação oficial, todavia, ou seja, a que tem prevalecido na Administração Pública, é que somente quando o veículo for de papel é que é imune. Assim, se a mesma notícia ou obra cultural for veiculada por técnicas mais atuais, não o seria. Vale dizer, *não o conteúdo ôntico do veículo utilizado*, mas a forma, o suporte físico no qual esse conteúdo é apre-

emissão de sons, esta é meramente um acessório, dentro do seu contexto, que vem acompanhado de estampas, gravuras, figuras ilustrativas de textos impressos, não se podendo desconsiderar que a sua finalidade é a de tornar o aprendizado um processo lúdico e não enfadonho, em relação à faixa etária a que se destina, abrangendo, assim, os fins preceituados pelo Texto Maior.

3. Saliente-se que a imunidade prevista constitucionalmente independe do modelo ou tipo do livro, devendo, portanto, alcançar a mercadoria aqui discutida, especialmente frente a precedentes do Colendo Supremo Tribunal Federal, quanto à imunidade conferida ao álbum de figurinhas.

4. Apelação e remessa oficial improvidas." (Jufza convocada Eliana Marcelo, 12.07.2007 - data do julgamento)

<sup>32</sup> O saudoso Ministro Cordeiro Guerra, ao defender, em parecer, a interpretação extensiva das imunidades, declarou: "Vivemos um momento de transformações científicas e de progressos tecnológicos e não podemos excluir da imunidade constitucional as publicações que surgem do evoluir da civilização técnica em que nos inserimos." (Em parecer a que tive acesso)

<sup>33</sup> O Ministro Marco Aurélio de Mello, em voto vencedor no STF declarou: "O preceito constitucional há de merecer interpretação teleológica, buscando-se atingir, de forma plena, o objetivo visado, que outro não é senão afastar procedimentos que, de algum modo, possam inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. *Sob o meu ponto de vista, a parte final do preceito, concernente à imunidade e à referência a livros, jornais e periódicos, não é exaustiva, e, tão pouco, merecedora de interpretação literal, a ponto de dizer-se que somente se tem a imunidade quanto à venda e aos atos que digam respeito diretamente ao papel utilizado. Tal óptica redundaria no esvaziamento da regra constitucional.*

(...)  
Nunca é demais relembrar a importância de todos os esforços, por menores ou insignificantes que pareçam ser, no sentido da preservação da liberdade, o bem supremo e atributo maior a diferenciar a espécie humana. *Por outro lado, também já se afigura bastante conhecido o velho ardid da tributação excessiva como forma de obnubilar a livre atividade dos homens, ao tempo em que se engendra a mais vergonhosa das discriminações, porque sorrateira e subtil: aquela que viabilizada pela ignorância, pelo desconhecimento, conduz a uma crescente elitização, a separar os mais poderosos das massas populacionais mais carentes. Tal tipo de tributação diz com um modo ignóbil de manipular o que transparece ser direito inerente à cidadania: a liberdade de expressão e, por conseguinte, o acesso à informação.*" (Imunidade Tributária do Livro Eletrônico, ob. cit., pp. 261/262 - grifos meus)

sentado é que tornaria um documentário imune ou não. Somente uma interpretação pobre, alheia à intenção do constituinte de preservar o conteúdo da notícia jornalística, da lição cultural ou da educação, através da imunidade, e não o tipo de veículo, é que pode levar a privilegiar a forma sobre o conteúdo, o periférico sobre o essencial, a roupagem sobre o corpo. Tal interpretação daria mais valor aos alfaiates que fazem a roupa do que aos médicos que cuidam do corpo. Ou, melhor dizendo, à vestimenta que ao próprio cidadão.<sup>34</sup>

Por esta interpretação, os prêmios Nobel de medicina deveriam ser substituídos pelos criadores dos modelos "fashion".

Até em homenagem à inteligência do constituinte, não posso aceitar essa pobre e desarrazoada exegese. Por essa razão, entendo que, tanto os documentários jornalísticos, como os editoriais, via internet, são imunes. No caso da Internet que reproduza o mesmo conteúdo veiculado em revista tendo como suporte o papel, sendo o direito de acesso vendido em conjunto com a publicação, prevalece o principal, ou seja, a revista de papel.<sup>35</sup>

Tal interpretação, todavia, poderia ser suscitada perante o Poder Judiciário, a fim de se ter uma solução definitiva sobre a imunidade dos meios de comunicação, por livros, periódicos e revistas ainda que não de papel. Vejo com otimismo a concessão da tutela judicial às teses apresentadas pela consultante, pelas razões que aduzo mais adiante, na resposta ao primeiro quesito.

Passo, agora, a responder de forma sintética a consulta formulada:

1) A imunidade constitucional de impostos, como atrás expus, deve ser interpretada de forma não restritiva, mas ampla. Neste sentido, já se posicionou o STF. Não pode, pois, sofrer restrições convenientes e coniventes.<sup>36</sup>

<sup>34</sup> Schubert de Brito Machado ensina: "a) cabe ao aplicador das normas constitucionais atribuir ao seu texto o sentido adequado para acompanhar a evolução das necessidades sociais no decorrer do tempo;

b) as imunidades podem sempre ser entendidas como proibição de tributar;

c) a imunidade não é instituto de direito tributário, Não tem relação direta com a arrecadação tributária. *Consiste, antes de tudo, em instrumento de preservação dos valores constitucionais contra a possível ação do Estado, por isso, se torna irrelevante a capacidade contributiva das pessoas por elas alcançadas;*

d) *a imunidade prevista no dispositivo acima transcrito, embora típica imunidade objetiva, não visa proteger o objeto livro mas sim a livre expressão de pensamento, ou seja, o conteúdo dos livros;*

e) as regras constitucionais devem ser interpretadas de modo a conferir-lhes máxima efetividade;

f) o livro nem sempre teve a forma que hoje predomina - códice de papel, a qual em breve restará em grande parte substituída pelos registros digitais;

g) *o entendimento de que o livro contido em CD-ROM, por não ser feito de papel, não é imune aos impostos, implica em estreitamento injustificado do sentido da norma da Constituição, inteiramente incompatível com a doutrina do moderno constitucionalismo; e*

h) *a imunidade prevista na letra 'd' do item IV do art. 150 da Constituição Federal abrange o livro eletrônico.*" (Imunidade Tributária do Livro Eletrônico, ob. cit.)

<sup>35</sup> Roque Antonio Carrazza (Curso de Direito Constitucional Tributário, pp. 647-648) escreve: "Todos nós sabemos que um livro é um objeto elaborado com papel, que contém, em várias páginas encadernadas, informações, narrações, comentários etc. impressos por meio de caracteres. Esta é a acepção corrente de livro, que qualquer dicionário registra.

Não resta dúvida de que as operações com este tipo de livro são imunes a impostos.

