PARECERES

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA — ENCICLOPÉDIAS — DISCOS COMPACTOS

PARECER

Empresa distribuidora de jornais e revistas, que vem importando e comercializando os fascículos "Os Grandes Clássicos da Música" e "Os Grandes do Jazz", acompanhados de *compact discs* (CDs), consulta-me quanto à incidência do imposto de importação (II), do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS), tendo em vista a imunidade (art. 150, inciso VI, letra "d", da Constituição Federal) de que gozam o livro, o jornal e o periódico. É o seguinte o teor da consulta:

1 — IMUNIDADE PLENA

1 — Primeiramente a empresa entende, considerando o preço de aquisição do Compact Disc e do fascículo, que o "CD" é um simples acessório com peso ínfimo na composição do preço de venda e, por isso, poderá ser protegido pela imunidade tributária constitucional, posto que é parte integrante da enciclopédia que será comercializada sob a modalidade de fascículos semanais.

2 — A documentação emitida pelo Editor espanhol, antes de ser a mercadoria exportada para o Brasil, passou pela Câmara Comercial de Comércio e Indústria de Madri, a qual acusou ser a Empresa pertencente àquele Órgão e indica o preço praticado, o mesmo constante das guias de importação brasileira, cujas cópias são adunadas à presente consulta para ilustração.

3 — Informamos, ilustrativamente, para não falar em direito comparado, que em Países Europeus, como Espanha, Portugal, Itália, entre outros, esses produtos (REVISTAS ACOMPANHADAS DE CDs) são considerados como um único produto e são taxados com alíquota especial de 3%, que incide sobre o Livro, Jornal e Periódicos.

II — IMUNIDADE PARCIAL

1 — Para a hipótese de ser considerado o "CD" independente do fascículo para efeito de tributação, como o entendimento fiscal acima mencionado, como ficariam as operações seguintes, isto é, do importador para o distribuidor e deste para os vendedores finais, considerando que o "CD" volta a ser embalado juntamente com o fascículo depois de desembaraçado na alfândega porque assim é o projeto da enciclopédia?

2 — Em tal caso, a circunstância de ser a consulente comerciante com exclusividade de produtos imunes, e, por isso, dispensados da escrituração de livros fiscais e da emissão de notas fiscais, como ficaria o seu regime? Seria ela obrigada a escriturar tais livros e emitir tais notas em conseqüência de estar transacionando com revistas que se fazem acompanhar de "CDs"?

2

A IMUNIDADE DOS JORNAIS, LIVROS E PERIÓDICOS

2. A Constituição Federal veda, no art. 150, VI, *d*, a instituição de impostos sobre "livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão".

3. Grande parte da doutrina[1] e o próprio Supremo Tribunal Federal[2] preferem considerar a vedação como *imunidade*, assim porque tem origem constitucional e natureza de autolimitação do poder de tributar, como porque exibe a finalidade de proteger a liberdade de manifestação do pensamento.

4. Tenho para mim que aquela limitação ao poder de tributar classifica-se melhor como *não-incidência constitucional*, por se fundamentar na necessidade de baratear o custo dos livros e periódicos, a fim de garantir a difusão da cultura e facilitar o acesso de todos aos bens necessários à formação intelectual, ao aprimoramento moral e à educação integral. Creio que se trata mais de um privilégio do cidadão, no sentido originário do termo, que de uma vera imunidade tributária, como já disse alhures.[3]

5. Seja como for, é inegável que estará sempre presente na problemática da intributabilidade do livro a referência à diminuição dos custos das publicações, mesmo para aqueles que dão preponderância ao aspecto de proteção da liberdade de comunicação. Aliomar Baleeiro, que entre nós escreveu o melhor livro sobre o assunto, reconheceu:

"A Constituição almeja duplo objetivo ao estatuir essa imunidade: amparar e estimular a cultura através dos livros, periódicos e jornais; garantir a liberdade de manifestação do pensamento, o direito de crítica e a propaganda partidária".[4]

6. E, por outro lado, ao se defender a predominância da *finalidade cultural e educativa* na não-incidência constitucional descabe afastar o argumento da *liberdade de expressão*, eis que ao se baratear o custo das publicações se estará facilitando a manifestação do pensamento e garantindo a afirmação dos direitos fundamentais, tendo em vista que a justiça e a liberdade integram a mesma equação valorativa.

