

Mesa Semanal de Debates de Casos e Problemas Tributários^(*)

A LIBERDADE DE ESCREVER E A IMUNIDADE OBJETIVA

Ruy Barbosa Nogueira

Catedrático de Direito Tributário, Professor de
Direito Tributário Comparado e Presidente
do IBDT/USP

RESUMO: — O princípio político-constitucional da imunidade impositiva sobre o conhecimento (NO TAX ON KNOWLEDGE). — Exclusão do poder de instituir imposto sobre quaisquer dos gêneros livro, jornal e periódicos e da espécie papel destinado à sua impressão. — Os impostos **aduaneiro, IPI e ICM** não incidem sobre livros, jornais e periódicos. — As antigas isenções dadas por leis ordinárias sob condições do conteúdo ideológico e a atual **imunidade** objetiva e incondicionada para todos os gêneros de livros, jornais e periódicos, consagrada na Constituição Federal. — O fisco não tem poder nem competência para instituir imposto arrecadatório ou ordinatório sobre quaisquer dos gêneros de livros, jornais ou periódicos e muito menos para exigir imposto sem lei e constitucionalmente proibido. — Não cabe à **lei tributária** dispor sobre o conteúdo ideológico da escrita, nem é função atribuída ao fisco apreciá-lo para efeitos de imposição, posto que constitucionalmente esta não existe nem pode existir. — Direito Tributário pátrio e comparado.

O Caso Proposto

Na 418ª reunião de estudos de casos e problemas da **Mesa Semanal de Debates** do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, entidade complementar à USP, foi apresentada a seguinte questão, de que fomos Relator:

Editora com organização, aquisição de direitos autorais e colaboração de notáveis autores e especialistas, dentre outros livros vem publicando, com o caráter didático, cívico, informativo e cultural, **livros ilustrados** para crianças.

(*) Trabalho que relatamos na 418ª sessão de estudos da **Mesa Semanal de Debates de Casos e Problemas Tributários**, do IBDT/USP, cujos estudos são realizados no Departamento de Direito Econômico e Financeiro.

A forma dada a tais trabalhos não é só para chegar à solução, mas servir de material para estudo pelo método de «casos e problemas», especialmente dos alunos da área de especialização em Direito Tributário Aplicado, dentro do Direito Empresarial.

Estamos enviando-o como possível colaboração à Revista, mas também objetivando facilitar o acesso ao corpo discente.

Como se pode verificar dos exemplares anexos, cada um consiste em um livro já impresso, com capa cartonada, ilustrada e colorida sob título genérico «**livro ilustrado**» e mais o específico do exemplar, como «AMAR É. . .» ou «JOGOS OLÍMPICOS».

As páginas dentro da brochura estão reunidas e grampeadas, formando o respectivo volume.

O conteúdo da obra consiste em quadros impressos, numerados e cada um com o respectivo **verbete** impresso para o leitor infanto-juvenil o ler e ilustrá-lo com a respectiva figura ou cromo representativo da idéia expressa no conceito abstrato do verbete.

O cromo ou estampa é separado ou móvel, precisamente para que a criança possa adquiri-lo e com os dados e informações aprender a aplicá-lo na ilustração do respectivo quadro contendo o verbete conceitual.

Para se evitar qualquer confusão incabível com os antigos **álbuns de figuras difíceis**, cuja coleção visava arriscar ou jogar em sorteios de brindes ou prêmios — que aliás vieram a ser legalmente proibidos estes livros didáticos trazem impressão, em negrito:

«Os cromos deste livro foram impressos e distribuídos em quantidades rigorosamente iguais, não havendo, portanto, cromos difíceis.

Se faltar alguma ilustração em seu livro e você quiser completar sua coleção peça os cromos diretamente à Editora ao preço de Cz\$ 10,00 cada, preenchendo a carta-resposta. . .

O preenchimento desta coleção não dá direito a prêmios ou brindes, nem se destina a concursos ou exploração de acordo com a legislação em vigor.»

Portanto, a criança que leu previamente o conceito ou ensino descrito no verbete, seleciona o respectivo cromo ou estampa e o cola no quadro, passando também a visualizar o conceito na expressão cromática ou imagem, completando o seu aprendizado, e, ao mesmo tempo, participando da elaboração física do livro e da elaboração intelectual da obra nele contida.

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

O Fisco Federal já reconheceu essa imunidade constitucional, como também a vem pacificamente reconhecendo todos os fiscos dos demais Estados de nosso País.

Porém, **como exceção**, o Fisco do Estado de São Paulo pretende **exigir ICM e escrituração de cada estabelecimento ou banca de jornal**, contra o texto da Constituição Federal e da própria «**não incidência**»

estatuída na lei e no Regulamento do ICM do Estado de São Paulo (Lei 440/74, art. 3º e Decreto nº 17.727/81, art. 4º, I).

Assim, essa violência ou flagrante inconstitucionalidade e ilegalidade não só viriam agravar o **leitor ou consumidor final** com o ICM, mas **impedir a livre circulação, distribuição e venda** pelas livrarias e bancas de livros, jornais e periódicos que comerciam até agora com tais publicações **dentro do regime da imunidade** prevista na letra d, inciso III, art. 19 da Constituição Federal.

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

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

Não podendo se conformar com essa pretensão fiscal por entendê-la inconstitucional, a Editora propôs ação ordinária perante a 2ª Vara da Fazenda Estadual, cuja sentença de primeira instância não acolheu seu pedido, a seu ver por manifesto erros de fato e de direito.

