

# IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO

Hugo de Brito Machado\*

Hugo de Brito Machado Segundo\*\*

Introdução. 1 Teses restritivas da imunidade do livro. 2 Interpretação adequada da norma imunizante. 2.1 A expressão gramatical do dispositivo. 2.2 O conceito de livro. 2.3 Os métodos “clássicos” de interpretação. 2.4 A finalidade das imunidades. 2.5 A interpretação constitucional e a força normativa dos princípios. 3 Insubsistência das teses restritivas. 3.1 A tributação dos produtos de informática e o “futuro da fiscalidade”. 3.2 Imunidade tributária e capacidade contributiva. 3.3 Interpretação literal, integração analógica e aspectos correlatos. 4 Livro eletrônico e isonomia. 5 Manifestações da jurisprudência. Conclusões.

## RESUMO

Imunidade tributária do livro eletrônico. O conceito de livro. Restrições à aceitação da imunidade. Interpretação da norma imunizante contida no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal de 1988. Finalidade da imunidade tributária do livro. A fiscalidade e a extrafiscalidade da norma imunizante. Imunidade tributária do livro eletrônico e isonomia.

## PALAVRAS-CHAVE

Imunidade. Tributação. Livro eletrônico. Extrafiscalidade. Isonomia.

Das tabuinhas xilográficas para os tabletes de argila, dos rolos manuscritos aos volumes em pergaminho e destes para os impressos em papel; dos estiletos para os pincéis e as penas de pato, destas para as metálicas e para os tipos móveis, o livro chegava assim ao que até agora é a sua última metamorfose técnica: a composição e impressão eletrônicas.

Paralelamente, das bibliotecas lenhosas e minerais para as da Antigüidade e da Idade Média, dos catálogos em fichários de cartão para os catálogos informatizados, também as bibliotecas estão acolhendo em número crescente o que Herbert Mitgang, do New York Times, denominou em 1990 ‘O livro sem papel’ (the paper-less book).<sup>1</sup>

\* Professor Titular de Direito Tributário da UFC. Membro do IFA – *International Fiscal Association*. Desembargador Federal (aposentado) do TRF da 5.<sup>a</sup> Região. Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET.

\*\* Advogado em Fortaleza. Mestre em Direito pela UFC. Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários. Membro da Comissão de Estudos Tributários da OAB/CE. Professor de Direito Constitucional da Faculdade Christus.

## INTRODUÇÃO

Questão de grande relevo é a de saber se a imunidade concedida pelo artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal de 1988 (CF/88) alcança os discos de CD-ROM e similares, cujo conteúdo seja equivalente ao de livros, jornais e periódicos de papel, e que por isso são chamados de “livros eletrônicos”<sup>2</sup>.

Não obstante os discos de CD-ROM e similares também possam ter conteúdo diverso, tais como programas (jogos, planilhas de cálculo, etc.) feitos sob encomenda ou em larga escala, o que pode ter implicações tributárias relevantes, o presente estudo tratará apenas dos referidos livros, jornais ou periódicos “eletrônicos”, que com tais programas não se confundem.

O avanço tecnológico verificado desde a promulgação da Constituição de 1988 foi surpreendente. Referido progresso demonstra que, cedo ou tarde, os livros, jornais e periódicos eletrônicos predominarão sobre a versão de papel. Tal fato empresta ainda mais relevo ao tema aqui tratado.

Parte da doutrina se tem manifestado no sentido restritivo da norma imunizante, que não alcançaria livros, jornais ou periódicos feitos de outro material que não o papel<sup>3</sup>, razão pela qual a questão está a merecer esclarecimentos. É o que procuramos fazer por meio deste texto, na crença de estarmos assim contribuindo, ainda que modestamente, para a edificação de um verdadeiro Estado Democrático de Direito, que o Brasil pretende ser.

### 1 TESES RESTRITIVAS DA IMUNIDADE DO LIVRO

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, ilustre Consultor da União e Procurador da Fazenda Nacional, em estudo de primorosa feitura e com muito boa argumentação, sustenta que “a extensão, para conferir imunidade aos veículos de topo da atual tecnologia, representaria uma integração analógica, que não é apropriada à espécie”. Para ele,

[...] talvez o constituinte não tenha pretendido estender a imunidade do livro, jornal e periódico e do papel destinado a sua impressão para o cd-rom e o disquete com programas, as fitas cassetes gravadas, etc., pelo fato de julgar que esses modernos meios de divulgação da moderna tecnologia não requeressem tal benefício, pelo fato de serem, em regra, consumidos apenas, por pessoas de melhor poder aquisitivo, olvidando a conveniência da extensão da imunidade, em comento, para a difusão destes novos meios<sup>4</sup> de veiculação de idéias, conhecimento e informação.

Em recente estudo, afirma ser...

[...] sensível aos argumentos de que a tendência é a disseminação cada vez maior do uso dos veículos de *multimedia*, de modo que

eles, cada vez mais, convivem com os nossos tradicionais livros, jornais e periódicos, podendo mesmo chegar ao ponto de substituir, completamente, as funções dos livros, jornais e periódicos amparados pela norma constitucional do art. 150, VI, 'd', mas aí haverá, certamente, emenda constitucional adequada com o fito de conservar a liberdade de expressão de pensamento e da transmissão de cultura e informação, sem a influência política.

Torres, no mesmo sentido, afirma que “não guardando semelhança o texto do livro e o hipertexto das redes de informática, descabe projetar para este a imunidade que protege aquele”.<sup>6</sup>

Para ele, “não se pode, conseqüentemente, comprometer o futuro da fiscalidade, fechando-se a possibilidade de incidências tributárias pela extrapolação da vedação constitucional para os produtos da cultura eletrônica”.<sup>7</sup>

Quanto à possibilidade de se atender à intenção do constituinte, sustenta o ilustre professor:

Quando foi promulgada a Constituição de 1988, a tecnologia já estava suficientemente desenvolvida para que o constituinte, se o desejasse, definisse a não incidência sobre a nova mídia eletrônica. Se não o fez é que, *a contrario sensu*, preferiu restringir a imunidade aos produtos impressos em papel.

Não obstante o brilhantismo de seus defensores, as teses restritivas da imunidade do livro não resistem a um exame mais detido da questão, conforme será demonstrado ao longo deste texto.

## 2 INTERPRETAÇÃO ADEQUADA DA NORMA IMUNIZANTE

### 2.1 A expressão gramatical do dispositivo

A redação do art. 150, VI, “d”, da CF/88 é a seguinte:

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 à sua impressão.

Em face da literalidade da regra acima transcrita, especialmente da parte final da alínea “d”, que alude ao papel destinado à impressão dos li-

vros, jornais e periódicos, pode parecer “claro” que a imunidade de que se cuida realmente não abrange os chamados “livros eletrônicos”, restringindo-se àqueles veiculados em papel. Entretanto, não se deve esquecer a advertência de Chaïm Perelman, para quem “a impressão de clareza pode ser menos a expressão de uma boa compreensão do que uma falta de imaginação”.<sup>9</sup> Com efeito, considerando o fato de que a citada norma foi simplesmente trazida de Constituições anteriores, e ainda tendo em vista a rápida e radical evolução que se está operando na maneira como a humanidade lê e escreve, toda essa suposta clareza desaparece.

## 2.2 O conceito de livro

Antes de recorrermos a outros métodos hermenêuticos, porém, parece-nos necessário compreender o que é um livro, encontrando a sua essência: aquilo que, presente, faz da coisa um livro e, retirado, faz com que a coisa deixe de ser livro. Determinada a essência, todo o resto será elemento accidental, que poderá perfeitamente ser alterado sem que o objeto deixe de ser um livro. O mesmo raciocínio vale para os jornais e para os periódicos.

Inicialmente, o homem desenhava nas paredes de cavernas. Enormes animais com flechas atravessadas simbolizavam uma caçada proveitosa. Desenhos, todavia, não eram suficientes para representar todas as situações, além de ocuparem muito espaço e demandarem tempo para serem elaborados. Surgiu, então, a escrita, cujo primeiro suporte físico foi a tábua de argila.