*A nosso ver, no entanto, devem ser equiparados ao livro, para fins de imunidade, os veículos de idéias, que hoje lhe fazem as vezes (livros eletrônicos) ou até, o substituem. Tal é o caso - desde que didáticos ou científicos - dos discos, dos disquetes de computador, dos CD-Roms, dos slides, dos videocassetes, dos filmes etc.*

Segundo estamos convencidos, a palavra livros está empregada no Texto Constitucional não no sentido restrito de conjuntos de folhas de papel impressas, encadernadas e com capa, mas, sim, no de veículos do pensamento, isto é, de meios de difusão da cultura. Já não estamos na Idade Média, quando a cultura só podia ser difundida por intermédio de livros. Nem nos albos do Renascimento, na chamada era de Gutenberg, quando os livros eram impressos, tendo por base material o papel. Hoje temos os sucedâneos dos livros, que, mais dia menos dia, acabarão por substituí-los totalmente. Tal é o caso dos CD-Roms e dos demais artigos da espécie, que contém, em seu interior, os textos dos livros, em sua forma tradicional (...)." (Grifos meus)

<sup>36</sup> Em recurso que sustentei oralmente perante o Supremo Tribunal Federal, a tese da interpretação extensiva foi hospedada, conforme se lê da ementa abaixo:

A meu ver - e neste sentido já me manifestei repetidas vezes - a forma de disponibilização de obra intelectual (em papel, eletrônico ou digital) é indiferente, pois o conteúdo da mensagem, e não a forma, é que determina ser ou não a obra imune. Privilegiar a forma sobre o conteúdo é considerar a vestimenta mais importante que o cidadão que a enverga. É de se lembrar que, quando se discutia a imunidade, no passado, a comunicação eletrônica ou digital era desconhecida, razão pela qual este tipo de questão não se colocou.

A Constituição americana de 1787 continua a mesma, tendo sido, todavia, adaptada, pela hermenêutica, de tal forma que, as normas anteriormente aplicadas a um país agrícola foram, gradativamente, sendo conformadas pela Suprema Corte e por apenas 27 emendas, nestes últimos 223 anos, para atender às necessidades do povo da mais poderosa nação industrial do mundo, no momento.<sup>37</sup>

Não se pode trabalhar com categorias passadas, quando o sentido continua o mesmo, principalmente se a veiculação formal adapta-se à evolução tecnológica do mundo.<sup>38</sup>

Minha resposta, portanto, é de que:

a) A imunidade Constitucional prevista para livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, de que trata o artigo 150, VI, "d", da CF deve se submeter à interpretação ampla e extensiva tendo em vista a sua finalidade que é a proteção de valores assegurados por princípios constitucionais, dentre os quais se destacam a liberdade de expressão do pensamento e a disseminação da cultura;

b) qualquer que seja a forma pela qual o jornal, periódico ou livro for apresentado (papel, digital ou eletrônico) é imune.

2) Defino a imunidade como uma vedação absoluta ao poder de tributar. Seu objetivo, no que diz respeito a livros, jornais e periódicos, é garantir a liberdade de imprensa, a difusão da educação, da cultura e a livre manifestação do pensamento. Imune é esta difusão, por

"RE 101.441-5-RS - Recorrente: G. T. do Brasil Ltda.

Recorrida: Prefeitura Municipal de Porto Alegre.

Ementa: Imunidade tributária. (art. 19, III, 'd', da Constituição Federal). ISS - Listas Telefônicas.

A edição de listas telefônicas (catálogos ou guias) é imune ao ISS (art. 19, III, 'd', da CF), mesmo que nelas haja publicidade paga.

Se a norma constitucional visou facilitar a confecção, edição e distribuição do livro, do jornal e dos periódicos, imunizando-os ao tributo, assim como o próprio papel destinado à sua impressão, é de se entender que não estão excluídos da imunidade os periódicos que cuidam apenas e tão-somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de inegável utilidade pública, como é o caso das listas telefônicas.

Recurso extraordinário conhecido, por unanimidade de votos, pela letra 'd' do permissivo constitucional, e provido, por maioria, para deferimento do mandado de segurança.

Acórdão: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os ministros do STF, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, por maioria de votos, dar-lhe provimento.

Brasília, 4/11/87." (O Sistema Tributário na Constituição, ob. cit., pp. 316/317 - grifos meus)

<sup>37</sup> Edward S. Corwin demonstra como esta evolução decorreu da hermenêutica integrativa em seu livro *A Constituição Norte-americana e seu Significado Atual* (Rio de Janeiro, Jorge Zahar, 1986).

<sup>38</sup> Edward S. Corwin assim explica esta evolução: "Em resumo, o Controle Judicial tal como é hoje exercido pela Corte Suprema é, freqüentemente, um poder político no sentido lato da palavra e um dever de proteger os melhores interesses da comunidade americana, envolvendo o seu exercício o uso do julgamento político no mesmo sentido amplo. Naturalmente, assim foi, mais ou menos, desde o início; hoje o é mais do que menos e a prova está no próprio reconhecimento, pela Corte, da fraqueza do princípio do 'stare decisis' no campo do Direito Constitucional (vide págs. 177-178, 304).

Tudo bem considerado: a amplitude do campo abrangido e, a flexibilidade doutrinária, ajudadas pelo fato de gozar a Corte Suprema; muitas vezes, da escolha entre doutrinas rivais - eis as características dominantes, neste ano da graça de 1954, do nosso Direito Constitucional nacional." (A Constituição Norte-americana e seu Significado Atual, ob. cit., p. 4 - grifos meus)

qualquer dos três veículos. A menção a papel, no inciso VI, letra "d", é apenas para restringir a desoneração que lhe é concedida a uma única destinação: a impressão de livros, jornais e periódicos, quando esses veículos usarem papel como suporte físico. Não é qualquer papel que goza de imunidade, mas apenas aquele utilizado para a confecção de revista, periódico e jornal.<sup>39</sup>

Mas não há, no texto constitucional, a mesma limitação, quanto a revistas, jornais e periódicos, condicionando a imunidade desses veículos à utilização do papel como suporte material. O velho adágio romano "ubi lex non distinguit, distinguere non debemus" é aplicável à hipótese. A restrição pretendida não está no texto constitucional. Por isto, qualquer jornal, eletrônico, digital ou de papel, qualquer revista, eletrônica, digital ou de papel, qualquer periódico, eletrônico, digital ou de papel, e só o papel de imprensa, são imunes.<sup>40</sup>

Esta é a minha inteligência do inciso VI, letra "d", do artigo 150, da Lei Suprema, na linha, aliás, de decisão monocrática do Ministro Ricardo Lewandowski, ao dizer ser este o entendimento prevalecente no Supremo:

"A questão ainda não é pacífica, a doutrina se posta pela abrangência do tema, enquanto a jurisprudência se divide. Porém, o entendimento prevalecente e atual do Supremo Tribunal Federal, é no sentido de que a imunidade consagrada pelo art. 150, VI, 'd', da C.F., deve se restringir aos elementos de transmissão propriamente ditos, evoluindo apenas para abranger novos mecanismos de divulgação e propagação da cultura e informação de multimídia, jornais e periódicos eletrônicos, é o que melhor atende ao preceito em tela." (Destaques meus)<sup>41</sup>

3) A Lei 10.753, de 30 de outubro de 2003, em seu artigo 2º, declara:

"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." (Destaques meus)

<sup>39</sup> O procurador da Fazenda Nacional Vittorio Cassone ensinou: "Enfim, na questão em tela há de se atentar para uma visão finalística de preceito imunitário, que tem na educação, cultura e informação seu ideal a alcançar. E a não extensão da imunidade tributária ao livro eletrônico indubitavelmente dificulta tal realização, sem sintonia com os objetivos fundamentais da República.