Estudo do Caso e Conclusões

I — A questão proposta a debate, estudo e conclusões, a nosso ver está resolvida, tanto pela forma como pelo conteúdo, nos textos constitucional e tributário, os mais hierárquicos, completos e exaurientes possíveis, para **proteção da liberdade do pensamento impresso em papel**, a partir da Constituição de 1967, e atual texto da Emenda Constitucional nº 1 de 1969, não comportando as digressões subjetivas da sentença sobre «analogia» entre «gênero» e «espécie» **de livros** (o que é um erro, porque ontologicamente o gênero inclui suas espécies) e condicionamento da **IMUNIDADE** à natureza do **conteúdo ideológico**, seja didático, cultural ou não, do livro, jornal ou periódico, senão vejamos.

A Sentença

II — O ilustre Juiz prolator da sentença de primeira instância adotou como fundamento para decidir unicamente dois flagrantes erros, inadmissíveis, de fato e de direito.

Tendo nos autos os livros ilustrados para crianças, e adotando o emprego **analogia** para exigir imposto (o que é proibido pelo § 1º do

do art. 108 do CTN), apenas revelou sua dúvida, declarando na sentença:

«alguma discussão poderia surgir na equiparação destes aos livros»

Eis o primeiro erro fático e jurídico.

III — A Constituição, sem qualquer restrição ou condicionamento, menciona «o livro» como **gênero**, o que inclui todas as «espécies» de livros. Ninguém no mundo nem nestes autos disse ou poderia dizer que o **livro ilustrado para crianças** não é uma espécie do gênero «livro». Analogia ou equiparação seria a «similaridade» de um gênero com outro gênero; de uma espécie com outra espécie. Se incluído um «gênero», sem excepcionar nenhuma espécie, todas as espécies estão nele insitas ou compreendidas (1). A dúvida do ilustre Magistrado não existe na lógica nem no texto da Constituição, e a matéria não é de analogia mas de **ontologia**, isto é, dentro do gênero «livro» impresso em papel estão todas as suas espécies como o livro para crianças.

O segundo erro da sentença é de direito no tempo.

S. Exa. esqueceu-se de verificar a completa modificação da solução jurídica que o novo texto constitucional já no ano de 1967 introduziu. O livro, o jornal e os periódicos, antes dessa Constituição não eram IMUNES, mas apenas eram por leis ordinárias ISENTOS **sob condições**, entre as quais a da **natureza do conteúdo ideológico da obra** (cultural, artística, didática, etc.). A Constituição de 1967 a transformou em IMUNIDADE OBJETIVA INCONDICIONADO, que a Emenda de 1969 melhorou e ratificou.

IV — Ora, S. Exa., para tal fim que não o requer, gastou seu tempo em dar sua opinião pessoal apenas por meio de vários **obiter dicta** (2) sobre o conteúdo ideológico (cultural, didático, etc.) dos livros ilustrados para crianças e com isso regrediu e retransformou, por conta, a IMUNIDADE CONSTITUCIONAL OBJETIVA INCONDICIONADA em ISENÇÃO CONDICIONADA que desde 1967 não mais o é. Aliás chegou a citar a 7ª edição do Direito Tributário de Aliomar Baleeiro e não se deu conta de que o mesmo Autor chama atenção para a enorme ampliação constitucional, nestes termos:

(1) GÊNERO (em lógica) — Quando duas classes estão numa relação tal que a extensão de uma é uma das partes dentre as quais se pode divisar a extensão da outra, a primeira é chamada uma espécie da segunda, e a segunda é chamada o gênero ao qual pertence a primeira.

ESPÉCIE (em lógica) — Uma classe A, enquanto considerada como formando uma parte da extensão de uma outra classe, B. — B é então o gênero do qual A é a espécie. (Tradução dos verbetes GENRE e ESPECE do Vocabulaire Technique et Critique de La Philosophie, revisto pela Société Française de Philosophie e autoria de seu Presidente, Prof. da Sorbonne, André Lalande, 8ª edição, Presses Universitaire, Paris, 1960).

(2) Sobre tais desvios de caminhos da sentença, confronte-se uma das mais completas e mais recente, dentre as raras monografias sobre o tema: DAS OBITER DICTUM, de autoria do Catedrático Wilfried Schlüter, C.A. Beck'sche Verlagbuchhandlung, München, 1973.

«PAPEL, LIVROS, JORNAIS. . . A Emenda nº 1, de 1969, no inciso d do artigo 19, III, é mais generosa do que a de 1946 e do que a Emenda nº 18.» (na 1ª edição que é de 1970, pág. 94 repetida até na 10ª de 1981, pág. 91).

V — Com base apenas nesses equívocos e atraso em relação aos textos constitucionais e legais vigentes, estranhamente a sentença após divagar sobre o conteúdo intelectual ou não dessa espécie de livros, conclui:

«Em suma: com semelhante publicação visa-se tão-somente a comercialização de figurinhas.»

Eis mais um **obiter dictum**: por acaso a comercialização não é exercício regular de direito constitucional assegurado pela liberdade de iniciativa e pela valorização do trabalho como fins para realizar o desenvolvimento nacional (Constituição da República, art. 160 I e II)? Por acaso a **imunidade** estaria também condicionada a doação ou gratuidade dos livros, jornais e periódicos?

O Vigente texto da Constituição

VI — Tanto a Constituição de 1946, como a Emenda Constitucional nº 18 de 1965 estabeleciam a imunidade contra o imposto, apenas para o

«papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros».

