

Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
Departamento de Direito
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário

A Imunidade do Livro Eletrônico Quanto ao ICMS

**Paper Juídico-científico
elaborado por Erik de
Melo Moura, para
obtenção da nota final
do curso, sob orientação
do Professor Doutor
Carlos Araújo Leonetti**

**Manaus
2004**

A Imunidade do Livro Eletrônico Quanto ao ICMS

Erik de Melo Moura

Sumário

1.Introdução.....	03
2. O que é imunidade fiscal ?.....	04
3. A natureza da imunidade.....	05
4. Livro.....	06
4.1 Conceito.....	06
4.2 Livro Eletrônico.....	08
4.2.1 Conceito.....	08
5. A imunidade dos livros quanto aos impostos (art. 150, VI, <i>d</i> da CR).....	11
5.1 Doutrina.....	12
5.2 Jurisprudência.....	15
6. Considerações Finais.....	20
7. Referências Bibliográficas.....	22

1. Introdução

O presente artigo trata da discussão a respeito da imunidade do livro eletrônico, especificamente no tocante a incidência ou não de ICMS. Para isso, o texto divide-se em em 8 (sete) subtópicos, a saber:

O tópico intitulado “O que é imunidade fiscal ?” pretende abordar, em termos constitucionais e doutrinários, o que vem a ser o conceito de imunidade tributária, já que o texto pretende abordar esse assunto no que tange ao livro eletrônico.

O tópico chamado “A natureza da imunidade” pretende elucidar a origem do termo imunidade, se é exclusivamente constitucional ou não, além de relacioná-lo a outros conceitos afins, tais como não-incidência e isenção.

O terceiro ponto a ser abordado no artigo, que é o que trata do conceito de livro de uma maneira geral, tentará fazer uma abordagem histórica do que vem a ser livro, tentando comparar seu conceito acadêmico, dos dicionários, com o do senso comum.

Mais especificamente, o quarto tópico trata do conceito de livro eletrônico no tocante à tecnologia atual, tentando mostrar suas várias ramificações ou variantes. Pretende-se ilustrar que, dependendo do tipo de mídia, temos uma abordagem diferente para um mesmo conceito.

O tópico quinto, que trata da imunidade dos livros quanto aos impostos, tentará discutir o inciso VI, *d*, do artigo 150 da Constituição Federal, a fim de se entender o livro eletrônico como parte integrante ou não do escopo constitucional que, ao que tudo indica, faz parte por analogia. Assim, tentará se provar essa tese.

O sexto tópico, relacionado à doutrina, mostrará as várias correntes que vêm o livro eletrônico como inserido no campo das imunidades tributárias (esta corrente, por sinal, a majoritária e de maior embasamento teórico), como também os autores e estudiosos

que entendem que o livro eletrônico não corresponde ao tipo de livro que a Constituição Federal tem por objetivo imunizar.

O penúltimo tópico nos mostrará as decisões dos juízes e tribunais superiores a respeito de temas envolvendo imunidades de livros eletrônicos. Tentaremos mostrar, com pequenos comentários ao final de cada caso, as decisões favoráveis e contrárias ao tema em questão.

Para finalizar, nas considerações finais, abordaremos a idéia dos oito subtópicos anteriores já de maneira crítica, mostrando o que foi extraído de cada um, com um fechamento do artigo sob o ponto de vista de uma idéia favorável à imunidade do livro eletrônico quanto ao ICMS.

2 . O que é imunidade fiscal ?

No caso de Direito Tributário, a imunidade é conceito constitucional que diz respeito à exclusão do poder de tributar. Dessa forma, a imunidade, em termos fiscais, é exatamente uma vedação constitucional da imposição de tributos sobre coisa, negócio, fato ou pessoa. Não podemos confundir, portanto, com isenção fiscal. Apesar disso, vejamos:

- 1) Isenção, no dizer de Adilson Rodrigues Pires, é “a dispensa do pagamento de tributo a partir do nascimento da obrigação respectiva. Situa-se, portanto, dentro do chamado campo de incidência.” (Adilson, 2002).
- 2) Não-incidência, tomando como referência novamente Adilson Rodrigues Pires, diz respeito a “fatos não previstos pelo legislador como “necessários e suficientes” à ocorrência do fato gerador, diz-se, estão fora do campo de incidência.” (Adilson, 2002).

Vemos então que, quando na Constituição se colocam situações de não-incidência tributárias, estas recebem o nome de imunidades. Assim, enquanto a isenção é forma de exclusão de crédito tributário, a imunidade diz respeito à exclusão da própria competência tributária.