Respondo, pois, à 1ª questão:

A imunidade tributária consagrada no art. 150, VI, d, da Constituição Federal de 1988, considerando os objetivos fundamentais da República e princípios pertinentes à formação educacional e cultural do cidadão, alcança o livro eletrônico, desde que com o mesmo conteúdo e a mesma finalidade do livro feito com papel." (Pesquisas Tributárias - Nova Série n. 4, Imunidades Tributárias, ob. cit., p. 259 - grifos meus)

<sup>40</sup> Renzo Tozi esclarece: "1147. Ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit - Quando a lei quis falar, falou; quando não quis, calou.

Esse é um 'brocardo' medieval anônimo que ainda pertence ao patrimônio comum do direito: pretende impedir que se faça a lei dizer o que não quis, e que dela seja feita uma interpretação extensiva e não rigorosamente restritiva. Há semelhança em Ubi lex non distinguit nec nostrum est distinguere, 'quando a lei não faz distinções, não nos cabe fazê-las'." (Dicionário de Sentenças Latinas e Gregas, São Paulo, Martins Fontes, 1996, p. 525 - grifos meus)

<sup>41</sup> AI 724.291/SP, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, julgamento: 8.5.2009.

A Lei fere a Constituição e a própria orientação do STF, à luz da decisão retrocitada, do Ministro Lewandowski, ao dizer que a imunidade se “estende”

“aos denominados livros, jornais e periódicos eletrônicos”.<sup>42</sup>

O conceito da lei é, inclusive, contraditório, pois, ao mesmo tempo em que considera livros aqueles veículos

“em meio digital, magnético e ótico para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual”, exclui dele os demais livros eletrônicos destinados a outros públicos, como se *livros não fossem*. É como se dissesse: são seres humanos apenas as pessoas que tiverem olhos negros, as que tiverem olhos de outras cores não são. Se reconhece que os *livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual são livros*, por que não seriam livros os demais livros eletrônicos? Qual é a razão da distinção? Os livros, às vezes, são livros e, às vezes, não? À evidência, o artigo 2º não faz jus à inteligência de nossos legisladores, devendo-se concluir ter havido um “lapso legislativo”, a não ser que conveniências tributárias inconstitucionais tenham levado o Congresso Brasileiro a agredir a lógica, a razão e a cidadania.<sup>43</sup>

Com base na Constituição, entendo que são livros aqueles cujo conteúdo seja próprio de um livro, jornal ou periódicos, qualquer que seja a forma de sua veiculação. O que define o livro é o seu conteúdo e não a sua forma. Um romance de Tolstoi é um livro, seja apresentado em papel, CD ou por qualquer outra forma eletrônica ou virtual. É a obra que define a natureza de livro e não a forma. Se o livro estivesse em CD, de acordo com o artigo 2º da Lei 10.753, a obra do autor seria, *ao mesmo tempo, livro e não livro*, dependendo de estar sendo veiculada em papel ou por meio eletrônico.<sup>44</sup>

<sup>42</sup> Do voto do Ministro Lewandowski consta: “Não restam dúvidas que a Constituição Federal, ao inserir uma regra de imunidade para o livro, o jornal, o periódico, bem como o papel destinado a sua impressão (este sendo papel de imprensa), *quis prestigiar a liberdade de imprensa e o acesso à cultura como uma das formas de garantir a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, apoiando e incentivando a difusão das manifestações culturais, inseridas no art. 215, da Magna carta.*” (AI 724.291/SP, julgamento 8.5.2009, DJe 19.5.2009)

<sup>43</sup> O então desembargador do da TRF 5ª Região, Des. Francisco Falcão, ex-ministro do STJ, ao ser relator do MS 8.688 (PE 92.05.07361-0) lembra a jurisprudência do STF: “Recordo o voto do Eminentíssimo Ministro Carlos Madeira, no RE 102.141, RJ, ‘in’ RTJ 116 pág. 272, que, invocando a lição de Amílcar de Araújo Falcão, diz: ‘A interpretação sistemática da norma constitucional leva à conclusão de que o que caracteriza as imunidades é ‘a circunstância de que, com elas, o legislador constituinte procura resguardar, assegurar ou manter incólumes certos princípios, idéias-força ou postulados que consagra como preceitos básicos do regime político, a incolumidade de valores éticos e culturais que o ordenamento positivo consagra e pretende manter livres de eventuais interferências ou perturbações, inclusive pela via oblíqua ou indireta da tributação’. ‘As imunidades - diz ainda o autor acima citado - como as demais limitações ao poder de tributar, consoante o ensinamento de Aliomar Baleeiro, têm, assim, a característica de deixar ‘transparente sua índole nitidamente política’, o que impõe ao intérprete a necessidade de fazer os imprescindíveis confrontos e as necessárias conotações de ordem teleológica, toda vez que, concretamente, tiver de dedicar-se à exegese dos dispositivos constitucionais instituidores de tais princípios.’ (Revista citada, p. 369).

Ora, segundo tal orientação, bem é de ver que, ‘ao falar o constituinte em livro, jornal, periódico e papel de imprensa, pretendeu exclusivamente tornar imunes atividades destinadas a formar culturalmente ou informar isentamente o povo brasileiro.’

A observação é de Ives Gandra da Silva Martins, na sua obra Teoria da Imposição Tributária (São Paulo, 1983). ‘Pretendeu - prossegue o autor - inequivocamente, impedir o Estado, por meio da imposição tributária, manipulasse a verdade cultural ou a informática noticiosa, dificultando ao povo receber imparcialmente notícias e culturas.’ (obra cit., p. 357).”

<sup>44</sup> O Desembargador e jurista Yoshiaki Ichihara do TJ de São Paulo esclarece: “*Não reconhecer a imunidade tributária dos livros eletrônicos é o mesmo que parar no tempo e no espaço, preso a uma interpretação literal e retrógrada, sem enxergar a realidade atual e do futuro, pois, em termos de conteúdo, função, objetividade; recursos para pesquisa, cópiagem, transporte, divulgação, rapidez na localização dos textos etc., os CD-Roms superam em muito os tradicionais livros, jornais, periódicos etc.*”

Escreve Roque Antonio Carrazza, nessa mesma linha de raciocínio: “A nosso ver, no entanto, devem ser equiparados ao livro, para fins de imunidade, os veículos de idéias, que hoje lhe fazem as vezes (livros eletrônicos) ou, até, o

Pela lei brasileira, portanto, Tolstoi seria autor de livros e não livros, conforme o veículo que difundisse a sua obra. Só mesmo a lei sul-africana à época do “apartheid” foi capaz de estabelecer distinções tão esdrúxulas como essa lei brasileira. Conta-se o episódio de um cidadão branco que, ao casar-se com uma moça de tez negra, teve que mudar seu “status”, passando a ser considerado um “cidadão negro”. E assim permaneceu até separar-se, quando voltou a ser um “cidadão branco”. Apesar da cor de sua pele, perante a lei, foi branco, negro e branco!

A resposta, portanto, é que, perante a Constituição, livro é definido por seu conteúdo e não por sua forma. Já pela lei - a meu ver, de manifesta inconstitucionalidade -, é livro apenas o que estiver descrito no artigo 2º da Lei 10.753/03. À evidência, choca-se tal diploma legislativo com a decisão mencionada, do eminente Ministro Ricardo Lewandowski.<sup>45</sup>

4) Como me referi atrás, entendo que a obra jornalística editorial disponibilizada via internet é albergada pela imunidade constitucional prevista no artigo 150 inciso VI letra “d”.