7. No caso da consulta é importante que se considerem os dois aspectos. O fundamento na *necessidade de diminuir o custo das publicações e estimular o consumo dos objetos culturais* justifica a não-incidência dos impostos federais e estaduais sobre as enciclopédias "Os Grandes Clássicos da Música" e "Os Grandes do Jazz". A *liberdade de expressão* reclama a livre circulação dos bens culturais, sem peias e obstáculos impostos por meio de obrigações tributárias artificialmente criadas.

3

O CONCEITO DE LIVRO

8. Complexo e ambíguo é o conceito de livro para o efeito do reconhecimento da garantia constitucional.

9. Em uma primeira abordagem, pode-se dizer que livro é o resultado da impressão, em papel, de idéias, doutrinas ou informações com finalidade cultural. Aproxima-se, em

1 Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. "A Liberdade de Escrever e a Imunidade Objetiva". *Direito Tributário Atual* 4: 788, 1984; MARTINS, Ives Gandra da Silva. "Imunidade Constitucional de Publicações". *Revista de Direito Tributário* 41: 255, 1987; COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 414; OLIVEIRA, Yone Dolácio de. "As Imunidades Genéricas". In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). *Estudos Tributários*. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1974, p. 486.

2 ADIN 939-7, Ac. do Pleno, de 15.12.93, Rel. Min. Sydney Sanches, *Revista de Direito Administrativo* 198: 123, 1994.

3 TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 245: "O fundamento precípuo da intributabilidade dos livros, jornais e periódicos é a idéia de justiça fiscal, *nela incluída a de utilidade social, consubstanciada na necessidade de baratear o custo dos livros e das publicações*. Em país com gravíssima crise de educação e com a necessidade premente de se ampliar o número de pessoas alfabetizadas e instruídas torna-se vital diminuir o custo da produção dos seus instrumentos os mais importantes — os livros e os periódicos.

4 *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 189.

acepção ampla, do conceito que o senso comum admite e os dicionários registram.[5]

10. Aliomar Baleeiro definiu com muita clareza:

"Livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitam aquelas idéias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos Braille destinados a cegos.

A Constituição não distingue nem pode o intérprete distinguir os processos tecnológicos de elaboração dos livros, jornais e periódicos, embora os vincule ao papel como elemento material de seu fabrico. Isso exclui, pareceu-nos, outros processos de comunicações do pensamento, como a radiodifusão, a TV, os aparelhos de ampliação de som, a cinematografia etc., que não têm por veículo o papel".[6]

11. A própria legislação tributária erige conceito semelhante. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado definem:

"Os *livros* e *livretes*, constituídos essencialmente por textos de qualquer gênero, impressos em quaisquer caracteres (incluído o alfabeto Braille e os sinais estenográficos) e em qualquer língua. Incluem-se as obras literárias de qualquer gênero, os manuais e livros técnicos, as bibliografias, os livros escolares, dicionários, enciclopédias, anuários, os catálogos de museus, bibliotecas etc."[7]

12. Duas, portanto, são as características essenciais do conceito de livro: *a base física constituída por impressão em papel* e a *finalidade espiritual de criação de bem cultural ou educativo*. Extraem-se daí dois corolários: a) não é imune o livro que não tenha finalidade cultural; b) está protegido pela não-incidência constitucional o objeto que, não sendo fisicamente livro, se integre idealmente ao seu *corpus mechanicum*.

3.1. LIVROS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO

13. De feito, há livros que, apesar de guardarem a forma gutemberguiana típica, sofrem a incidência de impostos porque não têm finalidade cultural, política, artística ou instrutiva.

14. Assim ocorre, por exemplo, com os catálogos, calendários comerciais[8] e publicações destinadas à propaganda ou de interesse interno das empresas.