A tábua de argila, com o tempo, mostrou-se pesada e volumosa. Este estudo, se escrito em tal suporte físico, poderia pesar algumas dezenas de quilos. Para contornar esse inconveniente, outros materiais foram empregados: papiro, pergaminho, papel, etc. Paralelamente, o modo como as idéias eram inseridas em tais materiais também se aperfeiçoou: inicialmente manuscritos com cunhas, depois com penas de pássaros e tinta, os livros eram de feitura difícil e demorada, e por isso excessivamente caros; com a invenção da imprensa, o livro tornou-se mais barato e acessível, assumindo aos poucos formato que ainda hoje conhecemos.

O essencial ao livro, portanto, não é o papel, cujo emprego foi difundido apenas nos fins da Idade Média. Também não é essencial a forma com que o papel, o pergaminho, o papiro ou as tábuas de argila são enfeixados ou montados. Na verdade, tais suportes físicos apenas se tornam livros na medida em que veiculam determinado conteúdo, sendo – como toda concreção de uma idéia – constantemente aperfeiçoados na infinita busca do homem pela perfeição (argila? papiro? pergaminho? papel? disquete? CD-ROM? CD-R? CD-RW??).

É curioso observar que alguns dicionários, notadamente aqueles escritos há cinco ou mais anos, ainda conceituam o livro como sendo uma “reunião de folhas impressas ou manuscritas em volume”<sup>10</sup>, ou como “reu-

nião de cadernos cosidos entre si e brochados ou encadernados”.<sup>11</sup> Todavia, sabe-se que até a Idade Média os livros eram em sua maioria rolos de pergaminho, e não folhas ou cadernos soltos, cosidos e montados em capa flexível ou rígida. Não seriam, então, livros? Caso não o fossem, surpresos ficaríamos em saber que Platão, Aristóteles e Santo Agostinho nenhum livro escreveram.

Por outro lado, e esse aspecto é da maior relevância, um livro caixa, destinado a registrar a movimentação contábil de uma empresa, vendido em branco, mas devidamente impresso com pautas e outros campos para preenchimento, é uma 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. O mesmo se pode dizer de um livro de ponto, ou de atas. Não obstante, tais livros não são considerados como abrangidos pela imunidade tributária, tanto que sempre foram tributados normalmente. Ora, como “literalmente” o art. 150, VI, “d”, da CF/88 não faz qualquer restrição ao livro em branco, ao livro de atas ou ao livro de ponto, o que justifica a sua tributação é precisamente a preponderância do conteúdo sobre a forma na determinação do conceito de livro para fins de imunidade tributária. E - é preciso admitir - a racionalidade não pode funcionar apenas para restringir o alcance da letra da regra imunizante, sendo cega e incoerentemente abandonada pelo intérprete sempre que seu emprego levar ao resultado inverso.

Tudo isso mostra que uma determinada forma não é da essência do livro, que pode, atualmente, ser veiculado em meio eletrônico, através de qualquer suporte físico, sem deixar por isso de ser livro. Dicionários escritos há alguns anos ainda definiam o livro como sendo apenas o “de papel” não porque esse seja o único conceito possível de livro, mas tão somente porque essa era a sua forma mais comum à época em que elaborada a definição. Da mesma forma, um sumério que viveu no ano 3000 a.C definiria o livro como sendo uma coleção de tábuas de argila, o que obviamente não seria suficiente para reduzir de modo definitivo o conceito a esse elemento accidental de sua existência.

Tanto é assim que dicionários atuais, como é o caso do Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, cuja primeira edição é do ano de 2001, já conceituam livro não apenas como “coleção de folhas de papel, impressas ou não, cortadas, dobradas e reunidas em cadernos cujos dorsos são unidos por meio de cola, costura, etc., formando volume que se recobre com capa resistente”, mas, também, “considerado do ponto de vista de seu conteúdo: obra de cunho literário, artístico, científico, técnico, documentativo, etc., que constitui um volume”, e, ainda, “em qualquer suporte (p. ex. papiro, disquete, etc.)”.<sup>12</sup> Modernamente, portanto, mesmo do ponto de vista gramatical, o “livro eletrônico” é um livro, em face da evolução que se operou no objeto ao qual a expressão “livro” se refere.

Sobre o tema, Roque Antonio Carrazza proferiu notável parecer, do qual se transcreve o seguinte trecho:

O papel, apenas, foi, por largo tempo, o suporte material por excelência do livro, no sentido considerado pela Constituição, para fins de imunidade: veículo de transmissão de idéias. Inventado pelos chineses e trazido para a Europa nos fins da Idade Média, o papel, sendo muito mais barato, veio a substituir, com vantagens, o papiro, dos antigos egípcios. Mas, ninguém em sã consciência sustentará - mesmo nos dias que ora correm - que um papiro, contendo idéias, não é um livro.

Muito bem, com a evolução dos tempos, surgiram outros suportes materiais para o livro. Hoje temos livros informatizados. Mas, sempre livros, isto é, veículos de transmissão de idéias e, nesta medida, amparados pela imunidade do art. 150, IV, "d", da CF.<sup>13</sup>

Assim, a mesma história que foi transmitida por meio dos desenhos nas paredes de uma caverna hoje pode ser contada por meio de um CD-ROM e de um microcomputador, os quais, muito em breve, serão substituídos por um outro meio mais eficiente e prático.

É evidente que alguma razão faz com que aconteça a passagem de um suporte físico para outro. O homem não teria deixado de usar as tábuas de argila se o papiro não fosse mais leve e funcional. Certamente o livro impresso, com páginas numeradas, não teria substituído o rolo manuscrito se, também, não fosse de melhor manuseio. Em suma, não seriam substituídos os suportes físicos se os que substituem não apresentassem inúmeras vantagens. É o que ocorre com toda criação humana, por natureza a concreção imperfeita de uma idéia, e que por isso mesmo está em constante aprimoramento.

De igual maneira, o livro eletrônico, além de ocupar espaço físico cada vez menor, ainda é de pesquisa rápida e precisa, devido ao auxílio prestado pelo microcomputador na localização do texto desejado, por exemplo. Seu conteúdo é o mesmo dos velhos pergaminhos. A diferença está no modo como tal conteúdo é organizado e apresentado. O velho pergaminho, que não possuía índice ou números de páginas, cedeu lugar ao livro de papel. Este último, nos dias que ora correm, cede lugar ao livro eletrônico, que possibilita maior armazenamento, maior rapidez nas pesquisas etc.

São conhecidas de todos os que já se utilizaram de um livro eletrônico suas vantagens sobre os tradicionais livros de papel. O aprimoramento das tecnologias empregadas, a propósito, a cada ano acrescenta novas vantagens, e potencializa as existentes, ao mesmo tempo em que reduz os inconvenientes ainda existentes, tornando a nova tecnologia cada vez mais acessível, simples, prática e segura<sup>14</sup>.

Uma das inúmeras vantagens do livro eletrônico é representada por recurso chamado de *hipertexto*. Através dele, o leitor pode "cliquear"<sup>15</sup> determinada palavra, ou expressão, e ser guiado a outras áreas do texto, ou a outros textos, no qual o assunto é aprofundado, ou ainda a imagens ou sons

relacionados à palavra marcada<sup>16</sup>. Se o texto trata de medidas provisórias, e o autor faz referência ao art. 62 da CF/88, um simples clique sobre a palavra destacada faz com que o artigo da Constituição apareça na tela, para eventual verificação, inclusive com a opção de se conferir a redação do dispositivo antes e depois da alteração procedida pela Emenda Constitucional (EC) n. 32/2001. Pode-se dizer que representa a evolução da nota de rodapé contida nos textos escritos em papel.

Caso o livro verse sobre música, e em determinado trecho refira-se ao quarto movimento da 9ª Sinfonia de Beethoven, é possível que um simples clique nessa citação seja suficiente para que o computador toque um trecho da música, apresente a letra – no original alemão ou em qualquer outra língua – da letra da *Ode à Alegria*, ou ainda leve o leitor a outros textos relacionados à música clássica, a Beethoven ou a outros compositores de sua época, abrindo infinitas novas opções de pesquisa e tornando o estudo prático, proveitoso e prazeroso.