Transcrevo três decisões do TRF da 4ª Região na mesma linha do Ministro Lewandowski e de meus escritos passados, válidas para qualquer forma de divulgação cultural ou jornalística.

- 1) “Imunidade. Livros. *Quickitionary*. CF/88, art. 150, inc. VI, alínea d. Hoje, o livro ainda é conhecido por ser impresso e ter como suporte material o papel. *Rapidamente, porém, o suporte material vem sendo substituído por componentes eletrônicos, cada vez mais sofisticados, de modo que, em breve, o papel será tão primitivo, quanto são hoje a pele de animal, a madeira e a pedra*. A imunidade, assim, não se limita ao livro como objeto, mas transcende a sua materialidade, atingindo o próprio valor imanente ao seu conceito. *A Constituição não tornou imune a impostos o livro-objeto, mas o livro-valor. E o valor do livro está justamente em ser um instrumento do saber, do ensino, da cultura, da pesquisa, da divulgação de idéias e difusão de ideais, e meio de manifestação do pensamento e da própria personalidade do ser humano*. É por tudo isso que representa, que o livro está imune a impostos, e não porque apresenta o formato de algumas centenas de folhas impressas e encadernadas. *Diante disso, qualquer suporte físico, não importa a aparência que tenha, desde que revele os valores que são imanentes ao livro, é livro, e como livro, estará imune a impostos, por força do art. 150, VI, d, da Constituição*. O denominado ‘quickitionary’, embora não se apresente no formato tradicional do livro, tem conteúdo

substituem. Tal é o caso - desde que didáticos ou científicos - dos discos, dos disquetes de computador, dos CD-Roms, dos slides, dos videocassetes, dos filmes etc.

Portanto, sobre a primeira questão formulada, a nossa resposta é no sentido positivo, isto é, ‘a imunidade tributária consagrada no art.150, VI, d, da Constituição Federal de 1988 alcança o chamado ‘livro eletrônico’, apresentado em forma de CD-Rom, disquetes etc.’ (Pesquisas Tributárias - Nova Série n. 4, Imunidades Tributárias, ob. cit., p. 327 - grifos meus)

- <sup>45</sup> Maria Teresa Carcomo Lobo escreve: “Em termos de direito comparado, o direito alemão adotou o princípio da proporcionalidade ou o princípio da proibição por excesso, conferindo-lhe natureza de norma não constitucional, que permite ao intérprete aferir da compatibilidade entre meios e fins, de modo a evitar restrições desnecessárias ou abusivas contra direitos fundamentais.

Seria este, exatamente, o caso, se fossem irradiados da imunidade tributária inscrita no art. 150 inciso VI, alínea d, da CF/88 os livros eletrônicos e todos os meios derivados da moderna tecnologia de informação e de comunicação. Afrontar-se-ia a harmonia entre meios e fins. Aqueles, representados pelos CD-Roms, disquetes etc. estes objetivados na educação, na informação, na cultura, que são os alicerces da cidadania nos precisos dizeres constitucionais. *De conseguinte, no âmbito dos direitos individuais e sociais há de prevalecer o princípio da máxima efetividade, porque as normas que definem os direitos fundamentais e suas garantias não comportam interpretação restrita.*

Disso é exemplo o Acórdão da Suprema Corte, nos autos do RE 203.706-SP, da lavra do Eminentíssimo Ministro Moreira Alves, ao firmar entendimento no sentido de que: ‘A imunidade prevista no art. 150, VI, d, ‘in fine’, da CF abrange o papel fotográfico, inclusive para a fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto, destinados à composição de livros, jornais e periódicos’ (Informativo STF, n. 94, de 03.12.1997, p. 2).” (Pesquisas Tributárias - Nova Série n. 4, Imunidades Tributárias, ob. cit., p. 99 - grifos meus)

de livro e desempenha exclusivamente a função de um livro. Não há razão alguma para que seja excluído da imunidade que a Constituição reserva para o livro, pois tudo que desempenha a função de livro, afastados os preconceitos, só pode ser livro." (Destques meus)<sup>46</sup>

2) "Constitucional. Tributário. Imunidade. Jornal. CD-ROM. 1. O fato de o jornal não ser feito de papel, mas veiculado em CD-ROM, não é óbice ao reconhecimento da imunidade do artigo 150, VI, d, da CF, porquanto isto não o desnatura como um dos meios de informação protegidos contra a tributação. 2. Interpretação sistemática e teleológica do texto constitucional, segundo a qual a imunidade visa a dar efetividade aos princípios da livre manifestação de pensamento, de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, de acesso à informação e aos meios necessários para tal, o que deságua, em última análise, no direito de educação, que deve ser fomentado pelo Estado visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho, havendo liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber (art. 5º, IV, IX, XIV, 205, 206, II, etc.). 3. Apelo e remessa oficial improvidos."<sup>47</sup>

3) "Se a finalidade da imunidade prevista no da Carta Magna é favorecer a divulgação de idéias e a manifestação do pensamento, entendendo que é isto que deve ser privilegiado na interpretação da norma, ao revés de uma interpretação restrita tendo em vista apenas o veículo utilizado: privilegia-se o fim (divulgação do conhecimento), não o meio (livro escrito) Diante do exposto, nego provimento à remessa oficial, consoante a fundamentação supra."<sup>48</sup> (Destques meus)

Parece-me que toda a obra jornalística editada por meios eletrônicos (via internet) é albergada pela imunidade, posto que, na letra do artigo 220 da CF, não se pode admitir qualquer restrição à liberdade de expressão. A restrição representada pela imposição tributária sobre tais veículos de divulgação, fere não só o artigo 150, inciso VI, letra "d", mas o próprio artigo 220 da CF, assim redigido:

"Art. 220. A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição."<sup>49</sup>

5) Respondo, com brevidade, a esta questão, na medida em que examinei atrás, as cinco hipóteses consultadas e, pelos argumentos lá expendidos, entendo que todas as obras disponibilizadas pela consulente e mencionadas na consulta atendem aos critérios constitucionais da imunidade de impostos.

<sup>46</sup> AMS 2000.70.00.002338-S/PR, 2ª Turma, Relator Juiz Wilson Darós, julgamento por unanimidade, DJU de 3.10.2001, p. 727.

<sup>47</sup> AC 1998. 04. 01.090888-S/SC, 2ª Turma, Relator Juiz João Pedro Gebran Neto, julgamento por unanimidade, DJU de 25.10.2000, p. 349.

<sup>48</sup> RMS 2002.70.00.008696-3, Relator Desembargador Dirceu de Almeida Soares, TRF da 5ª Região.

<sup>49</sup> Comentei-o: "O dispositivo fala claramente em manifestação (direito sem restrições) do pensamento, o que vale dizer, desde que veiculando opiniões pessoais, não pode haver qualquer espécie de limitação. À evidência, responde o autor da manifestação por eventuais crimes e danos morais, se afetar terceiros nos direitos garantidos pelo art. 5º, X, da Lei Suprema.