15. O Supremo Tribunal Federal, durante muitos anos, negou a possibilidade de se excluir da tributação o catálogo telefônico, por não possuir finalidade cultural[9]; em decisões relativamente recentes, contudo, modificou, de modo surpreendente, a sua orientação, com estender aos catálogos telefônicos a garantia constitucional, forte no argumento da *utilidade*, e não no da liberdade ou da finalidade cultural.[10] O Superior Tribunal de Justiça, en-

5 O Dicionário Aurélio oferece a seguinte definição principal de livro: "Reunião de folhas ou cadernos soltos, cosidos ou por qualquer outra forma presos por um dos lados e enfeixados ou montados em capa flexível ou rígida."

6 *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, cit., p. 198.

7 Cf. Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, 49.01, A.

8 Cf. RE 87.633, Ac. da 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal, de 15.12.78, Rel. Min. Cordeiro Guerra, RTJ 89: 278: "Os calendários comerciais não constituem periódicos para os efeitos da imunidade constitucional assegurada pelo art. 19, III, d, da CF, pois não se destinam a veicular ou transmitir pensamentos e idéias".

9 RMS 17.804, Ac. da 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, de 15.12.78, Rel. Min. Djaci Falcão, RTJ 47: 240; RE 104.563, Ac. da 1ª T., de 8.4.86, Rel. Min. Oscar Corrêa, RTJ 118: 1065: "O fato de ser periódica a publicação, por si só, não lhe confere o direito à imunidade. Teleologia da norma. No caso das listas telefônicas, conceituadas & 1º do art. 1º do Decreto nº 88.221, de 7.4.83, como "publicações técnicas periódicas", mas de periodicidade fixada pelo Ministério das Comunicações (art. 4º, II, do mesmo Decreto), não há como privilegiá-las com a imunidade constitucional".

10 RE 101.441, Ac. do Pleno, de 4.11.87, Rel. Min. Sidney Sanches, RTJ 126: 216: "Se a norma constitucional

tretanto, se manteve fiel à anterior jurisprudência.[11]

3.2.

BENS QUE, MESMO SEM A FORMA DE LIVRO, NÃO SÃO TRIBUTADOS

16. Há outros objetos que, mesmo sem guardarem a forma gutemberguiana do livro, escapam à incidência tributária ou vêm se tornando ponto de controvérsia doutrinária ou jurisprudencial na temática da imunidade.

17. Assim, por exemplo, as *sobrecapas e as ferragens* destinadas à encadernação de folhas soltas impressas estão fora do campo de incidência fiscal,[12] por serem *acessórios* dos livros.

18. O Supremo Tribunal Federal já decidiu que é imune não só o livro como produto acabado mas também os *serviços prestados* durante a sua feitura.[13]

19. Discutidíssima também foi a questão da incidência de impostos sobre os livros infantis ilustrados por cromos coloridos ou "*álbuns de figurinhas*". Os fiscos de alguns Estados pretenderam cobrar tributos sobre tal objeto cultural, embora a legislação federal do IPI não chegasse a esse ponto.[14] O Professor Catedrático da Faculdade de Direito da USP, que então era, Ruy Barbosa Nogueira, ofereceu parecer em que dissertava sobre o fundamento da não-incidência constitucional naquele caso:

"Do ponto de vista didático a imagem separada é a base da motivação e complementariedade do auto-aprendizado porque é o próprio pequeno leitor que vai, gradativamente, ilustrando cada verbete já impresso e melhor compreendendo o conteúdo de cada conceito, idéia, ensino, informação ou narração de interesse cultural contido no verbete".[15]

visou facilitar a confecção, edição e distribuição do livro, do jornal e dos periódicos, imunizando-os ao tributo, assim como o próprio papel destinado a 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". Cf. tb. RE 118.228, Ac. da 1ª T., de 3.4.90, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ 131: 1329; RE 118.380, Ac. da 1ª T., de 12.12.89, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ 131:1337: "Essa imunidade alcança também os periódicos que visam a prestar informações genéricas ou específicas, de inegável interesse público"; RE 16.510, Ac. da 1ª T., de 19.2.91, Rel. Min. Sydney Sanches, RTJ 134/888: "A edição de listas telefônicas (catálogos ou guias) é imune ao ISS, mesmo que nelas haja publicidade paga".