Para melhor entendimento, se fizéssemos um gráfico envolvendo esses conceitos, este poderia ficar configurado da seguinte maneira:



3. A natureza da imunidade.

Em nenhum momento a Constituição utiliza o termo “imunidade” em seu texto. No seu lugar aparecem as expressões “é vedado”, “não incide” etc.

Há três vertentes da doutrina jurídico-tributária acerca da natureza jurídica da imunidade tributária. A primeira delas afirma ser a imunidade tributária a não-incidência qualificada juridicamente em nível constitucional. Foi a abordada aqui na introdução (sobre o conceito de imunidade fiscal). A segunda argumenta ser a imunidade uma limitação da competência das pessoas políticas constitucionais em instituir tributos que alcancem determinados objetos (imunidade objetiva) ou pessoas (imunidade subjetiva). E a terceira corrente diz ser a imunidade a “incompetência” em instituir impostos sobre determinada

atividade. As três têm em comum, entretanto, a característica de que a imunidade afasta a ocorrência do fato gerador.

4. Livro

Aqui, pretende-se desenhar um conhecimento de livro através de seu aspecto histórico, sem contudo deixar já de refletir já aqui o seu conceito de instrumento transmissor de idéia, importantíssimo como base de nossa postura favorável à inclusão do livro eletrônico como produto imune ao ICMS.

4.1 Conceito

A idéia de livro está ligada a nossa própria história, à própria evolução da nossa espécie. Senão vejamos. Nos tempos pré-históricos, desenhávamos nas paredes de cavernas. Entretanto, desenhos não eram suficientes para representar todas as situações, além de ocuparem muito espaço. Surgiu, então, a escrita. No início, se escrevia em tábuas de argila. Tábuas de argila eram pesadas, e também volumosas. Surgiram, com o tempo, “aperfeiçoamentos” do material em que ficaria registrada a escrita: papiro, pergaminho, até se chegar ao nosso conhecido papel.

Todos os livros, até a Idade Média, eram manuscritos. Após Guttemberg, passaram a ser impressos. Com o tempo, os livros passaram a ser como hoje ainda são por nós conhecidos.

Os dicionário, hoje em dia, conceituam “livro” como sendo a 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. A pergunta que fica no ar então é a seguinte: Tudo o que foi manuscrito, escrito em papiro, pergaminho, deixado solto, não presos por um lado ou montados em capa flexível ou rígida não era livro ? Se a resposta for positiva, constataríamos que grandes escritores e filósofos da História nunca escreveram sequer um livro. A História está repleta de exemplos de livros elaborados dos mais diversos tipos de

materiais: de cascas de árvores, passando por couro de animais até chegarmos ao velho e conhecido papel em celulose.

A que se destacar, ainda, que há outras exceções a esse conceito “frio” de livro dados pelos dicionários. Por exemplo, 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 um livro nos termos dados pelos dicionários. Entretanto, é evidente que o livro caixa, assim como outros livros contábeis, não são livros para fins de imunidade tributária, tanto que são tributados. Há de se acrescentar, então, ao conceito de livro, a idéia de transmissão de conhecimento, razão pela qual ocorre a imunidade. Sim, pois toda a imunidade tem uma razão de ser. A imunidade é dada ao livro para que se possa haver estímulo à leitura e à aquisição e democratização de conhecimento. Assim, o livro para fins tributários, não deve se ater, quanto à imunidade, à sua forma física, e sim ao seu conteúdo.

A respeito do que seja um livro, o professor Roque Antônio Carraza nos diz o seguinte : "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."

Dessa forma, como evolução natural da escrita, podemos dizer que um livro gravado em CD-ROM, muito em breve, será substituído por um outro meio mais eficiente e prático. A necessidade de avanços tecnológicos 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.

De certo, o livro impresso, com páginas numeradas, não teria substituído o rolo manuscrito se, também, não fosse de melhor manuseio. A necessidade de praticidade e conforto na leitura, que se constata pela facilidade de manuseio, transporte, entre outros fatores, é que explica a evolução da matéria-prima utilizada na confecção de livros.

Sob este sentido, destacamos o que disse Aldemario Araújo Castro em artigo publicado no portal “Direito Virtual” em junho de 2004: “A toda evidência, o constituinte decidiu proteger o livro como conceito, como idéia, como instrumento de divulgação de informações e de cultura de uma forma geral. O livro referido na Constituição não pode ser entendido somente como um conjunto de folhas impressas em papel e reunidas num volume encadernado. Aquele livro representa uma organização ou sistematização de dados ou conhecimentos, em prosa ou verso, materializadas em qualquer meio hábil de acesso. O meio físico ou substrato material será definido pelos costumes e recursos técnicos da época. Não raciocinar assim é afrontar o sentido da imunidade, que merece interpretação generosa. Por outro lado, significa violentar as melhores técnicas de hermenêutica, notadamente constitucional, engessando o conteúdo da norma ou regra de direito, não adaptando-a às mudanças sociais e tecnológicas.”