Note-se que o conteúdo permanece o mesmo. O hipertexto não passa de uma evolução significativa da antiga nota de rodapé. O livro eletrônico é o livro de papel evoluído, evidentemente, mas isso não altera em nada sua essência.

Desse modo, como os livros eletrônicos nada mais são que a nova forma assumida pelo livro, não configura “integração por analogia” nem “interpretação extensiva” a tese que defende sua imunidade. A Constituição Federal refere-se a livros, e livros eletrônicos são livros. Assim, restringir a imunidade constitucional aos livros de papel somente é fazer distinção onde o legislador não fez, prática condenada até pelos mais formalistas dos hermeneutas.

Não se pode negar, contudo, que embora o elemento literal permita a conclusão segundo a qual livros, jornais e periódicos “eletrônicos” são imunes, esse mesmo elemento, isoladamente, também pode autorizar a tese segundo a qual a imunidade abrange apenas aqueles veiculados em papel. Isso mostra a insuficiência desse método exegético, e a necessidade de se recorrer a outros elementos de interpretação, tendo sempre em mente a advertência de Pontes de Miranda, segundo a qual

[...] aplicar a lei porque está na lei, o resolver pelo sentido literal, porque assim quis o legislador, corresponde ao fazer porque está no Evangelho, no Tamulde, no Korão, no *Corpus Iuris*, porque o nosso pai fez, e ao ingênuo ‘porque mamãe disse’ das criancinhas (Compare-se L. v. Petrazycki, *Über die Motive des Handelns und über das Wesen der Moral und des Rechts*, Berlin, 1907, 20, sobre explicação psicológica das normas éticas). Em tudo isso há muitíssimo de oracular e revela a relativa infância dos povos, da Humanidade.

À Ciência e não somente a ela, mas, pelo menos, principalmente à Ciência, é que deveremos o sair o *infantilismo* social e político,

que nos acorrenta a ridículos preconceitos, que não servem à ordem social.

Deve o intérprete (jurisconsulto, juiz) procurar, na aplicação da regra, não o conteúdo dos sinais ópticos ou sonoros (ordens verbais), mas, com o auxílio deles, o que se neles contém, mais ou menos o que se perdeu ou se argumentou no trabalho de expressão. Em vez de início em si, apenas é a lei a forma intermédia, durável, mas dúctil, para conservar o dado, ainda que isto o deforme.<sup>17</sup>

### 2.3 Os métodos “clássicos” de interpretação

Empregado o elemento histórico, vê-se que o livro eletrônico – a mais moderna forma de livro – não existia, ou pelo menos não era significativamente difundido, ao tempo da promulgação da Constituição. Vê-se, igualmente, que os livros eletrônicos estão substituindo, gradualmente, a sua versão de papel. A cada ano a evolução e a popularidade dos meios eletrônicos aumenta bastante. É inegável, porém, que toda essa mudança na realidade não alterou o substrato daquilo que a regra editada em 1988 visa a proteger, nem tampouco os valores que motivaram a elaboração dessa regra. Uma interpretação histórico-evolutiva, portanto, conduz com segurança à conclusão de que os livros eletrônicos são imunes.

Deve ser destacado, a propósito, que o emprego da interpretação histórica não significa a busca pela “vontade do legislador histórico”, a fim de compreender-se o que o constituinte subjetivamente “quis” ou “deixou de querer”<sup>18</sup>, mas sim buscar conhecer a realidade então disciplinada para que a norma atualmente interpretada seja compreendida em consideração à evolução que se operou nessa realidade.

Guiados pelo elemento sistêmico, verificamos que a regra imunizante deve estar em sintonia com as demais normas da Constituição, especialmente com aquelas que consagram os direitos e garantias fundamentais, vetores da interpretação de qualquer norma de nosso ordenamento. E assim, inevitável será a conclusão de que a interpretação abrangente da norma imunizante é a única forma de preservar tais garantias fundamentais, entre as quais estão os princípios que asseguram as liberdades de pensamento e de expressão, e que proíbem, por conseguinte, a censura, ainda quando exercida por meio de tributos.

Utilizando o elemento teleológico, atentando para a finalidade da norma imunizante, igualmente concluímos que esta deve abranger os chamados “livros eletrônicos”, pois o seu propósito é precisamente o de proteger e incentivar a difusão do pensamento veiculado nos mesmos, pouco importando se tal pensamento é veiculado através de marcas de tinta feitas sobre o papel, ou se através de *bits* armazenados em um meio eletrônico qualquer. De outro modo, a imunidade será amesquinhada por uma forma de esclerose precoce que em breve a invalidará<sup>19</sup>.

Quanto a este último ponto, existem ainda algumas imprecisões na doutrina quanto à verdadeira finalidade das imunidades tributárias, especialmente no que pertine aos livros, jornais e periódicos. A adequada compreensão dessa finalidade, contudo, é da maior importância, razão pela qual pedimos vênia ao leitor para nela nos alongarmos por mais algumas linhas.

## 2.4 Finalidade das imunidades

Sabe-se que o tributo possui outras funções que não a de mero instrumento de arrecadação. Podem, por exemplo, ser utilizados pelo Poder Público para incentivar ou desestimular determinadas condutas, dirigindo-as, interferindo na organização e na condução da sociedade. É a denominada função extrafiscal do tributo.

Os impostos de importação e de exportação, embora propiciem receita significativa para o Tesouro, são utilizados com essa função, porquanto se prestam precipuamente ao controle do comércio exterior e do abastecimento do mercado interno, ora desestimulando a importação de bens em favor de indústrias locais, ora estimulando essa mesma importação para incrementar a competição e forçar uma baixa nos preços, etc.

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), outro clássico exemplo de extrafiscalidade, incide com variadas alíquotas, dependendo da natureza e da essencialidade do produto. Sobre produtos considerados essenciais a alíquota é menor, chegando a zero. Para produtos considerados supérfluos, ou de utilização inconveniente, como é o caso do cigarro e da aguardente ou cachaça, incide a alíquota mais elevada.

Função extrafiscal tem também o Imposto Territorial Rural (ITR), utilizado com o propósito de desestimular a existência de grandes propriedades rurais improdutivas. Embora grandes imóveis rurais improdutivos sejam gravados por alíquotas que chegam a 20%, o seu propósito não é o arrecadatório, pois o gravame pode ser reduzido a 0,45% caso esse mesmo imóvel seja aproveitado e passe a cumprir sua função social. Para imóveis menores, aliás, a alíquota chega a 0,03%, deixando claro que o propósito de implementar uma política de reforma agrária prepondera sobre o intuito arrecadatório.

Tudo isso mostra como o tributo pode interferir, dificultar ou até mesmo impedir completamente o exercício de determinada atividade. Isso porque “o poder ilimitado de tributar significa o poder de destruir a liberdade, uma vez que quem controla a segurança econômica do homem também lhe controla a liberdade”.<sup>20</sup> Diante desse quadro, surgem as imunidades como instrumento de proteção de direitos fundamentais, a fim de que estes não sejam cerceados através da tributação<sup>21</sup>.

Fosse instituído imposto altíssimo sobre templos de qualquer culto, por exemplo, sem efeito estaria o direito ao livre exercício dos cultos religiosos,

assegurado pelo art. 5.º, VI, da CF/88. Caso não fosse vedado à União, aos Estados e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos, restariam seriamente avariadas as bases da democracia no País. Vedando a tributação recíproca entre União, Estados e Municípios, a Constituição preserva o princípio federativo, evitando que este sofra restrições decorrentes de tributação, com a qual uma entidade politicamente forte poderia destruir aquelas dotadas de menor poder político.

Analisando especificamente a imunidade positivada no art. 150, VI, “d”, da CF/88, verificamos ser ela garantia às liberdades de pensamento e de expressão, por ser o livro um veículo de divulgação de idéias, da livre manifestação do pensamento. Aliás, no caso dos livros, jornais e periódicos, o tributo poderia ainda ser utilizado não propriamente para destruir, mas para dirigir as atividades dos contribuintes, estimulando-as em alguns casos, e desestimulando-as em outros, o que seria muito pior. A finalidade da imunidade em questão, por isso mesmo, não é, como ingenuamente se pode imaginar, apenas o de baratear tais objetos, estimulando a educação e a cultura, mas sim o de excluir o tributo como instrumento de dominação estatal sobre as atividades relacionadas a tais meios de transmissão do pensamento, tão valiosos à preservação da democracia.

