



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO

VANESSA DE LIMA PIEROBON

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO:
ABRANGÊNCIA DA IMUNIDADE CULTURAL EM FACE DA EVOLUÇÃO DO
SUPORTE FÍSICO DO LIVRO**

BRASÍLIA
2015

VANESSA DE LIMA PIEROBON

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO:
ABRANGÊNCIA DA IMUNIDADE CULTURAL EM FACE DA EVOLUÇÃO DO
SUPORTE FÍSICO DO LIVRO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial à obtenção de grau de Bacharela em Direito, sob orientação do Professor Mestre Guilherme Pereira Dolabella Bicalho.

BRASÍLIA

2015

VANESSA DE LIMA PIEROBON

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO:
ABRANGÊNCIA DA IMUNIDADE CULTURAL EM FACE DA EVOLUÇÃO DO
SUPORTE FÍSICO DO LIVRO**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial à obtenção de grau de Bacharela em Direito, sob orientação do Professor Mestre Guilherme Pereira Dolabella Bicalho.

Apresentada em 01 de julho de 2015.

BANCA EXAMINADORA:

Professor Mestre Guilherme Pereira Dolabella Bicalho (UnB)

Professor Doutor Valcir Gassen (UnB)

Professor Mestre Pedro Júlio Sales D'Araújo (UnB)

Professor Doutor Antônio de Moura Borges (Suplente – UnB)

*Ao meu amor, Pedro Alkas, pelo apoio incondicional.
À minha amada mãe, Maria de Fátima de Lima Pierobon,
nada se compara ao amor que você sempre me
proporcionou.
Ao meu pai, Edson Pierobon, por todas as cobranças e
gratificações por trabalhos cumpridos.
Aos meus amigos e familiares, por me proporcionarem
tudo o que eu sempre desejei.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus amados pais, Edson e Fátima, por todo o carinho, amor e valores que desde cedo colocaram na minha vida. Obrigada por sempre cobrarem que eu fosse o melhor que pudesse ser. Espero um dia ser para vocês o que vocês são para mim.

Agradeço ao Pedro Alkas, meu amor, por sempre se dispor a me ajudar. Por sempre confiar em mim e me permitir realizar todos os meus sonhos e por ser essa fonte de afeto e amor inesgotável.

Agradeço às minhas irmãs, Cássia e Jéssica, pelos momentos de conforto e força.

Agradeço aos meus amigos e familiares por nunca faltarem em momento algum.

Agradeço ao meu orientador, professor Guilherme Bicalho, pelo apoio e orientação.

Por fim, agradeço à Universidade de Brasília por proporcionar a oportunidade de crescimento profissional, pessoal e acadêmico.

The power to tax involves the power to destroy.
Chief Justice John Marshall

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a possibilidade da extensão da imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão, previsto no artigo 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição Federal de 1988, aos livros veiculados em mídia eletrônica. O primeiro capítulo compreende o estudo do instituto da imunidade tributária, partindo de seu conceito e classificação. Investiga também os pressupostos da imunidade tributária, suas relações com os direitos fundamentais e com os elementos estruturantes do Estado. O segundo capítulo aborda a evolução do livro no decorrer dos séculos, enfatizando as alterações em seu suporte físico e o conceito do bem cultural. Posteriormente, é explorado o contexto histórico da criação da imunidade tributária do livro. Essa imunidade será classificada e será trazida à tona a fundamentação que fez com que houvesse a sua criação. Por fim, no terceiro capítulo, serão verificados os procedimentos de interpretação constitucional, as correntes contrárias e favoráveis à imunidade tributária do livro eletrônico e a jurisprudência pertinente ao tema.

Palavras-chave: imunidades tributárias; livro eletrônico; imunidades aos livros, jornais e periódicos; suporte físico do livro; Constituição Federal de 1988.

ABSTRACT

The present article has the objective to examine the possibility of extension of the tax immunity granted to books, newspapers and periodic articles, brought by article 150, VI, "d" of the 1988 Federal Constitution, to the electronic books (eBooks). The first chapter contains the analysis of the tax immunity institute, starting from its concept and classification. Also studied in the first chapter, are the assumptions that led to the creation of tax immunities, their relations with fundamental rights and with the State's structural elements. The second chapter brings the evolution of the book's concept in the passing of the centuries, highlighting the alterations suffered by its physical support, and the cultural object's concept. Afterwards, the analysis will go on to study the historical background of the book's tax immunity, the classification of the institute and the reasons for its creation. Finally, in the third chapter, the constitutional methods of interpretation will be analyzed, as will be the arguments that are favorable and against the eBooks tax immunity, and the precedents relevant to the theme.

Key-words: tax immunity; electronic book (eBook); tax immunity of books, newspapers and periodic articles; books physical support; 1988 Federal Constitution.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	10
2.1 Conceito de imunidade tributária	10
2.2 Classificação das imunidades	13
2.3 Pressupostos teóricos das imunidades tributárias	15
2.4 Imunidades tributárias e direitos fundamentais	17
2.5 Imunidades tributárias e elementos estruturante do Estado.....	21
3 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO LIVRO E DA IMUNIDADE DO LIVRO NO ORDENAMENTO BRASILEIRO	24
3.1 Evolução do livro	24
3.2 Conceito de livro	27
3.3 Contexto histórico da criação da imunidade tributária do livro.....	29
3.4 Classificação da imunidade tributária do livro	31
3.5 Fundamentos da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão.....	32
4 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO	36
4.1 Procedimentos de interpretação do texto constitucional	36
4.2 Visão contrária à existência da imunidade tributária do livro eletrônico	46
4.3 Visão favorável à imunidade tributária do livro eletrônico	56
4.4 Evolução da Jurisprudência sobre o tema.....	65
4.4.1 Jurisprudência dos Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais	65
4.4.2 Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal	71
5 CONCLUSÃO	81
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	84

1 INTRODUÇÃO

Em 2012, foi reconhecida a Repercussão Geral do Recurso Extraordinário 330.817¹, de relatoria do Ministro Dias Toffoli. Esse fato reacendeu a chama da discussão sobre a imunidade tributária do livro e sua possível extensão ao livro eletrônico.

O livro existe há milênios, sofreu diversas alterações, entretanto, nunca deixou de ser livro. O livro eletrônico se inseriu na sociedade de forma corriqueira a partir de meados dos anos 1990. Com seu surgimento, o advento da informática e a criação da internet, várias questões foram sendo colocadas quanto à relação entre direito e informática.

O livro eletrônico é livro ou é software? É mera evolução do livro? Pode ser abrangido pela imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição Federal de 1988? Essas questões são recentes, mas o seu debate já gerou acaloradas discussões entre doutrinadores e também na jurisprudência.

Em outro aspecto, para responder essa relevante questão, necessária se faz a observação das imunidades. Quais são seus pressupostos? Quais são suas classificações? Qual é seu vínculo com os direitos fundamentais? Por fim, qual o seu elo com os elementos estruturantes do Estado Democrático de Direito trazido pela Constituição Federal de 1988?

A questão se insere entre o exame de princípios constitucionais e procedimentos de interpretação da Carta Magna. Além disso, o tema está inserido no epicentro das análises jurisprudenciais, uma vez que os Tribunais de Justiça e os Tribunais Regionais Federais têm se manifestado de forma distinta do Supremo Tribunal Federal.

Diferentes argumentos são colocados, diferentes técnicas são utilizadas e diferentes princípios são defendidos. No entanto, todos os que discutem o tema querem vê-lo resolvido, tendo em vista que essa discussão decenária já está estagnada há algum tempo, esperando somente a manifestação definitiva do STF, o qual tem interpretado de forma restritiva a questão da imunidade do livro eletrônico, mas ainda não a julgou em Plenário.

O tema, como se pode observar, é objeto de acaloradas discussões por envolver conceitos relevantes à própria democracia. Nada diferente poderia ser esperado de um tema que se insere em esferas tão importantes do direito, quais sejam, o Direito Constitucional e o Direito Tributário.

¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 330.817. Relator Ministro Dias Toffoli. Julgado em 20/09/2012. Publicado em 01/10/2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+330817%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EPRCR%2E+ADJ2+330817%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/baauzcg>>. Acesso em: 16/06/2015.

No presente trabalho, as diferentes correntes de pensamento serão averiguadas. Cada corrente traz seus argumentos, seus procedimentos interpretativos, seus princípios e todas merecem o devido estudo. Para que se possa chegar a uma conclusão justa e coerente com o ordenamento jurídico brasileiro, essa análise é necessária. Portanto, é a partir da leitura de autorizada doutrina e jurisprudência que serão extraídas as conclusões relevantes sobre o tema.

A questão está estruturada em três capítulos. O primeiro capítulo trará o estudo e a conceituação da imunidade tributária como instituto. Serão abordados seus diferentes conceitos e será adotado o que melhor se adequar ao tema. Serão analisados também os pressupostos das imunidades tributárias, seu vínculo com direitos fundamentais e com os elementos estruturantes do Estado Democrático de Direito trazido pela Carta Magna em vigor.

No segundo capítulo será retratado o livro como bem cultural. O conceito de livro estará em voga, uma vez que sem ele não será possível chegar a uma conclusão coerente acerca da abrangência da imunidade tributária prevista na alínea “d” do artigo 150, inciso VI da Constituição Federal de 1988. A evolução do livro também será explorada para que possa ser evidenciado o caminho trilhado por esse importante bem cultural.

Posteriormente, será trazido o assunto da evolução da imunidade tributária do livro ou imunidade cultural. O ponto de partida será a Constituição Brasileira de 1946, onde essa imunidade apareceu pela primeira vez no ordenamento jurídico brasileiro. Após a análise da imunidade na Constituição de 1946, será explorada a sua evolução até a Carta Magna de 1988. Dentro desse estudo, será abordado o contexto histórico desse desenvolvimento. Assim, a imunidade tributária do livro será examinada desde a sua criação até seus contornos atuais.

Por fim, no terceiro capítulo, serão abordados os procedimentos de interpretação constitucionais a fim de que possa ser promovida a correta interpretação da imunidade tributária. Serão averiguadas também as correntes favoráveis e contrárias à expansão da imunidade tributária do livro ao livro eletrônico. Após essa análise, será trazida a jurisprudência relevante para o tema. Nesse momento, os julgados do Supremo Tribunal Federal, dos Tribunais de Justiça e dos Tribunais Regionais Federais serão apreciados para dar maior clareza prática ao tema.

2 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

2.1 Conceito de imunidade tributária

A doutrina não é uníssona quanto à definição de imunidade tributária. Paulo de Barros Carvalho² realiza detida análise sobre tais divergências doutrinárias. O referido autor identificou três correntes de conceituação das imunidades tributárias, quais sejam: a) imunidade como limitação constitucional à competência tributária; b) imunidade como exclusão ou supressão do poder tributário; e c) imunidade como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada. O jurista então desconstrói cada uma das correntes até chegar ao conceito que acredita ser apropriado.

Inicialmente, merece ser explorada a imunidade como limitação constitucional à competência tributária. Aliomar Baleeiro defende essa corrente e Misabel Abreu Machado Derzi, em nota de atualização, justifica:

Então, os princípios limitam o poder de tributar porque subordinam o exercício válido e eficiente da competência a critérios e requisitos; as imunidades (que só ganham sentido em razão dos princípios que as inspiram) limitam-no, porque reduzem a extensão das normas atributivas de poder, em relação a certos fatos determinados, modelando a competência.

Assim, ambos, princípios e imunidades, não se aproximam apenas em razão dos efeitos que provocam: limitações ao poder de tributar. Mas uma imunidade representa ainda a consequência expressa ou implícita (se necessária) de um princípio.³

Conforme explicado, a imunidade não deixa de ser uma limitação ao poder de tributar, porém, o instituto da imunidade visto dessa maneira não se coaduna com sua origem no ordenamento jurídico, uma vez que a imunidade tem criação simultânea às normas positivas de competência. Dessa forma, ela não pode ser vista como uma limitação posterior à atribuição da competência tributária, mas como uma norma negativa de competência ou norma de incompetência. Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto ensinam:

Deveras – ao traçar a competência tributária -, o constituinte edita disposições que contêm regras positivas, atributivas de competência e, simultaneamente, as que contêm regras negativas da atribuição de competência. Logo, a competência tributária já nasce delimitada na própria Constituição que, explicitamente, prevê a impossibilidade de os entes político-constitucionais virem a gravar, com tributos, as situações que, rigorosamente, tipifica como imunes à tributação.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 219.

³ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

Rigorosamente, não caberia falar em limitação à competência tributária. De fato, esta já surge com campo definitivo demarcado pelos contornos resultantes das ações e reações de outras normas.⁴

A imunidade tributária é, assim como as regras de competência tributária, norma de demarcação do escopo de abrangência do poder tributário. Por essa razão, para Paulo de Barros, sendo as imunidades regras de demarcação da competência tributária em sua origem:

Inexiste cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade.⁵

Por outro lado, verificando o instituto da imunidade tributária como exclusão ou supressão do poder tributário, Paulo de Barros Carvalho chega à mesma conclusão anteriormente exposta, ou seja, não pode haver exclusão ou supressão da competência tributária, tendo em vista que esta é resultado da análise conjunta de normas positivas e negativas de atribuição de competência, dentre as quais se inclui a norma de imunidade tributária.

Por fim, a imunidade como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada também é tese rechaçada por Paulo de Barros Carvalho, porque as regras de imunidade são normas de estrutura, já as normas de incidência são normas de conduta ou comportamento. Assim, essa terceira corrente conduziria ao entendimento de que a imunidade tributária levaria uma norma atributiva de competência a não incidir. Entretanto, não é isso que o legislador objetivou com a criação das imunidades. Na realidade, é justamente o contrário. As pessoas ou os bens são imunes porque a regra de imunidade incide. Não há norma que deixou de incidir. Então, conceituar imunidade tributária como regra de não incidência constitucionalmente qualificada seria incorrer em erro.

A doutrina que defende essa visão, a qual conta com o jurista Ricardo Lodi Ribeiro⁶, alega que a não incidência seria da norma atributiva de competência, porém, no caso das imunidades, essa norma atributiva nunca existiu, uma vez que as normas positivas de atribuição de competência tributária e as normas negativas (imunidades) são simultâneas e

⁴ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 12-13.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 221.

⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Imunidade Tributária do Livro Eletrônico e o Pluralismo Metodológico na Interpretação do art. 150, VI, d, CF*. In Revista Trimestral de Direito Civil, vol. 46, Editora Padma, 2011. p. 236.

negar a incidência das primeiras seria “negar-lhe tom de juridicidade, marca universal das unidades jurídico-normativas.”⁷

Após explorar as diferenças doutrinárias na conceituação das imunidades tributárias, Paulo de Barros Carvalho considera que o instituto seria:

[...] classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.⁸

Por outro lado, para Aliomar Baleeiro, as imunidades tributárias são “vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjetivas) ou certos bens (objetivas) e, às vezes, uns e outras. Imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam”⁹.

Já Roque Antônio Carrazza conceitua imunidade da seguinte forma:

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.¹⁰

Luciano Amaro define a imunidade tributária como “a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.”¹¹

Por fim, Ricardo Lodi Ribeiro conceitua imunidade como “a não-incidência constitucionalmente qualificada, a partir de uma exceção à regra de competência tributária deferida aos entes federativos pela Constituição Federal, tendo como base os direitos fundamentais.”¹²

Após a observação das diferentes correntes sobre o conceito de imunidade tributária e dos conceitos colacionados anteriormente, entende-se que a definição trazida por Paulo de

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 227.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 234.

⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 113.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2009. p. 725.

¹¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Arquivo em *epub*.

¹² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Imunidade Tributária do Livro Eletrônico e o Pluralismo Metodológico na Interpretação do art. 150, VI, d, CF*. In Revista Trimestral de Direito Civil, vol. 46, Editora Padma, 2011. p. 236.

Barros Carvalho é a que melhor se coaduna com o tema em questão, pois é ela que traz a simultaneidade das normas positivas e negativas de atribuição de competência no momento de estabelecer o exercício do poder tributário pelos entes políticos. Sendo assim, a imunidade somente tem sentido quando investigada em conjunto com a norma atributiva da competência tributária, pois essas normas demarcam o campo de atuação do poder tributário.

2.2 Classificação das imunidades

Após a conceituação das imunidades, necessária se faz a sua classificação. A classificação das imunidades é de grande relevância, pois tem a capacidade de facilitar o seu estudo. Separando os tipos distintos de imunidade, a sua análise pode ser feita conforme cada critério de classificação. A classificação desse instituto é importante, porque permite que cada uma das imunidades seja situada dentro de determinado critério e, a partir dessa localização, seu estudo pode ser feito individualmente ou em comparado com outras classificações, de modo a facilitar a sua compreensão.

Para Ricardo Lobo Torres¹³, as imunidades tributárias podem ser classificadas de acordo com a sua forma constitucional, com o seu objeto ou com a sua incidência.

Quanto à sua forma constitucional as imunidades podem ser implícitas ou explícitas. São implícitas as imunidades que não estão expressas no texto constitucional. Essa modalidade é muito comum em países cujas constituições são sintéticas como, por exemplo, nos Estados Unidos da América. No referido país, a imunidade recíproca, ou seja, a impossibilidade de um ente político tributar o outro, é extraída do texto constitucional a partir dos princípios lá externados. Entretanto, o texto não diz de forma expressa que o princípio ali protegido é uma imunidade. Sendo assim, o que transforma um princípio protegido constitucionalmente em imunidade é a interpretação do texto constitucional.

Já as imunidades explícitas estão presentes de forma corriqueira em constituições analíticas, como a brasileira. A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150, inciso VI traz diversos casos de imunidades tributárias explícitas nas suas alíneas “a”, “b”, “c” e “d”. O que caracteriza esse tipo de imunidade é o fato de o texto constitucional dizer expressamente que os casos ali presentes são dotados de imunidade, sem necessidade de interpretação dos princípios albergados na Constituição Federal para que a imunidade seja atribuída.

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume III; os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 87-92.

Em relação à perspectiva do objeto imunizado, as imunidades se dividem em imunidades aos tributos em geral ou aos impostos. Na imunidade aos tributos, o instituto abrange todos os tipos de tributos, ou seja, impostos, taxas, contribuições etc. Já a imunidade aos impostos é aquela que protege a pessoa ou o bem apenas dessa espécie tributária, sem abarcar os outros tipos de tributos.

Por fim, em relação à incidência da norma imunizante, as imunidades se separam em imunidade objetiva, subjetiva ou mista. A imunidade objetiva é aquela que visa a proteger determinado bem ou situação da incidência tributária. Essa imunidade tem como exemplo o tema desse trabalho, ou seja, a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d”. Por outro lado, a imunidade subjetiva é aquela que visa proteger determinada pessoa contra a incidência de tributos. É o caso da imunidade recíproca, que protege os entes políticos contra impostos. Finalmente, a imunidade mista é aquela que aplica os dois critérios expostos acima, ou seja, visa proteger determinadas pessoas em relação a certos bens ou situações. É o que se observa na imunidade do art. 153, parágrafo 4º, da Constituição Federal de 1988, o qual prevê a imunidade referente ao Imposto Territorial Rural para pequenas glebas rurais exploradas por proprietário (e família) que não possua outro imóvel¹⁴.

Ainda no que concerne a essa última classificação, Roque Antônio Carrazza expõe que, apesar de ser útil, “parece-nos que, em termos rigorosamente técnicos, *a imunidade é sempre subjetiva*, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações.”¹⁵

Realmente, a imunidade tributária, quer seja ela subjetiva, objetiva ou mista, sempre beneficia pessoas. A única variante é o fato de beneficiar a pessoa por características suas ou do objeto, fato ou situação ao qual ela se vincula.

Em outra análise, Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto classificam as imunidades tributárias em condicionadas ou incondicionadas¹⁶. As imunidades incondicionadas são aquelas que “independem de qualquer integração de norma infraconstitucional para viabilizá-las. Ou, dito de outra forma, a Constituição não estabelece qualquer requisito, qualquer condição para que a imunidade tenha plena eficácia.”¹⁷, tal qual está previsto nas imunidades do artigo 150, inciso VI, alíneas “a”, “b” e “d”. Por outro lado, as imunidades condicionadas

¹⁴ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª edição, revista e atualizada. Malheiros Editores, 2006. p. 127.

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2009. p. 726.

¹⁶ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 14-15

¹⁷ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 14.

são aquelas que exigem uma norma infraconstitucional regulamentadora. Exemplo desse tipo de imunidade está no artigo 150, inciso VI, alínea “c”.

2.3 Pressupostos teóricos das imunidades tributárias

Com a conceituação e a classificação do instituto da imunidade tributária, cumpre agora ressaltar os pressupostos que levaram à sua criação. Ricardo Lobo Torres¹⁸ expõe a história das imunidades em três momentos.

Em um primeiro momento, há a imunidade no Estado Patrimonial, do século XIII até meados do século XVIII. O Estado Patrimonial vivia das rendas adquiridas principalmente dos bens do príncipe (receita patrimonial). Assim, os valores que se originavam de tributos (receita extrapatrimonial) eram fonte secundária de receita. Nesse tempo, não havia divisão entre o público e o privado, sendo que as rendas tributárias eram incorporadas totalmente no patrimônio privado daqueles que tinham o direito de arrecadá-las.

Ademais, nessa época, em certos lugares, como Portugal, ainda havia a tripartição do poder fiscal. Assim, o Rei não centralizava totalmente o poder de arrecadar tributos, dividindo essa função com o senhorio e com a Igreja. É o que expõe Ricardo Lobo Torres quando explica que “[...] o poder fiscal historicamente se transferiu da Igreja e da nobreza para o príncipe, mantendo-se elas, entretanto, incólumes à tributação. Em Portugal, que não conheceu o feudalismo, a imunidade decorre de concessão do rei, que se perpetua pela tradição.”¹⁹

As imunidades, durante o Estado Patrimonial em Portugal, eram tidas como a “impossibilidade absoluta de incidência de impostos sobre certas pessoas, em virtude da liberdade estamental.”²⁰ Por outro lado, nos locais que conheceram o feudalismo, a imunidade era uma proteção concedida “em homenagem aos direitos imemoriais preexistentes à organização estatal e à transferência do poder fiscal daqueles estamentos para o Rei.”²¹

Em geral, a imunidade tributária no Estado Patrimonial tinha seu pressuposto essencial em uma troca que existiu entre o monarca, os senhores feudais e o clero. Durante o feudalismo, os senhores feudais e a Igreja coletavam impostos sobre suas terras. No entanto, a

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 33.