Não existia a previsão constitucional da imunidade para o livro, o jornal e os periódicos, de sorte que estes estavam a mercê da vontade dos legisladores ordinários que concediam ou não «isenções», que podiam ser objetivas, subjetivas, por prazo, condicionadas etc. Isto era um despautério nessa matéria que exigia uniformidade, por ser de ordem nacional (3).

VII — A fim de resolver com a força não só da maior hierarquia constitucional-tributária, mas **desde o momento anterior** à própria concessão de poder de tributar e outorga de qualquer competência impositiva aos legislativos, que fez a Constituição de 1967 e melhorou a Emenda de 1969?

Estatuiu, dentro do Título I «DA ORGANIZAÇÃO NACIONAL», onde estão as disposições preambulares e básicas da estrutura da Nação, outorga de poderes e das respectivas competências aos legislativos para **instipuir** determinados impostos, como para estatuir limitações e até

(3) Daí a inclusão da atual letra «d» pela Emenda nº 820/1 da Constituição de 1967, dos citados gêneros semelhantes, cuja justificação concluiu: «é a consagração na própria Constituição da igualdade de tratamento aos livros, aos jornais e às revistas» (pág. 863 do vol. 6º, Tomo II dos Anais da Constituição de 1967, edição do Senado, Brasília, 1970).

mesmo **proibições ou vedações** e, aí nesse contexto, incluiu a disposição imperativa e completa, de **eficácia plena «triplicada»**, por ser norma **proibitiva, imunitória e de garantia constitucional** (4), nestes termos:

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

— instituir imposto sobre: o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

VIII — Enquanto **«o papel destinado à sua impressão» é uma das espécies do gênero papel**; o livro, o jornal e os periódicos são, sem nenhuma restrição da Constituição, gêneros semelhantes que incluem todas as suas espécies. Isto é lógica e ontologicamente o óbvio, como já vimos.

A estatuição em nível constitucional, de que:

É vedado... instituir impostos sobre: o livro, o jornal e os periódicos»,

qualifica para estes três gêneros «livro», «jornal» e «periódicos» que, como gêneros, são entre si afins, similares ou análogos uma **IMUNIDADE IMPOSICIONAL OBJETIVA E NÃO CONDICIONADA**, através da categoria a mais ampla e hierárquica de todo o constitucionalismo, que é do **princípio constitucional**.

Do ponto de vista da eficácia plena, é norma completa ou bastante por si e em si (self enforcing), porque não requer nem admite **complementariedade** legislativa, regulamentar ou pretoriana, pois é proibitiva, imunitória e expressão de princípio de garantia constitucional do regime democrático.

Do ponto de vista tributário, pela categoria preambular absoluta e mais hierarquizada na ordem constitucional, pois até antecede à própria outorga de exercício legislativo do poder de tributar que é a da **IMUNIDADE**, isto é, **cláusula constitucional** que não só **denega** ao legislativo o exercício desse poder, mas previamente o proíbe ou lhe veda o exercício desse poder **sobre** esses bens. Isto é, esses bens ou veículos em que sejam impressos o pensamento estão **IMUNIZADOS** contra quaisquer impostos que **sobre eles** pudessem ser **instituídos**.

Em outras palavras, a Constituição enumera em seqüência todos **os gêneros semelhantes desses bens** para proibir a **todos os legisladores ordinários** tomar como fato, como subjacência, como assento, como

(4) Em sua obra já clássica e específica, a «**APLICABILIDADE DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS**», Edição R.T. São Paulo, 1968, pág. 93, ensina o Prof. José Afonso da Silva: «Em suma, como já acenamos anteriormente, são de eficácia plena as normas constitucionais que: a) contêm **vedações ou proibições**; b) confirmam isenções, **imunidades** e prerrogativas; c) declaram **direitos fundamentais** ou **garantias constitucionais e democráticas**; d) (grifos da transcrição).

relação fática, como bem econômico ou **situação** base de imposto, quaisquer desses gêneros, pois **exclui do poder tributário** três gêneros, e uma espécie:

«o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão»

IX — Dentro do **gênero papel**, somente estão imunes as **espécies** destinadas à impressão daqueles, mas para aqueles gêneros: o **livro, o jornal e os periódicos**, a Constituição **não estabeleceu nenhuma condição ou restrição de qualquer natureza**. Todos os gêneros livro, jornal e periódico e suas espécies não podem, por **princípio proibitivo constitucional** ser **objeto** de nenhum imposto.

Na terminologia jurídico-tributária do CTN, art. 114, se «fator gerador da obrigação principal é a **situação** definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência», ao contrário de dar poder e competência legislativa ordinária para instituir imposto sobre esses bens, a Constituição **vedou** a todos os legislativos a faculdade de definir em qualquer lei, como «**situação** necessária e suficiente para a ocorrência do fator gerador do imposto», quaisquer dos gêneros «o livro, o jornal e os periódicos». Nenhum desses veículos do pensamento escrito pode ser objeto de incidência, ou na linguagem técnica do CTN, tomado como «situação» de «hipótese de incidência» (arts. 114 e 104, II).

X — Portanto, preliminarmente, como dissemos de início, desde a vigência da Constituição Federal do ano de 1967, é óbvio e mesmo um truismo, que todos os gêneros de livros, jornais ou periódicos e suas espécies, como impressos e veículos da liberdade do pensamento, estão **objetivamente** IMUNES de imposto. Não interessa, por ser irrelevante, examinar o conteúdo ideológico do impresso. Todas as espécies desses gêneros de veículos do pensamento, em razão da liberdade de imprensa foram e estão absolutamente libertos da escravidão do imposto. Em relação ao imposto sobre eles, a Constituição estatui absoluta **proibição** a todos os fiscos, isto é, excluiu-os do próprio poder de **instituir** sobre eles o imposto.