Isso porque, como ensina Aliomar Baleeiro,

[...] o imposto pode ser meio eficiente de suprimir ou embaraçar a liberdade da manifestação do pensamento, a crítica dos governos e a homens públicos, enfim, de direitos que não são apenas individuais, mas indispensáveis à pureza do regime democrático. E a prova disso é que tais impostos já tiveram gênese para esse fim e duraram em alguns países civilizados, até a segunda metade do século passado.

Baleeiro registra ainda que

[...] a Constituição optou pelos valores espirituais que, ao mesmo tempo, coincidiam com a necessidade de preservar-se a liberdade de crítica e de debate partidário através da imprensa. Estava muito recente a manobra ditatorial de subjugar o jornalismo por meio de contingenciamento do papel importado. E em país da vizinhança, a imitação do mau exemplo procurava abafar a voz de um dos mais reputados órgãos da imprensa sul-americana.

A imunidade tributária concedida ao livro, aos jornais e aos periódicos, portanto, não é mero “favor fiscal”, nem objetiva apenas uma melhoria na educação. Seu propósito é mais amplo, mais largo, e mais nobre: preservar as liberdades, especialmente a de pensamento, pois como adverte Pontes de Miranda, “se falta liberdade de pensamento, todas as outras liberdades hu-

manas estão sacrificadas, desde os fundamentos. Foram os alicerces mesmos que cederam. Todo o edifício tem de ruir”.<sup>24</sup>

Isso mostra a razão pela qual a atual Teoria Geral do Direito adverte o intérprete da singularidade da interpretação constitucional, a qual não deve ser interpretada somente através dos métodos tradicionais. A elevada carga principiológica das Constituições pós-modernas, permeadas de inúmeros princípios, explícitos e implícitos, e de regras que os concretizam e operacionalizam, impõe a adoção de postura hermenêutica mais cuidadosa, pois, conforme ensina Paulo Bonavides,

os métodos tradicionais, embora aplicáveis satisfatoriamente às leis do campo do Direito Privado, são, porém, de todo inadequados e insuficientes para captar o sentido das cláusulas não raro *principais* de uma Constituição ou o alcance normativo pluridimensional de um direito fundamental. A Constituição, de natureza, se apresenta, tanto quanto aquele, aberta e indeterminada, contendo cláusulas gerais e principais, cujo conteúdo só se completa no ato concreto de aplicação em face do problema.

Apesar disso, as teses restritivas da imunidade em questão, não obstante o respeito que de todos merecem os seus autores, cometem o elementar pecado de cuidarem de norma da Constituição como se de norma de lei ordinária se tratasse<sup>26</sup>. Realmente, não se deve interpretar uma norma imunizante como se interpreta norma instituidora de isenção. A norma imunizante de que se cuida foi encartada no texto constitucional para a proteção de valor fundamental da humanidade, que é a liberdade de expressão, sem a qual não se pode falar de democracia. Em vista disso, “deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê”,<sup>27</sup> ou, como muito antes escreveu Pontes de Miranda, “se há mais de uma interpretação da mesma regra jurídica inserta na Constituição, tem de preferir-se aquela que lhe insufla a mais ampla extensão jurídica”.<sup>28</sup>

A interpretação de norma constitucional sempre inspira cuidados. Atento ao princípio da supremacia constitucional, não pode o intérprete esquecer que a Carta Magna alberga os princípios fundamentais do Estado e que na interpretação de suas regras tais princípios devem ser vistos como um conjunto incindível e não podem ser amesquinçados por força do literalismo estéril que infelizmente ainda domina muitos juristas ilustres.

## 2.5 A interpretação constitucional e a força normativa dos princípios

Aspecto assaz relevante a ser considerado na interpretação constitucional, naturalmente nos ordenamentos jurídicos fundados em constituições rígidas, é a maior perenidade que se deseja imprimir às suas normas. Esse

desejo de maior rigidez impõe ao intérprete a atualização através da interpretação, como aponta, com inteira propriedade, Paulo Bonavides:

A adaptação da Constituição à sua época preocupa de maneira constante o formulador da nova concepção interpretativa, tanto que ao fator tempo atribui importância capital. Não é à toa que ele assevera ‘viver o Direito Constitucional *prima facie* numa específica problemática de tempo’ e que ‘a continuidade da Constituição somente é possível quando o passado e o futuro se acham nela conjugados.’

A controvérsia acerca dos métodos no Direito Constitucional é, em última análise, segundo Häberle, uma luta acerca do papel que deve caber ao tempo. A velha hermenêutica, pelo seu caráter mais estático que dinâmico, deve ser vista como instrumento por excelência das ideologias do *status quo*.

A interpretação concretista, por sua flexibilidade, pluralismo e abertura, mantém escancaradas as janelas para o futuro e para as mudanças mediante as quais a Constituição permanece estável na rota do progresso e das transformações incoercíveis, sem padecer abalos estruturais,<sup>29</sup> como os decorrentes de uma ação revolucionária atualizadora.

Com efeito, em ordenamentos como o alemão e o brasileiro, erguidos a partir de uma Constituição rígida, papel ainda mais importante adquire a interpretação constitucional. Diante das freqüentes mudanças na realidade, a norma constitucional começa a ter a cada dia menor utilidade, se imobilizada por uma interpretação literal, e rapidamente se fará necessária sua reforma, abrindo-se oportunidade para modificações indesejadas, com um conseqüente prejuízo para a segurança jurídica. Nas palavras de Bonavides,

com a Constituição petrificada, teríamos a rápida acumulação de elementos de crise, que sempre prosperam e rompem, por vias extraconstitucionais, o dique de formalismos e artifícios teóricos levantados nos textos pela técnica das Constituições. Desaconselhada a operação constituinte direta, em razão dos traumas que pode acarretar, ou bloqueado pela rigidez do processo revisor o apelo ao poder constituinte, só resta a via hermenêutica como a mais desimpedida de obstáculos à preservação da ordem constitucional.<sup>30</sup>

E nessa “atualização” das normas constitucionais, naturalmente, o intérprete há de guiar-se pela sua respectiva finalidade, como ensina Afonso Arinos, para quem a técnica de interpretação constitucional...

[...] é predominantemente finalística, isto é, tem em vista extrair do texto aquela aplicação que mais se coadune com a eficácia

social da lei constitucional. Esta interpretação construtiva permite, em determinadas circunstâncias, verdadeiras revisões do texto, sem que seja alterada a sua forma.<sup>31</sup>

O papel dos princípios constitucionais, por igual, é determinante quando se busca a adequada interpretação das regras jurídicas em geral, e especialmente das regras contidas na Constituição, que nada mais fazem que desdobrá-los. Aliás, se bem observarmos, veremos que todo Ordenamento Jurídico é composto de um ou alguns princípios fundamentais, que se desdobram em outros princípios decorrentes, e, posteriormente, em regras.<sup>32</sup>

Como se sabe, as normas jurídicas podem conter descrições hipotéticas de determinados fatos e prescrições a serem seguidas *se* e *quando* tais hipóteses se concretizarem, sob pena da cominação de uma sanção. Nesse caso, são chamadas *regras*. A imprevisibilidade das situações futuras, porém, torna insuficiente um ordenamento jurídico composto apenas de regras, pois os fatos futuros não ocorrem exatamente tal como descritos nas regras anteriormente elaboradas. A adequação das regras jurídicas aos casos concretos, aliás, é problema que atormenta a humanidade, pelo menos, desde Aristóteles. É nesse contexto que assumem importância os princípios, espécie de norma jurídica que não prevê hipóteses nem prescreve determinadas condutas, mas sim consagra determinados valores, a serem seguidos na elaboração e na aplicação de outros princípios, e especialmente das regras jurídicas.

São os princípios jurídicos, portanto, especialmente aqueles diretamente protegidos pela regra imunizante, que devem conduzir o intérprete na busca pelo verdadeiro sentido desta última. E, no caso de que se cuida, a imunidade tributária concedida aos livros, jornais e periódicos representa proteção à democracia, como decorrência do exercício das liberdades de pensamento e de expressão, porquanto proíbe o uso do tributo como instrumento oblíquo de censura a esses veículos de propagação de idéias. Esse é o valor protegido pela norma.