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 33.

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume III; os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 40.

partir do século XIII, houve a centralização do poder fiscal sob o Rei. Dessa forma, passou a ser dele a competência de receber impostos.

Assim, as imunidades surgiram como uma forma de contraprestação entre o soberano e os senhores feudais e clero, uma troca de favores.

Em um segundo momento, durante o Estado de Polícia e absolutismo esclarecido (século XVIII), há maior centralização do poder fiscal sob o déspota esclarecido. Nesse momento, passa a prevalecer o intervencionismo estatal, e as pessoas têm que contribuir mais com a arrecadação para poderem gozar das benesses propiciadas pelo Estado. Por essa razão, os tributos (renda extrapatrimonial) começam a ter maior relevância no custeio estatal.

Em Portugal, seguia-se a tripartição do poder fiscal em relação ao rei, ao senhorio e à Igreja, entretanto, já havia maior centralização desse poder sob o monarca. Durante esse período, as imunidades e os privilégios continuavam a ser conferidos à Igreja e ao senhorio. Porém, os pobres, tributados de forma pesada durante o Estado Patrimonial, passaram a ter reduzidos seus encargos fiscais e tornaram-se de responsabilidade assistencial do Estado (ao invés de da Igreja).

Em um terceiro momento, durante o Estado Fiscal, consolidado após as revoluções do século XVIII, o conceito de imunidade sofre imensa transformação. Inicialmente, no Estado Fiscal, houve a separação entre as rendas públicas e as privadas. Com isso, o imposto transformou-se em coisa pública, não sendo mais indissociável da pessoa do monarca. Nesse contexto, há abertura fiscal suficiente, passando a prevalecer o liberalismo e o capitalismo. Outrossim, nessa época, há ainda mais centralização do poder fiscal nas mãos do rei e, por isso, a Igreja e o senhorio perdem o poder de arrecadar tributos.

A imunidade, nesse contexto, “aparece como qualidade dos direitos fundamentais dos cidadãos, em homenagem à liberdade individual.”²² Portanto, enquanto, no Estado Patrimonial (incluindo o Estado de Polícia), as imunidades eram limitações ao poder de tributar do rei pela nobreza e pelo clero, no Estado Fiscal, essa limitação ocorre em decorrência de direitos preexistentes dos indivíduos.

Perceptível, pois, que enquanto, no absolutismo, as imunidades eram concedidas às classes abastadas, após as revoluções do século XVIII, as imunidades passaram a ser vinculadas aos direitos dos cidadãos e às suas liberdades individuais.

Analisando essa alteração histórica, tem-se que as imunidades tributárias, em um primeiro momento, não se vinculavam a princípios ou direitos que mereciam ser protegidos,

²² TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 128.

mas sim à atribuição de privilégios odiosos, em função de classes poderosas. Essas classes abriram mão de seu poder fiscal para que o Estado pudesse ser centralizado nas mãos do monarca, mas em troca exigiram o “favor” da intributabilidade de suas rendas.

Por outro lado, com o advento do liberalismo e com o surgimento dos direitos individuais e do Estado mínimo ou liberal, as imunidades tiveram que se adequar às novas demandas da sociedade. Assim, a imunidade tributária deixou de ser atribuída discricionariamente aos amigos do Rei e passou a ser conferida para a proteção de princípios necessários à manutenção da liberdade dos cidadãos.

Com essa fase, ocorreu a vinculação das imunidades tributárias aos direitos fundamentais, ou seja, a vinculação das imunidades a princípios preexistentes e superiores às Cartas Constitucionais. Foi nesse momento histórico que a pobreza deixou de ser tributada, passando a existir a imunidade do mínimo existencial, Ricardo Lobo Torres explica:

No Estado Fiscal de Direito a tributação repousa no princípio da capacidade contributiva, e não mais na só necessidade do governo. Esse princípio, emanado da ideia de justiça distributiva, vai se concretizar no subprincípio da *progressividade*, ingressando nas Constituições da França e do Brasil, entre outras. Passa a prevalecer, portanto, a regra de justiça segundo a qual cada cidadão deve pagar o *imposto* de acordo com a sua capacidade de contribuir. Mas esse pagamento não atinge a parcela *mínima necessária à existência humana digna*, que, constituindo reserva da liberdade, limita o poder fiscal do Estado.²³ (grifo do autor)

Dessa forma, durante o Estado Patrimonial, as imunidades tributárias eram compreendidas como privilégios odiosos, porém, com a chegada do Estado Fiscal, elas evoluíram e tornaram-se instrumentos capazes de garantir direitos fundamentais.

2.4 Imunidades tributárias e direitos fundamentais

Partindo do histórico das imunidades tributárias, é possível analisar a sua vinculação aos direitos fundamentais. Esse ponto é de grande relevo, uma vez que a vinculação das imunidades tributárias aos direitos fundamentais se confunde com sua atual finalidade.

Até o advento do liberalismo, a imunidade tributária se atrelava a pressupostos que nada tinham de conexão com os direitos fundamentais, sendo mera troca de favores e valorização de classes mais abastadas e poderosas. Entretanto, com o liberalismo e o

²³ TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 134.

surgimento do Estado Fiscal, as imunidades passaram a buscar sua razão de ser nos direitos dos cidadãos.

Desse modo, as imunidades passaram a ter conotação democrática, sendo vinculadas aos direitos dos cidadãos e visando proteger a liberdade e igualdade. A imunidade tributária, após o liberalismo, tomou diferentes formas:

No liberalismo a natureza da imunidade fiscal tem sido vista sob diferentes óticas. Apareceu como limitação do poder fiscal, foi entendida como autolimitação da competência tributária e se configura atualmente como limitação do poder de tributar pela reserva dos direitos humanos.²⁴

Como exposto por Ricardo Lobo Torres, a natureza da imunidade fiscal se separa em três momentos. A primeira tese entende que as imunidades são limitações ao poder fiscal e, como tal, emanam da liberdade do cidadão. Portanto, a imunidade nesse momento seria a asseguradora da liberdade do cidadão, a contenção do poder destruidor do Estado, que se desdobrava a partir do poder de tributar. Começa, nessa fase, a ligação da imunidade tributária com os direitos humanos, tendo em vista que a liberdade e igualdade dos cidadãos são os primeiros passos dados pelos direitos fundamentais, ainda em sua vertente individual.

A segunda tese surgiu no momento positivista e afirma que a imunidade é autolimitação da competência tributária, uma vez que, para os positivistas, nada pode vir ao mundo sem ter sua fundamentação na lei. Nesse momento, desaparece a vinculação entre imunidade e os direitos fundamentais.

O poder de tributar para o positivismo era ilimitado e, portanto, somente poderia se sujeitar à autolimitação, “enquanto os direitos fundamentais ou eram concedidos pela Constituição ou brotavam espontaneamente da sociedade e se positivavam pelo trabalho do constituinte”.²⁵

Assim, a liberdade que guarnecia as imunidades era tida como um direito construído. Não emanava do povo e sim era posto na Constituição para que, a partir desse momento, pudesse embasar o surgimento de imunidades. Nessa época, os direitos fundamentais somente poderiam servir de fundamento para as imunidades após sua positivação.

Por causa dessa forte necessidade de positivação de regras, normas e princípios, houve a desvinculação entre as imunidades tributárias e os direitos fundamentais. Com isso, retornou-se ao autoritarismo fiscal, no qual eram concedidos privilégios odiosos e não

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume III; os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 43.

²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume III; os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 44.

imunidades na defesa de princípios emanados da sociedade e protegidos como direitos preexistentes dos cidadãos.

Por fim, a terceira tese, a qual conceitua imunidade tributária como limitação ao poder de tributar pela reserva dos direitos humanos, é a que vigora hoje. Nesse entendimento, vinculam-se novamente as imunidades aos direitos fundamentais. Cumpre trazer importante lição sobre essa tese:

A imunidade há que ser vista como limitação absoluta do poder tributário do Estado pelas liberdades preexistentes. A liberdade individual é que se autolimita, abrindo espaço para a atuação limitada do poder fiscal. Há reserva dos direitos humanos diante da fiscalidade. *A imunidade é, portanto, intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos que o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional.*²⁶ (grifo do autor)

Ricardo Lodi Ribeiro, observando exposições de renomados juristas como Ricardo Lobo Torres e Amílcar de Araújo Falcão, faz relevante síntese sobre o tema:

Superada a sua origem histórica no Estado Patrimonial quando esteve associada à reserva de Liberdade da nobreza e do clero em relação ao poder real, a natureza jurídica das imunidades tributárias é objeto de grande controvérsia doutrinária. A primeira corrente, extraída do liberalismo norte-americano do século XIX, sintetizado na expressão do Juiz Marshall de que o poder de tributar envolve o poder de destruir (*"the power to tax involves the power to destroy"*), associava a imunidade à preservação da propriedade e do individualismo burguês, como uma limitação do poder fiscal do Estado determinadas por essas Liberdades. Com o intervencionismo do Estado Social do séc. XX, outros interesses econômicos e sociais são incorporados ao discurso constitucional, dando origem à segunda corrente, que vê a imunidade como autolimitação da competência tributária. De acordo com essa corrente, competindo à Constituição fazer a partilha da competência tributária, cabe a ela excepcionar e condicionar o exercício dessa competência. No Estado Social e Democrático de Direito, surge a terceira corrente com as imunidades se baseando na Liberdade emanada dos direitos fundamentais pré-existentes ao próprio Estado, como destaca Ricardo Lobo Torres.²⁷ (grifo do autor)

A análise dessas três teses permite observar que as imunidades somente encontram sua fundamentação verdadeira quando vinculadas aos direitos fundamentais ou aos elementos estruturantes do Estado, relevantes para a sua manutenção, como, por exemplo, o pacto federativo, defendido na imunidade prevista no art. 150, VI, "a" da Constituição Federal de 1988. Sendo assim, a vinculação dos direitos fundamentais às imunidades tributárias é

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume III; os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 51.

²⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Imunidade Tributária do Livro Eletrônico e o Pluralismo Metodológico na Interpretação do art. 150, VI, d, CF*. In Revista Trimestral de Direito Civil, vol. 46, Editora Padma, 2011. p. 236-237.

essencial para que elas possam realmente exprimir os anseios da sociedade, colocando a salvo de perturbações os princípios fundamentais para que a sociedade permaneça livre e igualitária, sem discriminações. Somente dessa forma pode ser protegida a sociedade contra os arbítrios do poder de tributar do Estado, servindo, assim, as imunidades como forma de limitar o poder tributário e garantir os direitos e liberdades dos cidadãos.

Regina Helena Costa expõe, de maneira cristalina, a relação entre imunidades e direitos fundamentais:

Destaque-se, em primeiro lugar, que as imunidades tributárias são *direitos fundamentais* porque apresentam os atributos próprios do regime jurídico especial a que estes estão sujeitos, retromencionado: são normas constitucionais, erigidas ao *status* de cláusulas pétreas, e os comandos nelas contidos revestem-se de aplicabilidade direta e imediata.

[...]

Desse modo, as normas imunizantes vêm, exatamente, garantir que, nas situações e em relação às pessoas que apontam, a tributação não amesquinhe o exercício de direitos constitucionalmente contemplados.

A par dessa missão, as normas imunizantes operam como instrumento de proteção de outros direitos fundamentais. Constituem, assim, ao mesmo tempo, direitos e garantias de outros direitos.²⁸ (grifo do autor)

O Supremo Tribunal Federal entende que as imunidades protegem princípios salvaguardados na Constituição Federal. Na realidade, o STF firmou entendimento de que as imunidades previstas no inciso VI do art. 150 não podem ser alteradas por Emenda Constitucional por assegurarem direitos individuais dos cidadãos. Nesse sentido:

EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisorio sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precipua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no paragrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio,

²⁸ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª edição, revista e atualizada. Malheiros Editores, 2006. p. 82-83.

renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993. (ADI 939, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755)²⁹

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 939, restou evidenciado que a maioria dos Ministros do Supremo considera as imunidades como normas de proteção de direitos fundamentais como, por exemplo, a liberdade de expressão. Nos votos de Ministros como Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio, Carlos Velloso e Ilmar Galvão sobre o tema, ficou clara a visão de que as imunidades não são um fim em si mesmas, mas garantem a concreção de garantias fundamentais. Por essa razão, não podem sofrer restrições por meio de Emendas Constitucionais.³⁰ Dessa forma, as imunidades garantem e se vinculam aos direitos fundamentais que buscam proteger.

2.5 Imunidades tributárias e elementos estruturante do Estado

Em outra análise, importante se faz a relação entre as imunidades tributárias e os elementos estruturantes do Estado.

As imunidades são normas de estrutura³¹. Isso significa que elas têm como destinatário o próprio legislador. Assim, diferem das normas de comportamento, as quais disciplinam o comportamento dos homens inseridos em sociedade.

As normas de estrutura visam a disciplinar a conduta do legislador para informá-lo sobre o que ele pode ou não fazer. Nesse sentido, as imunidades informam o legislador sobre as situações, bens ou pessoas que ele não pode tributar. Ocorre que, muitas vezes, essas situações são protegidas para que direitos fundamentais dos cidadãos sejam colocados a salvo.

²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 939/DF. Relator Ministro Sydney Sanches. Julgada em 15/12/1993. Publicada em 18/03/1994. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+939%2E+ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+939%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a55wf9v>>. Acesso em: 16/06/2015.

³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 939/DF. Inteiro Teor de Acórdão. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>>

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

Entretanto, outras vezes, essa proteção decorre da necessidade de proteger elementos estruturantes do Estado. É o caso da imunidade recíproca, que visa a proteger o pacto federativo.

Na realidade, todas as imunidades visam a proteção de elementos estruturantes do Estado, quer direta ou indiretamente. É o que mostra a análise das imunidades do artigo 150, inciso VI da Constituição Federal de 1988. A imunidade recíproca protege o pacto federativo, cláusula pétrea da Constituição Federal de 1988.

A imunidade dos templos de qualquer culto protege a existência de um Estado laico, o qual visa a permitir a perpetuação de direitos individuais e a concretização da democracia com respeito às minorias. Ademais, essa imunidade protege direito fundamental garantido no art. 5º, VIII, da Constituição Federal de 1988, que estabelece que ninguém poderá ser privado de direitos em decorrência de suas crenças religiosas ou convicções filosóficas ou políticas.³²

Por outro lado, a imunidade da alínea “c” protege o patrimônio, a renda e os serviços das entidades sindicais dos trabalhadores, dos partidos políticos, inclusive suas fundações, e das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos. Os partidos políticos são relevantes para a organização política da sociedade. São eles que asseguram o pluralismo político, que é um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, previsto no artigo 1º, inciso V e art. 17 da Constituição Federal de 1988.

Da mesma forma, as entidades sindicais dos trabalhadores são protegidas por imunidades como forma de concretização da liberdade de associação profissional ou sindical, garantida no art. 8º da Constituição Federal, e dos fundamentos constitucionais da livre iniciativa e valores sociais do trabalho, previstos no art. 1º, inciso IV da Constituição Federal de 1988. Por sua vez, as instituições de assistência social e de educação são imunes, pois realizam atividades que deveriam ser prestadas pelo Estado, porém, ante a dificuldade de fornecer tais serviços a toda a população, este as tornou imunes, como forma de promover os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, garantindo o desenvolvimento nacional, a partir da educação, e construindo uma sociedade livre, justa e solidária.

Por fim, a imunidade conferida aos livros, jornais e periódicos e ao papel destinado à sua impressão busca proteger a liberdade de expressão. Dessa forma, possibilita a existência de um Estado Democrático, uma vez que, sem liberdade de expressão, especialmente por parte de opositores ao governo e de minorias, não seria possível a concretização da democracia.

³²BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>

O Estado Democrático de Direito foi recentemente implementado, após a ditadura militar de 1964. Por essa razão, a Carta Magna de 1988 assegura de forma explícita tantos elementos que visam proteger o Estado Democrático e, dessa forma, protegem o cidadão contra a arbitrariedade daqueles que estão no poder.

Assim, a ligação das imunidades tributárias com os elementos estruturantes do Estado se dá da mesma maneira que sua vinculação aos direitos fundamentais, ou seja, protege tais elementos de modo a assegurar que os governantes não tentem usá-los de forma a retirar liberdades e direitos da população, da qual emana todo o poder, e de maneira a impedir a mitigação de direitos fundamentais e da democracia.

3 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO LIVRO E DA IMUNIDADE DO LIVRO NO ORDENAMENTO BRASILEIRO

3.1 Evolução do livro

Antes de expor o conceito de livro, necessária se faz a investigação de seu desenvolvimento histórico. Essa verificação é precisa, pois só assim poderá ser evidenciado aquilo que é essencial e aquilo que é acidental para o conceito de livro. Sendo assim, somente os aspectos essenciais podem delimitar a conceituação do livro.

Inicialmente, o livro não passava de gravuras, era o método chamado de escrita ideográfica. Jayme Arcoverde de Albuquerque Cavalcanti Filho e Gustavo Sampaio Valverde assim afirmam:

Com efeito, a criação do livro está ligada indissociavelmente à própria forma de expressão da natureza humana, com a própria comunicação. O homem criou a linguagem escrita, passando a registrar, de uma forma duradoura, o conhecimento. Neste momento surgiu o que se pode chamar de o primeiro livro da história: as paredes das cavernas. Ali os humanos inscreviam uma representação simbólica, onde os fenômenos do mundo eram representados por desenhos e gravações.³³

Com o tempo, desenhos deixaram de ser capazes de captar e representar todas as situações nas quais as sociedades se inseriam. Ademais, o tamanho e o tempo que as pinturas demandavam sugeriam que o método de passagem de conhecimento evoluísse. Com isso, tornou-se necessária a escrita tal qual ela existe hoje, ou seja, a escrita fonética. Nesse método, os sons são os parâmetros utilizados, uma vez que símbolos são criados para representá-los, conforme explicitam os referidos juristas:

A escrita ideográfica, que associa símbolos a ideias, foi suplantada pela escrita fonética, onde os símbolos representam sons, o que possibilita a representação do mundo com muito mais versatilidade e simplicidade. Esta mudança acarretou uma imensa evolução da escrita, que culminou com a criação dos alfabetos. Estes fenômenos, associados ao desenvolvimento tecnológico e à evolução das relações sociais como um todo, interferiram sobremaneira, por motivos óbvios, na evolução dos suportes utilizados para a 'inscrição da escrita'.³⁴

³³ CAVALCANTI FILHO, Jayme Arcoverde de Albuquerque; VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Conceito de Livro e Imunidade Tributária*. In Revista Dialética de Direito Tributário n° 27, São Paulo: Editora Dialética, 1997. p. 77-78.

³⁴ CAVALCANTI FILHO, Jayme Arcoverde de Albuquerque; VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Conceito de Livro e Imunidade Tributária*. In Revista Dialética de Direito Tributário n° 27, São Paulo: Editora Dialética, 1997. p. 78.

Assim, com a criação da escrita, o livro passou por sucessivas alterações em seu suporte físico. Em um primeiro momento, foi utilizado o barro ou a tábua de argila, que remonta como o suporte físico mais antigo do livro. Esse suporte, no entanto, além de ser pesado, demandava tanto espaço quanto as antigas gravuras feitas em cavernas. Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo assim explicam:

Para contornar esse inconveniente, outros materiais foram empregados: papiro, pergaminho papel etc. Paralelamente, o modo como as ideias 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 o formato que ainda hoje conhecemos.³⁵

Posteriormente, passou a ser utilizado o papiro, de origem egípcia, o qual foi amplamente utilizado, sendo um dos suportes mais importantes. Esse suporte era mais leve e mais maleável que as tábuas de argila usadas anteriormente. Portanto, o papiro significou melhora no método de transmissão de conhecimento.

Porém, entre 500 e 200 a.C., foi criado o pergaminho:

O papiro foi suplantado pelo pergaminho, surgido por volta de 500 a 200 anos a.C. O pergaminho é proveniente da camada intermediária da pele do carneiro, do vitelo ou da de outros animais. Sua manufatura consistia na utilização da derme desses animais, que sofria um processo sucessivo de limpeza, raspagem, secagem, esticagem, nova raspagem, polimento ou aveludamento.³⁶

Esse material, apesar de ser mais prático que o papiro, era extraído da pele dos animais. Esse fato fazia com que, quanto maior fosse o texto ou o conhecimento passado para o suporte físico, maior a quantidade de animais necessária. Guilherme Matos Zidko, de maneira sucinta, expõe essa fase da evolução do livro da seguinte forma:

Com o passar do tempo, surgiu algo mais parecido com o papel de hoje, o papiro, produzido a partir de uma planta encontrada nas margens do rio Nilo. Textos manuscritos eram escritos em pedaços de papiros, depois esses pedaços eram colados, chegando a até 20 metros, e eram guardados enrolados, o que não trazia praticidade no seu uso.

Com a proibição da exportação do papiro, surgiu na Ásia o pergaminho, produzido da pele de animais, como o carneiro. Para manuscritos muito longos, eram

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: Atlas, 2003. p. 101

³⁶ CAVALCANTI FILHO, Jayme Arcoverde de Albuquerque; VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Conceito de Livro e Imunidade Tributária*. In *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 27, São Paulo: Editora Dialética, 1997. p. 79.

necessários muitos animais, o que também fazia com que o pergaminho não fosse muito prático.

Contudo, o papiro era mais resistente que o pergaminho, surgindo assim com os gregos e romanos os códices, algo bem parecido com o conceito popular de livro, “folhas eram dobradas e juntas (*sic*) borda com borda em uma das margens, com blocos de madeira cobertos por cera. A palavra página, usada para denominar o lado de uma folha, vem do latim *pagina*, ou ‘algo atado’”.