Se pelo conteúdo ideológico o veículo impresso for obsceno ou mesmo criminoso, o problema cabe à censura ou à segurança (5), mas **nunca a quaisquer das autoridades do imposto**, pois a Constituição não permitiu sequer aos legisladores **instituir** o imposto sobre tais veí-

(5) Neste sentido é a doutrina corrente. Raul Haidar no capítulo «A Imunidade dos Livros, Jornais e Periódicos» ressalta: «... não se pode cogitar de ser o livro cultural ou não, de acordo com critérios de julgamentos subjetivos. ... o romance pornográfico que a censura pode coibir, pode apreender, mas o fisco não pode tributar. (ICM-IPI — Aspectos Polêmicos, Editora Análise, São Paulo, 1979, pág. 57).

Também Vieira Manso no artigo IMUNIDADE TRIBUTARIA DO LIVRO, publicado em 1983 na R.T.-573, à pág. 309, ressalta: «Nenhuma restrição, portanto, quanto ao conteúdo do livro se haverá de estabelecer para retirar-se dele o favor constitucional: será imune, pois, tanto o livro de entretenimento como o livro científico, ou o livro didático, ou o livro religioso. Basta que seja LIVRO, isto é, basta que o objeto seja repositório de uma comunicação inteligível.»

culos da liberdade de pensamento. Aliás veremos que não existe hoje em nosso país **nenhum texto de lei fiscal** prevendo incidência de imposto sobre o livro, o jornal ou os periódicos em função do seu grau de conteúdo ideológico, cultural, artístico ou de perversão.

XI — Portanto, a sentença começou por premissa absolutamente falsa, chegando a **exigir** imposto não apenas sem base em qualquer lei que houvesse criado, mas ao arrepio da literal proibição constitucional, que **veda** ao próprio legislador ordinário o poder e a competência para instituir tal imposto.

XII — Bem andou o Fisco federal em reconhecer a imunidade em relação ao imposto aduaneiro e IPI. O ICM, como o imposto aduaneiro e o IPI, é um dos impostos de consumo, que comportam a transferência ou repasse do ônus financeiro pela inclusão desse encargo no preço, gravando o **consumidor final** (art. 166 do CTN).

Como salienta Aliomar Baleeiro em sua clássica obra, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 5ª edição, Forense, 1977:

«O inciso d, do art. 19, III da C.F. de 1969 protege objetivamente a coisa apta ao fim, sem referir-se à pessoa ou entidade. Veda imposto sobre o livro, o jornal e os periódicos assim como o «papel destinado à sua impressão».

Não exclui o imposto de renda sobre o livreiro, autor, jornalistas ou dono do jornal (pag. 189).

O dispositivo quer imunes livros, jornais e periódicos, assim como o papel para imprimí-los seja do imposto aduaneiro, seja do IPI, ICM ou qualquer outro que atinja.» (pág. 190).

O Erro e o Excesso do Fisco Paulista

XIII — A nosso ver o ERRO E O EXCESSO do Fisco Paulista está em não ser observado a completa modificação e evolução do texto constitucional vigente, nem mesmo a adaptação da **atual redação da própria lei paulista** e do vigente **Regulamento do ICM do Estado de São Paulo!**

Como já vimos, a Constituição de 1946 como a Emenda nº 18 de 1965 estabeleciam a imunidade tributária apenas para o «papel destinado exclusivamente à impressão de livros, periódicos e jornais».

Os «livros, periódicos e jornais» ficavam sob o regime de «isenções» dos legisladores fiscais ordinários, e eram ora objetivas, ora subjetivas, condicionadas à natureza do conteúdo ideológico (cultural, artístico, didático, etc.) quando, sendo esta matéria de liberdade da manifestação escrita do pensamento, era e é de ordem nacional.

XIV — A fim de solucionar de uma vez esta questão em nível constitucional e **uniformemente para toda a Nação**, excluindo precisamente a polêmica e a insegurança do subjetivismo e condições que ora ainda vemos **apenas na memória do Fisco Paulista e da sentença**, o texto de

67 confirmado em 1969, valorando o livro, o jornal e os periódicos acima do eventual interesse do imposto sobre eles, estendeu e completou essa liberação por meio de IMUNIDADE OBJETIVA, que não permite polêmica, nem subjetivações:

«É vedado...»

— instituir imposto sobre:
o livro, o jornal e os periódicos, **assim como o papel destinado à sua impressão.**

XV — Não tendo a Constituição condicionado a imunidade do livro, do jornal e dos periódicos à natureza ideológica do conteúdo impresso, não existe, com não poderia existir em nosso país, nenhuma lei tributária que após o citado texto constitucional tenha **sequer referido a tal condição** para efeito ou não da imunidade. Se a Constituição **não estatui condições** como a fluida e ignominiosa do conteúdo ideológico da obra ou escrita, mas apenas estatui IMUNIDADE OBJETIVA INCONDICIONADA, nem para tal atribuiu qualquer delegação ou complementariedade ao legislador comum ou complementariedade ao legislador comum ou complementar, é óbvio que nenhum poder legislativo, executivo ou judiciário pode se arrogar tal poder nem competência.