Como está havendo evolução no plano dos fatos, através da gradativa substituição do livro impresso em papel pelo livro eletrônico, é necessário considerar essa evolução na compreensão da norma. Assim, submetendo a nova realidade (livros eletrônicos) aos valores protegidos pela regra veiculada no art. 150, VI, “d”, da CF/88 (liberdade de pensamento e de expressão), conclui-se que o seu sentido abrange, inegavelmente, essas novas espécies de livro. E não há razão plausível para que não seja assim.

É importante, porém, examinar alguns dos argumentos aduzidos por aqueles que atribuem sentido restritivo à imunidade de que se cuida, limitando seu âmbito de incidência aos livros, jornais ou periódicos veiculados em papel.

### 3 INSUBSISTÊNCIA DAS TESES RESTRITIVAS

#### 3.1 A tributação dos produtos de informática e o “futuro da fiscalidade”

Grande confusão é feita por grandes juristas entre a informática e que através dela se faz ou veicula. Desfeita essa confusão, a questão da tributação dos “produtos de informática” pode ser objeto de soluções mais precisas e, eventualmente, bem mais simples.

A informática é apenas instrumento. É meio. Não se pode questionar se disquetes e similares são abrangidos pela norma imunizante do artigo 150, VI, “d”, da CF/88. O que neles está contido é que pode merecer referida imunidade, ou não.

Evidentemente um CD-ROM contendo um videogame (v.g. Fifa Soccer, Sim City, Test Drive, Flight Simulator, etc.) é diferente de um outro conteúdo o Repertório IOB de Jurisprudência, o Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa, ou o Código de Processo Civil com as valiosas anotações de Theotônio Negrão. O produto de informática, no caso, é somente o meio através do qual se materializa um brinquedo, um periódico, um dicionário ou um livro jurídico. Em todos os casos, o meio físico não passa de um CD.

Não se pode discutir, portanto, a tributação de produtos de informática genericamente. O que através do produto de informática é feito ou vendido é que deve ser objeto de análise detalhada.

Se, por hipótese, um grande jurista resolve responder consultas através da *internet*, incidirá sobre tal serviço o mesmo ISS que incidiria sobre a consulta oral ou escrita em papel. Não seria pelo fato de ser veiculado por meio eletrônico que tal serviço tornar-se-ia imune, pois, no caso, o papel, o disquete ou a *internet* são meios através dos quais se veicula o produto da prestação de um serviço. Da mesma forma, o livro pode ser disponibilizado em papel, em disquetes, em CD-ROM ou através da *internet*, sendo, independentemente do meio, imune.

Assim, naturalmente não é possível entender a imunidade como abrangente de todos os produtos de informática, nem tampouco considerar a imunidade do livro eletrônico um “risco” para o futuro da fiscalidade.

Pelo mesmo motivo que o papel abrangido pela imunidade é somente aquele destinado à impressão do livro, o produto de informática imune é somente aquele que constitui meio de materialização de livros, jornais e periódicos.

Não se deve, portanto, confundir *software*, de uma maneira geral, com livros eletrônicos, ou seja, *software* cuja essência é um livro, sob pena de se tributar um livro ou de se imunizar o que livro não é.

Portanto, os meios de gravação e disponibilidade (disquetes, CD-ROM e similares) não podem, de forma alguma, receber tratamento tributário indiscriminado. O tributo deve ser aquele devido pelo conteúdo e não pela forma.

Pensamos, por isso, que a imunidade alcança também as operações com disquetes similares virgens destinados à gravação de livros eletrônicos. Os disquetes virgens equivalem, para todos os efeitos, ao papel destinado à impressão dos livros, jornais e periódicos. São instrumentos de transmissão do pensamento, de disseminação cultural, cujo desenvolvimento não pode ficar vulnerável ao poder de tributar.

### 3.2 Imunidade tributária e capacidade contributiva

Equivocam-se, igualmente, os que afirmam que o livro eletrônico, por ser utilizado por aqueles que possuem elevada capacidade contributiva, não está a merecer a imunidade tributária. De plano, porque a verossimilhança da premissa segundo a qual o livro eletrônico somente é utilizado por pessoas de elevado poder aquisitivo é a cada dia menor, tendo em vista o barateamento e a difusão dos produtos de informática.

Além disso, a imunidade em tela não tem por finalidade apenas reduzir os custos dos bens imunes para adequá-los à capacidade contributiva de seus compradores, como pode à primeira vista parecer. Ela tem por fim proteger esses bens contra todo e qualquer tributo, na medida em que o tributo pode ser utilizado para inviabilizar a atividade tributada. Não se pode pensar nos tributos atualmente existentes, mas em tributos que poderiam ser criados até mesmo com o propósito de onerar excessivamente esses bens e, assim, prejudicar a divulgação de idéias, a disseminação da cultura. Por isto a Constituição, com a imunidade, protege a liberdade de expressão, pré-excluindo qualquer imposto sobre os veículos que viabilizam essa liberdade.

A imunidade do livro eletrônico, portanto, não possui a citada relação com a capacidade contributiva, nem muito menos implica maus tratos ao citado princípio.

### 3.3 Interpretação literal, integração analógica e aspectos correlatos

Não procede, outrossim, a tese que nega a possibilidade de integração analógica. Pelo contrário, a integração analógica é indispensável à efetividade da Constituição e de sua supremacia sobre as demais normas do ordenamento, inclusive aquelas que instituem os impostos. Na tarefa de fazer efetiva a Constituição tem-se de considerar aquelas lacunas que Karl English qualifica como verdadeiras, e cujo não preenchimento conduz a um momento de incongruência no sistema. Ademais, como vimos, o livro eletrônico é a mais moderna forma de livro. Dessa forma, por encaixar-se no conceito de livro, não configura analogia conceder-lhe o benefício da imunidade.

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, defensor de tese restritiva da norma imunizante, em outra ocasião, ao escrever sobre a possibilidade de incidência da COFINS sobre operações com imóveis, manifestou opinião

defendendo a mutabilidade dos conceitos. No seu entendimento, “hodiernamente, diante do surgimento das mega-metrópoles e da renovação da indústria da construção civil, os conceitos jurídicos se modificaram, de modo que as operações sobre imóveis não podem mais ser excluídas do regime jurídico dos atos do comércio...”.<sup>33</sup> Afirma ainda o ilustre procurador que os artigos 194 e 195 da CF/88 “demonstram o escopo do constituinte de que toda a sociedade financie a Seguridade Social, inclusive com as contribuições dos empregadores sobre o faturamento”.<sup>34</sup>

Como visto, o tributarista utiliza a interpretação histórico-evolutiva e a teleológica no escopo de ampliar o âmbito de incidência da norma tributária. Nada obstante, de forma incoerente e nada isonômica, assevera agora não serem adequados os mesmos métodos de exegese para consagrar princípios constitucionais como o das liberdades de expressão e de pensamento, abrigo do livro eletrônico na imunidade concedida pelo art. 150, VI, “d”, da CF/88.

Tomados os cuidados que devem ser dados às comparações, podemos afirmar que tal tese é tão absurda quanto a de se interpretar a norma penal extensivamente apenas quando esta prejudique o réu.

Devemos, no entanto, admitir que é realmente difícil a situação dos Procuradores da Fazenda, obrigados a defender teses indefensáveis, e, algumas vezes, como as acima apontadas, contraditórias, em defesa dos interesses cada vez mais ávidos do Poder Público. Dentro dessa situação, cabe reconhecer o esforço desses juristas, que com boa argumentação tornam aparentemente razoáveis teses absurdas.

De fato, não é admissível a utilização de interpretações extensivas para fazer incidir a norma tributária sobre operações anteriormente não tributadas. Tal procedimento é evidentemente contrário a todos os princípios de direito tributário. Todavia, ainda que isso fosse possível, o que se admite somente para fins de argumentação, forçoso seria dar o mesmo tratamento às normas imunizantes, sob pena de se esfalçar também o princípio da isonomia.