11 RESP 313-0, Ac. da 1ª T., de 9.3.94, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ 18.4.94: "1. A periodicidade, por si, não privilegia a publicação com a imunidade tributária. 2. As listas telefônicas, apesar de utilíssimo acervo de informações, com formato convencional de livros e periódicos, não se destinam ao específico fim da cultura e à liberdade de pensamento, objetivando "a propagação de idéias no interesse social da melhoria do nível intelectual, técnico, moral, político e humano da comunidade". 3. A conceituação legal (Lei 6.874/80, art. 1º e Decreto 88.221/83, art. 1º, § 1º) não resguardou a imunidade das listas telefônicas".

12 Cf. Notas Explicativas do Sistema Harmonizado, cit.: "As sobrecapas, os fechos, os marcadores de páginas e outros acessórios consideram-se parte integrante dos livros quando sejam com estes fornecidos".

13 RE 102.141-RJ, Ac. da 2ª Turma, de 18.10.85, Rel. para o Acórdão Min. Carlos Madeira, RTJ 116: 267: "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 da obra, sem restrição dos valores que o formam e que a Constituição protege". O Min. Aldir Passarinho, vencido, argumentava: se o texto menciona o livro, tenho que se há de compreender, no seu sentido próprio, como um produto acabado, até porque, no referente ao papel em que ele é impresso, houve específica referência, para igualmente abrangê-lo". Em julgado anterior o STF negara o direito quanto à distribuição de jornais e revistas — cf. RE 88.084-RJ, Ac. da 1ª T., de 3.4.79, Rel. Min. Thompson Flores, RTJ 90: 623. Aliomar Baleeiro restringia a imunidade ao IPI e ao ICMS, vale dizer, ao livro como produto acabado (*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, cit., p. 190).

14 Posição 49.03 da Tabela de Incidência do IPI.

15 *Direito Tributário Atual* 4: 791, 1984. No mesmo sentido manifestou-se IVES GANDRA DA SILVA

20. Instaurou-se, recentemente, a polêmica sobre a extensão da não-incidência constitucional aos *insumos*, máquinas e equipamentos necessários aos trabalhos de impressão, o que demonstra a dificuldade teórica de se edificar o conceito jurídico de livro. Alguns tribunais, baseados em argumentos teleológicos, vêm admitindo a extensão da garantia constitucional aos insumos.[16] Na Justiça Federal já se encontram acórdãos favoráveis à imunidade na importação de máquinas e impressoras para jornais.[17]

21. Assunto que chegou a ser muito discutido no Brasil e no estrangeiro foi o do programa de computador (*software*), a ver se poderia ser assimilado ao conceito de livro para o gozo da imunidade. Mas a solução, legal[18] e doutrinária[19], firmou-se no sentido de que o *software* ficava no campo imaterial dos direitos autorais. Ainda assim persistiram as dificuldades teóricas quanto à incidência tributária, pois os autores e as legislações passaram a admitir a legitimidade da cobrança do ISS, quando houvesse a prestação de serviço consubstanciada na realização de encomenda ou contrato de cessão, e a do ICMS, quando se tratasse de *software* de "prateleira", colocado à venda como produto comercial.[20] De qualquer forma, a polêmica não projetou conseqüências diretas sobre o problema da imunidade.

22. Outra coisa, todavia, acontece com o *software* que incorpora o objeto que originariamente tinha as características de livro. Sabe-se que, com o progresso da tecnologia, as enciclopédias e os livros estão começando a aparecer sob a forma de *CD-ROM*, ou seja,

MARTINS ("Imunidade Constitucional de Publicação", cit., p. 227): "Qualquer técnica que vise atrair o "interesse psicológico da criança", para que possa aumentar seus conhecimentos, não só é válida, como particularmente meritória, pois desvia sua atenção para objetivos mais nobres e produtivos".