Ao contrário, a própria legislação fiscal paulista, que **antes** da alteração constitucional concedia **isenção condicionada**, veio a modificar completamente seus textos e **contexto**, retirando tais dispositivos do capítulo da mera «isenção» para incluí-lo no da «não incidência» porque a imunidade é efetivamente uma **«não incidência» constitucionalmente qualificada**, senão vejamos.

XVI — Como exemplo tomemos a legislação anterior, isto é, do tempo do regime das isenções.

Até o Regulamento (decreto paulista 28.252/57) no Cap. II, do Tit. I, estava sob a rubrica **«Das Isenções»** e dispunha:

«Das Isenções»

Art. 4º — São isentas de impostos:

j) as vendas e consignações de papel que se destinam exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros (art. 31 n. V, alínea «c» da Constituição Federal), bem como o comércio destes últimos;

§ 2º — Para efeito da isenção referida na alínea «j», **consideram-se livros os que contêm obra cultural, técnico-científica, didática ou literária, excluídos, portanto, os livros em branco e os destinados à escrituração em geral.**

XVII — Como pela Constituição não havia imunidade para o livro, o jornal e os periódicos, cada Estado-membro concedia isenções as mais variadas e sob diversas condições como as acima.

Entretanto, após os textos de 1967 e 1969 nenhum Estado teve mais **poder nem competência** sequer para **instituir** ICM sobre o livro e muito menos para condicionar a **imunidade** em razão da natureza do conteúdo ideológico, por estarem no Brasil, tanto a União, como Estados, Distrito Federal e Municípios constitucionalmente **proibidos** de **instituir** imposto sobre o livro, o jornal e os periódicos.

Tanto assim é, que o Estado de São Paulo retirou do contexto das «isenções» tal dispositivo e foi incluí-lo no contexto do cap. II, Tit. I do vigente Regulamento do ICM, debaixo da rubrica «DA NÃO INCIDÊNCIA», nestes termos parafraseados da Constituição Federal:

«Da Não Incidência

Art. 4º — **O imposto não incide sobre (Lei 440/74, art. 3º):**

I — as saídas de livros, jornais e periódicos, assim como de papel destinado à sua impressão; (Decreto nº 17.727/81 e alterações)».

XVIII — Observe-se que esse Regulamento já publicado em **texto único** pela Secretaria da Fazenda (edição 1982) não traz mais **nenhum dispositivo de condicionamento ou restrição** à natureza do conteúdo ideológico do livro, precisamente porque obedecendo à letra do dispositivo imunitório da Constituição Federal, apenas o copiou no **contexto** do capítulo da «NÃO INCIDÊNCIA».

Portanto, convém neste passo repetir que além da **proibição** constitucional incondicionada, a própria lei como o Regulamento do Estado de São Paulo, **reconhecem** integralmente aquela **imunidade objetiva e não condicionada**.

A sentença, além de estar ao arrepio do texto constitucional, também é órfã de qualquer fundamento legal. É evidentemente sentença nula, porque afronta não só o **texto proibitivo do art. 19, III, d** da Constituição Federal; mas fere também o princípio da legalidade do imposto estatuído nos arts. 20, I e 153 § 29 da Constituição, como o art. 97, I do CTN que é lei complementar da Constituição e até o próprio art. 4º, I do Regulamento do ICM (Decreto nº 17.727/81) acima transcrito, o qual reconhece e explicita a «NÃO INCIDÊNCIA». Se **nem** o Poder Legislativo, **pelo processo legislativo**, pode **instituir** imposto sobre o livro, muito menos o Magistrado «criar» e autorizar cobrança de imposto constitucionalmente **proibido**.

XIX — É elementarmente sabido que a obrigação tributária é **ex-lege**. Não só a Constituição estatui expressamente o princípio da estrita legalidade tributária (arts. 19, I e 153 § 29) mas o CTN no art. 97 estatui que «somente a lei pode estabelecer a **instituição** de tributos».

Para que o intérprete e o aplicador da lei não contorne ou fraude esse princípio da estrita legalidade, da tipologia fechada e, **sem prévia estatuição da lei**, possa querer **substituir-se** ao legislador para instituir ou exigir imposto por meio de extensão analógica, o CTN, precisamente no capítulo da «Interpretação e **Integração da Legislação Tributária**», estatui esta literal proibição:

§ 1º — **O emprego da analogia não poderá** resultar na exigência **de tributo** não previsto em lei.

Ora, se no caso específico, ao estatuir a IMUNIDADE objetiva e incondicionada para o livro, a Constituição **veda**, proíbe ou elimina a própria possibilidade de os legislativos emanarem **lei** instituindo tal imposto, nestes termos peremptórios:

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

III — instituir **imposto sobre: d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.**»

Não se pode compreender que **por meio de sentença**, contra os textos da Constituição e **sem lei** (que não existe e não pode constitucionalmente existir), venha o ilustre juiz «a quo», cerebrinamente **instituir** e permitir ao Fisco estadual **exigir** imposto sobre o livro, que objetivamente está imune ou excluído do próprio campo da lei impositiva.

Se mesmo a **instituição por lei**, de tal imposto, é peremptório e incondicionadamente **vedada** pela Constituição, como pode o Juiz arrogar-se poder impositivo e competência legislativas que nem os legislativos têm, para chegar, sem poder impositivo, sem competência legislativa, sem processo legislativo, sem lei, a **criar e mandar exigir** imposto sobre o livro, quando a Constituição não só já eliminou a possibilidade de existência de tal imposto no Brasil, por meio de **norma proibitiva**?