Com efeito, a Constituição consagrou princípios fundamentais que devem orientar a exegese das demais normas do ordenamento, sob pena de violação da supremacia constitucional. Não se concebe, portanto, que se interprete extensivamente em certas situações, para que o tributo seja devido, e restritivamente em outras, amesquinhando o sentido do comando Constitucional, para estiolar uma imunidade.

Negar essa imunidade é negar a supremacia constitucional, que não pode ser limitada pelo literalismo hermenêutico, expressão de ultrapassado e canhestro formalismo jurídico. Tem-se de considerar o elemento teleológico, ou finalístico, que nos indica ser a imunidade em questão destinada a impedir que funcione o tributo como instrumento contra a liberdade de expressão e de informação, de transmissão de idéias e de disseminação cultural. Inadmissível interpretação que impede a realização do princípio essencial albergado pela

norma imunizante, tolhendo sua função por uma forma de esclerose precoce, que se não harmoniza com o moderno constitucionalismo no qual se tem preconizado métodos específicos para a interpretação de normas da Constituição, em homenagem à sua supremacia no ordenamento jurídico.

Tem inteira razão Torres quando assevera ser “necessário que se afaste a banalização do conceito de imunidade, que adviria do abandono dos valores jurídicos e éticos que a fundamentam”.<sup>35</sup> Não podemos, por isto mesmo, concordar com a distinção preconizada pelo ilustre tributarista, entre cultura tipográfica e cultura eletrônica, para os fins da imunidade em questão, porque não nos parece razoável sacrificar o valor liberdade, prejudicando a liberdade de comunicação e expressão, nutrindo a preocupação em “comprometer o futuro da fiscalidade, fechando-se a possibilidade de incidências tributárias pela extrapolação da vedação constitucional para os produtos da cultura eletrônica”.<sup>36</sup>

Diante da inexorável tendência de substituição da cultura tipográfica, pela cultura eletrônica, ou se entende a imunidade em sentido abrangente desta última, ou se deixa estiolar a norma imunizante, que em breve restará inútil para a proteção dos valores mais caros da humanidade.

A preocupação fiscalista não justifica, de nenhum modo, que se abra mão dos instrumentos de proteção da liberdade de expressão, contra os ímpetos, cada vez maiores, do poder tributário, até porque não faltarão meios ao Estado de suprir suas necessidades financeiras, e certamente poderá fazê-lo, sem o sacrifício da liberdade de comunicação e de expressão.

Como já foi dito, cabe diferenciar, nos produtos de informática, seu conteúdo. Não são todos os produtos de informática que estão albergados pela imunidade. Os meios eletrônicos, como o nome está a dizer, são meios. Defende-se a imunidade do livro, seja qual for o meio em que esteja sendo veiculado. Não tem qualquer consistência, portanto, o argumento de que “a extrapolação da imunidade da cultura tipográfica para a cultura eletrônica significará deixar de fora da tributação todos os produtos e serviços relacionados com os computadores...”.<sup>37</sup> Como já foi explicado acima, que produtos e serviços relacionados com os computadores poderão ter o mesmo tratamento tributário daqueles produtos e serviços convencionais. Do mesmo modo, livros, jornais e periódicos relacionados com computadores terão o mesmo tratamento tributário dos convencionais: a imunidade.

Admitir o tributo sobre os instrumentos de comunicação e de expressão do pensamento é abrir caminho ao Estado autoritário, tal como admitir a censura. A tese de defesa da fiscalidade, como a da defesa da moralidade, pode ser sedutora sob certos aspectos, mas no fundo escondem a inaceitável proteção do autoritarismo.

O argumento de que o livro eletrônico é *hipertexto*, que difere do texto do livro impresso em papel, é, também, imprecedented. É natural que o

modo como é organizado o texto do livro eletrônico é diferente a fim de aproveitar as potencialidades do novo meio.

Como vimos anteriormente, descaberia mudar o suporte físico do livro se dessa mudança não tirássemos nenhum proveito. O livro cosido, “encadernado”, dividido em páginas numeradas, facilitou demais a pesquisa. Para quem estudava através de rolos de pergaminho, encontrar o texto desejado por meio de um índice, que indica a página, foi avanço incrível, mas que não descaracterizou o seu conteúdo: o livro.

O hipertexto, assim, é a vantagem proporcionada pelos meios eletrônicos. O texto pode ser entrado com maior rapidez e os temas relacionados podem ser obtidos através de um “clique de mouse”.

Pretender que o livro eletrônico não goze de imunidade pelo fato de não sofrer as limitações do livro de papel é inconcebível. É evidente que o homem, durante todo o curso da história, modificou o suporte físico do livro visando melhorá-lo. Os rolos de pergaminho certamente eram muito melhores que as tábuas de argila. Os livros de papel tradicionais certamente são muito mais fáceis de se consultar e guardar que aqueles rolos de pergaminhos. O livro eletrônico, obviamente, é muito melhor de se consultar e guardar que o livro tradicional, e seria incompreensível se não fosse assim.

Por outro lado, é certo que o constituinte de 1988 teve oportunidade de adotar redação expressamente mais abrangente para a norma imunizante, e não o fez. Isto, porém, não quer dizer que o intérprete da Constituição não possa adotar, para a mesma norma, a interpretação mais adequada, tendo em vista a realidade de hoje. Realidade que já não é aquela vivida pelo constituinte, pois nos últimos quinze anos a evolução da tecnologia, no setor de informática, tem sido simplesmente impressionante. Se em 1988 não se tinham motivos para acreditar na rápida substituição do livro convencional pelos instrumentos e meios digitais, os quais ainda eram ignorados pela imensa maioria das pessoas, hoje tal substituição mostra-se já evidente, embora o livro tradicional ainda não tenha perdido a sua notável importância.

A evolução, no setor da informática, é tão rápida, que o CD-ROM ainda nem ocupou espaços significativos no mercado brasileiro e já está sendo substituído, com imensa vantagem, por outras tecnologias, tais como o CD gravável (CD-R), o CD regravável (CD-RW), o DVD, *memory sticks*, entre outras. Por outro lado, os monitores de vídeo estão a cada dia com melhor nitidez e qualidade de imagem, tornando mais confortável a leitura; os computadores estão a cada dia mais rápidos e mais baratos, assim como o acesso à *internet*. A propósito, já se cogita até de aparelhos com o formato de um livro de papel, porém com um visor de alta resolução no lugar das páginas, e com capacidade para armazenar inúmeras obras literárias, artísticas ou científicas, que podem ser “baixadas” da *internet* e levadas a qualquer lugar, com a mesma portabilidade de um livro de papel. Há quem arrisque afirmar que, em algumas décadas, o visor de um dispositivo eletrônico pode-

rá ser tão fino, dobrável e nítido quanto uma folha de papel, possibilitando a existência de livros idênticos aos de papel, mas que podem ter o seu conteúdo trabalhado com um simples movimento dos dedos do leitor.

Não pode, pois, o intérprete, deixar de considerar essa evolução. Nem esperar que o legislador modifique o texto. O melhor caminho, sem dúvida, para que o Direito cumpra o seu papel na sociedade, é a interpretação inteligente do dispositivo constitucional, que entenda os vocábulos nele empregados à luz dos princípios jurídicos fundamentais da ordem jurídica, e da evolução dos fatos a eles subjacentes.

#### 4 LIVRO ELETRÔNICO E ISONOMIA

Além dos pontos a que já nos reportamos, ainda há ponto relevante da questão, apontado de forma magistral por Roque Antonio Carrazza, que é o respeito a importante desdobramento do princípio da isonomia.

Os livros eletrônicos, por contarem os recursos da informática, possuem implementos que facilitam sua compreensão por portadores de deficiências físicas ou mentais, bem como por analfabetos e crianças de pouca idade.

Alguns livros eletrônicos<sup>38</sup> oferecem a possibilidade de, mediante “clique” em local apropriado da tela do micro, o computador ler, em voz alta, o texto selecionado. Tal recurso torna o livro acessível a cegos, a analfabetos e a pessoas de idade avançada, que já não podem ler. Já existem versões onde o computador é capaz de ler todo o conteúdo do texto, e isso já é utilizado no auxílio à educação dessas pessoas.