4.2 Livro Eletrônico

Do genérico ao específico, temos aqui um desdobramento do conceito de livro. Livro eletrônico é um dos gêneros do tipo de produto denominado livro, com suas várias classificações, o que veremos mais a frente.

4.2.1 Conceito

O conceito moderno de livro já traz uma idéia de “confecção” de sua impressão, uma vez que abre a possibilidade de, vindo sob a forma de arquivo eletrônico, ser confeccionado, página a página, permitindo ou não sua edição, de modo a parecer “personalizado”. Assim, se um livro só é considerado como tal se estiver impresso e

montado sob uma capa, então um arquivo eletrônico que apresente todo conteúdo intelectual de determinado autor, estará potencialmente apto a se tornar um livro tradicional.

Em termos numéricos, a indústria editorial realiza vendas, em nível mundial, de cerca de 70 bilhões de dólares norte-americanos por ano. Em média cerca de 50% (cinquenta por cento) do custo unitário do livro decorre de despesas de catalogação, expedição e devoluções. O que se denomina livro eletrônico é, na verdade, um dispositivo eletrônico com que se faz o *download* diretamente do domínio, mediante o pagamento de uma taxa. A digitalização do livro poderá ocasionar cortes nas despesas de produção e comercialização nada desprezíveis.

Em termos técnicos, o livro eletrônico pode ser visto ou apresentado sob vários aspectos ou mídias. Vamos a eles:

- 1) Arquivo de computador contendo o conteúdo de um livro impresso, juntamente com a capa, contracapa, folha de rosto, anexos etc, armazenados em CD-ROM (o mais comum), DVD-ROM, disquete, zip-disk, fita magnética, na memória estendida de um computador (*Hard Disk* ou HD), memória *flash* ou qualquer outro tipo de mídia eletrônica (material de armazenamento). O arquivo geralmente é elaborado em algum *software* de editoração eletrônica, capaz de integrar imagens e textos de maneira profissional, e criado de uma forma que só se permita a sua leitura. Mas sabemos que hoje em dia se consegue “escrever” ou “alterar” o conteúdo de muitos livros eletrônicos, mesmos que estes venham com algum dispositivo de proteção embutido para que se permita apenas sua visualização.
- 2) *Software* interativo que, disfarçado como tal, encobre seu verdadeiro propósito, que é o de apresentar um livro de maneira mais “interessante” ao leitor-usuário. Nesse caso, não se trata simplesmente de um simples arquivo, mas de um programa de computador que se utiliza dos recursos de multimídia (som e imagem em movimento) para tornar a leitura mais interessante e específica. A mídia pode ser qualquer das citadas

anteriormente. O fato de ser interativo, faz com que seu conteúdo (ou o andamento de sua trama-ideia) seja construído ao longo do tempo de uso/interatividade. Assim, várias combinações do trio básico “introdução/desenvolvimento/conclusão” podem ser montadas. Há muitos casos em que o livro eletrônico interativo se transforma em verdadeiro “curso online” para seu usuário, em que o programa geralmente vem com um pequeno sistema de banco de dados integrado, disponibilizando para seu manipulador a possibilidade de armazenamento de recados, lembretes e respostas a problemas formulados dentro do próprio livro. Uma pergunta então é feita ? Nesse caso, esse tipo de livro interativo está mais associado a um livro didático, com algumas páginas em branco para anotações pessoais, ou devemos classificar esse *software* como um verdadeiro curso, deixando de considerá-lo como produto e passando a vê-lo como serviço ? Essa indagação deve ser analisada no caso concreto, vendo o que o próprio autor do livro eletrônico interativo e seu conteúdo sugerem, uma vez que essa diferença entre produto e serviço para esse caso é muito sutil.

- 3) Catálogo de pesquisa on-line. Pode ser visto como um *software* que, ao invés de carregar consigo, dentro de seu programa, o conteúdo de um ou mais livros, simplesmente se utiliza dos recursos de pesquisa da Internet, com sua vasta gama de páginas de livros dos mais variados tipos e gostos. Assim, esses programas especialistas de pesquisas por palavras-chave, são na verdade, “caixas vazias” prontas para serem “preenchidas” por textos, contendo trechos ou livros inteiros, de acordo com o gosto e preferência do internauta. Com uma boa dose de paciência e muito tempo de acesso à Internet, pode-se utilizar esse *software* para montar muitos livros, com muitas combinações de conteúdos. É considerado livro eletrônico não em função de seu aspecto físico (pois não guarda nenhum conteúdo de livro especificamente) mas em virtude de sua finalidade: a de “montar” todo um conjunto de textos formador de um ou mais livros. Com base nessa ideia, penso que todo *software* vendido como catálogo de pesquisa na Internet, ou que se comporte dessa forma, é considerado como livro eletrônico para análise no campo da tributação.