Já o papel como o conhecemos atualmente foi inventado na China, por volta do Século II, produzido a partir da polpa da casca de algumas plantas que eram esmagadas, transformadas em fibras e misturadas com água até se transformar em uma pasta, após a secagem tínhamos o papel.³⁷

Após a argila, o papiro e o pergaminho foi criado o papel. Esse suporte físico é veículo amplamente utilizado até os dias atuais. Inicialmente, no contexto da utilização do papel, o livro era feito de forma manuscrita. Entretanto, Johannes Gutenberg inventou a prensa tipográfica na idade média. Eduardo Amorim de Lima assim retrata essa evolução:

A invenção do livro impresso é tributada ao alemão Johannes Gutenberg, que inventou a prensa tipográfica na Idade Média, possibilitando a reprodução do mesmo em larga escala. Entretanto, o primeiro livro propriamente dito, de que se tem notícia, apareceu na China no ano de 868.

Os livros impressos com a tecnologia criada pelo alemão disseminaram o hábito de ler e escrever e deixaram a cultura ao alcance das novas classes sociais.

Em 1448, com cerca de 50 anos, Gutenberg conseguiu o patrocínio de um financiador, chamado Johann Fust, a quem confiou o segredo da invenção, para imprimir seu primeiro livro.³⁸

Atualmente, o livro pode ser veiculado em meios eletrônicos. É o caso de livros veiculados em *CD-ROM*, disquetes etc. É também o caso de livros que sequer contam com suporte físico, como os livros comprados em formatos virtuais e em lojas virtuais, que são armazenados em computadores ou leitores digitais. Nesses casos, os livros são arquivos, os quais, por meio do *download*, são passados para o sistema de armazenamento de uma máquina, que utilizará um programa para ler o arquivo.

Com a análise das alterações que sofreu o livro, perceptíveis são seus aspectos accidentais e essenciais, tendo em vista que seu suporte físico se mostrou algo muito mutável, porém, o que não se altera no livro é a sua função, ou seja, a sua capacidade de transmitir conhecimentos, pensamentos, técnicas, histórias, dentre outras. Desse modo, possível a interpretação de que o suporte físico do livro é aspecto accidental, não sendo o suficiente para caracterizá-lo ou limitar seu conceito.

³⁷ ZIDKO, Guilherme Matos. *A Imunidade do Livro Eletrônico*. In Revista dos Tribunais v. 102, n° 927, São Paulo, 2013, p. 315-343.

³⁸ LIMA, Eduardo Amorim de. *Da Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. In Revista Dialética de Direito Tributário, v. 98, Editora Dialética, 2003, p. 25.

3.2 Conceito de livro

O suporte físico do livro tem sofrido diversas mutações. Após detida análise dessas alterações, necessário se faz formular o conceito de livro.

Dicionários mais antigos conceituam livro como “Reunião de folhas impressas ou manuscritas em volume; obra em prosa ou verso com certa extensão”³⁹. O minidicionário Aurélio, de 2000, se mantém na mesma linha de conceituação quando afirma que livro é “1. Reunião de folhas impressas presas por um lado e enfileiradas ou montadas em capa. 2. A obra intelectual publicada sob a forma livro (1). 3. Registro para certos tipos de anotações, sobretudo comerciais.”⁴⁰

O conceito de livro expresso nesses dicionários limita o bem cultural ao seu suporte físico. Porém, dicionários mais recentes têm se adequado às novas demandas da sociedade e conceituado livro de forma mais ampla. É o que se evidencia no dicionário Michaelis do portal UOL:

1 Segundo a Unesco, publicação não periódica, impressa, contendo pelo menos 48 páginas, excluída a capa. **Col:** *pilha, ruma* (amontoados); *biblioteca, livraria* (dispostos em ordem). **2** Coleção de lâminas de madeira ou marfim ou folhas de papel, pergaminho ou outro material, em branco, manuscritas ou impressas, atadas ou cosidas umas às outras. **3** Divisão de uma obra literária. **4** Qualquer coisa que pode ser estudada e interpretada como um livro: *O livro da natureza*. **5** Registro, no qual o comerciante assenta suas operações. **6** Maço de objetos, como amostras de papel ou tecido, formulários etc., cosidos ou grampeados uns aos outros em forma de livro. **7** O mesmo que *folhoso, sm*. **8** *Diplom* Reunião de peças diplomáticas referentes a qualquer assunto ou a um período de tempo. **9** *Inform* Qualquer aplicação multimídia; livro eletrônico.⁴¹ (grifo do autor)

Apesar de ainda constarem nos dicionários atuais a concepção clássica de livro, como a definição da Unesco supracitada, que limita o livro a uma publicação não periódica, mas impressa e com no mínimo 48 folhas, é perceptível que o conceito de livro passou a abranger mais formas de manifestação escrita, inclusive o livro eletrônico. Isso porque deixou de tratar o livro como objeto meramente impresso, a partir de 48 páginas, e passou a tratá-lo como objeto cultural divulgador de informações.

³⁹ BUENO, Francisco da Silveira. *Minidicionário da Língua Portuguesa*. Edição Revisada e Atualizada por Helena Bonito C. Pereira, Rena Singer. São Paulo: FTD: LISA, 1996. p. 399.

⁴⁰ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, 1910-1989. *Miniaurélio Século XXI: O Minidicionário da Língua Portuguesa*. 4ª ed., ver. e ampliada. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2000. p. 430.

⁴¹ LIVRO. In Dicionário Michaelis. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=livro>> Acesso em: 10 de junho de 2015.

Edvaldo Brito afirma que livro “é o veículo através do qual se comunicam as ideias, os conhecimentos, as informações, enfim, transmite-se o pensamento”⁴². Para o referido jurista o processo tecnológico pelo qual o livro se expõe é irrelevante em sua conceituação.

Em outra análise, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo sugerem que, para que livro possa ser conceituado, necessário se faz encontrar sua essência, deixando de lado aspectos acidentais. Os autores assim expõem:

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 ideia – constantemente aperfeiçoados na infinita busca do homem pela perfeição (argila -> papiro -> pergaminho -> papel -> disquete -> CD-ROM -> CD-R -> CD-RW -> ?).⁴³

Com essa citação, é possível verificar que o suporte e a forma pela qual se externam o bem cultural não o definem. São meros elementos acidentais. Os dicionários mais antigos conceituavam livro de forma a vincular o livro ao papel, pois era a sua forma mais corriqueira. Entretanto, caso o livro se vinculasse ao papel “surpresos ficaríamos em saber que Platão, Aristóteles e Santo Agostinho nenhum livro escreveram.”⁴⁴

Aliomar Baleeiro conceitua livro da seguinte forma:

Livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitam aquelas ideias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos Braille destinados a cegos.⁴⁵

Por essa conceituação, os livros eletrônicos seriam livros, tendo em vista que o jurista desconsidera os processos tecnológicos utilizados e coloca como elemento essencial a transmissão de ideias, informações, comentários e narrações.

Assim, possível perceber que o livro deve ser conceituado de acordo com seus elementos essenciais. Portanto, livro é o objeto destinado à transmissão de pensamentos,

⁴² BRITO, Edvaldo. *O Livro Eletrônico é Imune*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: Atlas, 2003. p. 47.

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: Atlas, 2003. p. 101.

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: Atlas, 2003. p. 101.

⁴⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 597.

conhecimentos e informações através da escrita, seja ela fonética ou não, independentemente do suporte físico.

Nesse mesmo sentido, Roque Antônio Carrazza assim expõe: “Deveras, *livro*, na acepção do art. 150, VI, ‘d’, da CF, é o veículo de transmissão do pensamento, pouco importando o processo tecnológico que a realiza (impressão gráfica em papel, impressão magnética em disquete de computador, gravação em fita de vídeo etc.).”⁴⁶ (grifo do autor)

Dessa forma, esse é o conceito de livro que melhor se adéqua a evolução do livro no decorrer dos séculos e aos objetivos desse trabalho.

3.3 Contexto histórico da criação da imunidade tributária do livro

Com o estudo da evolução e conceito de livro, necessária se faz a análise do contexto histórico da criação da imunidade tributária do livro no ordenamento jurídico brasileiro. A primeira vez em que houve menção à imunidade tributária do livro no Brasil foi na Carta Constitucional de 1946.

Nesse momento, após anos de ditadura getulista (Estado Novo), a grande preocupação dos legisladores se referia ao arbítrio do tempo da ditadura. Durante o governo Vargas, o imposto sobre o papel foi muito elevado. Essa medida foi tomada para impedir que os jornais oposicionistas àquele governo se pronunciassem. Marcello Martins Motta Filho contextualiza o surgimento da imunidade do papel da seguinte forma:

A preocupação surgida em 1946, com a introdução da imunidade, ocorreu em razão do arbítrio que marcou o período do Estado Novo, quando o Governo impediu que os jornais contrários à ditadura de Getúlio Vargas importassem papel de imprensa. O defensor dessa franquia foi o Deputado Federal pelo Partido Comunista e um dos grandes escritores brasileiros, Jorge Amado. Preocupados com as manipulações (censura) do Governo, os constituintes resolveram coibir essa prática despótica, tornando imune à tributação o ‘papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, livros e periódicos’. O pano de fundo, na verdade, era permitir a *liberdade de pensamento*.⁴⁷ (grifo do autor)

É possível observar que, nessa Carta, apenas o papel era imune. Ademais, não era todo papel que gozava de imunidade, mas somente o papel utilizado exclusivamente na impressão de jornais, periódicos e livros. A imunidade trazia, dessa forma, uma defesa contra a capacidade de destruir do Estado. Na realidade, a Constituição de 1946, trouxe a garantia

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2009. p. 795.

⁴⁷ MOTTA FILHO, Marcello Martins. *Imunidade Tributária de Publicações por Meios Eletrônicos*. In Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 22, São Paulo, 1998, p. 78-93.

constitucional da liberdade de expressão, protegendo a democracia contra os arbítrios dos governantes.

Após a Carta de 1946, o Brasil passou pela ditadura militar, com início em 1964. Apesar do momento histórico, a imunidade tributária do livro sofreu alargamento em seu alcance durante essa época. Na Constituição de 1967, a imunidade do livro passou a abranger também os livros, jornais e periódicos, além do já imune papel. Lucas de Lima Carvalho assim expõe:

A consagração da imunidade sobre o papel resistiu à instável situação política do Brasil. Vinte anos de abusos econômicos e retração da indústria nacional se encerraram com um novo golpe militar, este ocorrido em 1964. João Goulart, antes Vice-Presidente de Jânio Quadros e agora Presidente da República, foi deposto e fugiu para o Uruguai; iniciava-se o Regime Militar, atrelado às relações com os Estados Unidos e concentrado no desenvolvimento do país, ainda que sob as rédeas do autoritarismo. A Constituição de 1967 sucedeu o ainda vigente Código Tributário Nacional (LGL\1966\26), que repete a regra imunizante da Carta de 1946 em seu art. 9.º, IV, d. O texto aprovado pela Constituinte e publicado em janeiro de 1967 trouxe uma alteração a essa imunidade, alargando seu campo de proteção para livros, jornais e periódicos.⁴⁸

Com o advento da Emenda n. 1 de 1969, a qual é considerada por muitos como uma nova Constituição, esse instituto não sofreu alterações, mantendo o texto previsto na Carta de 1967.

Posteriormente, adveio a Constituição de 1988, que em seu artigo 150, inciso VI, alínea “d” prevê:

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.⁴⁹

Apesar de ter havido proposta, formulada por Ives Gandra da Silva Martins, para que a imunidade fosse estendida a outros meios de comunicação, inclusive rádio e televisão, a Assembleia Constituinte de 1987 optou por manter a redação da Carta de 1967, a qual restringia a imunidade aos livros, jornais e periódicos e ao papel destinado à sua impressão.

⁴⁸ CARVALHO, Lucas de Lima. *A Imunidade Tributária dos Leitores Eletrônicos no Brasil*. In Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 107/2012, São Paulo, 2012, p. 15-35.

⁴⁹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>

A evolução da imunidade tributária do livro, entretanto, mostra em sua origem e em seu desenvolvimento a função de proteger o cidadão contra os arbítrios dos governantes. Nesse caso, tal demonstração se desdobra de forma a permitir que a informação chegue à população, quer ela seja favorável, quer ela seja contrária aos detentores do poder. Ademais, essa imunidade tem a finalidade precípua de difundir cultura e de garantir a liberdade de pensamento.

Dessa forma, na medida em que o homem descobriu novos e mais efetivos meios de divulgação de conhecimento, os suportes físicos anteriores eram substituídos pelos novos. Assim, tem-se que a evolução da imunidade tributária do livro e a evolução do suporte físico do livro permitem chegar à conclusão de que o novo meio de divulgação deve ser considerado imune, pois veio ao mundo como substituto do livro clássico, defendendo os mesmos princípios salvaguardados constitucionalmente pelo livro impresso.

3.4 Classificação da imunidade tributária do livro

Cumpra ainda classificar a imunidade tributária do livro. Essa tarefa é importante, pois permite analisar a sua forma de aplicação.

Quanto à forma constitucional, a imunidade do art. 150, VI, “d”, da Constituição de 1988 é explícita, posto que ela está inserida no texto constitucional, sendo assim, a jurisprudência e a doutrina não precisam criar normas para a proteção de direitos fundamentais e princípios relevantes para a sociedade, uma vez que a Constituição já trouxe de forma explícita a salvaguarda da liberdade de expressão e outros princípios protegidos por esse dispositivo.

Na perspectiva do objeto, como dito anteriormente, as imunidades podem ser a tributos ou a impostos. Nessa análise, observando o exposto no inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, observa-se, de forma explícita, que as imunidades trazidas nas alíneas subsequentes protegem os bens e pessoas apenas contra impostos.

Por outro lado, quanto à incidência jurídico-econômica a imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão é objetiva, tendo em vista que o instituto visa proteger o bem. Evidente que a pessoa em uso do bem também será resguardada, mas não por características intrínsecas suas e sim por sua associação ao objeto em questão.

Por fim, quanto à exigência de norma infraconstitucional de regulamentação, a imunidade do livro é incondicionada, porque ela não necessita de norma que ajude a sua inserção no ordenamento jurídico. Assim, não precisa do estabelecimento de requisitos,

restrições ou condições. Dessa forma, a imunidade do livro é objetiva, incondicionada, explícita e referente a impostos.

3.5 Fundamentos da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão

Os fundamentos da imunidade tributária do livro (imunidade cultural) são os princípios e direitos que ela busca proteger. O estudo dos fundamentos que levaram à criação da imunidade tributária do livro é imprescindível, uma vez que somente com ele poderá ser compreendida a necessidade ou não da extensão da referida imunidade aos livros eletrônicos. Assim, com a explicação dos fundamentos que levaram o constituinte a editar a referida imunidade e a verificação do cumprimento dos mesmos princípios pelo livro eletrônico, possível será a melhor exploração da necessidade de sua extensão aos livros veiculados em meios digitais (*eBooks*).

A imunidade prevista no art. 150, VI, “d” da Constituição Federal de 1988 assegura a imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão. Em um primeiro momento, essa imunidade evidencia o intuito do legislador de garantir a liberdade de pensamento e de expressão e o acesso à informação, tais princípios estão expressos no art. 5º da Constituição Federal de 1988, em seus incisos IV, IX e XIV, *in verbis*:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

IV - é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato;

[...]

IX - é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença;

[...]

XIV - é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional;⁵⁰

Tais garantias constitucionais são fortalecidas pela imunidade conferida ao livro, porque o instituto imunizante protege o livro, o jornal e o periódico com a finalidade precípua de proteger o cidadão contra o arbítrio do Estado. Por essa razão, permite que o pensamento seja difundido, seja qual for sua orientação. Igualmente, permite a liberdade de expressão

⁵⁰ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>

independentemente de censura, como forma de garantir ao cidadão o direito de se manifestar sem sofrer penalidades descabidas.

De maneira menos óbvia, a imunidade conferida ao livro também tem como fundamento a busca do pleno emprego, garantido no art. 170, inciso VIII da Constituição Federal de 1988, tendo em vista o pleno emprego somente pode ser adquirido com a educação e a imunidade prevista no art. 150, VI, d (imunidade cultural) tem como finalidade a promoção da educação, por meio da divulgação de conhecimento através de livros, jornais e periódicos que possam abranger mais pessoas em decorrência de seu valor mais baixo.

Ainda quanto à educação, que é outro fundamento da referida imunidade, o art. 205 da Constituição Federal de 1988 assim expõe: “A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.”⁵¹ O art. 206, inciso II da Constituição de 1988 também defende a “liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber;”⁵²

Inegável que a imunidade cultural protege a educação. Na realidade, essa imunidade tende a estimular a educação com o barateamento dos meios utilizados para a propagação do conhecimento. Desse modo, a promoção da educação também configura como fundamento da imunidade cultural.

Ainda nesse sentido, preceitua a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 215: “O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.”⁵³

A difusão da cultura é outro fundamento constitucional da imunidade cultural, pois esse princípio visa promover que a cultura alcance toda a sociedade. Indubitável que os livros, os jornais e os periódicos são meios de divulgação cultural e que, com custos mais baixos, em decorrência da incompetência tributária do Estado de onerar esses bens, eles poderão ter sua abrangência estendida, chegando a partes da sociedade a que não chegariam caso fossem tributados.

A imunidade cultural tem como fundamento, ainda, o art. 220 da Constituição Federal de 1988, que dispõe: “a manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o

⁵¹ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>

⁵² BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>

⁵³ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>

disposto nesta Constituição.”⁵⁴ Esse artigo é de grande importância, pois estabelece que **sob qualquer forma e utilizando-se de qualquer veículo**, a manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação não sofrerão qualquer restrição.

O referido artigo 220 faz uma síntese das garantias que fundamentam a imunidade cultural, pois mostra que esses direitos serão defendidos e impedidos de serem restringidos em qualquer forma. Assim, mostra que a imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos e ao papel destinado à sua impressão vem em defesa de todos esses preceitos e garantias constitucionais, de forma a torná-los mais efetivos.

É o que exprime Aliomar Baleeiro quando diz “[...] a Constituição alveja duplo objetivo ao estatuir essa imunidade: amparar e estimular a cultura através dos livros, periódicos e jornais; garantir a liberdade de manifestação do pensamento, o direito de crítica e a propaganda partidária.”⁵⁵

Andrei Pitten Velloso assume posição semelhante:

A imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão objetiva, antes de tudo, evitar que a tributação embarace o exercício da liberdade de expressão e pensamento, bem como a realização dos direitos fundamentais à educação, à cultura e à informação.

[...]

Do ponto de vista do escritor, a imunidade dos livros jornais e periódicos almeja evitar que o poder destrutivo da tributação perturbe o exercício da liberdade de expressão e pensamento, assegurando que os cidadãos possam manifestar as suas ideias, concepções e opiniões sem ter de arcar com o pesado ônus econômico da tributação.

[...]

Vista sob a ótica do leitor, a imunidade objetiva propiciar acesso à cultura, à informação, à educação e ao entretenimento, que seria obstaculizado para expressiva parcela da população se os livros, jornais e periódicos tivessem seus preços sensivelmente majorados mediante a cobrança de impostos.⁵⁶

Regina Helena Costa realiza valiosa síntese sobre os fundamentos da imunidade cultural e os princípios por ela protegidos, *in verbis*:

Prestigia esta imunidade, como sabido, diversos valores: a liberdade de comunicação, a liberdade de manifestação do pensamento, a expressão da atividade intelectual, artística, científica, visando ao acesso à informação e à difusão da cultura e da educação, bem como o direito exclusivo dos autores de utilização, publicação

⁵⁴ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>

⁵⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 577.

⁵⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. *Imunidade Tributária do Livro Digital: Fundamentos e Alcance*. In GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (org.). *Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 260-261.

ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar (arts. 5º, IV, IX, XIV e XXVII, 205, 215 e 220).⁵⁷

O livro, por centenas de anos, foi um dos meios mais importantes de promoção de cultura, de pensamento e de liberdade de expressão. Hodiernamente, o livro eletrônico se coloca no lugar do livro impresso, conforme pesquisas que afirmam que o *eBook* tem sido mais vendido que o livro tradicional⁵⁸. Sendo assim, não há meio mais facilitador da consecução de tais princípios do que as mídias eletrônicas e a *internet*. A censura de tais formas de comunicação é difícil e, assim, a promoção dos fundamentos constitucionais é facilitada. Portanto, o livro eletrônico tornou-se a melhor maneira de assegurar os direitos guardados constitucionalmente.

⁵⁷ COSTA, Regina Helena. *A imunidade Tributária do Livro Eletrônico e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. In GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten. *Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 246.

⁵⁸ BRIGAGÃO, Gustavo; MELLO, Letícia de Santis Mendes de Farias. *Imunidade Tributárias dos Livros Eletrônicos*. In GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (organizadores). *Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 299.

4 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO

4.1 Procedimentos de interpretação do texto constitucional

Existem diversos procedimentos de interpretação. Entretanto, ainda há dissenso na doutrina e na jurisprudência em relação a qual procedimento deve ser aplicado à interpretação das imunidades tributárias.

A parte majoritária da doutrina entende que a interpretação das imunidades deve ser sistemática-teleológica. Outra parte da doutrina, porém, conclui que a interpretação das imunidades constitucionais deve ser restritiva, literal ou gramatical.

Desse modo, necessário se faz explicar os procedimentos interpretativos. Os procedimentos de interpretação, para grande parte da doutrina, se dividem em literal/gramatical, histórico, sistemático, evolutivo ou teleológico. Por outro lado, parte da doutrina divide os modos de interpretação em interpretação restritiva ou extensiva. Finalmente, Humberto Ávila⁵⁹ propõe classificação dos procedimentos de interpretação em argumentos institucionais e não-institucionais. Para melhor aplicar os procedimentos de interpretação à imunidade cultural, serão analisadas todas essas vertentes.

Inicialmente, antes de serem explorados de forma mais profunda, cumpre realizar breve explicação sobre os procedimentos de interpretação elencados. A interpretação literal/gramatical é aquela que se destina à análise do próprio texto constitucional. Averigua os diferentes sentidos de cada palavra utilizada na redação da norma e forma um escopo de interpretações possíveis dentre os diversos significados de cada expressão e palavra.