Continua o constituinte a referir-se à criação autêntica ou informativa, acrescentando que a 'expressão' e a 'informação' - esta mais voltada ao jornalismo - gozam de idêntica imunidade.

Não contente o legislador Supremo em dizer que tais manifestações não sofrerão qualquer restrição, reforçou a decisão, ao dizer que as limitações não poderiam ser de qualquer natureza, ou seja, 'sob qualquer forma, processo ou veículo'.

À nitidez, o constituinte entendeu que, ao falar em veículo (meio de comunicação social), processo (qualquer tipo de divulgação) ou forma (latitude máxima), eliminaria qualquer atentado sobre a liberdade de imprensa ou a livre manifestação do pensamento.

A repetição objetiva tornar a garantia desse direito a mais ampla possível, impondo o constituinte apenas as restrições descritas pela própria Constituição, como é o caso da propaganda eleitoral." (Comentários à Constituição do Brasil, 8º vol., São Paulo, Saraiva, 1998, pp. 800/801)

6) No tocante às obras disponibilizadas em CD, DVD ou via internet como livros e revistas digitais ou eletrônicos, é de se ressaltar que a classificação 4902.90.00 está na subseção de jornais e publicações periódicos. Há, todavia, as classificações 4901.9 e 4901.99.00, que aludem a livros, além da 4903.00.00 que cuida de álbuns e livros de ilustrações e álbuns para desenhar ou colorir.<sup>50</sup>

Seguem as posições referidas:

NCM	Descrição
49.01	Livros, brochuras e impressos semelhantes, mesmo em folhas soltas.
4901.10.00	- Em folhas soltas, mesmo dobradas
4901.9	- Outros:
4901.91.00	- Dicionários e enciclopédias, mesmo em fascículos
4901.99.00	- Outros
49.02	Jornais e publicações periódicas, impressos, mesmo ilustrados ou contendo publicidade.
49.02.10.00	- Que se publiquem pelo menos 4 vezes por semana
49.02.90.00	- Outros
4903.00.00	Álbuns ou livros de ilustrações e álbuns para desenhar ou colorir, para crianças.

Por outro lado, além da posição:

"85.23 Discos, fitas, dispositivos de armazenamento não-volátil de dados à base de semicondutores, 'cartões inteligentes' ('smart cards') e outros suportes para gravação de som ou para gravações semelhantes, mesmo gravados, incluídos as matrizes e moldes galvânicos para fabricação de discos, exceto os produtos do Capítulo 37",

o item 8523.40.11 está assim redigido:

"Discos para sistema de leitura por raios 'laser' com possibilidade de serem gravados uma única vez."

Em face de minha inteligência sobre a matéria, parece-me que para as obras disponibilizadas em CD, DVD ou via internet que constituam periódicos ou revistas digitais ou eletrônicas, a classificação mais adequada é a 4902.90.00, visto que cuida de jornais. Já para livros que não sejam periódicos nem jornais, poder-se-ia adotar 4901.9 ou 4903.00.00, embora a classificação anterior seja, a meu ver, a melhor.

Respondo, portanto, que a classificação mais pertinente é a da NCM 4902.90.00, prevalecendo sobre as demais. Afasta-se a classificação do mero suporte, visto que este, enquanto não utilizado, não exterioriza jornal, periódico ou livro.<sup>51</sup>

Para demonstrar que a única alternativa é a classificação sugerida, o ideal seria submeter a matéria ao Poder Judiciário, mediante a propositura de ação declaratória. Com suporte

<sup>50</sup> Vanoni ensina: "as normas tributárias, como quaisquer outras, devem ser interpretadas com o fito de atribuir ao preceito jurídico o valor real que lhe compete na regulamentação das relações da vida que constituem seu objeto; qualquer orientação apriorística do trabalho interpretativo, a favor do fisco ou a favor do contribuinte, constitui uma inadmissível limitação do processo lógico representado pela interpretação da lei." (Natureza e Interpretação das Leis Tributárias, tradução de Rubens Gomes de Souza, Edições Financeiras, 1964, p. 19)

<sup>51</sup> José Eduardo Soares de Mello, sobre as dificuldades de intérprete tributário ensina: "Pressuposto inarredável para o hermeneuta é conhecer o ordenamento jurídico, sua estrutura e alicerces, os princípios fundamentais da pirâmide jurídica plasmados na Constituição, inspirando a edição e a interpretação de regras de qualquer natureza. Os princípios constituem as balizas, as diretrizes, os superiores comandos normativos que iluminam a compreensão dos textos legais.

Apesar de o Direito compor uma unidade-incindível, em que todas as suas normas se entrelaçam, havendo apenas mera decomposição para fins didáticos, é imperioso conhecer os institutos jurídicos peculiares a cada um dos denominados ramos do Direito." (Curso de Direito Tributário, 12ª ed., São Paulo, Saraiva, 2010, p. 170)

em laudo técnico poderia ser pleiteada tutela antecipada ou mesmo medida cautelar preparatória, para afastar eventuais autuações em virtude da interpretação adotada.

7) A Lei 10.833/03 determina, em seu artigo 10, IV, que:

“Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da Cofins, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;

(...).”

O mesmo princípio é aplicável ao PIS, de acordo com a Lei 10.637/02.

O dispositivo não faz menção às entidades imunes de educação ou assistência social, mas apenas a entidades imunes, não excluindo, portanto, nenhuma delas. À evidência, por entidades imunes, é de se incluir aquelas que gozam de imunidades específicas na produção e circulação de seus produtos, como são as editoras de jornais, livros e periódicos. Acrescenta-se que PIS e Cofins incidem sobre o faturamento ou receita da produção e circulação, sendo um tributo indireto como o IPI e o ICMS.

Como minha interpretação é de que são imunes as obras intelectuais disponibilizadas em meio digital/eletrônico ou via internet de conteúdo jornalístico, entendo, por coerência, que o artigo 10 seria aplicável nestas hipóteses.<sup>52</sup>

<sup>52</sup> No XXIII Simpósio Nacional de Direito Tributário do CEU - Centro de Extensão Universitária, as conclusões das Comissões e do Plenário foram: “Respostas às questões formuladas pela comissão organizadora: ‘D) A imunidade tributária consagrada no art. 150, VI, d, da CF/88, alcança o chamado ‘livro eletrônico’ (em CD-ROM, disquetes etc.)?’”

Proposta da Comissão de Redação aprovada em Plenário:

	A favor	Contra
Comissão 1:	90	7 (parte final)
Comissão 2:	62	8
Comissão 3:	26 (Unanimidade)	
	178	15

A hipótese da imunidade prevista no art. 150, VI, d, deve ser interpretada em sentido teleológico, alcançando a obra, como veículo dos valores de liberdade de expressão, informação, educação e cultura, prestigiados na Carta Magna, independentemente de seu suporte físico.

Comissão 1:

- Texto aprovado na íntegra por 90 votos (maioria absoluta).

- Texto aprovado com ressalva, excluindo a parte final (sublinhada) por 7 votos.

A imunidade tributária consagrada no art. 150, VI, d, da Constituição Federal de 1988, considerando os objetivos fundamentais da República e os princípios pertinentes ao direito... liberdade de informações e à formação educacional e cultural do cidadão, alcança o livro eletrônico, desde que com a mesma finalidade do livro feito com papel.