Outras versões oferecem, através do hipertexto, a possibilidade de serem exibidas figuras ou animações, acompanhadas de sons, a fim de facilitar o entendimento do texto escrito. Dessa forma, uma criança que, ordinariamente, consideraria maçante o estudo de determinada disciplina, pode estudá-la com o auxílio de exemplos, figuras e sons, o que torna o aprendizado agradável e prazeroso. O deficiente mental, com a ajuda de sons e imagens, pode melhor compreender o texto, o que, no livro de papel, sem sombra de dúvida, seria muito mais difícil.

Caso prevalecessem as teses restritivas da imunidade do livro, teríamos patente violação ao princípio da isonomia, vez que cegos, deficientes, analfabetos e idosos, muitos dos quais têm direito a um tratamento privilegiado por expressa disposição constitucional<sup>39</sup>, arcariam com o ônus tributário, enquanto pessoas alfabetizadas e com pleno desenvolvimento físico e mental teriam acesso a livros baratos em virtude da imunidade.

Sobre o tema, notável é a lição de Roque Antonio Carrazza:

Uma pessoa alfabetizada, em perfeitas condições físicas e mentais, adquire uma Bíblia convencional (isto é, impressa em papel) e não suporta no preço deste Livro Sagrado, o ônus financeiro de

nenhum imposto. É o que literalmente dispõe o art. 150, VI, d, da Constituição Federal.

Já - se prevalecer a absurda e restritiva interpretação deste dispositivo constitucional - um deficiente (analfabeto, cego, idoso, etc.), ao adquirir o mesmo Texto Sagrado (só que, agora, adaptado a sua excepcional condição (por exemplo, uma Bíblia em vídeo), teria que suportar a carga econômica dos impostos que a precitada alínea *d* profilga.

[...]

Um cego, por exemplo,<sup>40</sup> será economicamente prejudicado justamente por ser cego.

Como conclui o ilustre tributarista, no caso, há uma aplicação inversa do princípio da igualdade, absolutamente inaceitável.

Assim, e em síntese, a restrição da imunidade aos livros de papel importaria, além de outros absurdos, em tratamento profundamente desigual e injusto, vez que onera o acesso do conhecimento por parte de cegos, analfabetos, crianças e idosos, bem como todo aquele que tenha qualquer tipo de deficiência que lhe dificulte a leitura.

## 5 MANIFESTAÇÕES DA JURISPRUDÊNCIA

A questão tratada no presente estudo não foi, ainda, solucionada de modo definitivo pela jurisprudência. O Supremo Tribunal Federal, embora tenha proferido alguns acórdãos atribuindo interpretação restritiva ao art. 150, VI, “d”, da CF/88, no que pertine à tinta e demais materiais utilizados na feitura de livros de papel<sup>41</sup>, não apreciou ainda a questão relacionada ao livro veiculado em meios eletrônicos.

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região, contudo, já teve a oportunidade de julgar a questão, proferindo acórdão que restou assim ementado:

“Constitucional e Tributário. Imunidade. CD-Rom.

Livros impressos em papel, ou em CD-Rom, são alcançados pela imunidade da alínea ‘d’ do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. A Portaria MF 181/89 - na qual se pretende amparado o ato impugnado - não determina a incidência de imposto de importação e IPI sobre disquetes, CD-Rom, nos quais tenha sido impresso livros, jornais ou periódicos. Remessa necessária improvida.”

Em seu voto, o Desembargador Federal Relator destacou o seguinte:

[...] o CD-ROM, o disquete, assim como o papel, que me apresentam um livro, um jornal, um periódico, acabado, sem

dúvida alguma, é alcançado pelo referido dispositivo constitucional. Um livro gravado em um disquete não deixa de ser um livro só por esta circunstância. Um periódico gravado em CD-ROM não perde a sua condição de periódico, pelo só fato da gravação em CD.

O jornal que leio, via Internet, jornal é. Ou não?

Os livros da Lex-Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e Tribunais Regionais Federais têm sido editados em CD-ROM. Deixam de ser livros, só por isto?

(...)

A Portaria MF 18/89 – invocada pela D. Autoridade Impetrada, nas informações, às fls. 32 – não desdiz, em momento algum, o que dito na alínea “d” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. A interpretação da mencionada Portaria, de conformidade com a Constituição Federal, conduz ao entendimento de que a mesma prescreve incidir sobre o suporte informático o Imposto de Importação e o IPI, desde que, e somente se, nele não se achar impresso [sic] nem livros, nem jornais, nem periódicos”<sup>42</sup>.

Espera-se que a tese acolhida no julgado transcrito, de acerto e precisão inquestionáveis, prevaleça em outras manifestações dos Tribunais sobre o assunto, especialmente do Supremo Tribunal Federal, a quem caberá o exame definitivo da questão.

## CONCLUSÕES

Com base no que foi exposto neste estudo, conclui-se o seguinte:

a) O disposto no artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal de 1988 abrange também os livros contidos em CD-ROM, disquetes, na *internet*, ou em qualquer outro suporte físico, eletrônico ou não, pois:

a.1) mesmo gramaticalmente, livro pode ser compreendido “do ponto de vista de seu conteúdo: obra de cunho literário, artístico, científico, técnico, documentativo, etc., que constitui um volume”, e “em qualquer suporte (p. ex. papiro, disquete, etc.)”;<sup>43</sup>

a.2) o recurso aos demais elementos clássicos de interpretação também autoriza idêntica conclusão;

a.3) em se tratando de norma constitucional, sua interpretação deve ser aquela “que lhe insuffle a mais ampla extensão jurídica”<sup>44</sup>. A regra contida no art. 150, VI, “d”, deve ser compreendida à luz dos princípios nela concretizados, e da evolução da realidade fática nela referida;

a.4) não há risco para o futuro da fiscalidade, pois a imunidade não se

destina aos produtos de informática de uma maneira geral, nem a tudo que por meio deles se faça, mas tão somente aos chamados “livros eletrônicos”;

b) Da mesma forma como o papel destinado a impressão de livros, jornais e periódicos é imune, também estão albergados pela imunidade os suportes físicos dos livros, jornais e periódicos eletrônicos: (CDs, disquetes ou similares que sejam destinados à sua gravação).

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Notas de atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BUENO, Silveira. *Dicionário da língua portuguesa*. São Paulo: FTD, 1996.

CALDAS AULETE. *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa*, Rio de Janeiro: Delta, 1958.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1996.

CARAZZA, Roque Antonio. Importação de bíblias em fitas. Sua imunidade. Exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 26, 1997. (Parecer.)

FERREIRA, Pinto. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

HOUAISS, Antonio (Ed.) *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

MARTINS, Wilson. *A palavra escrita: história do livro, da imprensa e da biblioteca*. São Paulo: Ática, 1996.

PERELMAN, Chaïm. *Lógica jurídica*. Trad. de Vergínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967*. 2. ed. São Paulo: RT, 1974, tomo V.

\_\_\_\_\_. *Sistema de ciência positiva do direito*. Atual. por Vilson Rodrigues Alves. São Paulo: Bookseller, 2000, v. 2.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A não-extensão da imunidade aos chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 33, 1998.

\_\_\_\_\_. COFINS nas operações sobre imóveis. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 1, 1995.

\_\_\_\_\_. Os CD-ROM's e disquetes com programas gravados são imunes?. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 7, p. 34-39, 1996.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Tradução Pedro M. Herrera Molina. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2002. Tradução de: Besteuerungsmoral und Steuermoral.

TORRES, Ricardo Lobo. Imunidade tributária nos produtos de informática. In: YAMASHITA, Fugimi (coord.). *Livro de Apoio do 5.º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário*. São Paulo: IOB, 1996.

<sup>1</sup> MARTINS, Wilson. *A palavra escrita: história do livro, da imprensa e da biblioteca*. São Paulo: Ática, 1996, p. 261.

<sup>2</sup> A rigor, deveríamos falar em livros, jornais e periódicos eletrônicos, e não apenas “livros eletrônicos”. Entretanto, com o propósito de obter maior síntese no texto, utilizaremos a expressão “livro eletrônico” em sentido amplo, de sorte a abranger as três espécies de veículo de comunicação predominantemente escrita aludidas pelo inciso “d” do art. 150 da CF/88, quando materializadas em meio digital.