A interpretação histórica é aquela que confere mais importância ao momento em que a norma foi elaborada. O intérprete vai se atentar para a vontade do legislador original e o contexto de criação da lei. Com isso, será estabelecido um campo de possíveis interpretações. Dentro dessas opções todas as interpretações podem ser consideradas corretas.

Já o procedimento teleológico ou finalístico é aquele que se volta para a finalidade que o legislador quis conferir para a norma. Para utilizar esse procedimento, o intérprete deve buscar o espírito da lei. Somente por meio dele é que poderá ser trabalhada a real finalidade da norma, que deve orientar o sentido em que a lei será interpretada.

Por outro lado, são trazidos os procedimentos sistemático e evolutivo. Pela interpretação sistemática, a norma somente pode ser analisada em conjunto com as outras

⁵⁹ ÁVILA, Humberto. *Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico*. In Revista de Direito Tributário, n. 79, 2000.

regras do mesmo diploma legislativo. Dessa forma, nenhuma regra pode ser analisada de forma isolada a fim de que sejam evitadas contradições em seus ditames. Pela interpretação evolutiva, o intérprete deve observar a norma de forma a garantir que ela evolua junto com a sociedade. Sendo assim, é conferido novo sentido ao texto sem que ele seja alterado.

Por fim, a interpretação restritiva é aquela que permite que exista redução do sentido conferido pelo texto normativo. Desse modo, para aplicar essa interpretação, o leitor deve entender que o legislador expressou mais do que desejava. Por outro lado, a interpretação ampliativa parte do pressuposto contrário, de que o legislador desejava ter dito mais com o texto legal, e, por isso, permite que o intérprete amplie o que foi dito na lei.

Humberto Ávila realiza estudo que explora os diferentes procedimentos de interpretação de forma mais rebuscada. Ele defende que a interpretação utiliza-se de argumentos para se formar. Nesse contexto, realiza divisão dos diversos tipos de argumento existentes. Em um primeiro momento, os argumentos seccionam-se em argumentos institucionais ou não institucionais. São argumentos institucionais aqueles que se determinam a partir do ordenamento jurídico, ou seja, tem sua criação em atos parlamentares, judiciais ou administrativos. Assim, por nascerem no ordenamento jurídico positivado, tem maior capacidade de objetivação e, com isso, são mais confiáveis e menos sujeitos a interferências pessoais.

Por outro lado, os argumentos não-institucionais têm menor capacidade de objetivação, pois estão ligados ao próprio sentimento de justiça que guia a interpretação jurídica. “Os argumentos não-institucionais não fazem referência aos modos institucionais de existência do Direito. Eles fazem apelo a qualquer outro elemento que não o próprio ordenamento jurídico.”⁶⁰

Os argumentos não-institucionais são práticos e se dividem relação ao resultado e ao conteúdo. Tais argumentos, por serem mais difíceis de objetivar, uma vez que partem de elementos externos ao ordenamento jurídico, não podem ser utilizados na análise da interpretação da imunidade cultural.

Já os argumentos institucionais, por terem maior capacidade de objetivação, devem ser estudados, pois a interpretação da imunidade tributária do livro será feita a partir deles.

O autor explica que os argumentos institucionais dividem-se em imanentes e transcendentais, *in verbis*:

⁶⁰ ÁVILA, Humberto. *Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico*. In Revista de Direito Tributário, n. 79, 2000. p. 174.

Os argumentos institucionais imanentes são aqueles que são construídos a partir do ordenamento jurídico vigente, assim da sua linguagem textual e contextual como dos seus valores e da sua estrutura. Os argumentos institucionais transcendentais são aqueles que não mantêm relação com o ordenamento jurídico vigente, mas dizem respeito ou à sua formação ou ao sentido dos dispositivos que ele antes continha.⁶¹

Os argumentos institucionais imanentes dividem-se em argumentos linguísticos e sistemáticos. Os argumentos linguísticos são aqueles que se referem ao “significado dos dispositivos ou enunciados prescritivos.”⁶² Os argumentos linguísticos, por sua vez, podem ser classificados como sintáticos ou semânticos. Os argumentos sintáticos são aqueles que se ligam à estrutura gramatical do enunciado, enquanto os argumentos semânticos são aqueles que se referem “ao significado das expressões”.⁶³

Ainda nessa classificação, os argumentos institucionais linguísticos semânticos se qualificam em argumentos de linguagem comum ou de linguagem técnica. São de linguagem comum aqueles que necessitam apenas da interpretação que teria um homem médio. Por outro lado, os argumentos de linguagem técnica requerem um conhecimento específico, o qual não está presente no conhecimento contido por um homem médio, mas no conhecimento de especialistas na matéria.

Ocorre que o Humberto Ávila entende que nenhuma dessas duas interpretações será suficiente para obter uma interpretação conclusiva, tendo em vista que, quando realizada a interpretação no sentido comum da linguagem, o vocábulo “livro” poderia ter como sinônimo o vocábulo “livro eletrônico”, o que permitiria a imunidade ao livro veiculado em mídia eletrônica. Entretanto, por meio da mesma interpretação, o vocábulo “papel” pode ser tido como uma característica intrínseca, ou seja, somente é livro aquele que é veiculado em papel, porém, “papel” pode ser interpretado também de forma a não limitar a imunidade, uma vez que existem objetos feitos de papel que não são livros.⁶⁴ Assim, essa interpretação não levaria à interpretação conclusiva.

Da mesma forma, a interpretação por argumentos de linguagem técnica não possibilitaria interpretação conclusiva. Isso porque, quer o “livro eletrônico” seja entendido como *CD-ROM*, quer o “livro eletrônico” seja considerado uma espécie do gênero “livro”,

⁶¹ ÁVILA, Humberto. *Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico*. In Revista de Direito Tributário, n. 79, 2000. p. 167.

⁶² ÁVILA, Humberto. *Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico*. In Revista de Direito Tributário, n. 79, 2000. p. 167.

⁶³ ÁVILA, Humberto. *Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico*. In Revista de Direito Tributário, n. 79, 2000. p. 167.

⁶⁴ ÁVILA, Humberto. *Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico*. In Revista de Direito Tributário, n. 79, 2000. p. 168.

seria possível a interpretação restritiva ou extensiva, respectivamente. Assim, a interpretação levaria a diversas direções, sem um resultado definitivo.

Em outra vertente, os argumentos sistemáticos são aqueles que emanam “das condições formais de interpretação do próprio sistema jurídico: relação entre parte e todo (consistência e coerência) e entre norma e fato (generalização e individualização).”⁶⁵ Com os argumentos sistemáticos realiza-se a análise do sistema como um todo. Dessa forma, é abordado o desafio da contradição entre peças fundamentais de um sistema, ou seja, com esses argumentos, o intérprete vai partir de uma análise que considera o sistema como um todo, não podendo haver normas que entrem em contradição. Com isso, o sistema torna-se consistente e coerente, conforme ressalta o autor.

Os argumentos sistemáticos qualificam-se em argumentos contextuais e jurisprudenciais. São argumentos contextuais aqueles que não são a norma a ser interpretada, mas inserem-se no contexto do ordenamento jurídico dessa norma. Portanto, devem ser explorados conjuntamente, para que, assim, possa haver uma interpretação conclusiva. Os argumentos contextuais podem ser princípios ou o local onde a norma se encontra inserida no texto (argumento topográfico).⁶⁶

Sobre a aplicação dos argumentos contextuais na interpretação da imunidade cultural, Ávila expõe que eles também não conduziriam o intérprete a uma interpretação conclusiva, posto que, ao mesmo tempo em que os princípios constitucionais permitem a extensão da imunidade cultural ao livro eletrônico, a interpretação das imunidades juntamente com as regras de competência (analisadas de forma restritiva) não permitiria essa extensão. Apesar dessa clara multiplicidade de direções, o autor afirma que a parcela majoritária, e de maior importância, dos argumentos contextuais converge para que a imunidade possa abranger o livro eletrônico.

Ainda dentro da interpretação contextual, é possível aplicar a interpretação de acordo com os princípios constitucionais, nesse caso seria utilizada a chamada interpretação sistemática-teleológica. Essa interpretação pode se externar por meio da técnica de redução teleológica ou extensão teleológica.⁶⁷ Ocorre que Humberto Ávila entende que esse tipo de interpretação também não encerra a questão da imunidade cultural, uma vez que, enquanto pode-se entender que o termo “livro”, na concepção que envolve o papel e o encadernamento,

⁶⁵ ÁVILA, Humberto. *Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico*. In Revista de Direito Tributário, n. 79, 2000. p. 169.

⁶⁶ ÁVILA, Humberto. *Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico*. In Revista de Direito Tributário, n. 79, 2000. p. 169.

⁶⁷ ÁVILA, Humberto. *Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico*. In Revista de Direito Tributário, n. 79, 2000. p. 170.

é muito restritivo quando abordada a sua finalidade, cabendo a interpretação teleológica extensiva, pode-se entender também que a interpretação de “papel” é muito restritiva, devendo abranger qualquer meio de divulgação e comunicação. Assim, o autor entende que não deve ser essa a forma de definir a interpretação correta para essa imunidade.

Por outro lado, os argumentos jurisprudenciais são aqueles que advêm do Poder Judiciário na análise de casos que envolvem a norma em questão. De outra forma, são os precedentes que se referem à norma sobre análise. O Supremo Tribunal Federal, os Tribunais de Justiça e os Tribunais Regionais Federais tem analisado o tema da imunidade cultural. Cada qual chegando a diferentes conclusões.

O STF, via de regra, entende que as imunidades tributárias devem ter interpretação ampliativa. Entretanto, no tocante à imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, o Supremo tem aplicado interpretação restritiva. Porém, os Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais tem interpretação extensiva em relação a essa imunidade.⁶⁸ Portanto, também em relação a esse procedimento de interpretação, não seria possível chegar a uma conclusão em relação à imunidade cultural e sua extensão ao livro eletrônico.

Humberto Ávila, passa então para a análise dos argumentos institucionais transcendentais, os quais se dividem em históricos e genéticos. São argumentos históricos aqueles que se vinculam à norma de hoje, mas levam em conta o seu sentido no momento de sua edição. Com isso, tentam atualizá-la, sem perder sua finalidade, e referem-se à análise de textos normativos sem deixar de lado os aspectos históricos que levaram à sua alteração e impossibilitaram a interpretação literal. O autor afirma, ainda, que:

Os argumentos históricos suscitam várias questões no que diz respeito à imunidade do ‘livro eletrônico’. Com efeito, pode-se sustentar que o ‘livro eletrônico’ significa, hoje, o que ‘livro’ significou no momento da Constituinte. Do ponto de vista histórico-evolutivo, pode-se até mesmo afirmar que o ‘livro eletrônico’ nada mais significa que a interpretação de acordo com o sentido do vocábulo ‘livro’ mencionado pela Constituição no momento da interpretação (interpretação diacrônica).⁶⁹

Os argumentos genéticos, por outro lado, referem-se à “vontade do legislador, tanto no que se refere ao significado que o legislador teria ligado a determinada expressão (argumento

⁶⁸ ÁVILA, Humberto. *Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico*. In Revista de Direito Tributário, n. 79, 2000. p. 170-173.

⁶⁹ ÁVILA, Humberto. *Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico*. In Revista de Direito Tributário, n. 79, 2000. p. 173.

genético semântico-subjetivo) quanto à finalidade que ele teria pretendido atingir (argumento genético teleológico-subjetivo).⁷⁰

Para Humberto Ávila, novamente, esse procedimento não conduziria a uma solução definitiva, tendo em vista que a vontade do legislador poderia incluir ou excluir a imunidade do livro eletrônico. Pela análise finalística o livro eletrônico seria abrangido pela imunidade cultural, porém, observando o significado da norma, não seria possível tal extensão.

Encerrada a análise dos argumentos passíveis de serem utilizados na interpretação das imunidades, Humberto Ávila chega à conclusão de que, entre eles, há certa hierarquia. Primeiramente, são utilizados os argumentos linguísticos, quando a linguagem é clara, não é necessário seguir em frente, tem-se aqui a interpretação definitiva. Caso a linguagem (ordinária ou técnica) não seja suficientemente cristalina, prossegue-se para os argumentos sistemáticos. Entretanto, tais argumentos somente serão conclusivos se o contexto no qual se insere a norma e a jurisprudência forem voltados para um único lado. Não é o que ocorre no caso da imunidade cultural. Quando as condições não são ideais, o intérprete deve valer-se dos argumentos transcendentais, que só devem ser utilizados se as etapas anteriores (argumento linguísticos e sistemáticos) forem insuficientes para a correta interpretação.

Dentre os argumentos transcendentais, o intérprete deve dar prioridade aos argumentos históricos, para só depois, caso eles não sejam aptos a definir a interpretação, dar chance aos argumentos genéticos. Por fim, e somente no caso de nenhuma das outras etapas ser satisfatória, poderá o intérprete utilizar os argumentos não-institucionais práticos.

No caso concreto, cada argumento levava tanto à expansão quanto à restrição da imunidade cultural em relação ao livro eletrônico. Por isso, tais argumentos são multidirecionais. Quando os argumentos são multidirecionais, o intérprete deve valorar cada argumento.

Humberto Ávila, para valorar os argumentos, estabelece regras *prima facie*, que podem ser vencidas por argumentos contrários. O autor chega à conclusão de que os argumentos mais fortes convergem no sentido de possibilitar a imunidade tributária do livro eletrônico. Assim expõe:

Diante do exposto, pode-se formular as seguintes *regras prima facie* de interpretação:

(1) Os argumentos institucionais devem prevalecer sobre os argumentos não-institucionais.

⁷⁰ ÁVILA, Humberto. *Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico*. In Revista de Direito Tributário, n. 79, 2000. p. 173.

(2) Os argumentos imanentes ao sistema jurídico (argumentos lingüísticos e sistemáticos) devem prevalecer sobre os argumentos a ele transcendentos (argumentos genéticos e históricos).

(3) Na justificação com base em argumentos imanentes ao ordenamento jurídico deverá ser escolhido o significado que seja mais coerente com os princípios constitucionais axiologicamente subjacentes à norma interpretada.

Aplicando essas considerações ao caso em pauta, pode-se afirmar que há mais razões a favor da imunidade dos "livros eletrônicos" do que contra ela: os argumentos sistemáticos contextuais e jurisprudenciais suportam mais enfaticamente a interpretação que inclui o "livro eletrônico" na imunidade dos "livros"; os princípios constitucionais estabelecem como devida a realização da liberdade de comunicação, e a imunidade dos "livros eletrônicos" serve à concretização desse fim; o Tribunal Pleno do STF tem ampliado o sentido imediato do dispositivo constitucional que prevê a imunidade dos "livros" sempre que ele seja muito restrito em relação à finalidade a cuja realização ele visa a servir.⁷¹ (grifo do autor)

Exaustivamente tratado o procedimento de interpretação defendido por Humberto Ávila, cumpre agora estudar o procedimento de interpretação restritivo e ampliativo.

A interpretação restritiva é aquela que considera que o legislador falou mais do que gostaria, assim, cabe ao intérprete restringir o alcance da norma, por meio da interpretação. Por outro lado, a interpretação ampliativa ou extensiva é aquela que considera que o legislador expôs menos do que gostaria, cabendo ao intérprete estender o alcance da norma por meio da interpretação.

Nesse contexto, a imunidade cultural tem sido analisada pelo STF de forma restritiva, entretanto, a doutrina majoritária e a jurisprudência majoritária de Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais tem entendimento contrário, ou seja, aplica a interpretação ampliativa, uma vez que compreendem a norma imunizante como uma regra que não pode ser limitada por leis infraconstitucionais ou por interpretações restritivas, sob o risco de ver a imunidade cultural esvaziada de sua finalidade e tolhida por entes e pessoas incompetentes em relação à atribuição de competência tributária.

Ricardo Lodi Ribeiro tece relevante crítica a essa classificação de interpretação, pois entende que há dificuldade em aferir corretamente o que o legislador gostaria de ter dito e porque essa divisão parte de demasiado subjetivismo.⁷²

Por fim, cumpre diferenciar os procedimentos de interpretação mais tradicionais, os quais se dividem em interpretação literal ou gramatical, histórica, evolutiva, sistemática e teleológica.

⁷¹ ÁVILA, Humberto. *Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico*. In Revista de Direito Tributário, n. 79, 2000. p. 180-181.

⁷² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Imunidade Tributária do Livro Eletrônico e o Pluralismo Metodológico na Interpretação do art. 150, VI, d, CF*. In Revista Trimestral de Direito Civil, vol. 46, Editora Padma, 2011. p. 244.

A interpretação literal ou gramatical é aquela que “coincide com a possibilidade expressiva da letra da lei e dos princípios nela expressos.”⁷³ Essa forma de interpretação prende o intérprete àquilo que foi exposto no texto da lei. O grande risco que se corre ao usar somente esse tipo de interpretação é o de punir a sociedade pelo avanço, uma vez que, pela interpretação literal, cada vez que a sociedade altera sua convivência e realidade, será necessária uma nova norma para alterar a anterior, já obsoleta.

Por outro lado, a interpretação sistemática “é aquela que deflui da aplicação do princípio da unidade do ordenamento jurídico, sendo sua especificação o *princípio da unidade da Constituição*, segundo o qual a Constituição é um todo harmônico.”⁷⁴ Nesse procedimento de interpretação, a norma deve ser analisada em conformidade com os princípios e regras também prescritos na Constituição. A norma não pode e nem deve ser analisada de forma isolada, pois não foi assim que ela foi visualizada. Dessa forma, necessária se faz a interpretação conjunta de todo o sistema, de modo a evitar a contradição entre normas e a proporcionar a harmonia do diploma normativo.

Quanto ao procedimento de interpretação teleológico, o que está em voga é “o espírito e a finalidade da norma.”⁷⁵ Assim, o intérprete deve buscar a finalidade que o legislador prescreveu para a norma, ou seja, os objetivos que devem ser alcançados com a edição da norma, os princípios protegidos pela norma e, mais importante, os direitos guardados pela norma. Portanto, a interpretação teleológica deve buscar a concreção dos objetivos idealizados para a norma interpretada.

A interpretação evolutiva, em outro estudo, é aquela que permite que uma norma, mantendo o mesmo texto, evolua em seu sentido, ou seja, a norma se adequa às novas demandas da sociedade sem alteração no seu texto. O que muda é sua interpretação, sua literalidade, entretanto, é mantida. O que permite essa alteração de sentido é a presença de elementos indeterminados, os quais admitem certa abertura interpretativa e a mutação na interpretação normativa.

⁷³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume III; os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 308.

⁷⁴ COSTA, Regina Helena. *A imunidade Tributária do Livro Eletrônico e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. In GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten. *Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 248.

⁷⁵ COSTA, Regina Helena. *A imunidade Tributária do Livro Eletrônico e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. In GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten. *Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 248.

Por fim, a interpretação histórica é aquela que parte do momento de elaboração da norma. É analisado o sentido que o legislador conferiu à regra no ordenamento jurídico e observa-se as alterações sofridas na sociedade de forma a “buscar conhecer a realidade então disciplinada para que a norma atualmente interpretada seja compreendida em consideração à evolução que se operou nessa realidade.”⁷⁶

A maior parte da doutrina se coaduna com o entendimento de que a interpretação correta das imunidades é a teleológica-sistemática. A outra parte entende que a interpretação deve ser literal ou gramatical. Por fim, uma terceira parcela defende que deve ser utilizada a pluralidade metodológica. Ricardo Lodi Ribeiro defende que deve ser realizada a interpretação restritiva e a ampliativa de forma conjunta. Assim, a interpretação restritiva ou literal forneceria o *âmbito nuclear*, sendo que “[...] aquém deste também não há interpretação, mas redução teleológica da lei.”⁷⁷ Por outro lado, a interpretação extensiva forneceria a *franja marginal*⁷⁸. Além desse ponto, não haveria interpretação e sim integração. Da mesma forma, é possível a análise dos procedimentos clássicos de interpretação.

Inicialmente, seria utilizado o procedimento literal, o qual consiste em limite à atividade interpretativa:

É o primeiro método a ser utilizado pelo intérprete, e constitui ao mesmo tempo um limite à atividade interpretativa, pela definição do sentido literal possível da norma. Para Larenz, sentido literal possível é ‘tudo aquilo que nos termos do uso lingüístico que seja de considerar como determinante em concreto - mesmo que, porventura, em circunstâncias especiais-, pode ainda ser entendido como o que com esse termo se quer dizer’.

No entanto, como a linguagem humana não é unívoca, e por isso nem poderia ser diferente a linguagem do legislador (seja a expressão utilizada em sentido geral ou especial), a interpretação literal dará ensejo a uma variedade de significados para os termos utilizados na norma, demandando do hermeneuta a utilização dos outros métodos.⁷⁹

Após a delimitação oferecida pela interpretação gramatical e a moldura de possíveis interpretações por ela criada, cabível a interpretação histórica. Nela o intérprete poderá analisar os documentos normativos que precederam a elaboração da norma estudada, ou seja,

⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: Atlas, 2003. p. 105.

⁷⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Imunidade Tributária do Livro Eletrônico e o Pluralismo Metodológico na Interpretação do art. 150, VI, d, CF*. In Revista Trimestral de Direito Civil, vol. 46, Editora Padma, 2011. p. 245.

⁷⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Imunidade Tributária do Livro Eletrônico e o Pluralismo Metodológico na Interpretação do art. 150, VI, d, CF*. In Revista Trimestral de Direito Civil, vol. 46, Editora Padma, 2011. p. 245.

⁷⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Imunidade Tributária do Livro Eletrônico e o Pluralismo Metodológico na Interpretação do art. 150, VI, d, CF*. In Revista Trimestral de Direito Civil, vol. 46, Editora Padma, 2011. p. 250.

analisa os “trabalhos preparatórios à promulgação da norma.”⁸⁰ Esse procedimento é útil para que o intérprete possa analisar a vontade do legislador no momento da edição e possa trazer essa vontade à aplicação da norma hodiernamente.