16 Apelação Cível 219.503-2/5, Ac. da 16ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça de São Paulo, de 5.10.93, Rel. Des. Viana Santos, IOB 1/7034, 2ª quinzena de janeiro de 1994, p. 28: "A autora quer o reconhecimento da imunidade tributária, prevista no art. 150, VI, *d*, da Constituição da República, para os insumos que importou, e destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, apesar de não se constituírem em papel de imprensa, como consta do texto constitucional. Os insumos se consomem, de imediato, no processo de impressão de jornais, livros e periódicos, não há impugnações quanto a tal. O "decisum" lançou mão da exegese teleológica, com acerto, buscando a interpretação finalística do aludido dispositivo constitucional, consistente em ampliar a imunidade, também, aos insumos utilizados na impressão de livros, jornais e periódicos, que se consomem de pronto. A imunidade visa a facilitação da circulação dos bens de comunicação da cultura, ou, até mesmo, da simples informação".

17 Apelação em Mandado de Segurança nº 29.367-PE, Ac. da 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, de 14.3.95, Rel. Juiz Nereu Santos, D.J. 9.6.95, p. 36.440: "Tributário. Imunidade. Máquinas e equipamentos destinados à confecção de jornais. Art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal. Interpretação ampla. Deve-se interpretar de modo amplo a regra insculpida no art. 150, VI, *d*, da Carta Constitucional, que trata da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel para a sua impressão, para abranger as máquinas e equipamentos destinados à confecção de jornais."

18 Lei nº 7.646/87, art. 1º: "Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento de informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados". No art. 2º a citada Lei 7.646/87 estabelece: "O regime de proteção à propriedade intelectual de programas de computador é o disposto na Lei 5.988, de 14.12.73, com as modificações que esta lei estabelecer para atender às peculiaridades inerentes aos programas de computador."

19 Cf. SILVEIRA LOBO, Carlos Augusto. "A Proteção Jurídica aos Programas de Computador". *Revista de Direito Administrativo* 158: 1-14, 1984; NOTE: "Copyright Protection of Computer Program Object Code". *Harvard Law Review* 96 (7): 1723-1744, 1983.

20 Cf. SOUTO, Marcos Juruena Villela. "Tributação do Software: ICMS ou ISS". *Boletim Legislativo ADCOAS* 34: 1158-59, 1991; JONES JR., John B./ MATTSON, Robert N. "General Report: Tax Treatment of Computer Software". *Cahiers de Droit Fiscal International*, v. LXXIII b, p. 32, 1988.

de um programa a ser lido através do computador. O exemplo mais sugestivo é o do "Dicionário Aurélio Eletrônico", que nada mais é que o festejado livro transformado em CD-ROM. Em monografia aprovada pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro a jovem e competente Patrícia Maria Magalhães Saavedra relata, juntando documentos, que a Fazenda do Município do Rio de Janeiro manifestou-se pela não-incidência do ISS sobre aquele Dicionário Eletrônico, por se tratar de produto acabado, pronto e fechado, enquanto a Fazenda Estadual classificou-o como *software* "de prateleira", sujeito ao ICMS sobre a totalidade do seu valor, considerando-o excluído do campo da imunidade; discorda, porém, de ambas as posições, para defender a imunidade do CD-ROM.[21] O MM. Dr. Juiz de Direito da 3ª Vara de Fazenda Pública do Estado do Rio de Janeiro decidiu, recentemente, que o Dicionário Aurélio Eletrônico goza da imunidade do art. 150, VI, da Constituição Federal[22] no que se refere ao *software*, mas não quanto ao suporte (disquete e embalagem), que fica sujeito ao ICMS.

23. Vê-se, por aí, a extrema dificuldade de se construir o conceito jurídico de livro para o efeito da aplicação da garantia constitucional.

4

HISTÓRIA DA MÚSICA ACOMPANHADA DE *COMPACT DISC* (CD)

24. Resta verificar em que medida se aplicam à mercadoria importada e comercializada pela consulente as idéias e os princípios que, afirmados pela doutrina e pela jurisprudência, iluminam a interpretação do dispositivo constitucional que veda a incidência de impostos sobre os livros, jornais e papel de imprensa.

25. A enciclopédia "Os Grandes Clássicos da Música" é constituída por 75 fascículos semanais e a intitulada "Os Grandes do Jazz", por 70 fascículos vendidos também semanalmente. Cada fascículo é acompanhado por um CD, com músicas dos autores estudados na obra escrita ou pertencentes ao período histórico nela examinado.