Comissão 2:

Decisão por maioria:

- A favor: 62 votos.

- Contra: 8 votos.

Sim. A norma de imunidade comporta interpretação sistêmica, no sentido de que a Constituição Federal deve preservar valores em vista dos quais foi instituída. A desoneração abrange tudo aquilo que, por veicular a essência do livro, vale dizer, o conteúdo imaterial de obra científica técnica ou literária, possa, independentemente da forma, ser incluído no conceito de livro, na feição ampliada que hoje lhe atribuí a moderna tecnologia, uma vez que o direito deve ser interpretado na data de sua aplicação.

O conceito necessário e suficiente de “livro” diz respeito ao seu conteúdo e finalidade. Contingente é seu suporte físico.

Comissão 3:

- Decisão unânime: 26 votos.

A Comissão por unanimidade respondeu afirmativamente à indagação, eis que a finalidade da imunidade é a ampla divulgação da cultura e do conhecimento, devendo-se considerar a obra e no meio físico que a contenha ou pelo qual é veiculado, e devendo ser interpretada de forma ampla e sem restrições.” (Pesquisas Tributárias - Nova Série n. 5, Processo Administrativo Tributário, 2ª ed., São Paulo, Centro de Extensão Universitária e RT, 2002, pp. 751/752)

No que concerne ao livro eletrônico, por entender ser inconstitucional a Lei 10.753, em seu artigo no que diz respeito à não inclusão do livro eletrônico, considero ser-lhe aplicável o parágrafo 12, inciso XII, do artigo 8º, da Lei 10.885/04, assim redigido:

“Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para o PIS/Pasep - Importação; e

II - 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para a Cofins - Importação.

(...)

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

(Regulamento)

(...)

XII - livros, conforme definido no art. 2º da Lei nº 10.753, de 30 de outubro de 2003. (Redação dada pela Lei nº 11.033, 2004)”<sup>53</sup>

<sup>53</sup> Leia-se: “RE 434.137/RJ - Rio de Janeiro

Recurso Extraordinário

Relator(a): Min. Carlos Velloso

Partes:

Recurso Extraordinário n. 434.137-9

Proced.: Rio de Janeiro

Relator: Min. Carlos Velloso

Recte(s): União

Adv(a/s): PFN - Ronaldo J. Sant'anna

Recdo(a/s): Nova Lente Editora Ltda

Adv(a/s): Maria Carola Gudín e Outro(a/s)

Decisão: Vistos. O acórdão recorrido, em mandado de segurança, proferido pela Primeira Turma do Egrégio Tribunal Regional Federal da 2ª Região, deu parcial provimento à apelação interposta por Nova Lente Editora Ltda. Destaco da ementa do acórdão impugnado:

‘Constitucional e Tributário. Imunidade Tributária - Importação de Material Didático - Aplicabilidade da Imunidade Conferida a Livros.

(...)

III - Na hipótese vertente, o fato dos fascículos virem acompanhados, e estarem indissociavelmente vinculados, e componentes de laboratório de eletrônica, não impede que a imunidade tributária incida objetivamente apenas sobre os fascículos educativos, conforme previsto no art. 150, inciso VI, letra ‘d’ da Constituição Federal;

IV - Ainda que o produto imune venha acompanhado de outros, o mesmo não perde a característica essencial que lhe identifica como livro, sendo ‘in casu’ facilmente verificável pelos documentos acostados aos autos que o valor dos fascículos é independente do valor dos componentes, além de ser bastante superior;

(...).’ (fl. 504) Rejeitaram-se os embargos de declaração opostos.

Daí o RE, interposto pela União, fundado no art. 102, III, a, da Constituição Federal, sustentando-se, em síntese, ofensa ao art. 150, VI, d, da Constituição, dado que a imunidade prevista no referido artigo está adstrita a livros, jornais e periódicos, não abrangendo fascículos.

Admitido o recurso, subiram os autos. A Procuradoria Geral da República, em parecer lavrado pelo ilustre Subprocurador-Geral da República, Dr. Wagner de Castro Mathias Netto, opinou pelo não conhecimento do recurso e, se conhecido, pelo seu não provimento.

Autos conclusos em 03.8.2005.

Decido.

O acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Menciono, ‘inter plures’: RE 339.124-AgR/RJ e RE 392.221/SP, por mim relatados, DJ de 20.5.2005 e 11.6.2004, respectivamente; RE 221.239/SP e RE 432.914/RJ, Relatora Ministra Ellen Gracie DJ de 06.8.2004 e 16.6.2005, respectivamente; RE 140.709/SP, Relator Ministro Néri da Silveira, DJ de 22.3.2000; RE 424.819/RJ, Relator Ministro Gilmar Mendes, DJ de 12.8.2005.

Do exposto, forte nos precedentes acima mencionados, nego seguimento ao recurso.

Publique-sc.

Brasília, 27 de setembro de 2005.

Ministro Carlos Velloso - Relator -

Legislação: CF Ano-1988

Art-OOI02 INC-00003 Let-A Art-OOI50 INC-00006 Let-D

CF-1988 Constituição Federal.” (julgamento: 27.9.2005, DJ 17.10.2005, p. 103 - grifos meus)

Na resposta a esta questão, mais do que nas demais questões levantadas, considero prudente, na adoção da alíquota zero ou de regime cumulativo, a proteção judicial. Uma ação direta de inconstitucionalidade por omissão seria o ideal pela maior brevidade de sua solução definitiva. É que, ao dizer pouco, omitindo do conceito de livro o livro eletrônico, à evidência, o Congresso Nacional restringiu a imunidade do art. 150, VI, "d", da CF. A teor da teleologia da norma, para que se repute assegurados os valores prestigiados pelo texto supremo é necessário que a imunidade alcance todos os livros, periódicos e jornais, sem exceção.

No entanto, a parte legítima para sua propositura seria confederação de âmbito nacional, demonstrando a pertinência temática.

De qualquer forma, entendo que, pelo fato de o livro eletrônico ser *livro*, estaria sujeito à alíquota zero da Lei 10.885/04, nada obstante a limitação inconstitucional da Lei 10.753, que não incluiu os livros eletrônicos na categoria de livros, contra o disposto na lei suprema, que, ao disciplinar a imunidade, não fez distinção de qualquer tipo<sup>54</sup>.

É de se lembrar, por fim, que a Lei 11.033/04 não alterou o texto da Lei 10.865/03, no que concerne ao livro eletrônico.

8) O artigo 22 da MP 2.228-1, de 2001, declara que:

"Art. 22. É obrigatório o registro das empresas de *produção, distribuição, exibição de obras cinematográficas e videofonográficas nacionais ou estrangeiras na Ancine*, conforme disposto em regulamento.