Por outro lado, a interpretação teleológica é um passo também necessário para que possam ser trazidos os objetivos e as finalidades da norma examinada. Ricardo Lodi Ribeiro assim explica:

[...] dentre as possibilidades oferecidas pelo sentido literal possível e o contexto significativo da norma, o intérprete deve buscar como resultado, aquele que melhor se coadune a uma *regulação materialmente adequada* ao caso concreto, obtida com base nos fins objetivos do direito, como a ‘manutenção da paz social e a justa resolução dos litígios, o equilíbrio de uma regulação no sentido da consideração otimizada dos interesses que se encontram em jogo, a proteção dos bens jurídicos e um procedimento judicial justo’.⁸¹ (grifo do autor)

Esse procedimento de interpretação tem uma peculiaridade. Ele se baseia em dois pilares. Em um primeiro momento, há o âmbito da norma, que traz as estruturas materiais, e, depois, os princípios ético-jurídicos.

O *âmbito da norma*, segundo Friedrich Müller, representa o segmento da realidade social que a norma escolheu como seu espaço de regulação. As suas *estruturas materiais* são constituídas pelos dados factuais em relação os quais o legislador não pode alterar e que ele toma em consideração para empreender qualquer regulação. São critérios objetivos de interpretação que, em ampla medida, coincidem com a *natureza das coisas*.

De acordo com Ferrara, a *natureza das coisas* é representada pelas exigências econômicas e sociais que brotam das relações que a lei pretende regular.

[...]

Por outro lado, em uma jurisprudência informada pelos valores, os princípios ético-jurídicos antecedem a qualquer regulação; é o que ocorre, em especial com a ideia de justiça, informada pelo valor da igualdade. A adoção de diferentes tratamentos pelo legislador para situações que devam ser valoradas em igual medida, constitui uma contradição valorativa violadora do princípio da isonomia. Evitá-la é obrigação não apenas do legislador, como também do intérprete que, dentro do sentido literal possível e do conteúdo normativo, deve optar pela solução que não resulte em contradição valorativa, muito embora isso nem sempre seja possível.⁸² (grifo do autor)

Da mesma forma que a interpretação teleológica, devem ser utilizadas as interpretações sistemática e evolutiva. Dessa forma, a interpretação literal e a interpretação

⁸⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Imunidade Tributária do Livro Eletrônico e o Pluralismo Metodológico na Interpretação do art. 150, VI, d, CF*. In Revista Trimestral de Direito Civil, vol. 46, Editora Padma, 2011. p. 255.

⁸¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Imunidade Tributária do Livro Eletrônico e o Pluralismo Metodológico na Interpretação do art. 150, VI, d, CF*. In Revista Trimestral de Direito Civil, vol. 46, Editora Padma, 2011. p. 258.

⁸² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Imunidade Tributária do Livro Eletrônico e o Pluralismo Metodológico na Interpretação do art. 150, VI, d, CF*. In Revista Trimestral de Direito Civil, vol. 46, Editora Padma, 2011. p. 259-260.

histórica fornecem uma moldura, dentro da qual somente se encontram as possibilidades extraídas da literalidade da lei e do sentido que o contexto histórico conferiu à norma. Posteriormente, a interpretação teleológica faz a análise finalística da norma, de forma a possibilitar a concreção de seus objetivos. Assim, o intérprete opta pela interpretação (dentro da moldura) que melhor realize tais finalidades. Por outro lado, a interpretação sistemática possibilita a harmonia do sistema como um todo, evitando contradições. Por fim, a interpretação evolutiva permite que a norma evolua em seu sentido, sem que sejam necessárias alterações textuais. Por essa razão, é com essa interpretação que a norma se renova no tempo e não se torna obsoleta.

Assim, apesar da doutrina majoritária defender a interpretação teleológica-sistemática, observa-se que a pluralidade metodológica facilmente se adequa à proposta da Constituição de se revigorar, se adequar e garantir os objetivos propostos inicialmente. Dessa forma, para as finalidades desse trabalho, é evidente que, tanto a interpretação teleológica-sistemática e evolutiva, quanto a combinação de todos os procedimentos interpretativos, permitem compreender que a imunidade cultural deve ser interpretada de forma a possibilitar a concreção de suas finalidades, obedecendo aos princípios assegurados constitucionalmente, ao desenvolvimento da sociedade (e a evolução dos bens culturais) e ao expresso no texto constitucional.

4.2 Visão contrária à existência da imunidade tributária do livro eletrônico

Parte minoritária, mas importante, da doutrina defende que a imunidade cultural não pode abranger os livros eletrônicos. São juristas como Aliomar Baleeiro, Ricardo Lobo Torres, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Heleno Taveira Tôres, Vanessa Nobell Garcia e Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho. Os argumentos dessa corrente são nítidos e bem explicados. Necessário, portanto, para a melhor compreensão do tema, que tais argumentos sejam analisados e debatidos.

Como primeiro argumento, a corrente contrária à extensão da imunidade cultural ao livro eletrônico afirma que a interpretação das imunidades tributárias deve ser feita de forma literal, histórica e finalística. Assim, pelo procedimento literal, o livro, o jornal e o periódico deveriam ser interpretados de forma a se vincular ao significado das palavras e das expressões que compõem o texto constitucional. Nessa análise, Eurico Marcos Diniz de Santi expõe:

[...] da mesma forma que ‘ave maria’ não é espécie de ave, ‘flor-de-enxofre’ não é espécie de flor e ‘água-viva’ não é água, ‘Livro eletrônico’ não é livro. Ocorre que tais formações, processadas no fenômeno de atualização da língua, não têm qualquer compromisso com o sentido ou o gênero próximo dos vocábulos que as compõem. (...) Enfim, entre ‘livro eletrônico’ e ‘livro’, o único traço de aproximação possível é o conteúdo. E ter conteúdo de livro não significa ser ‘livro’, como veremos a seguir.
83

Dentro da interpretação literal e restritiva, há os juristas que entendem que o termo “papel” restringe o alcance da imunidade cultural. Dessa forma, assim como somente o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos é imune, também somente seriam imunes os livros, jornais e periódicos impressos em papel. Nesse sentido, Aliomar Baleeiro ensina:

A Constituição não distingue, nem pode o intérprete distinguir os processos tecnológicos de elaboração dos livros, jornais e periódicos, embora os vincule ao papel como elemento material de seu fabrico. Isso exclui, pareceu-nos, os outros processos de comunicações do pensamento, como a radiodifusão, a televisão, os aparelhos de ampliação de som, a cinematografia etc., que não tem por veículo o papel.⁸⁴

Além da interpretação literal, o intérprete deve observar as finalidades e os princípios que vinculam a imunidade cultural. Grande parte dessa corrente acredita que a finalidade precípua da imunidade cultural é o barateamento do custo dos livros, jornais e periódicos. Portanto, apesar da liberdade de expressão ser também uma de suas finalidades, ela é apenas um fundamento secundário, que não pode servir como escusa para a extensão da imunidade aos livros eletrônicos. É o que expõe Ricardo Lobo Torres:

O fundamento precípua da intributabilidade dos livros, jornais e periódicos é a ideia de *justiça fiscal*, nela incluída a de *utilidade social, consubstanciada na necessidade de baratear o custo dos livros e das publicações*.

[...]

A proteção da *liberdade de expressão* pode ser utilizada como argumento subalterno, eis que ao se baratear o custo das publicações se estará facilitando a manifestação do pensamento, tendo em vista que a justiça e a liberdade integram a mesma equação valorativa.⁸⁵ (grifo do autor)

O referido autor afirma ainda que o livro eletrônico foge da finalidade da imunidade cultural, tendo em vista que:

⁸³ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Imunidade Tributária como Limite Objetivo e as Diferenças entre “Livro” e “Livro Eletrônico”*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 58.

⁸⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 597.

⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume III; os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 283-284.

[...] o objetivo de baratear o acesso aos novos meios de comunicação se frustra diante dos preços praticados no mercado, não podendo ser invocado porque as redes de informática são instrumentos de tecnologia sofisticada e cara utilizados por um público de alta capacidade econômica, inserido no espaço cibernético internacional e globalizado.⁸⁶

Ainda quanto aos procedimentos de interpretar, para essa vertente doutrinária, a interpretação deve ser feita de forma a observar o contexto histórico em que surgiu a imunidade do livro. Assim, existia o intuito de proteger a liberdade de expressão e baratear os custos das publicações para incentivar a educação e a cultura. Nesse sentido, Heleno Taveira Tôres e Vanessa Nobell Garcia afirmam:

Com a regra do art. 150, VI, *d*, limitando-se ao seu alcance apenas aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, já se encontra satisfeito o objetivo e garantido o valor desejado pelo Constituinte. Tudo o mais que de aperfeiçoamento técnico, para o uso cibernético, possa surgir, não será mais que uma exploração de bens de consumo (computadores), cuja utilização demonstra evidente capacidade econômica, devendo, pois, o respectivo produto (livro eletrônico) ser tributado, sem que isso concorra para afetar qualquer liberdade individual vinculada com a difusão da informação e da cultura.⁸⁷

Sendo assim, para os referidos doutrinadores, seria descabida a extensão da imunidade cultural aos livros veiculados em meio eletrônico, pois o objetivo já foi cumprido pelos livros, jornais e periódicos veiculados em papel.

Em outro argumento, à época da elaboração da Constituição Federal de 1988, os suportes físicos tecnológicos já existiam e não foram abrangidos pela imunidade cultural, situação que fortaleceria a interpretação restritiva. É o que Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho aduz:

Contudo, além de o Texto Constitucional ter vinculado o livro, o jornal e o periódico, compreendendo, nesses objetos, insumos e instrumentos necessários ao fabrico exclusivo deles, ao papel impresso, todos esses novos veículos de transmissão e difusão de pensamentos, conhecimentos e informações já eram contemporâneos da elaboração da Carta Política promulgada em 5 de outubro de 1988, e no entanto, o preceptivo do art. 150, VI, *d*, não os contemplou, como deixa estreme de dúvida o Professor Ives Gandra da Silva Martins, *in Comentários à Constituição do Brasil – promulgada em 5 de outubro de 1988*, 6º volume, tomo I, São Paulo, Saraiva, 1990, p. 186, *ipsis litteris*:
A letra *d* do inc. VI reproduz o texto de idêntica redação da Emenda Constitucional n. 1/69, art. 19, III, *d*.

⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume III; os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 302.

⁸⁷ TÔRES, Heleno Taveira; GARCIA, Vanessa Nobell. *Tributação e Imunidade dos Chamados “Livros Eletrônicos”*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 90.

A proposta que levei aos constituintes era mais ampla. Em face da evolução tecnológica dos meios de comunicação e daqueles para edição e transmissão, tinha sugerido, em minha exposição para eles, a incorporação de técnicas audiovisuais. Os constituintes, todavia, preferiram manter a redação anterior, à evidência, útil para o Brasil do pós-guerra, mas absolutamente insuficiente para o Brasil de hoje.⁸⁸ (grifo do autor)

Dessa forma, teria havido silêncio eloquente por parte do legislador, que, podendo aumentar o campo de abrangência da imunidade cultural, optou por não trazer alterações à Constituição como forma de negar imunidade aos novos suportes físicos.⁸⁹

Oswaldo Othon ainda argumenta que a extensão da imunidade cultural aos livros eletrônicos ultrapassaria a barreira da interpretação e seria integração analógica. O jurista defende que a integração analógica não é apropriada na interpretação das imunidades tributárias, pois a analogia se destina a preencher lacunas que a norma pode ter deixado, o que não se verifica no caso da imunidade dos livros, jornais e periódicos.

Ademais, Oswaldo Othon defende que as pessoas capazes de adquirir livros eletrônicos têm maior poder aquisitivo. Com isso, a extensão da imunidade do art. 150, VI, “d” seria ilegítima frente aos princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Oswaldo Othon assim expõe:

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 disquete com programas, as fitas de áudio e audiovisuais 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 desses novos veículos de veiculação de ideias, conhecimentos e informações.⁹⁰

Em outra análise, Ricardo Lobo Torres aponta diferenças entre o livro impresso em papel e o livro eletrônico como forma de limitar o alcance da imunidade cultural. Ele afirma ainda que o livro eletrônico é divulgado em hipertexto o que não se confunde com o texto impresso. Aduz também que o hipertexto possibilita “ao usuário interagir com o programa e

⁸⁸ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *A Imunidade dos Livros, Jornais e Periódicos e do Papel destinado à sua Impressão*. In Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, volume 8, número 2, 1996. p. 37-38.

⁸⁹ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Imunidade Tributária como Limite Objetivo e as Diferenças entre “Livro” e “Livro Eletrônico”*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 62-63.

⁹⁰ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *A Imunidade dos Livros, Jornais e Periódicos e do Papel destinado à sua Impressão*. In Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, volume 8, número 2, 1996. p. 38.

utilizar as informações inclusive para a correção ortográfica dos trabalhos preparados em computador.”⁹¹

Em argumento semelhante, Eurico Marcos Diniz de Santi explica as diferenças entre “livro” e “livro eletrônico”, também como forma de restringir o alcance da imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição de 1988. De Santi explica que o texto impresso tem como primeiro contato o contato humano, ou seja, tem interpretante humano. Já o livro eletrônico precisa primeiro do contato com uma máquina, para decodificar o *CD-ROM* ou o disquete, para somente depois ter o contato humano. Dessa forma, teria um interpretante cibernético.⁹² Assim, o jurista afirma que no livro em papel a imediaticidade está presente, enquanto no livro veiculado em mídias eletrônicas há sempre um intermediário.

Eurico Marcos Diniz de Santi se aprofunda ainda mais nas diferenças entre os dois suportes físicos quando afirma que a durabilidade do livro em papel é muito maior que a durabilidade de qualquer mídia eletrônica, uma vez que o papel somente começa a se deteriorar após cem anos, o *CD-ROM*, em paralelo, inicia seu processo de deterioração de informações já a partir do quinto ano.⁹³

Ricardo Lobo Torres e Eurico Marcos Diniz de Santi pensam que as diferenças entre os suportes físicos são suficientes para impedir que o livro eletrônico se torne imune. Ricardo Lobo vai adiante quando afirma que não pode haver a extensão da imunidade cultural em face da impossibilidade de uma imunidade referente à cultura tipográfica ultrapassá-la e atuar no campo da cultura cibernética. Para ele, esse transporte entre culturas seria perigoso, pois permitiria à doutrina imunizar a cultura cibernética como um todo, *in verbis*:

A extrapolação da “cultura tipográfica” para a “cultura eletrônica” significará deixar fora da tributação todos os produtos e serviços relacionados com os computadores e as redes de telecomunicação, posto que todos eles são mera transposição para o novo meio eletrônico das ideias que antes apareciam impressas em papel. E, pior, seria considerar imune aos tributos a revolução tecnológica que não podemos visualizar antecipadamente.⁹⁴

⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Imunidade Tributária nos Produtos de Informática*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 235.

⁹² DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Imunidade Tributária como Limite Objetivo e as Diferenças entre “Livro” e “Livro Eletrônico”*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 59.

⁹³ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Imunidade Tributária como Limite Objetivo e as Diferenças entre “Livro” e “Livro Eletrônico”*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 61.

⁹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Imunidade Tributária nos Produtos de Informática*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 225.

O jurista supracitado prevê a possibilidade de extensão da imunidade cultural ao livro eletrônico quando este acompanha o livro impresso. Dessa forma, somente está imune o material eletrônico quando ele acompanha o livro impresso em papel. Ademais, essa imunidade é expandida também quando o material impresso tem preponderância econômica e intelectual em relação ao material eletrônico.⁹⁵

Ricardo Lobo Torres defende, em outro argumento, que os livros veiculados em mídias eletrônicas não precisariam de imunidade, pois estão inseridos no espaço cibernético. Esse espaço é de difícil regulação, se encontra longe do poder estatal de tributar e, por vezes, longe também de qualquer possibilidade de censura.

Cumprir trazer ainda importante argumento de Heleno Taveira Tôres e Vanessa Nobell Garcia, os quais aduzem que, como a proteção conferida aos livros, jornais e periódicos veiculados em papel já realiza o objetivo de não frustrar a liberdade de expressão, seria desnecessário, e uma violação ao princípio da isonomia tributária, permitir a existência da imunidade cultural em relação aos livros eletrônicos, posto que essa imunidade frustraria a regra geral que permite aos entes políticos o Poder de Tributar.⁹⁶

Por fim, cumprir trazer importante lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho⁹⁷, o qual, em vertente intermediária, afirma que o ordenamento jurídico não está preparado para os meios eletrônicos. Dessa forma, deve-se permitir que a imunidade cultural se esvazie de sentido, com o tempo, ante a sua falta de aplicabilidade, para que seja criado novo modelo de ordenamento jurídico. O jurista afirma que a imunidade cultural não alcança o livro eletrônico, mas não por qualquer razão das acima expostas e sim, pois a Constituição estar despreparada para esse tipo de bem cultural, razão pela qual não pode abrangê-lo.

Apesar de bem formulados, os argumentos acima merecem ser refutados, pois essa vertente doutrinária limita o alcance da imunidade em contraponto à evolução da sociedade, o que, por si só, é capaz de tornar a Constituição Federal vigente em letra morta.

Quanto aos procedimentos de interpretação, conforme exposto anteriormente, não há prevalência de um procedimento sobre o outro. Dessa forma, por pluralismo metodológico ou até mesmo na aplicação individual de cada procedimento seria possível estender a imunidade cultural ao livro eletrônico.

⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Imunidade Tributária nos Produtos de Informática*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 229-230.

⁹⁶ TÔRES, Heleno Taveira; GARCIA, Vanessa Nobell. *Tributação e Imunidade dos Chamados "Livros Eletrônicos"*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 90.

⁹⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *A Imunidade dos Livros, Jornais, Periódicos e do Papel Destinado a sua Impressão*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 280-281.

Em primeiro lugar, a interpretação literal pode fornecer uma moldura dentro da qual a imunidade do art. 150, VI, “d”, da Constituição de 1988 atuaria. Sendo assim, forneceria inúmeras possibilidades de interpretações. Com o estudo sobre o conceito de livro, é possível notar que durante a evolução do bem cultural, ele passou por diversos suportes físicos, mas nunca deixou sua característica essencial de lado, qual seja, veicular informações na forma escrita.

Desse modo, tem-se que o elemento essencial, que permite conceituar livro, é a difusão de informação. Por outro lado, o suporte físico que carrega tais informações seria mero elemento acidental, o qual não pode limitar o conceito de livro. Portanto, seja pelo uso do pluralismo metodológico, seja pela interpretação literal de forma individual, o livro eletrônico se enquadraria no conceito de livro, o que permitiria que a imunidade cultural o alcançasse.

Ainda nesse argumento, quando Aliomar Baleeiro afirma que o termo “papel” limita o livro, jornal e periódico protegido pela imunidade, o jurista incorre em erro, tendo em vista que, pela estruturação da frase, o livro, o jornal e o periódico limitam o papel que é abrangido pela imunidade. Entretanto, a recíproca não é verdadeira, pois como exprime Roque Antônio Carrazza, a Constituição apenas se referiu ao suporte físico mais comum na época da edição da Carta Magna vigente.⁹⁸

Quanto à interpretação teleológica, a corrente contrária à imunidade do livro eletrônico afirma que o princípio protegido de forma precípua é o barateamento do custo do livro e das outras publicações. No entanto, analisando o contexto de surgimento da imunidade do livro, observa-se que ela começou apenas pela proteção do papel, em 1946, após o Estado Novo, momento ditatorial em que a tributação do papel se tornou excessiva de forma a coibir a manifestação dos jornais contrários à ditadura.

Posteriormente, com a Carta de 1967, a imunidade passou a abarcar os livros, jornais e periódicos. Essa evolução demonstra a clara intenção do legislador de proteger a liberdade de expressão. Isso porque, não pode uma garantia Constitucional surgir após uma onda de graves proibições à liberdade de expressão e ser expandida e, ainda assim, ser vista como forma de simplesmente baratear o custo dos bens culturais, sem princípio precípua a ser protegido. Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo explicam:

⁹⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. *Livro Eletrônico – Imunidade Tributária – Exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 267-269.

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.⁹⁹

Assim, evidencia-se que a inteligência da imunidade dos livros, jornais e periódicos sempre teve como princípio fundamental o de permitir a liberdade de expressão. Para tanto, barateia o custo dos bens culturais e de seus suportes. Ricardo Lobo Torres, em trecho supracitado, afirma que é o contrário que ocorre, aduzindo que a função principal é baratear o custo dos bens culturais e a finalidade secundária, atingida a partir disso, é a liberdade de expressão garantida com os baixos custos. Entretanto, conforme exposto, não se pode concordar com essa visão, pois se encontra na contramão do desenvolvimento dos direitos e garantias fundamentais assegurados constitucionalmente.

A corrente doutrinária contrária à imunidade dos livros veiculados em mídias eletrônicas afirma que a interpretação da imunidade deve ser histórica. Não há o que se discordar em relação à isso. A situação é a mesma que ocorreu com a interpretação literal e teleológica. A imunidade cultural deve ser interpretada por esses procedimentos e, mesmo que interpretada exclusivamente pelo procedimento histórico, seria possível concluir pelo alcance da imunidade cultural em relação aos livros eletrônicos, isso porque, conforme breve histórico exposto, a vontade do legislador em meio ao contexto histórico em que a norma foi criada era a de proteger a liberdade de expressão e baratear o custo dos bens culturais como forma de alcançar essa meta.

Ainda nesse argumento, o entendimento de Heleno Taveira Tôrres e Vanessa Nobell Garcia sobre a concretização dos objetivos da imunidade cultural sem necessidade de abranger o livro eletrônico é muito forte, porém falho, tendo em vista que causaria diferenciação excessiva entre dois suportes físicos destinados à divulgação do mesmo bem. A isonomia tributária não seria ferida pela imunização do livro eletrônico, pois, por ser uma imunidade objetiva, todos aqueles que compram o bem cultural gozam da imunidade. Assim, o referido princípio não seria violado, uma vez que a imunidade alcançaria os usuários do livro eletrônico da mesma forma que os usuários do livro em papel, sem discriminações.

Após as teses sobre os procedimentos interpretativos adequados para a imunidade cultural, necessário rebater os argumentos trazidos por Oswaldo Othon. O referido jurista, em diversos artigos, defendeu que houve silêncio eloquente por parte do legislador da

⁹⁹ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: Atlas, 2003. p. 107.