4.1

A PREPONDERÂNCIA ECONÔMICA DO LIVRO

26. Importante para o deslinde do caso é a preponderância econômica do livro. Este custa quase nove vezes mais que o CD.

27. A regra da predominância econômica é fundamental para a determinação da incidência ou das exonerações fiscais quando se trata de produtos complexos. Aplica-se também no campo tributário, evidentemente, o princípio jurídico de que o *acessório segue o principal.* E o principal, que atrai o regramento jurídico do acessório, há que ser, necessariamente, o de maior valor econômico.

28. A legislação dos impostos que eventualmente poderiam incidir sobre livros acompanhados de CD — II, IPI e ICMS — é rica no estabelecer o critério da preponderância econômica para o efeito de incidência ou exoneração fiscal. A isenção para a confecção de vestuário, por exemplo, fica condicionada a que o trabalho preponderante atinja no míni-

21 *A Tributação do "Software" no Brasil.* Rio de Janeiro: mim., 1994, p. 73: "Assim, pode-se vislumbrar, a título de sugestão, que se conceda imunidade a toda forma de difusão da cultura, incluindo-se nesse conceito o *software*, ainda mais com o surgimento do CD-ROM e da multimídia, onde o usuário interfere no programa de computador, adaptando-o a suas necessidades, fruto do intenso desenvolvimento tecnológico. Deve-se entender que o fundamento dessa imunidade é a liberdade de expressão.

A título de exemplificação, o Dicionário Aurélio é o mesmo se editado em livro ou em programa de computador. O que muda é o suporte físico, que serve de meio para a materialização do bem imaterial".

22 Processo nº 7.280, sentença de 20.10.95, D. J. de 24.11.95: "Por esses motivos, a bem concedida liminar merece ser integralmente confirmada, para o fim de garantir à impetrante, definitivamente, o direito de não-incidência de ICMS sobre o conteúdo cultural do *software*: Dicionário Aurélio Eletrônico".

mo 60% (art. 7º, II, do RIPI). As imunidades ao imposto de importação de que gozam a União, os Estados e os Municípios, que abrangem os equipamentos, máquinas e aparelhos destinados à exploração e conservação de serviços públicos, estendem-se também às partes e acessórios que os acompanham (art. 150, II, do Regulamento Aduaneiro — Dec. 91.030, de 5.3.85).

29. O jurista Ives Gandra da Silva Martins chega a desenvolver uma "teoria da preponderância", nos seguintes termos:

"Ora, pela teoria da preponderância, que defendi para a própria Fazenda do Estado de São Paulo, em parecer pela Procuradoria solicitado, não se pode considerar que o conjunto denominado de "logiciário" seja fornecimento de mercadoria, posto que o que se transfere é patrimônio intelectual. A densidade econômica da mercadoria (caderno de anotações, programa de computador e descrição do programa) é incomensuravelmente menor que o programa em si exteriorizado pelos três bens lá mencionados, com o que, de longe, afastaria qualquer incidência tributária que conformasse o "software" como mercadoria sujeita ao IPI, ICMS e II".[23]

4.2

A PREPONDERÂNCIA INTELECTUAL DO LIVRO

30. O livro exibe, frente ao CD, não só a preponderância econômica, mas também a intelectual. O objeto importado e comercializado pela consulente é uma enciclopédia em fascículos acompanhada de CD, e não um CD com informações sobre a música nele gravada.

31. De feito, as obras em exame são enciclopédias compostas por mais de 70 fascículos. 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 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.[24] Os jovens, a quem se dirige precipuamente a obra, 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.[25] 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 deixa transparecer a predominância intelectural da parte escrita: 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.

32. Por evidente que o produto que aqui se examina não se confunde com os discos compactos que são vendidos nas lojas do ramo e que às vezes trazem, dentro da sua própria

23 *A Constituição Aplicada*. Belém: CEJUP, 1991, p. 130.