Vemos que o funcionamento do sistema de tráfego de dados na WWW não observa limites materiais ou políticos definidos. Isto se dá por não haver um único e particular modo de operar esse tráfego, que pode utilizar as redes públicas de telecomunicações, a TV a cabo, as transmissões via satélite ou através de redes de fibras óticas, já se vislumbrando até a utilização das linhas de transmissão de energia elétrica. E porque as características técnicas e operacionais da Internet, notavelmente desprovida de hierarquização, fazem com que não exista uma sede geográfica definida (território) para as operações que a rede, na totalidade, propicia. Daí surgir o conceito de ciberespaço ou de realidade virtual. Dessa forma, a inexistência de limites geográficos reais ou de fronteiras para a circulação da informação digital e o acesso à rede acarretam novas dificuldades e perplexidades para a disciplina jurídica do que ocorre no âmbito da Internet.

5. A imunidade dos livros quanto aos impostos (art. 150, VI, *d* da CR).

Iniciemos essa parte da análise com a disposição do art. 150, VI, *d* da CR:

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

...

VI – instituir impostos sobre:

...

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

Por ter sido nossa atual Constituição elaborada em 1988, antes portanto da popularização dos meios eletrônicos de transmissão de dados, não se dispôs expressamente a respeito dos livros em meio digital. Entretanto, como veremos na análise dos parágrafos seguintes, deve-se reconhecê-los também incluídos na referida imunidade, através da interpretação finalística e evolutiva da norma constitucional.

A alínea *d* expressamente separa “livro” de “papel” em seu texto: *livro e papel destinado a sua impressão*. Assim, entendemos que o conceito livro que a Constituição

quer abranger vai além daquele conceito “tradicional” que vimos nos dicionários. Em outras palavras, quando se faz essa separação, aceita-se livro que possa ser confeccionado em qualquer mídia, inclusive e sobretudo em papel. Podemos então considerar um livro armazenado em mídia eletrônica como incluso no campo das imunidades tributárias.

Estamos aqui tratando especificamente do ICMS sobre o livro eletrônico, mas é claro que nada impede que futuramente possamos ter discussões a respeito de verdadeiros “serviços” sendo “armazenados” em mídias eletrônicas (principalmente CD-ROMs e DVDs). Seria o caso dos “professores virtuais”. É bom frisar novamente que iremos nos ater aqui somente à questão do ICMS sobre livros eletrônicos.

É interessante notar que, se formos analisar os outros “produtos” que fazem parte da lista da alínea *d* do art. 150, VI da Constituição Federal, veremos que também estes tem seus representantes eletrônicos. Assim, temos os jornais e revistas na Internet, e *softwares* classificados como “revistas eletrônicas”. Há inclusive um reforço da imunidade desses produtos quanto ao ICMS no que tange à veiculação de informação. Sobre isso, dispõe Regné Bergmann Ávila, *op. cit.*, pg. 94 : "Não há, porém, manifestação de que se tenha conhecimento referente ao acesso remoto aos periódicos. Tenho para mim que, sendo a norma constitucional dirigida à liberdade de manifestação do pensamento, e esta, nos tempos atuais, estar sendo exarada cada vez mais pelos meios eletrônicos, não há como se negar a extensão da imunidade às páginas da internet (homepages) postas à disposição do público contendo matérias constantes de livros e periódicos. "

Parece claro esse aceite no texto constitucional de outro substrato que não somente o papel fazer parte do conceito de livro para o caso das imunidades abrangidas. Mas há alguns doutrinadores que não vêm dessa forma. É o que veremos a seguir.

5.1 Doutrina

O XXVI Simpósio Nacional de Direito Tributário, do Centro de Extensão Universitária da Universidade Federal de Minas Gerais, aberto pelo ministro José Carlos Moreira Alves, teve como um de seus temas centrais o debate a respeito da imunidade

tributária do livro eletrônico. Alguns dos autores presentes defenderam a tese de que, se o constituinte tivesse pretendido ofertar aos noticiosos eletrônicos os mesmos benefícios, à evidência teria mencionado, além do papel, tal tipo de veiculação. O argumento não resistiu ao entendimento de que o papel compõe o jornal, revista ou livro e o computador apenas veicula a informação noticiosa ou cultural.