Constituição Federal de 1988, quando, já existindo os meios eletrônico, optou por rejeitar a proposta de Ives Gandra da Silva Martins, que inseria tais meios de divulgação no seio da imunidade cultural.

Ocorre que essa visão é limitada e injusta. O próprio Ives Gandra rebate a rejeição da proposta, afirmando que ela sequer foi analisada:

Muitos entendem que a minha sugestão foi rejeitada, quando, de rigor, terminou não sendo discutida, pois os Deputados e Senadores do grupo que influenciou o plenário e terminou por reduzir, parcialmente, os efeitos negativos do projeto da Comissão de Sistematização, foram obrigados, muitas vezes, a não discutir pontos que gostariam de ter discutido, por entenderem que outros mais importantes mereceriam seu esforço concentrado.

Assim é que de nossa proposta original, algumas das sugestões foram aprovadas e discutidas e outras não foram sequer apresentadas, entre as quais a da redação extensiva.¹⁰⁰

Oswaldo Othon também argumenta que expansão da imunidade cultural ao livro eletrônico seria analogia. Entretanto, esse entendimento está equivocado, posto que, conforme foi exaustivamente demonstrado, a interpretação que permite a imunidade do livro eletrônico está inserida dentro da moldura de possibilidades oferecida pela interpretação literal e histórica, pois o conceito de livro eletrônico se insere no conceito de livro e o contexto histórico e as finalidades objetivadas por essa imunidade se aplicam ao livro veiculado em mídias eletrônicas.

Por fim, Oswaldo Othon afirma que imunidade do livro eletrônico violaria o princípio da capacidade contributiva e da isonomia, pois se destinaria às pessoas com maior capacidade aquisitiva. No entanto, esse argumento não merece prosperar, pois, hodiernamente, mais pessoas tem acesso a meios eletrônicos de informação do que a livro em papel. O livro eletrônico, por ser mais barato e mais cômodo de adquirir, tornou-se um facilitador. Dessa forma, não é somente a classe mais abastada que tem acesso aos livros eletrônicos.

Ademais, a imunidade cultural é objetiva, o que significa que ela imuniza o objeto cultural e não as pessoas. Logo, não há que se falar em visar uma parcela abastada da população, tendo em vista que ela busca atingir o bem cultural e seus usuários, que, no caso, tem sido uma parcela cada vez maior da população.

Rebatidos os argumentos de Oswaldo Othon, cumpre refutar as teses referentes às diferenças entre os livros veiculados em papel e os livros veiculados em mídias eletrônicas. Inicialmente, Eurico Marcos Diniz de Santi e Ricardo Lobo Torres pontuam algumas

¹⁰⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades Tributárias*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 127-128.

diferenças entre livros e livros eletrônicos. Ocorre que tais diferenças são irrelevantes para a abrangência da imunidade cultural. Isso porque, quando os autores afirmam que o livro eletrônico permite que o leitor interaja com o bem cultural, esquecem-se que, desde a época dos glosadores, o ser humano interage com o suporte físico do livro. Dessa forma, a interação com o bem cultural não pode ser vista como impeditivo da imunidade do livro eletrônico.

Ademais, De Santi traz os aspectos da imediaticidade e da durabilidade do livro e do livro eletrônico. De fato, o livro em papel tem o contato imediato com o leitor, enquanto o livro eletrônico precisa de uma máquina para decodificá-lo e, não bastasse essa diferença, o livro em papel somente começa a se deteriorar após uma centena de anos, enquanto o livro eletrônico em *CD-ROM* começa a partir do quinto ano. Ocorre que, essas diferenças são atinentes ao suporte físico do livro e não à sua essência, ou seja, seu conteúdo.

Caso fosse necessário se ater a essas diferenças, seria necessário lembrar que o papiro não poderia ser considerado livro, pois era enrolado e não encadernado. O pergaminho também não, pois era menos resistente que o papiro, não sendo capaz de veicular informações muito longas, como as contidas nos livros de hoje. Dessa forma, não pode ser considerado que os aspectos acidentais integrem o conceito de livro, o que faz com que os argumentos de De Santi sejam afastados.

Ricardo Lobo Torres ainda argumenta que uma imunidade prevista para a cultura tipográfica não pode ultrapassar para a cultura cibernética, pois poderia levar à imunidade de uma evolução tecnológica inteira, conduzindo os entes à incompetência quase completa. Ocorre que esse argumento é exagerado em demasia. O que se busca com a imunidade tributária do livro é permitir que a veiculação de livros em mídias eletrônicas goze dos mesmos benefícios que a veiculação de livro em papel, já que ambos se prestam ao mesmo objetivo. Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo esclarecem que:

[...] 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 imune é somente aquele que constitui meio de materialização de livros, jornais e periódicos.¹⁰¹

¹⁰¹ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: Atlas, 2003. p. 112.

Assim, não se pretende tornar imune todo e qualquer material veiculado em mídias eletrônicas, nem aqueles veiculados em rádios e televisores. O que se pretende é possibilitar que o novo suporte físico do livro não sirva como inibidor à sua propagação.

Ricardo Lobo Torres entende também que, por serem veiculados em um ambiente de poucas limitações (espaço cibernético), os livros eletrônicos não precisariam da imunidade. Entretanto, esse argumento é falho, pois desconsidera o fato de que os livros eletrônicos são mercadorias, adquiridas (muitas vezes) pela internet e obtidas por *download*. Tais materiais, por serem mercadorias, se sujeitariam sim à tributação, porém, não deveriam ser tributados quando observado que têm o mesmo conteúdo de livros imunes, impressos em papel.

Vanessa Nobell Garcia e Heleno Taveira Tôres em relevante argumento, afirmam que a imunidade do livro eletrônico seria violação ao princípio da isonomia tributária, pois o objetivo da imunidade cultural já foi atendido pela imunização dos livros, jornais e periódicos em papel e, portanto, o excesso seria violação ao princípio da isonomia. No entanto, esse argumento não pode prosperar, pois permitiria a discriminação entre dois meios utilizados para a mesma finalidade, sem que o legislador os tivesse discriminado.

Por fim, há de ser refutado o argumento de Sacha Calmon. O jurista alega que a Constituição deveria perder aplicabilidade para que, com isso, fosse criada nova ordem jurídica que regulasse os novos meios eletrônicos. Não se pode concordar com essa visão, pois a Constituição Federal de 1988 foi criada para evoluir com o tempo e se adequar aos novos anseios da sociedade. Dessa forma, não se pode optar pelo seu desaparecimento, quando os seus direitos, princípios e garantias ainda são atuais, apesar de suas regras concretas terem sido ultrapassadas. Assim, sugere-se, ao invés de esperar uma nova Constituição, a interpretação sistemática e evolutiva da Carta vigente, como maneira de conformar o ordenamento jurídico às novas demandas da sociedade e à sua evolução.

4.3 Visão favorável à imunidade tributária do livro eletrônico

Após a análise das teses contrárias à imunidade tributária do livro eletrônico, cumpre trazer os argumentos da doutrina majoritária, a qual defende a imunidade tributária do livro veiculado em mídias eletrônicas. Essa corrente tem como defensores juristas como Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo, Roque Antônio Carrazza, Regina Helena Costa, Aires F. Barreto, Paulo Ayres Barreto, Ricardo Lodi Ribeiro e Yonne Dolacio de Oliveira, dentre outros.

Inicialmente, cumpre analisar a interpretação utilizada por essa vertente doutrinária. Em sua maioria, os juristas dessa corrente entendem que os procedimentos de interpretação adequados na análise das imunidades tributárias são os procedimentos sistemático, teleológico e evolutivo.

A interpretação sistemática traz a harmonia da interpretação das imunidades tributárias quando contrapostas às regras positivas de competência. Por essa razão, por meio dessa interpretação, é evitada a contradição entre normas de um mesmo sistema. É o que expõe Marco Aurélio Greco, quando se refere às normas positivas e negativas de competência: “Ambas sujeitam-se aos postulados de que a interpretação não pode conduzir ao absurdo e de que uma norma não pode ser interpretada isoladamente e de forma absoluta, desconsiderando as intersecções que possui com os demais dispositivos constitucionais.”¹⁰²

No mesmo sentido, Machado e Machado Segundo explicam:

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.¹⁰³

Com a interpretação sistemática e com os princípios defendidos na Constituição, que são as finalidades da imunidade tributária do livro, evidente que o livro eletrônico deve ser considerado imune, uma vez que, analisando a Constituição Federal como sistema, a garantia da liberdade de expressão se mostra como contorno da própria democracia e a função da imunidade cultural é defendê-la contra o arbítrio do Estado.

Por outro lado, a doutrina majoritária, representada por Regina Helena Costa¹⁰⁴, defende que deve ser utilizada a interpretação evolutiva, pois assegura que essa interpretação possibilitaria a evolução da norma, de forma a se adequar aos novos contornos da sociedade, sem a alteração de seu texto. É um processo informal do Texto Constitucional que, sem qualquer alteração textual, permite ao intérprete analisar a sociedade e as suas necessidades de maneira a fazer com que a Carta Magna permaneça condizente com evolução das demandas

¹⁰² GRECO, Marco Aurélio. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 165.

¹⁰³ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: Atlas, 2003. p. 105-106.

¹⁰⁴ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª edição, revista e atualizada. Malheiros Editores, 2006. p. 190.

da sociedade. Não permitir a interpretação evolutiva seria punir os avanços da sociedade, especialmente os tecnológicos.

Ademais, a corrente doutrinária favorável à imunidade cultural defende a interpretação finalística ou teleológica da Constituição Federal de 1988. Isso porque, como a Constituição visa assegurar diversos direitos e garantias fundamentais e a imunidades tributárias são uma maneira de permitir essa proteção, os juristas afirmam que tais normas devem ser estudadas a partir da finalidade para a qual foram instituídas. Assim, devem os intérpretes se embasar no estudo finalístico da Constituição para que ela possa ser analisada de maneira correta.

Pela interpretação finalística a imunidade cultural abrangeria o livro digital, uma vez que a sua função é assegurar a liberdade de expressão, a difusão da cultura e o barateamento dos custos das publicações. Desse modo, tais objetivos seriam melhor concretizados pela imunização dos livros veiculados por mídia eletrônica, pois são eles que, hodiernamente, tem capacidade de alcançar maior número de pessoas e de, um dia, substituir o livro em papel. Johnson Barbosa Nogueira assim expõe:

A teleologia das imunidades é fundamental para a compreensão do seu alcance. A Constituição quer incrementar a cultura livresca, barateando seu custo e acesso, mas quer, sobretudo, precatar as liberdades de pensamento, de comunicação e a própria liberdade política.¹⁰⁵

Dessa forma, com a interpretação teleológica seria protegido o livro como bem cultural, levando em conta os elementos que conduziram à sua imunização, ou seja, levando em consideração os princípios, direitos e garantias que a Constituição Federal de 1988 inseriu em seu ordenamento e visou proteger com o advento da imunidade tributária dos livros. Assim, com a utilização da interpretação finalística o livro digital é imune, pois, por exercer a mesma função dos livros em papel, busca assegurar os mesmos princípios, direitos e garantias que os livros tradicionais.

Nesse diapasão, outro argumento defendido pelos doutrinadores afiliados à essa corrente é que, por exercerem a mesma função, não pode haver diferença no tratamento dos livros em relação aos livros eletrônicos. Nesse sentido, Andrei Pitten Velloso explicita:

[...] o livro digital *desempenha a mesma função* que o livro impresso, o que evidencia um fato de suma relevância: os mesmos fundamentos jurídicos, políticos, culturais e econômicos que sustentam o art. 150, VI, *d*, da Constituição da República embasam, com igual força e consistência, a imunidade do livro eletrônico.

¹⁰⁵ NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 137.

Recorrendo à dicção da ementa do RE 174.476, podemos afirmar que, se a sociedade ‘tem interesse em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material de livros, jornais e periódicos’ impressos, ela possui idêntico interesse em afastar tais procedimentos quando aplicados aos livros, jornais e periódicos digitais, notadamente porque, com a impressionante evolução tecnológica, estes vêm substituindo aqueles a passos largos, a ponto de começar a falar na “morte” do livro impresso.¹⁰⁶ (grifo do autor)

Ainda quanto aos procedimentos de interpretação, a vertente doutrinária favorável à imunidade do livro digital sustenta que as imunidades tributárias não podem ser interpretadas somente pelo procedimento literal. Isso porque, conforme afirma Napoleão Nunes Maia Filho:

Essa conduta gnosiológica, exacerbante do valor dos textos normativos e quase redutora do Direito a eles, conduz necessariamente ao estéril *legalismo* e termina por identificá-lo com a Ciência do Direito, proporcionando a sua transcendência aos estritos discursos normatizados e chegando ao *literalismo* como forma consumada de compreensão do fenômeno jurídico

[...]

O *legalismo/literalismo jurídico* se evidencia particularmente insuficiente, se empregado na compreensão da Constituição, cuja especificidade impõe a sua *interpretação finalística, com preponderância sobre as demais outras*, como já aventava há muitos anos Carlos Maximiliano (*Hermenêutica e aplicação do direito*, Freitas Bastos, 1965, p. 314)¹⁰⁷ (grifo do autor)

No mesmo sentido, Felipe Daudt de Oliveira aduz que:

[...] a interpretação restritiva da palavra livro, no art. 150 da Lei Maior, poderia tornar letra morta os dispositivos que asseguram a ‘livre manifestação do pensamento’, a ‘livre expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação’, a ‘liberdade de aprender, ensinar e pesquisar’, enfim, a expressão de ideias em seu sentido mais amplo ‘sob qualquer forma, processo ou veículo’.¹⁰⁸

Assim, a doutrina refuta que a interpretação literal seja o procedimento correto quanto ao estudo da Constituição. Entretanto, caso ela seja utilizada, mister se faz que ela sirva apenas como a baliza das interpretações possíveis e nunca como único procedimento de interpretação. Gustavo Brigagão e Letícia de Santis Mendes de Farias Mello elucidam que “[...] a literalidade do texto normativo deve apenas balizar a atividade do intérprete que dele

¹⁰⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. *Imunidade Tributária do Livro Digital: Fundamentos e Alcance*. In GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (org.). *Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 264.

¹⁰⁷ MAIA FILHO, Napoleão Nunes. *A Imunidade Tributária dos Livros e do Papel Destinado à sua Impressão (Estudo Tópico de Exegese Constitucional Finalística)*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 180.

¹⁰⁸ OLIVEIRA, Felipe Daudt de. *O Sentido da Palavra Livro no art. 150 da Constituição Federal – Proteção de uma Essência e não de um Nome*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 73-74.

deve extrair, entre os seus possíveis sentidos, aquele que melhor se harmonize com o sistema constitucional.”¹⁰⁹

Porém, mesmo que fosse utilizado o procedimento de interpretação literal para a análise da imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição de 1988, ainda assim seriam imunes os livros digitais, uma vez que o “livro eletrônico” é espécie de livro que se insere dentro do gênero “livro” trazido na Constituição Federal de 1988. Ademais, o termo “livro” previsto no referido artigo deve ser lido em sentido amplo e não restrito, assim, o livro eletrônico estaria inserido na imunidade cultural, mesmo com a utilização da interpretação literal. Nesse sentido, Andrei Pitten Velloso afirma:

O livro digital (*e-book* ou livro eletrônico) constitui uma *espécie* do gênero livro, que não se singulariza pelo seu conteúdo, mas pela sua forma. Constitui a versão digital dos tradicionais livros impressos e pode ser adquirido em meio físico (sobretudo em CDs) ou digital, mediante *download* do seu conteúdo.

O livro digital é livro na acepção literal da palavra. Não na acepção mais estrita, mas certamente na literal.

[...]

Portanto, quando o intérprete reconhece que o livro digital está sob o abrigo da imunidade em questão, ele sequer ingressa na seara da interpretação analógica: limita-se a operar dentro dos estritos limites da exegese literal, que explicita e respeita o conteúdo semântico dos vocábulos utilizados pelo legislador.¹¹⁰ (grifo do autor)

Yonne Dolacio de Oliveira se posiciona de maneira semelhante quando aduz que “a maioria da doutrina compreende o livro veículo como gênero abrangente de todas as espécies, inclusive do livro eletrônico”¹¹¹.

Portanto, em relação ao procedimento de interpretação a ser utilizado no estudo das imunidades tributárias, conclui-se que o pluralismo metodológico e a interpretação sistemática, teleológica e evolutiva levariam de forma mais efetiva à consecução dos objetivos pautados na Constituição Federal de 1988, quais sejam, a proteção da liberdade de expressão, da liberdade de manifestação do pensamento, promoção da educação e difusão da cultura.

¹⁰⁹ BRIGAGÃO, Gustavo; MELLO, Letícia de Santis Mendes de Farias. *Imunidade Tributárias dos Livros Eletrônicos*. In GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (organizadores). *Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 298.

¹¹⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. *Imunidade Tributária do Livro Digital: Fundamentos e Alcance*. In GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (org.). *Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 263-264.

¹¹¹ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A Imunidade do Art. 150, Inciso VI, Alínea d da Constituição Federal, Abrange ou não o Denominado Livro Eletrônico?* In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 308.

Cumpra, nesse momento, tratar dos argumentos que analisam os elementos essenciais e acidentais do livro e sua pertinência para a verificação do alcance da imunidade tributária do livro. Quando foram abordados o conceito e a evolução de livro, discutiu-se a essencialidade e acidentalidade dos elementos desse bem cultural e seus efeitos no tocante à sua conceituação. Com esse estudo, a conclusão foi de que os suportes físicos utilizados no decorrer de milênios de existência do livro são elementos acidentais, tendo em vista que o único elemento imutável e, portanto, essencial do livro é a sua capacidade de veicular informações, transmitir ideias e transferir conhecimentos.

A corrente doutrinária favorável à imunidade do livro digital compreende que o suporte físico do livro é mero elemento acidental. Por isso, não seria ele capaz de restringir o conceito do livro de forma a inibir o alcance da imunidade tributária do livro eletrônico. Nesse sentido, Angela Maria de Motta Pacheco explica:

Livro é, pois, o conteúdo de um veículo que divulga informação, ciência, ficção, arte, ideias e cultura, no vasto domínio do conhecimento humano. A matéria, na qual o livro se impregna, se identifica, completa-o mas não o define.

O conceito necessário e suficiente de livro diz respeito ao seu conteúdo, finalidade e publicidade. Contingente é o seu suporte físico.

[...]

O livro em CD-ROM veio para ficar. É uma realidade.

É livro e, mais do que o livro impresso, preenche todas as funções que o livro deve ter. Retém e divulga o conhecimento.¹¹²

Dessa forma, livro se vincula ao conteúdo que leva consigo e não ao suporte físico que o carrega. No mesmo sentido se posicionam Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo quando justificam a preponderância do conteúdo sobre a forma, *in verbis*:

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.

[...]

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 analógica' nem 'interpretação extensiva' a tese que defende sua imunidade. A Constituição Federal se refere a livros, e livros eletrônicos são livros. Assim, restringir a imunidade constitucional aos livros de

¹¹² PACHECO, Angela Maria Motta. *Imunidade Tributária do Livro*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 20.

papel somente é fazer distinção onde o legislador não fez, prática condenada até pelos mais formalistas dos hermeneutas.¹¹³

Ademais, a imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos vem em defesa de princípios consagrados na Constituição de 1988, tais como a liberdade de expressão, liberdade de pensamento, promoção da educação, divulgação da cultura, dentre outros. Dessa forma, seria completamente incoerente sustentar que a imunidade cultural do livro eletrônico não visa atingir esses princípios, sendo que o livro eletrônico se presta à mesma função do livro impresso e tem as mesmas finalidades.

Por essa razão, a restrição da abrangência da imunidade tributária do livro seria permitir a valoração do texto normativo em detrimento dos princípios, direitos e garantias constitucionais. Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto assim relatam:

[...] a) não se interpretará corretamente o art. 150, VI, “d”, da CF/88 se, em vez de valorizar os princípios constitucionais em que a imunidade se assenta, der-se ênfase seja à literalidade desse preceito, seja à cláusula final “e o papel destinado à sua impressão”, como se esta tivesse o condão de restringir a imunidade ao livro, ao jornal e aos periódicos impressos em papel;

[...]

Não se pode perder de vista que a finalidade precípua da imunidade do art. 150, VI, “d” é a de pôr ao alcance de todos a informação, a educação, a cultura, o desenvolvimento social, sem discriminações e preconceitos.¹¹⁴

As imunidades tributárias são protetoras de diversos princípios trazidos pela Carta Magna. Para Yonne Dolacio de Oliveira, a “força da imunidade está no fato de agasalhar ela uma constelação axiológica, prestigiada na Constituição de modo extremada a ponto de suprimir a competência impositiva das órbitas de poder.”¹¹⁵

Por conseguinte, deve ser compreendido que a norma imunizante ao assegurar direitos fundamentais não pode ficar aquém de sua potencialidade de proteção de princípios simplesmente por causa da imposição da interpretação literal. Portanto, deve ser realizada a proteção de princípios e direitos em primeiro lugar, mesmo que para isso, e para que o Texto Constitucional não perca sua finalidade, tenha que se realizar interpretação evolutiva, sistemática e teleológica.

¹¹³ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: Atlas, 2003. p. 102 e 104.

¹¹⁴ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 85 e 88.

¹¹⁵ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A Imunidade do Art. 150, Inciso VI, Alínea d da Constituição Federal, Abrange ou não o Denominado Livro Eletrônico?* In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 302.