24 Cf. GANDELMANN, Silvia Regina Dain. "Os Direitos na Multimídia". *Boletim Legislativo* ADCOAS 2: 34-37, 1993.

25 Cf. PHILIPPE, J. J. *La Taxe sur la Valeur Ajoutée*. Paris: Ed. Berger-Levrault, 1973, p. 125: "*Ainsi l'audio-visuel est particulièrement taxé, ce qui ne laisse pas d'étonner à une époque où la diffusion de la culture et de l'information emprunte de moins en moins les voies écrites*". Em Portugal os livros e os videofilmes, se forem comercializados conjuntamente, sofrem a incidência de alíquota reduzida e não das que individualmente lhes correspondam — Cf. PINTO FERNANDES, F. & PINTO FERNANDES, Nuno. *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias. Anotado e Comentado*. Lisboa: Rei dos Livros, 1995, p. 438.

embalagem, folheto explicativo. Tais discos exibem a preponderância intelectual da música sobre o folheto que os ilustra.

4.3

A INTERPRETAÇÃO DA PALAVRA DA CONSTITUIÇÃO

33. De notar que não se intenta fazer aqui interpretação ampliativa com base no argumento apriorístico de que as imunidades se interpretam segundo o princípio *in dubio pro libertate*.

34. O caso é de interpretação literal da Constituição, posto que a própria palavra empregada no texto básico já segrega valores e finalidade, sendo ela própria dotada de forte carga de historicidade. Daí porque Karl Engisch recusa que possa existir "uma pura interpretação verbal ou terminológica distinta de uma interpretação de sentido".[26]

35. Não se cuida, portanto, de um método especial de interpretação, mas da própria interpretação literal, contida "na possibilidade expressiva da letra da lei" (*mögliche Wortsinn*) a que se refere Larenz,[27] e de um seu resultado, que é a interpretação extensiva, perfeitamente lícita em direito tributário[28] quando a valoração jurídica conduzir o intérprete à convicção de que a lei disse menos do que queria (*minus dixit, quam voluit*).

36. Os termos empregados pela Constituição Tributária não são unívocos,[29] eis que reina a imprecisão sobre o significado de "imposto", "taxa", "circulação de mercadorias" etc. O conceito de "templo", empregado pelo art. 150, VI, *b*, da Constituição, por exemplo, não se esgota na idéia de espaço físico onde se pratica o culto, mas abrange também a casa do padre, o cemitério, os aviões e embarcações utilizados na catequese.[30] Assim acontece também com a palavra "livro": utilizada no texto fundamental pela vez primeira em 1946 envelheceu e se abriu para novos significados diante da tecnologia moderna que descobriu os "livros eletrônicos", a multimídia e o "cyberspace".[31] Em outras palavras, o conceito de livro, em meados da década de 90, já não é o mesmo dos anos 40.

5

AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

37. A não-incidência constitucional de impostos sobre as mercadorias importadas e comercializadas pela consulente se torna clara e necessária quando examinada a questão pelo prisma do cumprimento das obrigações acessórias.

38. A consulente se dedica exclusivamente à comercialização de produtos imunes. Por isso não está vinculada ao cumprimento das obrigações acessórias que incumbem aos contribuintes que normalmente pagam os seus

26 *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1968, p. 112.

27 *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Berlin: Springer Verlag, 1983, p. 329.

28 Cf. FALCÃO, Amilcar de Araújo. "Interpretação e Integração da Lei Tributária". *Revista de Direito Administrativo* 40: 27, 1955; PAULICK, Heinz. *Lehrbuch des allgemeinen Steuerrechts*. Köln: Carl Heymanns Verlag, 1977, p. 119; JARACH, Dino. "Hermenêutica no Direito Tributário". In: MORAES, Bernardo Ribeiro de e outros. *Interpretação no Direito Tributário*. São Paulo: EDUC/Saraiva, 1975, p. 96.

29 Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: 1993, p. 100.