Observe-se bem, que pelo texto da sentença, muito mais do que **emprego de analogia** o ilustre Magistrado embarcou na fantasia do fiscalismo, aplicando as antigas condições referidas ao conteúdo ideológico (cultural, didático, etc.) do livro, condições essas que existiam como requisitos para ter direito a **ISENÇÃO CONDICIONADA**, quando não se trata mais de isenção de lei, mas sim de **IMUNIDADE** que é categoria constitucional.

XX — S. Exa. não se deu conta de que agora, **pela Constituição e leis vigentes** a categoria jurídico-constitucional-tributária não mais é de isenção, mas sim a da **IMUNIDADE OBJETIVA INCONDICIONADA**. O livro está imunizado de imposto **sobre si**. Este é, em nosso País, **um princípio constitucional**.

Direito Comparado

XXI — Para não citarmos demasiado, tomemos **especificamente** a questão da não tributação precisamente **dessa espécie de livro ilustrado para crianças** no contexto da nações civilizadas.

Em primeiro lugar, em matéria conceitual de livro vejamos se a científica e técnica Nomenclatura de Bruxelas **o qualifica como livro**, pois que o Brasil não só a reconhece e a utiliza, mas é um dos países que assinou o respectivo protocolo. Aliás, a referência de que o reconhecimento pela União da conceituação da Nomenclatura não tem aplicação ao ICM é outro engano do Magistrado, pois o órgão competente é o nacional e não o estadual, porque essa é a matéria de tratados e convenções (Const. art. 8º, I).

Pois bem. Esta espécie está classificada não só **dentro do gênero livro** na Posição 49.03, mas ainda com notas explicativas as mais precisas, senão vejamos:

49.03 — **Álbuns ou livros de estampas e álbuns para desenhar ou colorir, brochados, cartonados ou encadernados, para crianças.**

XXII — Como luva confortável ao caso em exame, esclarecem e confirmam essa qualificação ou classificação como livro não só a Nomenclatura mas também as Notas Explicativas de Bruxelas, nestes termos:

«Cabem também nesta posição os livros de estampas, para crianças, com ilustrações móveis» (Notas Explicativas à posição e item 49.03, Tomo II, pág. 513). O texto também oficial em inglês reza: «A Child's picture book incorporating «stand-up» or movable figures also falls within this heading».

Agora vejamos a aplicação ou emprego deste conceito de livro da Nomenclatura e das Notas Explicativas de Bruxelas, dentro do próprio campo dos impostos aduaneiros, de consumo ou IPI e de ICM (estes dois no Brasil de valor acrescido) para constatar-mos como a sua científica e internacional classificação é a mesma utilizada pelo Brasil como os demais países no campo desses impostos, que são os indiretos e poderiam incidir **sobre o gênero livro e todas as espécies de livros.**

Tomemos como exemplo um país cuja liberdade de expressão do pensamento é reconhecidamente democrática e berço do constitucionalismo tributário, a Inglaterra.

XXIII — No excelente livro de Hugh Mainprice, especificamente sobre o correspondente ICM de valor acrescido, cujo título é VALUE ADDED TAX, London, edição Butterworths, 1978 onde temos a mesma classificação 49.03 para os livros ilustrados com figurinhas móveis ou separadas e não só a classificação como livro, mas comentários doutrinários e decisões, e foram incluídos na ALÍQUOTA ZERO (Goods and services zero-rated), tanto do imposto aduaneiro, de consumo, como do ICM ou de valor acrescido, nestes termos, à pág. 89:

Item 3 — Children's Picture Books and Painting Books

Customs and Excise indicate that a child's picture book incorporating «stand-up» or movables figures falls within the heading.

Essa classificação e inclusão dos livros para crianças, destinados a incorporar cromos ou figurinhas móveis, cuja classificação como espécie de livro, para efeito do VAT (Value Added Tax) ou Imposto de Valor Acrescido como o nosso ICM está na alíquota zero (zero-rated). Como se vê, tais livros estão excluídos não só do VAT (ICM) mas também do imposto aduaneiro e do imposto de consumo (excise tax) que aliás era a denominação do nosso IPI. Observe-se que todos esses três impostos são os indiretos, que poderiam incidir **sobre a coisa**, no caso sobre o livro de figurinhas para criança e não incide porque ele é uma das espécies do gênero livro.

XXIV — O princípio hoje universal é de que não deve existir **imposto sobre a leitura** (NO TAX ON KNOWLEDGE), pois seria dificultar a cultura, o conhecimento, o ensino, a informação, enfim seria impedir a evolução da ciência, do saber, da tecnologia, das artes. Ninguém contesta, desde o invento de Guttenberg, a importância e a necessidade da valoração do pensamento impresso para o presente, o passado e o futuro do ser humano, mas se a lei condicionasse ao conteúdo ideológico a não incidência, as garras do Fisco sangrariam até a liberdade de pensamento. Ao Fisco não cabe nem deve caber avaliar o conteúdo dos escritos em função de tributação.

O Livro de Figurinhas do Fisco Paulista Para Ensinar «O que é o ICM» e Auxiliar a Fiscalização

XXV — Como já vimos, para o caso é irrelevante indagar-se do conteúdo ideológico do livro. Ele está objetiva e incondicionadamente imune. Entretanto não podemos deixar de estranhar que nestes autos a Fazenda do Estado tenha levado ao Juiz argumentos de que tal espécie de livro nada pode ensinar, e ainda não ter juntado exemplar do livro denominado «TURMA DO PAULISTINHA», criado por lei e da mesma espécie, impresso na época pela mesma Editora, Autora nos autos.