Em outro argumento, o livro eletrônico deve ser considerado imune como forma de resguardar outro princípio protegido constitucionalmente. Trata-se do art. 225 da Constituição Federal de 1988 que diz: “Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações.”¹¹⁶

O livro digital utiliza menos material que o livro impresso, além de ter manuseio mais fácil e dos suportes físicos terem maior capacidade de armazenamento. Dessa forma, o livro digital pode ser uma saída ao desmatamento reiteradamente necessário para a propagação de cultura, educação e conhecimento por meio de livros impressos. Nesse sentido, Roque Antônio Carrazza diz:

Julgamos oportuno lembrar que, om a devastação das florestas e com os progressos da Informática, muito em breve não haverá mais livros do tipo convencional, isto é, impressos sobre um suporte material de papel. Por razões ecológicas (o papel é extraído das árvores) e por uma questão de espaço (os CD-Roms, além de terem dimensões reduzidas, possuem *memórias* imensas, conseguindo, assim, albergar, cada um, o texto de vários livros), muito em breve as bibliotecas serão totalmente informatizadas.¹¹⁷

Outrossim, Gustavo Brigagão e Letícia de Santis Mendes de Farias Mello¹¹⁸ explanam que o livro digital somente começou a ser usado no final da década de 1990. Entretanto, apenas ganhou peso no mercado de consumo após o lançamento do leitor de livros eletrônicos *Kindle*. Com isso, o livro eletrônico não poderia ter sido contemplado pela Carta de 1988, pois os legisladores não têm a capacidade de adivinhar as evoluções tecnológicas que serão sofridas pela sociedade. Assim, o constituinte não poderia incluir na imunidade dos livros o livro eletrônico sem saber da possibilidade de sua existência, não tendo havido, portanto, silêncio eloquente por parte do legislador. Ainda no tocante à comercialização de livros eletrônicos, os referidos juristas afirmam que mais livros eletrônicos foram vendidos em 2012 do que livros impressos.¹¹⁹

¹¹⁶ BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>

¹¹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2009. p. 795-796.

¹¹⁸ BRIGAGÃO, Gustavo; MELLO, Letícia de Santis Mendes de Farias. *Imunidade Tributárias dos Livros Eletrônicos*. In GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (organizadores). *Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 300-303.

¹¹⁹ BRIGAGÃO, Gustavo; MELLO, Letícia de Santis Mendes de Farias. *Imunidade Tributárias dos Livros Eletrônicos*. In GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (organizadores). *Sistema Constitucional*

Por fim, o último argumento da doutrina favorável à imunidade tributária do livro eletrônico se refere à capacidade contributiva dos adquirentes de livros eletrônicos. Os livros eletrônicos hoje são mais vendidos que os livros impressos. Dessa forma, não se pode argumentar que a capacidade contributiva de seus adquirentes seja maior. Com as altas vendas, o livro eletrônico atinge todas as finalidades do livro impresso e ainda tem vantagens, uma vez que prejudica menos o meio ambiente e que é mais barato que os livros veiculados em papel.

Portanto, não há razão para pensar que a imunidade do livro eletrônico violaria o princípio da capacidade contributiva ou da isonomia tributária, pois, sendo uma imunidade objetiva e sendo um produto comercializado para diversas classes econômicas, essa violação seria mais presente na comercialização de livros em papel, hoje mais caros.

Assim, tendo em vista a necessidade de uma interpretação que permita a prevalência de princípios sobre regras, do sistema sobre a individualidade e da evolução sobre a estagnação, necessário se faz a compreensão de que o livro eletrônico é imune, pois a Constituição Federal de 1988 não veio à luz para ser obsoleta e sim para se manter atual e para respeitar os princípios que carrega.

Ademais, a prevalência de conteúdo sobre forma assegura que livro é a manifestação de pensamento e não o objeto físico. Dessa forma, não pode o intérprete tentar limitar o alcance da palavra livro, sendo que o livro eletrônico tem as mesmas funções e finalidades que o livro impresso e, talvez, as exerça de forma mais eficaz. Isso porque o bem cultural em questão consegue realizar as funções de divulgação de cultura, conhecimento e informação e consegue também proteger a liberdade de expressão de forma mais concreta, tendo em vista que é mais trabalhoso censurar materiais veiculados em mídias eletrônicas e na *internet*.

Por fim, o livro eletrônico preserva maior número de princípios albergados constitucionalmente, sendo que protege o meio ambiente, reduzindo o desmatamento necessário para a propagação de cultura, informação e educação. Portanto, deve ser considerado imune o livro eletrônico como bem cultural, pois, além de garantir os mesmos princípios e realizar as mesmas funções que o livro impresso, ele divulga as mesmas informações, utilizando-se da mesma forma (escrita), e se enquadra como mera evolução do suporte físico do livro tradicional, não podendo ser considerado novo objeto cultural.

4.4 Evolução da Jurisprudência sobre o tema

4.4.1 Jurisprudência dos Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais

Após a análise da corrente doutrinária contrária e da favorável à imunidade do livro eletrônico, cumpre analisar como tem se manifestado os Tribunais inferiores sobre o tema. Inicialmente, a maioria das decisões de Tribunais de Justiça ou de Tribunais Regionais Federais têm se posicionado no sentido de garantir a imunidade tributária do livro eletrônico, posto que, para eles, o livro eletrônico pode ser considerado como apenas uma evolução tecnológica do livro tradicional.

Ademais, eles consideram que a imunidade do livro eletrônico se coadunaria perfeitamente ao propósito que a Constituição objetivou quando abarcou a imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos, ou seja, a proteção de princípios como o da liberdade de expressão, liberdade de manifestação do pensamento, divulgação de cultura, promoção de educação e, inclusive, a proteção do meio ambiente.

Em outro argumento, esses tribunais, de forma majoritária, têm esposado o entendimento de que a interpretação das imunidades tributárias deve ser feita de forma extensiva.

O Tribunal Regional Federal da Quarta Região (TRF 4), em julgado da Segunda Turma, com relatoria do Desembargador João Pedro Gebran Neto, firmou o entendimento de que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal de 1988, deve ser interpretada teleológica e sistematicamente, *in verbis*:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. JORNAL. CD-ROM. 1. O fato de o jornal não ser feito de papel, mas veiculado em CD-ROM, não é óbice ao reconhecimento da imunidade do artigo 150, VI, d, da CF, porquanto isto não o desnatura como um dos meios de informação protegidos contra a tributação. 2. Interpretação sistemática e teleológica do texto constitucional, segundo a qual a imunidade visa a dar efetividade aos princípios da livre manifestação de pensamento, de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, de acesso à informação e aos meios necessários para tal, o que deságua, em última análise, no direito de educação, que deve ser fomentado pelo Estado visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho, havendo liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber (art. 5º, IV, IX, XIV, 205, 206, II, etc.). 3. Apelo e remessa oficial improvidos. (TRF4, AC 1998.04.01.090888-5, Segunda Turma, Relator João Pedro Gebran Neto, DJ 25/10/2000)¹²⁰

¹²⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. AC 1998.04.01.090888-5. Relator João Pedro Gebran Neto. Publicada em: DJ 25/10/2000. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php>. Acesso em: 16/06/2015.

Em decisão mais recente o TRF 4 voltou a se posicionar de forma favorável à imunidade tributária do livro eletrônico:

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DE IMPOSTOS PARA LIVROS. ART. 150, VI, "D" DA CARTA MAGNA. EXTENSÃO A "ÁUDIO LIVRO" IMPORTADO PELO IMPETRANTE. 1. Se a finalidade precípua da imunidade de impostos conferida aos livros (art. 150, VI, "d" da Carta Magna) é incentivar a divulgação do conhecimento, não é menos verdade que se imaginava a sua divulgação pela forma escrita, pois, se a lei não emprega palavras inúteis, esta é a conclusão a que se chega com a leitura da parte final do dispositivo transcrito. Isto se deve ao fato de que o Constituinte de 88 legislou a partir do conceito tradicional de livro, a de objeto escrito, impresso. 2. Desde então novas tecnologias surgiram, a informática popularizou-se, tornando-se poderosa ferramenta para a divulgação de idéias e de cultura. CD-ROMs, livros virtuais etc, eram desconhecidos ou incomuns há 15 anos, mas agora, são de uso freqüente. Se, se a sociedade e a técnica evoluem, ocasionando novas demandas, é função do operador do direito interpretar as normas a fim de adequá-las à nova realidade social, emprestando feição conforme as novas exigências que se apresentam. Destarte, o "áudio CD", ainda que não incluído no conceito tradicional de livro, se presta ao mesmo objetivo, pelo que entendo estar abrangido na imunidade do art. 150, IV, "d", da Lei Maior. 3. Dessa forma privilegia-se o fim objetivado (divulgação do conhecimento), não o meio utilizado (livro escrito). (TRF4, REOAC 2004.71.00.048035-4, Primeira Turma, Relator Marcos Roberto Araújo dos Santos, D.E. 22/09/2009).¹²¹

No mesmo sentido, julgado do Tribunal Regional Federal da Segunda Região (TRF 2) expõe que o suporte físico é mero elemento acidental/circunstancial do livro. Não tendo o condão, portanto, de limitar o seu conceito, o qual deve se vincular à manifestação de ideias, ou seja, aos princípios protegidos constitucionalmente. O Relator, Aluísio Gonçalves de Castro Mendes, assim expõe:

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. AGRAVO RETIDO. TRIBUTÁRIO. LIVRO. CD-ROM. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "D", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. - Agravo retido não conhecido por falta de requerimento da sua apreciação por este Tribunal. - O conceito de livro deve ser entendido como meio de transmissão de informações, tendo em vista que a evolução histórica mostra que o material utilizado para se expressar idéias foi modificado ao longo do tempo, sendo sua impressão em papel mera circunstância. - Deve-se priorizar a interpretação teleológica, a qual possibilita a efetividade da norma imunizante, tendo em vista que o objetivo de se excluir a tributação ao livro é estimular a leitura e, conseqüentemente, o nível de instrução, cultura e formação da população brasileira. - Desta forma, a imunidade abrange também o CD-ROM, que constitui apenas suporte físico para a disseminação do conhecimento. - Agravo não conhecido e apelação a que se dá provimento.

¹²¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. REOAC 2004.71.00.048035-4. Relator Marcos Roberto Araújo dos Santos. Publicada em: D.E. 22/09/2009. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php>. Acesso em: 16/06/2015.

(APELACAO EM MANDADO DE SEGURANCA 2000.02.01.071164-4. RELATOR: JUIZ FEDERAL CONVOCADO ALUISIO GONCALVES DE CASTRO MENDES. DJ 05/09/2003).¹²²

O Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP), representado pelo Relator Paulo Travain, também se coaduna com a corrente favorável à imunidade tributária do livro eletrônico, uma vez que considera que o livro veiculado em mídias eletrônicas deve ser considerado espécie do gênero livro, nesse sentido:

IMPOSTO - Imunidade tributária - Obra produzida em "CD-ROM" - Expressão "livros" do art. 150, inc. VI, letra "d", da CF, que deve ser entendida como gênero, que tem por espécies tanto o livro convencional impresso em papel, como o chamado livro eletrônico - Aplicabilidade - Embargos acolhidos.
(Relator (a): Paulo Travain; Comarca: Comarca não informada; Órgão julgador: 8ª Câmara de Direito Público; Data de registro: 14/09/1999; Outros números: 285795802).¹²³

Ainda nesse argumento, o Relator Paulo Barata faz importante diferenciação entre um componente eletrônico que acompanha um livro impresso e o livro eletrônico em si. O referido Desembargador considera que o livro eletrônico deveria ser sempre imune, entretanto os materiais eletrônicos que acompanham o livro impresso não deveriam gozar de imunidade. O relator explica:

RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL PAULO BARATA
ORIGEM: VIGÉSIMA SEXTA VARA FEDERAL DO RIO DE JANEIRO (200151010129159)
PUBLICAÇÃO: 16.09.2008
EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. ACESSÓRIO. MATERIAL ELETRÔNICO. 1. A imunidade do papel destinado à impressão de livros, periódicos e jornais foi instituída como forma de fomentar a liberdade de imprensa, estando positivada no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal de 1988. 2. A jurisprudência consolidou-se no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal deve ser interpretada ampliativamente, sem possibilidade de censura quanto ao seu conteúdo, que não poderá ficar atrelado a fatores subjetivos, intelectuais, morais e religiosos do intérprete, pois caso a publicação seja atentatória à ética e aos direitos fundamentais caberá, em juízo posterior, a sua retirada de circulação. 3. Dentro desta exegese, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a imunidade dos álbuns de

¹²² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. MAS 2000.02.01.071164-4. Relator: Juiz Federal Convocado Aluísio Gonçalves De Castro Mendes. Publicada em: DJ 05/09/2003. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=2000.02.01.071164-4&client=jurisprudencia&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang_pt&ulang=pt-BR&entqrm=0&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&exclude_apps=1&sort=date%3AD%3A%3Ad1&entqr=3&site=acordao&filter=0&getfields=* &partialfields=&requiredfields=&as_q=>>. Acesso em: 16/06/2015.

¹²³ BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. 285795802. Relator: Paulo Travain. 8ª Câmara de Direito Público. Publicado em: 14/09/1999. Disponível em: <http://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/resultadoCompleta.do>>. No mesmo sentido, Processo 8582715600. Disponível em : <<http://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/resultadoCompleta.do>>. Acesso em: 16/06/2015.

figurinhas (RE 221230/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, D.J. 06/08/2004) e das listas telefônicas (RE 134071/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 15/09/1992), e os Tribunais Regionais Federais vem perfilhando o entendimento segundo o qual estão abrangidos pela imunidade os livros eletrônicos(e-books) e os cd-roms didáticos ou científicos, diante do evidente avanço tecnológico após a promulgação da Constituição Federal de 1988. 4. Todavia, no caso em comento, estamos diante de situação distinta, tendo em vista que o material que vem acompanhando os fascículos importados não possui natureza de livro eletrônico. Não se questiona nos autos a imunidade referente aos fascículos, mas sim às peças eletrônicas que o acompanham. 5. Não se pode admitir que a imunidade do principal alcance o acessório, pois tal expediente significaria acolher a tese de que bastaria um bem tributado vir acompanhado de um fascículo para fugir da tributação, o que não é a ratio da norma constitucional imunizante. 6. O acolhimento da pretensão da Impetrante implicaria em tratamento anti-isonômico com aqueles que compram componentes eletrônicos no mercado interno e suportam a carga tributária inerente à operação. 7. Recurso da União Federal e remessa necessária providos.¹²⁴

O Desembargador Francisco Pizzolante, do mesmo tribunal, entende que os livros digitais devem ser imunes, porém, diferindo do Desembargador Paulo Barata, perfilha a posição de que os objetos eletrônicos que acompanham o livro também devem gozar de imunidade, uma vez que o acessório segue o destino do principal, ele elucida:

RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL FRANCISCO PIZZOLANTE
 ORIGEM: TRIGÉSIMA VARA FEDERAL DO RIO DE JANEIRO (200151010148919)
 CONSTITUCIONAL, PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 150, VI, 'D' DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ABRANGÊNCIA. FASCÍCULO DE CURSO DE ELETRÔNICA. PEÇAS DE AMOSTRA DE LABORATÓRIO DE ELETRÔNICA. MATERIAL COMPLEMENTAR. EIXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA QUE EMBARAÇA OS BENS JURÍDICOS PROTEGIDOS PELA NORMA CONSTITUCIONAL. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1. Mandado de segurança impetrado em face de ato do Inspetor Chefe da Alfândega do Porto do Rio de Janeiro que determinou a alteração na classificação da mercadoria, com o recolhimento de tributos sobre material que seria imune, nos termos do artigo 150, VI, letra "d", da Constituição Federal. 2. Pelo exame da documentação constante dos autos, verifica-se que os fascículos educativos importados pela recorrida, e relativos a um curso de eletrônica, vêm acompanhados de material demonstrativo, consistente em peças de amostra de laboratório eletrônico, que, segundo a impetrante, seria sua complementação e, conseqüentemente, estariam abrangidas pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, d, da Constituição Federal. 3. Não se trata de ampliar o alcance do disposto no artigo 150, inciso VI, 'd', do texto constitucional, mas sim de considerar o material que acompanha os fascículos é parte integrante destes e, desse modo, como parte inseparável do curso, não há como considerá-lo autonomamente. Num simbolismo com recurso às lições de direito civil, as

¹²⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Processo 200151010129159. Relator Paulo Barata. Publicado em: 16/09/2008. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=200151010129159&client=jurisprudencia&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang_pt&ulang=pt-BR&entqrm=0&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&filter=0&getfields=*&exclude_apps=1&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&entqr=3&site=acordao&partifields=&requiredfields=&as_q=>>. No mesmo sentido, Processo 200151010245652. Disponível em: <<http://jurisprudencia.trf2.jus.br>>. Acesso em: 16/06/2015.

'pecinhas' representam bens acessórios dos fascículos importados, devendo seguir a sorte do principal inclusive no campo tributário. 4. Por sua vez, o Supremo Tribunal Federal, ao examinar o dispositivo constitucional em questão e sua ratio legis, firmou entendimento no sentido de que "A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos." (STF - RE 174.476 - Rel. Min. Marco Aurélio - DJU 12.12.1997). 5. A razão de ser da imunidade prevista no artigo 150, VI, "d" da Constituição Federal, conforme entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Federal, já se mostra suficiente para manutenção da sentença recorrida, tendo em vista que o material que acompanha o fascículo educativo referido tem, nitidamente, a função de complementar os ensinamentos nele contidos, sendo certo, ainda, que a separação dos componentes importados - um demonstrativo da parte teórica e o outro do desenvolvimento prático de um mesmo curso de eletrônica -, inviabilizaria o uso de qualquer deles para os fins propostos, nos termos já destacados. 6. Registre-se, ainda, que, a despeito dos antigos julgados citados pela recorrente em sua peça de inconformismo como favoráveis à sua tese, recentemente a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal decidiu que a imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços à liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bens jurídicos protegidos por aquela norma constitucional (STF - RE 221239 - SP - 2ª T. - Relª Minª Ellen Gracie - DJU 06.08.2004), o que ocorreria com a exigência tributária sobre o material complementar de que se cuida, na medida em que a própria finalidade do curso ficaria comprometida. 7. Vale destacar, finalmente, que, mesmo que se admitisse a aplicação da norma prevista no artigo 111, do Código Tributário Nacional à hipótese, a conclusão exposta não seria diversa, tendo em vista que a imunidade constitucional tem interpretação restrita, tão-somente, aos limites da vontade do legislador constituinte, vontade essa que não pode ser restringida pelo intérprete da Lei Maior, nos termos pretendidos pela apelante. 8. Deve ser mantida a sentença que reconheceu a violação ao direito líquido e certo da impetrante de não se ver cobrada pelo Fisco de impostos que somente seriam devidos não fosse a imunidade tributária então constatada. 9. Apelo e remessa necessária conhecidos e desprovidos.¹²⁵

A jurisprudência do TRF 4 também traz como fundamentação da imunidade tributária do livro eletrônico, o fato de a Constituição Federal imunizar o livro como bem cultural e não como objeto. Nesse sentido:

EMENTA: IMUNIDADE. LIVROS. "QUICKITIONARY". CF/88, ART. 150, INC. VI, ALÍNEA "D". Hoje, o livro ainda é conhecido por ser impresso e ter como suporte material o papel. Rapidamente, porém, o suporte material vem sendo substituído por componentes eletrônicos, cada vez mais sofisticados, de modo que, em breve, o papel será tão primitivo, quanto são hoje a pele de animal, a madeira e a pedra. A imunidade, assim, não se limita ao livro como objeto, mas transcende a sua materialidade, atingindo o próprio valor imanente ao seu conceito. *A Constituição não tornou imune a impostos o livro-objeto, mas o livro-valor. E o valor do livro está justamente em ser um instrumento do saber, do ensino, da cultura, da pesquisa,*

¹²⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Processo 200151010148919. Relator: Desembargador Federal Francisco Pizzolante. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=200151010148919&client=jurisprudencia&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang_pt&ulang=pt-BR&entqrm=0&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&filter=0&getfields=* &exclude_apps=1&sort=date%3AD%3A%3Ad1&entqr=3&site=acordao&partifields=&requiredfields=&as_q=>>. Acesso em: 16/06/2015.

da divulgação de idéias e difusão de ideais, e meio de manifestação do pensamento e da própria personalidade do ser humano. É por tudo isso que representa, que o livro está imune a impostos, e não porque apresenta o formato de algumas centenas de folhas impressas e encadernadas. Diante disso, qualquer suporte físico, não importa a aparência que tenha, desde que revele os valores que são imanentes ao livro, é livro, e como livro, estará imune a impostos, por força do art. 150, VI, "d", da Constituição. O denominado "quickitionary", embora não se apresente no formato tradicional do livro, tem conteúdo de livro e desempenha exclusivamente a função de um livro. Não há razão alguma para que seja excluído da imunidade que a Constituição reserva para o livro, pois tudo que desempenha a função de livro, afastados os preconceitos, só pode ser livro. (TRF4, APELREEX 2006.70.08.001685-0, Primeira Turma, Relator Vilson Darós, D.E. 19/05/2009).¹²⁶ (grifo nosso)

Dessa forma, a jurisprudência dos Tribunais inferiores tem sido na contramão do entendimento do Supremo. Entretanto, essa corrente se coaduna perfeitamente com a evolução da sociedade e com a tese defendida pela doutrina majoritária. No mesmo sentido que os julgados anteriores: Processo REO 9802028738, da Quarta Turma do TRF 2¹²⁷; Processo AMS 9702300754, da Terceira Turma do TRF 2¹²⁸; Processo 20035101021552, da Terceira Turma Especializada do TRF 2¹²⁹; e Processo AMS 9402137084, da Primeira Turma do TRF 2¹³⁰.

Dessa forma, tem-se que a corrente majoritária, utilizando-se dos fortes argumentos doutrinários em relação à interpretação constitucional e aos princípios constitucionais, considera imunes os livros eletrônicos.

¹²⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. APELREEX 2006.70.08.001685-0. Relator Vilson Darós, Publicado em: D.E. 19/05/2009. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php>. Acesso em: 16/06/2015.

¹²⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Processo REO 9802028738. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=cache:d7IIWT69hdAJ:ementas.trf2.jus.br/siapro/feeder/idx%3Fprocesso%3D9802028738%26CodDoc%3D59225+9802028738+&client=jurisprudencia&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang_pt&ie=UTF-8&site=ementas&access=p&oe=UTF-8>. Acesso em: 16/06/2015.

¹²⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Processo AMS 9702300754. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=9702300754&client=jurisprudencia&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang_pt&ulang=pt-BR&entqrm=0&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&filter=0&getfields=*&exclude_apps=1&sort=date%3AD%3A%3Ad1&entqr=3&site=ementas&partialfields=&requiredfields=&as_q=>>. Acesso em: 16/06/2015.