<sup>3</sup> Cf., dentre outros, SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, “Os CD-ROM's e Disquetes com Programas Gravados são Imunes?”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 7, p. 34-39, 1996; TORRES, Ricardo Lobo, “Imunidade tributária nos produtos de informática”, *Livro de Apoio do 5.º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário*, Fugimi Yamashita (coord.), São Paulo: IOB, 1996; MORAES, Bernardo Ribeiro de, palestra proferida no 6.º Simpósio IOB de Direito Tributário, São Paulo, 20 e 21 de novembro de 1997.

<sup>4</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Os CD-ROM's e disquetes com programas gravados são imunes? *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 7, 1996, p. 36-37.

<sup>5</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A não-extensão da imunidade aos chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 33, 1998, p. 138.

<sup>6</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Imunidade tributária nos produtos de informática. In: YAMASHITA, Fugimi (coord.). *Livro de Apoio do 5.º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário*. São Paulo: IOB, 1996, p. 95.

<sup>7</sup> TORRES, *op. cit.*, p. 98.

<sup>8</sup> *Idem, ibidem.*, p. 99.

<sup>9</sup> PERELMAN, Chaïm. *Lógica jurídica*. Trad. de Vergínia K. Pupi. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 51.

<sup>10</sup> BUENO, Silveira. *Dicionário da língua portuguesa*. São Paulo: FTD, 1996, p. 339.

<sup>11</sup> CALDAS AULETE. *Dicionário contemporâneo da língua portuguesa*, Rio de Janeiro: Delta, 1958, p. 3010.

<sup>12</sup> HOUAISS, Antonio (Ed.) *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 1774.

<sup>13</sup> CARAZZA, Roque Antonio. Importação de bíblias em fitas. Sua imunidade. Exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 26, 1997, p. 117.

<sup>14</sup> A propósito, em face da própria natureza humana, não se poderia esperar que, evoluindo ao longo de mais de cinco mil anos, o livro passasse de tábuas de argila ao papel, e, ao atingir esse último suporte físico, permanecesse inalterado por todo o futuro. Por que somente nessa área, tão relevante à formação, à perenização e à transmissão do pensamento, a humanidade haveria de definitivamente estagnar-se?

<sup>15</sup> Isso acontece com o uso do *mouse*, *trackball*, ou de qualquer outro dispositivo por meio do qual o leitor pode deslocar uma seta por sobre a tela, a fim de manejar objetos que nela aparecem. Em inglês: *pointing*

device. Atualmente, determinados aparelhos permitem o uso de canetas, ou até mesmo da ponta dos dedos (*touch screen*).

<sup>16</sup> Utiliza-se para tanto o que em língua inglesa se costuma chamar de *link*, que poderíamos traduzir por: *elo, ligação, conexão*. Entre as palavras, as imagens e as figuras de um livro podem ser feitos relacionamentos através dos tais *links*, ou *elos*, e assim permitir o trânsito do leitor de uma a outra, conforme seu interesse.

<sup>17</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Sistema de ciência positiva do direito*. Atual. por Wilson Rodrigues Alves. São Paulo: Bookseller, 2000, v. 2, p. 102-103.

<sup>18</sup> Como ressalta Pontes de Miranda, “o voluntarismo é correlativo do despotismo. Procurar a vontade do legislador ou da lei é andar à cata do mando do déspota. Não é processo para espíritos livres, que amem a verdade e a ciência e, sim, digamos o termo, ocupação de escravos” (Pontes de Miranda, *Sistema de Ciência Positiva do Direito*, atualizado por Wilson Rodrigues Alves, 1.ª ed., Campinas: Bookseller, 2000, v. 2, p. 229).

<sup>19</sup> É o que entende, também, José Ribeiro Neto. Confira-se, a propósito, o *Regulamento do ICMS-CE integralmente comentado*, Fortaleza: Tipogresso, 2002, p. 51.

<sup>20</sup> FERREIRA, Pinto. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 141.

<sup>21</sup> O que não exclui, naturalmente, a possibilidade de uma imunidade tributária ser eventualmente empregada com outros fins.

<sup>22</sup> BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Notas de atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 340.

<sup>23</sup> BALEIRO, Aliomar, 1998, p. 339-340

<sup>24</sup> PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967*. 2. ed. São Paulo: RT, 1974, tomo V, p. 155-156.

<sup>25</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 604.

<sup>26</sup> No presente caso, aliás, ainda que se tratasse de norma isentiva, a restrição de seu alcance aos livros de papel não encontraria amparo na ordem jurídica, embora encerrasse um equívoco menos evidente.

<sup>27</sup> CANOTILHO, Joaquim José Gomes. *Direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1996, p. 227.

<sup>28</sup> PONTES DE MIRANDA, 1967, t. I, p. 293.

<sup>29</sup> BONAVIDES, *op. cit.*, p. 514-515.

<sup>30</sup> *Idem, ibidem.*, p. 458-459.

<sup>31</sup> FRANCO *apud* BONAVIDES, *op. cit.*, p. 459.

<sup>32</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Tradução Pedro M. Herrera Molina. Madrid/Barcelona: Marcial Pons, 2002, p. 31.

<sup>33</sup> SARAIVA FILHO, *op. cit.*, p. 63.

<sup>34</sup> *Idem, ibidem.*, p. 66.

<sup>35</sup> TORRES, *op. cit.*, p. 97.

<sup>36</sup> *Idem, ibidem.*, p. 98.

<sup>37</sup> *Idem, ibidem.*, p. 89.

<sup>38</sup> A enciclopédia *Animals!*, veiculada em CD-ROM, é exemplo de livro eletrônico que oferece tal recurso.

<sup>39</sup> V.g. CF/88, arts. 227 e 230.

<sup>40</sup> CARAZZA, *op. cit.*, p. 137-138.

<sup>41</sup> “Recurso extraordinário. Constitucional. Jornais, livros e periódicos. Imunidade tributária. Insumo. Extensão mínima. Recurso provido. 1. A jurisprudência desta Corte pacificou o entendimento no sentido de que, além do próprio papel de impressão, a imunidade somente alcança o chamado papel

fotográfico - filmes não impressionados. Recurso conhecido provido” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal.. Recurso Extraordinário n. 189.192-1. Rel. Min. Maurício Corrêa. 2ª Turma. DJU I, 23.mai.97, p. 21741). Repertório IOB de Jurisprudência, n. 12/97 - c.1, pp. 274/5

<sup>42</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Recurso *ex officio* em Mandado de Segurança n. 98.02.02873-8. Rel. Des. Fed. Rogério Vieira de Carvalho. 4ª Turma. Julg. em 18.mar.98. Publ. DJU II, 18.mar.99, p. 124. Repertório IOB de Jurisprudência 1 – n.º10/99 – p. 285.

<sup>43</sup> HOUAISS, *op. cit.*, p. 1774.

<sup>44</sup> PONTES DE MIRANDA, *op. cit.*, p. 293.

## TAX IMMUNITY FOR ELECTRONIC BOOKS

### ABSTRACT

Tax immunity for electronic books. The definition of “book”. Restrictions concerning the approval of such immunity. Interpretation of the rule granting tax immunity found at the 1988 Federal Constitution, Article 150, VI, “d”. Purpose of granting tax immunity for eBooks. The fiscality and extrafiscality of the immunizing rule. Tax immunity for the eBooks and the principle of equality before law.

### KEYWORDS

Immunity. Taxation. Electronic Books. Extrafiscality. Isonomy.

## IMMUNITÉ TRIBUTAIRE DU LIVRE ÉLECTRONIQUE

### RÉSUMÉ

Immunité tributaire du livre électronique. Le concept de livre. Restrictions à l’acceptation de l’immunité. Interprétation de la norme imunitaire contenue dans l’art. 150, VI, «d», de la Constitution Fédérale 1988. de Finalité de l’immunité tributaire du livre. La fiscalité et extra-fiscalité de la norme imunitaire. Immunité tributaire du livre électronique et isonomie.

### MOTS-CLÉS

Immunité. Imposition. Livre électronique. Extra-fiscalité. Isonomie.