Pelo Decreto nº 14.838, de 18-3-80, o governo do Estado de S. Paulo «instituiu campanha destinada a estimular emissão de documento fiscal nas vendas a consumidor» e para isso editou «um álbum para 200 figurinhas» art. 5º) sendo o decreto precedido de **considerações**, cuja primeira é a seguinte:

«Considerando a necessidade de desenvolver junto à população, principalmente a de idade escolar, a consciência para a importância social dos tributos»;

Ora, como o Fisco paulista pode até por decreto editar esse livro ilustrado para crianças a fim de ensinar Direito Tributário e especial-

mente o ICM e nestes autos querer argumentar que não tem conteúdo didático, informativo, etc.?

XXVI — No vol. XXIII, junho de 1969, nº 6, o notável «Bulletin», órgão oficial da IFA (International Fiscal Association) com sede em Haia e órgão consultivo da ONU, à pág. 138 publica um **Editorial** sob o título «**O ENSINO DA TRIBUTAÇÃO NAS ESCOLAS PRIMÁRIAS**» (Teaching taxation in the elementary schools), relatando que nas Filipinas, com base em parecer da Comissão Tributária foi organizada uma dessas espécies de livros para crianças como «guia de ensino sobre a tributação nas escolas primárias», enumerando em 9 itens as incontestes possibilidades e importância desse ensino às crianças.

Portanto, é o próprio Fisco Paulista como o do exterior, o primeiro a reconhecer e se utilizar dos ilustrados para crianças, para informar e ensinar.

Aliás, ninguém duvida dessa função dos livros para crianças, porém o que nos causa estranheza são as argumentações do Fisco e da sentença para dizerem que tais livros não ensinam e que as figuras separadas dificultariam o aprendizado.

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

Não há dúvida que, do ponto de vista da produção industrial, as figuras já poderiam estar diretamente fotolitografadas em cada quadro, mas o que se objetiva do ponto de vista didático é motivar a autorealização, aprendizado ou criatividade do pequeno ou jovem leitor que, ao completar o conteúdo da obra, não só tem o seu começo, meio e fim, como quer a sentença, mas ainda um livro com sua colaboração física, e intelectual. Além do aprendizado gradativo do conteúdo dos conceitos vai também aprendendo e se afeiçoando às artes de estudar, de escrever, de ilustrar, enfim de produzir o livro como continente e a obra como conteúdo. A criança que recebe um livro já pronto e acabado, naturalmente pode proceder à sua leitura e visualização das suas imagens, mas não o faria gradativamente, nem poderia tão bem comparar o conteúdo de transmissibilidade da idéia escrita acrescido da idéia visualizada na imagem e muito menos participar da elaboração material e intelectual do livro que esta modalidade de livro possibilita.

«Objeto da Educação — já ensinava Kant — consiste em desenvolver no indivíduo toda a perfeição de que é suscetível». T.S. Eliot, em *Notes Towards the Definition of Culture*, edição Faber, London, 1948, pág. 98, ressalta com Joad, dentre os objetivos da educação:

- 1) **To enable a boy or girl to earn his or her living.**
- 2) **To equip him to play his part as the citizen of a democracy.**

3) To enable him to develop all the latent powers and faculties of his nature and so enjoy a good life.

XXVIII — Em elaborando este parecer, Márcio e Marcos, dois de meus netinhos, de 7 e 9 anos, entraram em minha biblioteca e viram tais livros. Pensaram que fossem para eles. Aproveitei o interesse e procurei consultá-los e captar seu aprendizado, pois já os conheciam e verifiquei quanto entendiam e sabiam explicar dos verbetes e fiquei mesmo sabendo porque o de 9 anos já andava escrevendo e ilustrando escritos próprios ou que a «tia» dava escola para «pesquisas» e ilustrações de descrições, composições ou pequenos contos (6).

Como para o caso deste parecer é irrelevante examinar o conteúdo, não vamos nos alongar. Aí ficam estas comprovações, pois é estranho que o próprio Fisco paulista lance tais espécies de livros até para ensinar direito tributário e agora, nos autos, omita seu decreto e o popularizado «Paulistinha» que esteve ensinando, com ilustrações de figurinhas, por todo o Estado de São Paulo.

Porquê a Constituição vigente afastou o próprio poder de instituir imposto, de forma objetiva e incondicional

XXIX — Como já vimos, hoje não importa a natureza ideológica para que «o livro, o jornal e os periódicos» estejam protegidos pela **imunidade**. A Constituição enumerou pelos **gêneros** todos esses impressos destinados à leitura e não estabeleceu nenhuma condição ou restrição. Deles afastou o Fisco e o ônus de seu imposto. Se o conteúdo for contra os costumes ou mesmo criminoso, os órgãos competentes terão que apurar as responsabilidades. Porém, nenhum imposto **fiscal** ou **extrafiscal** pode ser instituído o sobre eles.

Aliomar Baleeiro, comentando o cuidado do Constituinte brasileiro em afastar do livro e demais gêneros ou veículos do pensamento escrito, desde a fonte, o poder de impor, esclarecer bem a «ratio essendi»:

«Certo é que o imposto pode ser meio eficiente de suprimir ou embaraçar a liberdade da manifestação do pensamento, **a crítica dos governos e 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.**

Ora, o legislador ordinário poderia utilizar eficientemente impostos com o objetivo extrafiscal condenável de cercear a liberdade de manifestação do pensamento. . .