Parágrafo único. Para se beneficiar de recursos públicos ou incentivos fiscais destinados à atividade cinematográfica ou videofonográfica a empresa deve estar registrada na Ancine." (Destacados meus)

Por outro lado, a Medida Provisória foi instituída para:

"Estabelece princípios gerais da *Política Nacional do Cinema*, cria o Conselho Superior do Cinema e a Agência Nacional do Cinema - Ancine, institui o Programa de Apoio ao Desenvolvimento do *Cinema Nacional* - Prodecine, autoriza a criação de Fundos de Financiamento da Indústria Cinematográfica Nacional - Funcines, altera a legislação sobre a *Contribuição* para o Desenvolvimento da *Indústria Cinematográfica Nacional* e dá outras providências." (Destacados meus)

No artigo 1º, há 12 incisos para definir o que seja a política nacional da Ancine, sendo certo que do inciso I não constam as expressões cinematográfica ou videofonográfica com finalidade idêntica. Eis sua redação:

"Art. 1º Para fins desta Medida Provisória entende-se como:

I - obra audiovisual: produto da fixação ou transmissão de imagens, com ou sem som, que tenha a finalidade de criar a impressão de movimento, independentemente dos processos de captação, do suporte utilizado inicial ou posteriormente para fixá-las ou transmiti-las, ou dos meios utilizados para sua veiculação, reprodução, transmissão ou difusão."

<sup>54</sup> Leia-se: "Recurso Extraordinário n. 102.141-1- Rio de Janeiro

Recorrente: Encyclopaedia Britannica Editores Ltda

Recorrida: Prefeitura Municipal do Rio de Janeiro

Ementa: Imunidade Tributária. Livro. Constituição, art. 19, III, alínea 'd'.

Em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se a interpretação ampla, de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrados.

O livro, como objeto da imunidade tributária, não é apenas o produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realiza, desde a redação, até a revisão de obra, sem restrição dos valores que o formam e que a Constituição protege.

Acórdão: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em segunda turma, na conformidade da ato do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em conhecer do recurso e lhe dar provimento.

Brasília, 18 de outubro de 1985.

Djaci Falcão - Presidente

Carlos Madeira - Relator." (Supremo Tribunal Federal, 18.10.1985, 2ª Turma - grifos meus)

Apesar de não se utilizar das palavras cinematográfica ou videofonográfica, percebe-se que a "intentio legis" foi cuidar de obras vinculadas à indústria cinematográfica, como determina o objeto da lei.

Em todos os outros itens fala-se em obra para difusão cinematográfica ou videofonográfica com tal destino, inclusive no inciso III. Estão, todos os incisos assim redigidos:

"II - obra cinematográfica: obra audiovisual cuja matriz original de captação é uma película com emulsão fotossensível ou matriz de captação digital, cuja destinação e exibição seja prioritariamente e inicialmente o mercado de salas de exibição;

III - obra videofonográfica: obra audiovisual cuja matriz original de captação é um meio magnético com capacidade de armazenamento de informações que se traduzem em imagens em movimento, com ou sem som;

IV - obra cinematográfica e videofonográfica de produção independente: aquela cuja empresa produtora, detentora majoritária dos direitos patrimoniais sobre a obra, não tenha qualquer associação ou vínculo, direto ou indireto, com empresas de serviços de radiodifusão de sons e imagens ou operadoras de comunicação eletrônica de massa por assinatura;

V - obra cinematográfica brasileira ou obra videofonográfica brasileira: aquela que atende a um dos seguintes requisitos: (*Redação dada pela Lei nº 10.454, de 13.5.2002*)

a) ser produzida por empresa produtora brasileira, observado o disposto no § 1º, registrada na Ancine, ser dirigida por diretor brasileiro ou estrangeiro residente no País há mais de 3 (três) anos, e utilizar para sua produção, no mínimo, 2/3 (dois terços) de artistas e técnicos brasileiros ou residentes no Brasil há mais de 5 (cinco) anos; (*Redação dada pela Lei nº 10.454, de 13.5.2002*)

b) ser realizada por empresa produtora brasileira registrada na Ancine, em associação com empresas de outros países com os quais o Brasil mantenha acordo de co-produção cinematográfica e em consonância com os mesmos.

c) ser realizada, em regime de co-produção, por empresa produtora brasileira registrada na Ancine, em associação com empresas de outros países com os quais o Brasil não mantenha acordo de co-produção, assegurada a titularidade de, no mínimo, 40% (quarenta por cento) dos direitos patrimoniais da obra à empresa produtora brasileira e utilizar para sua produção, no mínimo, 2/3 (dois terços) de artistas e técnicos brasileiros ou residentes no Brasil há mais de 3 (três) anos. (*Incluída pela Lei nº 10.454, de 13.5.2002*)

VI - segmento de mercado: mercados de salas de exibição, vídeo doméstico em qualquer suporte, radiodifusão de sons e imagens, comunicação eletrônica de massa por assinatura, mercado publicitário audiovisual ou quaisquer outros mercados que veiculem obras cinematográficas e videofonográficas;

VII - obra cinematográfica ou videofonográfica de curta metragem: aquela cuja duração é igual ou inferior a quinze minutos;

VIII - obra cinematográfica ou videofonográfica de média metragem: aquela cuja duração é superior a quinze minutos e igual ou inferior a setenta minutos;

IX - obra cinematográfica ou videofonográfica de longa metragem: aquela cuja duração é superior a setenta minutos;

X - obra cinematográfica ou videofonográfica seriada: aquela que, sob o mesmo título, seja produzida em capítulos;

XI - telefilme: obra documental, ficcional ou de animação, com no mínimo cinquenta e no máximo cento e vinte minutos de duração, produzida para primeira exibição em meios eletrônicos.

XII - minissérie: obra documental, ficcional ou de animação produzida em película ou matriz de captação digital ou em meio magnético com, no mínimo, 3 (três) e no máximo 26 (vinte e seis) capítulos, com duração máxima de 1.300 (um mil e trezentos) minutos; (*Incluído pela Lei nº 10.454, de 13.5.2002*)

XIII - programadora: empresa que oferece, desenvolve ou produz conteúdo, na forma de canais ou de programações isoladas, destinado às empresas de serviços de comunicação eletrônica de massa por assinatura ou de quaisquer outros serviços de comunicação, que transmitam sinais eletrônicos de som e imagem que sejam gerados e transmitidos por satélite ou por qualquer outro meio de transmissão ou veiculação; (*Incluído pela Lei nº 10.454, de 13.5.2002*)

XIV - programação internacional: aquela gerada, disponibilizada e transmitida diretamente do exterior para o Brasil, por satélite ou por qualquer outro meio de transmissão ou veiculação, pelos canais, programadoras ou empresas estrangeiras, destinada às empresas de serviços de comunicação eletrônica de massa por assinatura ou de quaisquer outros serviços de comunicação que transmitam sinais eletrônicos de som e imagem; (Incluído pela Lei nº 10.454, de 13.5.2002)

XV - programação nacional: aquela gerada e disponibilizada, no território brasileiro, pelos canais ou programadoras, incluindo obras audiovisuais brasileiras ou estrangeiras, destinada às empresas de serviços de comunicação eletrônica de massa por assinatura ou de quaisquer outros serviços de comunicação que transmitam sinais eletrônicos de som e imagem, que seja gerada e transmitida diretamente no Brasil por empresas sediadas no Brasil, por satélite ou por qualquer outro meio de transmissão ou veiculação; (Incluído pela Lei nº 10.454, de 13.5.2002)

XVI - obra cinematográfica ou videofonográfica publicitária: aquela cuja matriz original de captação é uma película com emulsão fotossensível ou matriz de captação digital, cuja destinação é a publicidade e propagação, exposição ou oferta de produtos, serviços, empresas, instituições públicas ou privadas, partidos políticos, associações, administração pública, assim como de bens materiais e imateriais de qualquer natureza; (Incluído pela Lei nº 10.454, de 13.5.2002)