O entendimento de Ives Gandra Martins, em artigo do jornal o Estado de São Paulo, de 27 de novembro de 2002, parece ser bem mais lúcido, senão vejamos: “Pretender que a limitação da imunidade do papel seja extensível aos periódicos, livros e revistas, de tal forma que só quando editados mediante a utilização deste material sejam desonerados, é, no mínimo, passar um atestado de ignorância, antidemocracia e decrepitude ao constituinte, como se ele tivesse pretendido que jamais houvesse evolução nos meios de comunicação, visto que punindo com tributação qualquer veículo mais moderno, desde que não fosse apresentado em papel”. Veja que aqui o autor, além de considerar imune o livro eletrônico quanto à tributação, também dá a entender que não é qualquer tipo de papel que pode ser considerado imune. Por exemplo, uma indústria que fabrica exclusivamente papel e celulose não estará livre de ICMS e IPI sobre sua produção. Percebemos mais claramente essa visão em outra passagem do artigo : “...qualquer que seja o jornal, qualquer que seja a revista, qualquer que seja o livro, veiculado por qualquer forma, antiga ou moderna, são imunes; quanto ao papel, apenas o destinado à impressão de jornais, revistas e periódicos - e não todo tipo de papel - goza da mesma proteção constitucional.”

Também na mesma linha de raciocínio, o Procurador da Fazenda Nacional e Coordenador-Geral da Dívida da União, Aldemário Araújo Castro defende a idéia que o conceito de livro traz, e não sua relação com aspectos físicos (se é confeccionado em papel ou não). Vejamos o que foi por ele dito em trecho de seu artigo no site da Revista Digital TRIBUTARIO.COM, em 23 de janeiro de 2002: “Chegamos, então, ao ponto crucial da questão. Afastado o software ou programa, o livro, independentemente da forma que assuma, do meio em que é veiculado, não pode ser tributado por conta da imunidade inscrita no art. 150, inciso VI, alínea "d" da Constituição Federal de 1988. À toda evidência, o constituinte decidiu proteger o livro como conceito, como idéia, como

instrumento de divulgação de informações e de cultura de uma forma geral. O livro referido na Constituição não pode ser entendido somente como um conjunto de folhas impressas em papel e reunidas num volume encadernado. Aquele livro representa uma organização ou sistematização de dados ou conhecimentos, em prosa ou verso, materializadas em qualquer meio hábil de acesso. O meio físico ou substrato material será definido pelos costumes e recursos técnicos da época. Não raciocinar assim é afrontar o sentido da imunidade, que merece interpretação generosa. Por outro lado, significa violentar as melhores técnicas de hermenêutica, notadamente constitucional, engessando o conteúdo da norma ou regra de direito, não adaptando-a as mudanças sociais e tecnológicas. Assim, o livro pode se apresentar sob vários formatos: o clássico, por meio de disquetes, CD-ROM ou DVD.

Voltando ao entendimento dos que se baseiam em teses restritivas à imunidade de livros, jornais e periódicos, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Consultor da União e Procurador da Fazenda Nacional, em estudo recente, argumenta que *"a extensão, para conferir imunidade aos veículos de topo da atual tecnologia, representaria uma integração analógica, que não é apropriada à espécie."* Acrescenta ele ainda que, *"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 requerem 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 de veiculação de idéias, conhecimento e informação."* Comungando de entendimento parecido, Ricardo Lobo Torres, nos diz que *"não guardando semelhança o texto do livro e o hipertexto das redes de informática, descabe projetar para este a imunidade que protege aquele."* Como bem salienta Hugo de Brito Machado em seu texto "Imunidade Tributária do Livro Eletrônico", presente na página ["http://www.hugomachado.adv.br/hmadmin/verdoc.asp?doc_id=23&link=artigos&a_coluna=5"](http://www.hugomachado.adv.br/hmadmin/verdoc.asp?doc_id=23&link=artigos&a_coluna=5), é improcedente "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."

O professor Hugo de Brito Machado usa a lógica para chegar a suas brilhantes deduções. Vamos a elas : “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. Assim, se os livros eletrônicos são a mais nova forma de livro, não configura integração por analogia nem interpretação extensiva a tese que defende sua imunidade. A constituição refere-se a livros, e livros eletrônicos são livros.” Vemos aqui mais uma característica do livro eletrônico: o de simular todos os recursos que um livro tradicional apresenta, com comodidades e facilidades ainda maiores que este, afinal de contas, pode-se obter na íntegra e muito rapidamente as citações feitas no livro, sem falar, evidentemente, que uma mesma página pode ser impressa tantas quantas forem necessárias, permitindo-se que se “rabisque” no livro sem que se altere o original.