(6) Comparem-se os ensinamentos do livro para crianças «AMAR É », com os do clássico moralista Orison Swett Marden, especialmente «OS MILAGRES DO AMOR» e «A ALEGRIA DE VIVER». Igualmente o dos «JOGOS OLÍMPICOS» com os textos e figurinhas do «A TURMA DO PAULISTINHA», publicado pelo Fisco paulista. Os temas, conceitos ou verbetes são dos mesmos gêneros instrutivos e informativos.

Não se argumente que a hipótese é grosseira ou absurda, porque, excluídas as medidas administrativas insidiosas de certo governo sul-americano, no pós-guerra, ou as de controle de papel durante a ditadura de 1937-45, há exemplos de emprego extrafiscal de imposto para restringir a liberdade de imprensa. Na Inglaterra, 1830, . . .este regime ignominioso durou, até 1861, quando GLADSTONE tomou a iniciativa de promover a eliminação das «taxes on knowledge» sob a ação persistente de um grupo de homens devotados à liberdade. Na França, existiu também selo ou estampilha sobre os jornais, até que a lei de 5-9-1870 o suprimiu. . . Na Áustria, a selagem de jornais, com objetivo extrafiscal de caráter político de combater às idéias democráticas, durou até 1889.

A jurisprudência americana é severa em relação a impostos que possam ferir a liberdade de manifestação do pensamento. . . (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, págs. 193 e 195 da 5ª edição, Forense).

XXX — Ora, se a Constituição do Brasil garante a manifestação do pensamento (art. 153 § 8º) e ampara a cultura (art. 180) além de prever outros princípios explícitos e implícitos em seu contexto (art. 153 § 36) também relativos aos direitos humanos, foi para assegurá-los efetivamente, no plano da prática, e precisamente em relação ao IMPOSTO que a mesma Constituição em texto o mais amplo possível, não so exauriente pelos gêneros mas de natureza formal e material constitucional inicia com a **proibição** ou **vedação** da própria criação desses impostos pelos legisladores ordinários. Veja-se bem, não só **imperativamente excluindo**, mas proibindo **vestibularmente** e estacando a fonte ou início, ou instituição de tais impostos. Isto é, os suprimiu pela **vedação do poder impositivo**. Leiamos novamente o artigo para mais facilitar o confronto das anteriores e últimas — last but not least — observações:

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

III — instituir imposto sobre:

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

XXXI — Observe-se bem que a evolução dessa IMUNIDADE em termos cada vez mais precisos, técnicos e abrangentes foi sendo objeto de cuidados especiais do Constituinte.

O texto da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, que ainda não tinha estatuído a imunidade a não ser para o papel destinado à impressão e deixaria o livro, jornais e periódicos ao sabor das simples isenções que podiam ou não ser dadas pelos legisladores ordinários, rezava:

Art. 20 — **É vedado...**

IV — **cobrir impostos sobre:**

d) **o papel...**

A expressão «cobrar» era incorreta para o caso, porque podia induzir à idéia da simples **isenção** que, como vemos hoje pelo art. 175, I do CTN é apenas a **exclusão do crédito tributário** e não da incidência ou obrigação.

Daí a Constituição de 1967, além de incluir «o livro, o jornal e os periódicos» assim redigiu a disposição:

Art. 20 — **É vedado...**

III — **criar impostos sobre:**

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

Aperfeiçoando mais a redação e a terminologia técnico-jurídica, a Emenda Constitucional nº 1 de 1969, assim estatuiu com mais precisão:

Art. 19 — **É vedado:**

III — **instituir impostos sobre:**

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

Veja-se que o verbo «criar» e melhor ainda, «instituir» são mais precisos, porque a **vedação** vai à fonte, isto é, a própria «pretensão» e obrigação não nascem por falta de lei, pois é vedado o próprio exercício do poder de legislar, criativo ou institutivo de imposto.

XXXII — Finalmente, para confirmação da «occasio legis», transcreveremos a elaboração e aprovação do texto original da letra «d» da Constituição de 1967:

«Justificação

Os jornais e revistas sempre foram contemplados com a isenção de todos os impostos pela legislação dos Estados:

O recente Ato Complementar nº 27 dispõe taxativamente que «deverão ser modificadas ou revogadas as normas das Constituições e leis estaduais e municipais que dispunham sobre sanções tributárias, deduções ou quaisquer outros favores.»

Tem sido pacífico até que os jornais e revistas devem ser equiparados ao livro, **no que se refere à imunidade de tributos. A maneira de se manter essa imunidade, que poderia ser afetada por qualquer má interpretação do Ato Complementar nº 27, é a consagração na própria Constituição da IGUALDADE DE TRATAMENTO aos livros, aos jornais e às revistas.**

Emenda aprovada, na 53ª Sessão, nos termos do Requerimento de preferência, isto é: Emendas n.ºs. 820/1 e 346 condensadas com a seguinte redação, em face da aprovação da Emenda n.º 63 (periódicos): ao artigo 19, item III, letra «d»: «o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel para sua impressão».

(Anais da Constituição de 1967, citados, pags. 863 e 864) ..

Por todo o exposto a sentença, «data venia» está errada. Seu conteúdo e conclusão ferem o texto e o contexto da Constituição da República, pelo que deve ser integralmente reformada. (*)

(*) Este estudo e conclusões foram unanimemente aprovados na citada 418ª reunião da Mesa de Debates de Casos e Problemas Tributários, realizada no Departamento de Direito Econômico e Financeiro da FDUSP,