XVII - obra cinematográfica ou videofonográfica publicitária brasileira: aquela que seja produzida por empresa produtora brasileira registrada na Ancine, observado o disposto no § 1º, realizada por diretor brasileiro ou estrangeiro residente no País há mais de 3 (três) anos, e que utilize para sua produção, no mínimo, 2/3 (dois terços) de artistas e técnicos brasileiros ou residentes no Brasil há mais de 5 (cinco) anos; (Incluído pela Lei nº 10.454, de 13.5.2002)

XVIII - obra cinematográfica ou videofonográfica publicitária brasileira filmada no exterior: aquela, realizada no exterior, produzida por empresa produtora brasileira registrada na Ancine, observado o disposto no § 1º, realizada por diretor brasileiro ou estrangeiro residente no Brasil há mais de 3 (três) anos, e que utilize para sua produção, no mínimo, 1/3 (um terço) de artistas e técnicos brasileiros ou residentes no Brasil há mais de 5 (cinco) anos; (Incluído pela Lei nº 10.454, de 13.5.2002)

XIX - obra cinematográfica ou videofonográfica publicitária estrangeira adaptada: aquela que não atende o disposto nos incisos XVII e XVIII, adaptada ao idioma português ou às condições e necessidades comerciais ou técnicas de exibição e veiculação no Brasil; (Incluído pela Lei nº 10.454, de 13.5.2002)

XX - obra cinematográfica ou videofonográfica publicitária brasileira de pequena veiculação: aquela que seja produzida por empresa produtora brasileira registrada na Ancine, observado o disposto no § 1º, realizada por diretor brasileiro ou estrangeiro residente no País há mais de 3 (três) anos, e que utilize para sua produção, no mínimo, 2/3 (dois terços) de artistas e técnicos brasileiros ou residentes no Brasil há mais de 3 (três) anos e cuja veiculação esteja restrita a Municípios que totalizem um número máximo de habitantes a ser definido em regulamento; (Incluído pela Lei nº 10.454, de 13.5.2002)

XXI - claquete de identificação: imagem fixa ou em movimento inserida no início da obra cinematográfica ou videofonográfica contendo as informações necessárias à sua identificação, de acordo com o estabelecido em regulamento. (Incluído pela Lei nº 10.454, de 13.5.2002)

Nítidamente, como a própria lei faz referência, é da "Política Nacional de Cinema" que a MP pretendeu cuidar. Por isto, todas as obras audiovisuais com esta finalidade estão nela incluídas.

Não há referência que obras não destinadas, voltadas ou vinculadas ao Cinema Nacional possam estar enquadradas numa lei destinada apenas a definir a Política Nacional de Cinema.<sup>55</sup>

<sup>55</sup> Carlos Maximiliano lembra: "Inclusionem unius fit exclusio alterius: 'A inclusão de um só implica a exclusão de quaisquer outros.' É mais freqüente o uso da fórmula bem concisa - *inclusio unius, exclusio alterius*. *Qui de uno dicit, de altero negat. Qui de uno negat, de altero dicit*: 'A afirmativa num caso importa em negativa em demais; e vice-versa: a negativa em um implica a afirmação nos outros.'

Por outro lado, a IN 05, de 29 de maio de 2002, declara, em seu artigo 1º, que:

"Art. 1º A Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional - Condecine, conforme o disposto no 'caput' do art. 32 da Medida Provisória nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, terá por fato gerador a veiculação, a produção, o licenciamento e a distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas publicitárias com fins comerciais, por segmento de mercado a que forem destinadas".

cuidando de veiculação, produção, lançamento e distribuição de obras cinematográficas e videofonográficas com fins comerciais.

Não trata de livros eletrônicos ou digitais ou de jornalismo eletrônico, mesmo que em nível de documentário. Essas atividades não são de cinema, mas de jornalismo, que está, de rigor, fora da cinematografia.

Na mesma linha, a IN 33, de 28 de outubro de 2004, do Ministério da Cultura - Agência Nacional de Cinema, em seu artigo 1º:

"Art. 1º Para veiculação ou exibição de obra audiovisual, cinematográfica ou videofonográfica publicitária é exigido o prévio registro do título para o segmento de mercado a que se destina e o pagamento da respectiva Condecine.<sup>1561</sup>

§ único. O valor da Condecine dependerá da classificação da obra e do segmento de mercado a que se destine."

Entendo, pois, que a produção de documentário jornalístico, que não caracteriza uma obra cinematográfica ou videofonográfica com idêntica finalidade, conforme os conceitos existentes na lei que criou a Ancine, não sujeita a empresa que a realiza ao reconhecimento do Condecine e nem ao registro na Ancine.

É de se lembrar que a Agência Nacional é de cinema e não de jornalismo, razão pela qual as obras jornalísticas, mesmo que em formato audiovisual, não podem estar enquadradas na IN 41 (Um computador não é um piano, apesar de ter teclas e de envolver a utilização dos dez dedos das mãos). Por esta razão, não se trata de atividade sujeita à denominada Condecine.

Em face, todavia, de todas as respostas que dei às oito questões formuladas estarem vinculadas à inteligência que oferto à Lei Suprema, no que concerne às imunidades tributárias e aos livros, jornais ou periódicos eletrônicos ou digitais - matéria, todavia, que tem merecido de outros interpretações, a meu ver, discrepantes da Lei Suprema - aconselho que a consulente providencie proteção judicial para gozo do benefício constitucional.

*Ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit*: 'Quando a lei quis determinou; sobre o que não quis, guardou silêncio', acrescentando com prudência: 'Quando o texto menciona o gênero, presumem-se incluídas as espécies respectivas; se faz referência ao masculino, abrange o feminino; quando regula o todo, compreendem-se também as partes. Aplica-se a regra geral aos casos especiais, se a lei não determina evidentemente o contrário.

*Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*: 'Onde a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir.' Quando o texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, é dever do intérprete aplicá-lo a todos os casos particulares que se possam enquadrar na hipótese geral prevista explicitamente; não tende a distinguir entre as circunstâncias da questão e as outras; cumpre a norma tal qual é, sem acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas." (Hermenêutica e Aplicação do Direito, 9ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1979, pp. 242/243 e 246/247 - grifos meus)

<sup>56</sup> A IN 41/05 da Agência Nacional de Cinema no artigo 2º e seu parágrafo 2º claramente tratou apenas de empresas que cuidam do mercado audiovisual de qualquer segmento da Indústria Cinematográfica: "Art. 2º O registro das empresas ou sociedades empresárias nacionais ou estrangeiras que operem no mercado cinematográfico e videofonográfico brasileiro, obrigatório nos termos do art. 22 da Medida Provisória nº 2228-1, de 06 de setembro de 2001, deverá ser efetuado conforme disposto nesta Instrução Normativa.

(...)

§ 2º Serão registrados na Ancine somente requerentes que efetivamente operarem no mercado audiovisual brasileiro em qualquer de seus segmentos, e suas empresas mandatárias, assim como as empresas de que trata o art. 31 da Medida Provisória nº 2.228-1, de 06 de setembro de 2001, ou que tenham direito a benefícios decorrentes de incentivos fiscais para a atividade audiovisual, concedidos por lei." (Grifos meus)