5.2 Jurisprudência

Várias foram as decisões do tribunais superiores que entenderam a inclusão dos livros eletrônicos no campo das imunidades tributárias. Apresentaremos aqui alguns estudos de casos a esse respeito. Mas também tivemos acórdãos que não incluíam o livro eletrônico no conceito de livro em papel. Essas decisões também serão mostradas aqui. Vamos iniciar então com os acórdãos a favor da imunidade:

”Ementa: APELAÇÃO CÍVEL – MANDADO DE SEGURANÇA – IMUNIDADE CONCERNENTE AO ICMS – Inteligência do art. 150, VI, d, da Constituição Federal. Comercialização do dicionário Aurélio Eletrônico por processamento de dados, com pertinência exclusiva ao seu conteúdo cultural – software. A lição de Aliomar Baleeiro: “Livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitem 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 Braile destinado a cegos”. A limitação ao poder de tributar encontra respaldo e inspiração no princípio no *tax on*

knowledges. Segurança concedida. Sentença reformada, tão-somente, para afastar a condenação em honorários advocatícios, ante os encerramentos das Súmulas 512 e 105, dos Egrégios Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça. Recurso provido parcialmente. “

Viu-se no caso anterior que a questão era se deveria se cobrar ICMS do Dicionário Eletrônico Aurélio, confeccionado em CD-ROM. O STF entendeu que não se deveria cobrar com base no art. 150, VI, *d* da Constituição Federal.

A Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região-RJ, já manifestou entendimento no sentido da unanimidade, no julgamento da Remessa Ex-Officio em Mandado de Segurança (Processo n. 98.02.02873-8), impetrado pelo Desembargador Federal Rogério Vieira de Carvalho, havido em Sessão de 18 de março de 1998, pelo acolhimento da tese da imunidade constitucional do livro eletrônico. Vamos ao trecho do acórdão:

” EMENTA: IMUNIDADE – LIVROS EM DISQUETE E CD-ROM – ALCANCE – 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 de 1989 – 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. “

Percebemos pela ementa acima que, não só o ICMS, como qualquer outro tipo de imposto não cabe para tributação de livros impressos em papel, ou em CD-ROM, já que foi entendido que os mesmos são amparados pelo instituto da imunidade tributária.

Vamos a um outro estudo de caso : “A empresa-impetrante edita um livro informatizado denominado “Enciclopédia do Advogado” (a versão impressa em papel – tradicional – encontra-se distribuída pela editora THEX, na 3ª impressão da 5ª edição) que

nada mais é do que a transposição do livro homônimo de autoria do Jurista LEIB SOIBELMAN, atualmente denominado Enciclopédia Jurídica Eletrônica com distribuição exclusiva pela Editora Saraiva.

Trata-se de edição da obra do finado ente querido dos sócios, motivada em boa parte por fatores emocionais e afetivos.

No supramencionado livro informatizado inexistente qualquer outra função operacional que não seja ínsita à consulta na base de dados consistente na obra escrita, diferenciando-se do dicionário impresso apenas por ter recursos mais eficazes de pesquisa. Queremos significar com isto que, distintamente dos chamados programas de computador ou softwares que se aplicam na elaboração de diversas tarefas possíveis somente pelo veículo informático, alcançando-se um resultado personalizado e infinitamente variável, o livro informatizado em questão aplica-se unicamente na consulta da base de dados que é a obra escrita e já impressa, sendo impossível a formulação de um resultado diferente e derivado dele.

Assim sendo, em 07/01/1997 a impetrante ingressou com processo administrativo de consulta – proc. adm. nº E-04/244.008/97 - (doc. 3 em anexo) perante a Divisão de Consultas Jurídico Tributárias do Estado do Rio de Janeiro, consoante o dispositivo legal que disciplina dito procedimento, requerendo o reconhecimento da imunidade tributária com fulcro no artigo 150, "d" da CF/88, que imuniza os livros jornais e periódicos.

Em 16/02/1998 foi a impetrante notificada do não provimento do pedido pelo referido órgão consultivo. Após isso, tempestivamente, interpôs recurso da decisão administrativa, o qual possui, segundo a lei, efeito suspensivo.

No susodito recurso administrativo juntou a impetrante sentença e acórdão do TJ-RJ (proc. nº . 7280 – M.S. – 3ª Vara da Fazenda Pública – do 5 em anexo - Acórdão da Quarta Câmara Cível – Apelação Cível 1.801/96 - doc. 6 em anexo), SENTENÇA E ACÓRDÃO ESTES QUE RECONHECERAM A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO

DICIONÁRIO AURÉLIO ELETRÔNICO, ATESTANDO A SUA QUALIFICAÇÃO COMO LIVRO!