30 Cf. A. BALEEIRO, *op. cit.*, p. 176; R. L. TORRES, *Os Direitos Humanos e a Tributação*, cit., p. 214.

31 O Prof. OWEN FISS, durante importante simpósio dedicado a investigar a relação entre a liberdade de imprensa e de manifestação de idéias, assegurada pela 1ª Emenda à Constituição dos Estados Unidos, e a nova *media* tecnológica observou que ocorre hoje a necessidade da "redefinição dos meios pelos quais lemos e escrevemos, falamos e nos correspondemos com os outros" e que o modelo impresso (*print model*) que conformou os jornais e livros começa a ser substituído por novas tecnologias (CD-ROMs, *e-mail* etc.). "In Search of a New Paradigm". *The Yale Law Journal* 104 (7): 1615, 1995.

impostos ou aos que simplesmente são isentos por leis ordinárias.[32] Ora, a exigência de imposto sobre o CD tornaria também obrigatória a manutenção de cara e complexa estrutura administrativa, com o final encarecimento do bem cultural.

39. Pior ainda. As enciclopédias acompanhadas de CDs, por serem livros, são vendidas em bancas de jornaleiros e em livrarias, estabelecimentos que também estão dispensados da escrituração de documentos fiscais e demais obrigações acessórias, ao contrário do que acontece com as lojas de discos, que normalmente praticam atos sujeitos à imposição tributária. Averba-se, ainda, que não seria possível pensar-se em atribuir à consulente a responsabilidade tributária, na qualidade de substituto, pelo imposto devido pelos jornaleiros: não se encontram no elenco dos produtos que podem ser objeto de substituição tributária as enciclopédias acompanhadas de CDs (art. 24 e seguintes da Lei estadual nº 1.423, de 27.1.89). De modo que a exigência do cumprimento de obrigações acessórias pelos jornaleiros constituiria, por si só, um fator de encarecimento do produto cultural e um obstáculo à livre transmissão de conhecimentos e informações.

40. O Prof. Ruy Barbosa Nogueira já observou:

"Acontece que a Editora vem publicando tais livros na certeza de que estão *imunes* dos impostos *sobre* elas, como IPI e ICM, e assim podendo distribuí-los por meio de livrarias e bancas de jornais que operam com publicações imunes, ou não.

Portanto, além do gravame *ao leitor desse livro*, tal discriminação viria excluir da livre iniciativa e comércio desse livro as livrarias, bancas de livros, jornais e periódicos que operam sob o regime da imunidade, porque apenas para trabalharem com essa espécie de livro, *cada estabelecimento* ficaria sujeito às *desproporcionadas* obrigações e ônus fiscais ou burocráticos da inscrição, escrituração de livros, notas, guias, estatísticos, manutenção de máquinas registradora etc., além dos difíceis problemas de separação de *estoques* e, portanto, impedidos de exercerem essa atividade.

Tal contradição, além de inconstitucional é de fato uma contradição ou desarmonia *dentro do sistema da imunidade do livro*. Corresponderia à pena de morte dessa específica atividade que a Constituição garante como livre iniciativa".[33]

6

CONCLUSÃO

41.Concluindo, respondo da seguinte forma às questões formuladas pela consulente:

I.1. Sim. As enciclopédias importadas e comercializadas em fascículos acompanhados de *compact discs* (CDs) não podem sofrer a incidência do imposto de importação, do imposto sobre produtos industrializados nem do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, de acordo com o art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal.

II.1. Prejudicada. As operações seguintes efetuadas entre o importador, o distribuidor e os vendedores finais também não sofrem a incidência de impostos, estendendo-se-lhes a garantia constitucional.

II.3. Prejudicada. A consulente não está obrigada a escriturar livros fiscais nem a cumprir os demais deveres acessórios excluídos pela imunidade.

Rio de Janeiro, 26 de dezembro de 1995.

Ricardo Lobo Torres

Professor Titular de Direito Financeiro na Universidade do Estado do Rio de Janeiro — Professor de Direito Tributário nos Cursos de Mestrado e Doutorado da Universidade Gama Filho, da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro e da Faculdade de Direito Cândido Mendes — Ipanema.

32 Cf. R. L. TORRES, *Os Direitos Humanos e a Tributação*, cit., p. 404.

33 "A Liberdade de Escrever e a Imunidade Objetiva", *cit.*, p. 761 e 762.