Releve-se que o Estado interpôs recurso extraordinário que foi indeferido de plano, desafiada tal decisão por agravo regimental, havendo já um parecer da Procuradoria Geral da República opinando pelo não seguimento do aludido recurso (doc. 7 em anexo).

Tão somente para acentuar a identidade das questões, frise-se que os analistas responsáveis pela confecção do Dicionário Aurélio Eletrônico são os mesmos que desenvolveram o CD-ROM da Enciclopédia Jurídica editada pela impetrante.

Em 05 de maio de 1999 a impetrante foi cientificada de que o recurso administrativo foi igualmente repelido pelo Departamento de Consultas, asseverando, com indiferença ao precedente judicial, o Ilmo. Sr. Consultor que:

"EM QUE PESE A RESPEITÁVEL DECISÃO JUDICIAL EM CONTRÁRIO 'MAXIMA PERMISSA VENIA' NÃO A ACOMPANHAMOS"...

Destarte, esgotada a instância administrativa, na conformidade do art. 5º, I da lei 1.533/51, somente resta à empresa-impetrante exercer o direito constitucional de acesso à justiça – tutela inibitória - para pôr cobro à lesão de direito líquido e certo de não ser autuada em procedimento fiscal.

O procedimento fiscal determina que o pagamento do tributo seja efetivado em até 15 dias após a consulta, devendo o consulente ser intimado por agente fiscal da inspetoria pertinente a apresentar o pagamento, sob pena das devidas sanções legais e administrativas, presente, portanto, o receio de dano irreparável ou de muito difícil reparação justificador da concessão do pedido de liminar.

Em vista do exposto, havendo direito líquido e certo do impetrante de não pagar tributo algum face a imunidade tributária capitulada no art. 150, "d" da CR/88, que imuniza os livros jornais e periódicos, com o reforço da decisão judicial favorável ao Dicionário

Aurélio Eletrônico - hipótese idêntica à presente -, justa é a concessão da segurança, mantendo-se a liminar deferida.

Note-se, além das conseqüências gravosas acima transcritas, que a empresa ainda está sujeita, pela autuação fiscal, a ser impelida a pagar o que não devia pelo caráter auto-executório do qual se reveste o auto de infração, a ser inscrito na dívida ativa do Estado e justificar uma execução indevida, pois, a teor do disposto no art. 585, § 1º, do CPC, não estará a Fazenda Pública inibida de promover o executivo fiscal, independentemente de qualquer ação ajuizada para se insurgir contra a autuação fiscal; some-se a tudo isto a possibilidade de abalo de crédito, danos morais e, principalmente, o fato de que a Editora Saraiva recusar-se-á a distribuir o livro se houver, sequer em tese, a possibilidade de tributação incidente sobre ele, posto que o mercado livreiro, principal nicho de vendagem, resiste a trabalhar com qualquer produto tributável.

Mostra-se linhas acima o flagrante *periculum in mora* de que se reveste a impetração.”

A Secretaria Municipal de Finanças do Rio de Janeiro, em resposta à consulta da ASSESPRO - Associação Brasileira das Empresas de Serviço de Informática e da empresa Nasajon Sistema Ltda., interpretando o alcance do item XXII da Lista constante do art. 8.º do Código Tributário Municipal e citando o Ato Normativo n.º13/55, assim como o Ato Normativo n.º 22/83, entendeu que o software, com sendo tecnologia, "não é mercadoria em sentido técnico-jurídico, nem econômico, para receber uma incidência tributária que se caracteriza pela sua materialidade. Por conseguinte, a tecnologia não se insere entre os bens sobre os quais possa incidir o ICMS".

Vimos que o tema imunidade constitucional quanto aos livros eletrônicos ainda não está totalmente pacificado pelos Tribunais Superiores, porém estes julgamentos isolados demonstram uma tendência positiva de que em breve o Poder Judiciário poderá acolher de forma mais abrangente a interpretação pela predominância do princípio constitucional da liberdade de expressão, que parece ser a posição mais sensata.

6. Considerações finais

Inicialmente, vimos que no tópico primeiro, que trata do que seja imunidade fiscal, ser a mesma uma vedação constitucional da imposição de tributos sobre coisa, bem como vimos a diferença entre imunidade, isenção e não incidência.

No que concerne à natureza da imunidade, vimos que há três correntes doutrinárias a esse respeito, mas que todas elas guardam em comum a característica de que a imunidade afasta a ocorrência do fato gerador.

Vimos no terceiro tópico o conceito de livro. Começamos com uma abordagem histórica, abordando a idéia de livro desde a Idade Antiga, passando pela Idade Média, Moderna, até chegarmos aos dias atuais. Demos o conceito de livro abordado nos dicionários, que é o de 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. Vimos também a idéia do que alguns autores entendem ainda por livro e concluímos que o conceito de livro não deve estar amarrado às suas características físicas, e sim a seu conteúdo.

A despeito do conceito de livro eletrônico, analisamos três formas de apresentação do mesmo, dependendo do tipo de mídia (substrato) utilizado ou finalidade a que se propõe: arquivo de computador contendo conteúdo de um livro impresso; *software* interativo; e catálogo de pesquisa *online*.

O quarto tópico, que versou sobre a imunidade dos livros quanto aos impostos, esmiuçamos a alínea *d*, VI, do art. 150 da Constituição Federal de 1988, concluindo que o texto constitucional nos deu a entender que não somente o papel como substrato faz parte do conceito de livro, mas também outros tipos de materiais, ou mídias, compõem a idéia do que seja um livro.

No tópico referente à doutrina, analisamos idéias a favor e contra a inclusão do livro eletrônico no campo das imunidades tributárias. A corrente que nos pareceu mais sensata foi a de que realmente o livro eletrônico deve ser considerado como livro para efeito das imunidades tributárias. Nesse corrente comungam Ives Gandra Martins e o Procurador da Fazenda Nacional e Coordenador-Geral da Dívida da União, Aldemário Araújo Castro, que vêm o conceito de livro em seu aspecto de conteúdo, de forma de transmissão de idéias, e não atrelado a um conceito puramente físico ou material. Para os que se baseiam na teses restritivas à imunidade de livros, jornais e periódicos, como Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Consultor da União e Procurador da Fazenda Nacional, o argumento se baseia em analisar o preceito constitucional de forma analógica, que seria não apropriada à espécie; ora, sabemos que a integração analógica é indispensável a efetividade da Constituição. O tópico em questão, para coroar a vertente favorável à inclusão do livro eletrônico como livro protegido pela imunidade, termina com deduções do professor Hugo de Brito Machado: “...se os livros eletrônicos são a mais nova forma de livro, não configura integração por analogia nem interpretação extensiva a teses que defende sua imunidade.”

Para finalizar, vimos o tópico referente à jurisprudência, com decisões majoritariamente favoráveis à inclusão dos livros eletrônicos no campo das imunidades tributárias, como, por exemplo, a comercialização, sem cobrança de ICMS, do Dicionário Aurélio Eletrônico; também decisão da Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 2.^a Região-RJ, acolhendo a tese da imunidade constitucional do livro eletrônico. Podemos assim concluir que tanto a doutrina quanto a jurisprudência apontam para uma tendência positiva de, em breve, pacificar a idéia da imunidade do livro eletrônico quanto ao ICMS ou qualquer outro tipo de imposto, com base no princípio constitucional da liberdade de expressão.

7. Referências Bibliográficas

PIRES, Adilson Rodrigues. Manual de Direito Tributário. 1.^a Edição Eletrônica. Ed. Forense. Rio de Janeiro, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 1.^a Edição Eletrônica. Ed. Forense. Rio de Janeiro, 2002.

NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Ives Gandra da Silva (organizadores). Comentários ao Código Tributário Nacional. Ed. Forense. Rio de Janeiro, 2002.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; Palmeira, Marcos Rogério (organizadores). Temas do Direito Tributário. Fundação Boiteux. Florianópolis, 2001.

ROVER, Aires José (organizador). Direito, sociedade e informática: limites e perspectivas da vida digital. Fundação Boiteux. Florianópolis, 2000.

CORRÊA, Gustavo Testa. Aspectos jurídicos da internet. 2. Ed. Ver. – São Paulo : Saraiva, 2002.

LYNCH, Daniel; LUNDQUIST, Leslie. Dinheiro Digital: o comércio na Internet; tradução de Follow-up Traduções e Acessoria de Informática. Ed. Campus – Rio de Janeiro, 1996.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A imunidade do jornal eletrônico in : Jornal O Estado de São Paulo, de 27 de novembro de 2002.

CASTRO, Aldemário Araújo. Os meios eletrônicos e a tributação. Artigo publicado no site Direito Virtual: www.mundojuridico.adv.br/html/artigos/direito_tributario.htm, acessado no dia 18 de agosto de 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. Em artigo publicado no site Estudos Doutrinários “http://www.hugomachado.adv.br/hmadmin/verdoc.asp?doc_id=23&link=artigos&a_coluna=5”.