¹²⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Processo 20035101021552. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=20035101021552&client=jurisprudencia&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang_pt&ulang=pt-BR&entqrm=0&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&filter=0&getfields=*&exclude_apps=1&sort=date%3AD%3A%3Ad1&entqr=3&site=ementas&partialfields=&requiredfields=&as_q=>>. Acesso em: 16/06/2015.

¹³⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Processo AMS 9402137084. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=9402137084&client=jurisprudencia&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang_pt&ulang=pt-BR&entqrm=0&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&exclude_apps=1&sort=date%3AD%3A%3Ad1&entqr=3&site=ementas&filter=0&getfields=*&partialfields=&requiredfields=&as_q=>>. Acesso em: 16/06/2015.

4.4.2 Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Após análise da jurisprudência dos Tribunais de Justiça e dos Tribunais Regionais Federais, cumpre estudar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o tema da imunidade tributária do livro eletrônico.

A jurisprudência sobre a imunidade tributária do livro eletrônico não é uníssona. Enquanto, em um primeiro momento, o Supremo Tribunal Federal (STF) interpretava de forma extensiva as imunidades previstas na Constituição Federal de 1988, recentes decisões monocráticas têm utilizado a interpretação restritiva.

Antes de serem colacionados os julgados mais relevantes sobre o tema, cumpre esclarecer que, o que está sendo analisado e defendido é a imunidade tributária do livro eletrônico como bem cultural e não dos seus insumos (*CD-ROM*, disquete, arquivos, dentre outros). Essa questão é relevante, pois a maioria dos julgados do STF que analisaram o tema, entenderam que não poderia ser imune o livro eletrônico, pois somente os insumos assimiláveis ao papel são imunes, conforme expresso na Súmula 657, que diz “a imunidade prevista no art. 150, VI, ‘d’, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.”¹³¹

Essa súmula não deve ser usada na análise da imunidade do livro eletrônico, mas no exame sobre a imunidade dos *CD-ROMs* destinados à gravação de livros eletrônicos ou disquetes usados para o mesmo fim.

Dessa forma, o que se defende é a imunidade do bem cultural, completo e terminado: o livro eletrônico. Não está sendo discutido, nesse trabalho, se a imunidade abrange também os leitores de livros eletrônicos (tais como o *kindle*), ou se ela abrange os insumos utilizados na elaboração dos livros digitais (*CD-ROMs*, disquetes ou arquivos). Após essa breve explicação, necessária se faz a análise da evolução da jurisprudência do STF.

Inicialmente, o Supremo Tribunal Federal entendia que as imunidades tributárias deveriam ser interpretadas de forma extensiva. O referido tribunal considerava que toda imunidade advinha de uma razão maior. Não se poderia, então, criar a imunidade pela imunidade. Esses institutos são criados para proteger princípios, direitos e garantias. Nesse sentido encontram-se os seguintes julgados:

¹³¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 657. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700>. Acesso em: 16/06/2015.

IMUNIDADE TRIBUTARIA. LIVRO. CONSTITUIÇÃO, ART. 19, INC. III, ALÍNEA 'D'. EM SE TRATANDO DE NORMA CONSTITUCIONAL RELATIVA AS **IMUNIDADES TRIBUTARIAS GERICAS**, ADMITE-SE A **INTERPRETAÇÃO AMPLA**, DE MODO A TRANSPARECEREM OS PRINCÍPIOS E POSTULADOS NELA CONSAGRADO. O LIVRO, COMO OBJETO DA IMUNIDADE TRIBUTARIA, NÃO É APENAS O PRODUTO ACABADO, MAS O CONJUNTO DE SERVIÇOS QUE O REALIZA, DESDE A REDAÇÃO, ATÉ A REVISÃO DE OBRA, SEM RESTRIÇÃO DOS VALORES QUE O FORMAM E QUE A CONSTITUIÇÃO PROTEGE. (RE 102141, Relator(a): Min. CARLOS MADEIRA, Segunda Turma, julgado em 18/10/1985, DJ 29-11-1985 PP-21920 EMENT VOL-01402-02 PP-00341) ¹³² (grifo nosso)

IMUNIDADE - IMPOSTOS - LIVROS - JORNAIS E PERIÓDICOS - ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "D", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. **A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos.** O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos com são os filmes e papéis fotográficos. (RE 174476, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 26/09/1996, DJ 12-12-1997 PP-65580 EMENT VOL-01895-04 PP-00616)¹³³ (grifo nosso)

Nesse primeiro momento, os Ministros do Supremo se filiavam à corrente majoritária, pois entendiam que a interpretação das normas imunizantes deveria ser finalística. Assim, além do texto, a norma se vincularia aos princípios albergados na Constituição. Essa interpretação levou à imunização não somente do livro já terminado, mas também dos serviços de propaganda e anúncios em jornais, os quais levariam à redução do custo dos mesmos. O Recurso Extraordinário (RE) 87.049 se coaduna com essa interpretação:

JORNAIS E PERIODICOS - I.S.S. - IMUNIDADE TRIBUTARIA (EXEGESE DO ART. 19, III, D, DA EC. N. 1/1969). A IMUNIDADE ESTABELECIDNA CONSTITUIÇÃO E AMPLA, ABRANGENDO OS SERVIÇOS PRESTADOS PELA EMPRESA JORNALISTICA NA TRANSMISSAO DE ANUNCIOS E DE PROPAGANDA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO CONHECIDO. (RE 87049, Relator(a): Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, Tribunal Pleno, julgado em 13/04/1978, DJ 01-09-1978 PP-06471 EMENT VOL-01105-03 PP-00707).¹³⁴

¹³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 102.141. Relator: Min. Carlos Madeira. Julgado em 18/10/1985. Publicado em: DJ 29-11-1985. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+102141%2E+NUME%2E%29+OU+%28RE%2E+ACMS%2E+ADJ2+102141%2E+ACMS%2E%29&base=baseAcordoes&url=http://tinyurl.com/b37p7gm>>. Acesso em: 16/06/2015.

¹³³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 174.476. Relator: Min. Maurício Corrêa, Relator p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio. Julgado em 26/09/1996. Publicado: DJ 12/12/1997. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=241&dataPublicacaoDj=12/12/1997&incidente=1583829&codCapitulo=5&numMateria=40&codMateria=1>>. Acesso em: 16/06/2015.

¹³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 87.049. Relator: Min. Xavier De Albuquerque. Julgado em 13/04/1978. Publicado em: DJ 01-09-1978. Disponível em:

Da mesma forma, durante a época em que o Supremo interpretava de forma extensiva, a imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão, ele estendeu essa imunidade aos álbuns de figurinha, apostilas, listas telefônicas e insumos assemelháveis ao papel.

A Ministra Ellen Gracie, na relatoria do RE 221.239, evidencia que a imunidade cultural visa, na realidade, evitar que a liberdade de expressão (e os outros princípios protegidos por essa imunidade) seja obstaculizada, *in verbis*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, "D" DA CF/88. "ÁLBUM DE FIGURINHAS". ADMISSIBILIDADE. 1. **A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação.** 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infante-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 221239, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 25/05/2004, DJ 06-08-2004 PP-00061 EMENT VOL-02158-03 PP-00597 RTJ VOL-00193-01 PP-00406)¹³⁵ (grifo nosso)

No mesmo sentido, a imunidade das apostilas gerou dúvidas, pois elas eram simplificadas e não poderiam ser chamadas propriamente de “livro”. Porém, a Corte Suprema se manifestou de forma a garantir a sua imunidade, considerando que a função da imunidade dos livros, jornais e periódicos é de proteger valores e não objetos. O Ministro Marco Aurélio assim expôs:

IMUNIDADE - IMPOSTOS - LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E PAPEL DESTINADO À IMPRESSÃO - APOSTILAS. O preceito da alínea "d" do inciso VI do artigo 150 da Carta da República alcança as chamadas apostilas, veículo de transmissão de cultura simplificado. (RE 183403, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 07/11/2000, DJ 04-05-2001 PP-00035 EMENT VOL-02029-04 PP-00856)¹³⁶

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2887049%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kksgl5s>>. Acesso em: 16/06/2015.

¹³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 221.239. Relatora: Min. Ellen Gracie. Julgado em: 25/05/2004. Publicado em: DJ 06/08/2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=151&dataPublicacaoDj=06/08/2004&incidente=1690335&codCapitulo=5&numMateria=21&codMateria=3>>. No mesmo sentido estão os Recursos Extraordinários de nº 179.893 e 339.124. Disponíveis em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 16/06/2015.

¹³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 183.403. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgado em: 07/11/2000. Publicado em: DJ 04/05/2001. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+183403>>

Ainda no decorrer das análises extensivas realizadas pelo STF em relação a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea “d”, o referido Tribunal entendeu que, em função da utilidade pública que desempenhavam, as listas telefônicas também deveriam ser consideradas imunes, *in verbis*:

IMUNIDADE TRIBUTARIA (ART. 19, III, 'D', DA C.F.). I.S.S. - LISTAS TELEFONICAS. A EDIÇÃO DE LISTAS TELEFONICAS (CATALOGOS OU GUIAS) E IMUNE AO I.S.S., (ART. 19, III, 'D', DA C.F.), MESMO QUE NELAS HAJA PUBLICIDADE PAGA. SE A NORMA CONSTITUCIONAL VISOU FACILITAR A CONFECÇÃO, EDIÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DO LIVRO, DO JORNAL E DOS 'PERIODICOS', IMUNIZANDO-SE AO TRIBUTOS, ASSIM COMO O PRÓPRIO PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSAO, E DE SE ENTENDER QUE NÃO ESTAO EXCLUIDOS DA IMUNIDADE OS 'PERIODICOS' QUE CUIDAM APENAS E TÃO-SOMENTE DE INFORMAÇÕES GENERICAS OU ESPECIFICAS, SEM CARÁTER NOTICIOSO, DISCURSIVO, LITERARIO, POETICO OU FILOSOFICO, MAS DE 'INEGAVEL UTILIDADE PÚBLICA', COMO E O CASO DAS LISTAS TELEFONICAS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO, POR UNANIMIDADE DE VOTOS, PELA LETRA 'D' DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL, E PROVIDO, POR MAIORIA, PARA DEFERIMENTO DO MANDADO DE SEGURANÇA. (RE 101441, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 04/11/1987, DJ 19-08-1988 PP-20262 EMENT VOL-01511-03 PP-00466 RTJ VOL-00126-01 PP-00216)¹³⁷

Por fim, o papel, que hoje é considerado como elemento limitador da imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos, outrora era tido como elemento capaz de ampliar o seu sentido. Isso porque, naquele momento, o Supremo entendia que não somente o papel era imune, mas materiais que a ele se assemelhassem. Dessa forma, ampliou a imunidade para abranger papéis fotográficos, filmes fotográficos, papel telefoto, dentre outros materiais. Diversos processos foram julgados embasando-se nesse entendimento e a Súmula 657 do STF foi editada em sua conformidade. Cumpre trazer os Recursos Extraordinários de nº 203.859 e 178.863, respectivamente, que tornaram-se precedentes para muitos processos relativos à imunidade cultural:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. JORNAIS, LIVROS E PERIÓDICOS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSUMO. EXTENSÃO MÍNIMA. Extensão da imunidade

%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+183403%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a3nv5ob>. Acesso em: 16/06/2015.

¹³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 101.441. Relator: Min. Sydney Sanches. Julgado em: 04/11/1987. Publicado em: DJ 19/08/1988. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28101441%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/186najj>>. Os Recursos Extraordinários de nº 134.071 e 104.563 foram julgados da mesma maneira. Disponíveis em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 16/06/2015.

tributária aos insumos utilizados na confecção de jornais. Além do próprio papel de impressão, a imunidade tributária conferida aos livros, jornais e periódicos somente alcança o chamado papel fotográfico - filmes não impressionados. Recurso extraordinário parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (RE 203859, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 11/12/1996, DJ 24-08-2001 PP-00062 EMENT VOL-02040-06 PP-01263).¹³⁸

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. JORNAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. C.F., art. 150, VI, d. I. - O Supremo Tribunal Federal decidiu que apenas os materiais relacionados com papel (papel fotográfico, papel telefoto, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas, papel fotográfico p/fotocomposição por laser) é que estão abrangidos pela imunidade tributária do art. 150, VI, d, da C.F. II. - Precedentes do STF: RREE 190.761-SP e 174.476-SP, Ministro F. Rezek p/acórdão; RREE 203.859-SP e 204.234-RS, Ministro M. Corrêa p/acórdão, Plenário, 11.12.96. Voto vencido do Min. C. Velloso, que entendia cabível a imunidade tributária em maior extensão. III. - R.E. conhecido e provido. (RE 178863, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 25/03/1997, DJ 30-05-1997 PP-23210 EMENT VOL-01871-04 PP-00690)¹³⁹

Nesse diapasão, o Ministro Celso de Mello deixou clara a sua discordância em relação à decisão do STF, em Recurso Extraordinário de sua relatoria, que considerou que a imunidade não poderia abarcar os livros eletrônicos:

E M E N T A: RECURSO EXTRAORDINÁRIO - INSUMOS DESTINADOS À IMPRESSÃO DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR QUE TAMBÉM SE ESTENDE A MATERIAIS ASSIMILÁVEIS AO PAPEL - RECURSO DO ESTADO DE SÃO PAULO IMPROVIDO - PROVIMENTO DO RECURSO DEDUZIDO PELA EMPRESA JORNALÍSTICA. - O Supremo Tribunal Federal, ao interpretar, restritivamente, o alcance da cláusula inscrita no art. 150, VI, "d", da Constituição da República, firmou entendimento no sentido de que a garantia constitucional da imunidade tributária, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, apenas, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, em consequência, para esse efeito, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes. - **Posição do Relator sobre o tema: o Relator, Ministro CELSO DE MELLO, embora reconhecendo a possibilidade de interpretação extensiva do postulado da imunidade tributária (CF, art. 150, VI, "d"), ajusta o seu entendimento (pessoal e vencido) à orientação prevalecente no Plenário da Corte (RE 203.859/SP), em respeito ao princípio da colegialidade.** - Considerações em torno da imunidade tributária, notadamente daquela estabelecida em favor de livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua

¹³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 203.859. Relator: Min. Carlos Velloso, Relator p/ Acórdão: Min. Maurício Corrêa. Julgado em: 11/12/1996. Publicado: DJ 24-08-2001. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+330817%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EPRCR%2E+ADJ2+330817%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussa&url=http://tinyurl.com/baauzcg>>. Acesso em: 16/06/2015.

¹³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 178.863. Relator: Min. Carlos Velloso. Julgado em: 25/03/1997. Publicado em: DJ 30/05/1997. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=101&dataPublicacaoDj=30/05/1997&incidente=1591039&codCapitulo=5&numMateria=16&codMateria=3>>. De acordo com o mesmo entendimento estão os Recursos Extraordinários de n° 392.221, 324.600, 193.883, 282.387, 215.798, 208.638 e 495.385. Disponíveis em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 16/06/2015.

impressão. Significado e teleologia da cláusula fundada no art. 150, VI, "d", da Constituição da República: proteção do exercício da liberdade de expressão intelectual e do direito de informação. (RE 327414 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 07/03/2006, DJe-027 DIVULG 11-02-2010 PUBLIC 12-02-2010 EMENT VOL-02389-03 PP-00635 RTJ VOL-00216- PP-00513).¹⁴⁰ (grifo nosso)

Conforme demonstrado, o Supremo tem utilizado a Súmula 657 do STF como fundamento para os julgamentos das questões relativas aos livros eletrônicos. Entretanto, essa súmula somente pode ser usada quando a questão se refere à imunidade dos insumos empregados nos livros ou livros eletrônicos. O livro eletrônico, como objeto cultural, deve ser considerado espécie do gênero “livro”. Sendo assim, é imune. Ademais, por guarnecer os mesmos princípios e se prestar às mesmas funções e finalidades que o livro impresso, o livro eletrônico merece ser considerado imune.

Por fim, cumpre analisar o RE 330.817, no qual foi reconhecida a repercussão geral da matéria atinente à imunidade tributária do livro eletrônico. Como é perceptível, a matéria nunca foi levada a julgamento no Plenário, sendo que somente decisões monocráticas e originadas nas Turmas foram expedidas pelos Ministros do STF.

Antes de ser reconhecida a Repercussão Geral do RE 330.817, o RE 595.676¹⁴¹, que trata da possibilidade de serem considerados imunes os objetos eletrônicos que acompanham livros impressos, teve sua Repercussão Geral reconhecida, *in verbis*:

IMUNIDADE – COMPONENTES ELETRÔNICOS – MATERIAL DIDÁTICO – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “D”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – ALCANCE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca do alcance da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Carta Política na **importação de pequenos componentes eletrônicos que acompanham o material didático utilizado em curso prático de montagem de computadores**. (RE 595676 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 18/03/2010, DJe-159 DIVULG 18-08-2011 PUBLIC 19-08-2011 EMENT VOL-02569-02 PP-00223). (grifo nosso)

¹⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 327.414. , Relator (a): Min. Celso de Mello. Julgado em: 07/03/2006. Disponibilizado/Divulgado em: DJe-027 11/02/2010. Publicado em: 12/02/2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+327414%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+327414%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/d92btym>>. Acesso em: 16/06/2015.

¹⁴¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 595.676. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgado em: 18/03/2010. Disponibilizado/Divulgado em: DJe-159 18/08/2011. Publicado em: 19/08/2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+595676%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EPRCR%2E+ADJ2+595676%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/d22dfeg>>. Acesso em: 16/06/2015.

Esse fato foi relevante para que o Ministro Dias Toffoli considerasse a Repercussão Geral do RE 330.817. Em um primeiro momento, o Ministro Dias Toffoli julgou de forma monocrática o RE 330.817. Para tanto, embasou-se em decisões, também monocráticas, prolatadas pelos Ministros Joaquim Barbosa¹⁴², Eros Grau¹⁴³ e Cezar Peluso¹⁴⁴. A decisão do Ministro Toffoli foi no sentido de que não poderia ser considerado imune o livro eletrônico, uma vez que somente os insumos semelhantes ao papel podem ser imunizados. No entanto, a questão em debate era outra. Não estava sendo averiguada a imunidade dos insumos necessários para a criação do livro eletrônico e sim a imunidade do bem cultural final. Dessa forma, não poderiam ser usados argumentos relativos a insumos para solucionar questão relativa ao objeto principal. Assim retrata a decisão em questão:

DECISÃO Vistos. Estado do Rio de Janeiro interpõe recurso extraordinário, com fundamento na alínea “a” do permissivo constitucional, contra acórdão da Décima Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, assim ementado: “Duplo Grau de Jurisdição. Mandado de Segurança. Imunidade concernente ao ICMS. Art. 150, VI, ‘d’, da Constituição Federal. Comercialização da Enciclopédia Jurídica eletrônica por processamento de dados, com pertinência exclusiva ao seu conteúdo cultural – software. 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. A limitação do poder de tributar encontra respaldo e inspiração no princípio no Tax on Knowledgs. Sentença que se mantém em duplo grau obrigatório de jurisdição” (fl. 94). Alega o recorrente contrariedade ao artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal. Contra-arrazoado (fls. 112 a 137), o recurso extraordinário (fls. 98 a 109) foi admitido (fls. 143 a 145). Opina o Ministério Público Federal, em parecer da lavra do Subprocurador-Geral da República, Dr. Wagner de Castro Mathias Netto, “pelo desprovemento do recurso” (fls. 160 a 164). Decido. Anote-se, inicialmente, que o acórdão recorrido foi publicado em 15/9/2000, conforme expresso na certidão de folha 96, não sendo exigível a demonstração da existência de repercussão geral das questões constitucionais trazidas no recurso extraordinário, conforme decidido na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 664.567/RS, Pleno, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 6/9/07. A irrisignação merece prosperar, haja vista que a jurisprudência da Corte é no sentido de **que a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal, conferida a livros, jornais e periódicos, não abrange outros insumos que não os compreendidos na acepção da expressão “papel destinado a sua impressão”**. Sobre o tema, anote-se: “Tributário. Imunidade conferida pelo art. 150, VI, "d" da Constituição. Impossibilidade de ser estendida a outros insumos não compreendidos no significado da expressão ‘papel destinado à sua impressão’. Precedentes do

¹⁴² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 416.579. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+416579%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/ap8xjtg>>. Acesso em: 16/06/2015.

¹⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 282.387. Relator: Min. Eros Grau. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 16/06/2015.

¹⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI nº 530.958. Relator Min. Cezar Peluso. Disponível em: <<http://ww.stf.jus.br>>. Acesso em: 16/06/2015.

Tribunal. - Incabível a condenação em honorários advocatícios na ação de mandado de segurança, nos termos da Súmula 512/STF. Agravos regimentais desprovidos” (RE nº 324.600/SP-AgR, Primeira Turma, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ de 25/10/02). “ISS. Imunidade. Serviços de confecção de fotolitos. Art. 150, VI, "d", da Constituição. - Esta Corte já firmou o entendimento (a título exemplificativo, nos RREE 190.761, 174.476, 203.859, 204.234, 178.863) de que apenas os materiais relacionados com o papel - assim, papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto - estão abrangidos pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "d", da Constituição. - No caso, trata-se de prestação de serviços de composição gráfica (confecção de fotolitos) (fls. 103) pela recorrida a editoras, razão por que o acórdão recorrido, por ter essa atividade como abrangida pela referida imunidade, e, portanto, ser ela imune ao ISS, divergiu da jurisprudência desta Corte. Nesse sentido, em caso análogo ao presente, o decidido por esta 1ª Turma no RE 230.782. Recurso extraordinário conhecido e provido” (RE nº 229.703/SP Primeira Turma, Relator o Ministro Moreira Alves, DJ de 17/2/02). “Recurso extraordinário inadmitido. 2. Imunidade tributária. Art. 150, VI, d, da Constituição Federal. 3. A jurisprudência da Corte é no sentido de que apenas os materiais relacionados com o papel estão abrangidos por essa imunidade tributária. 4. Agravo regimental a que se nega provimento” (AI nº 307.932/SP-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Néri da Silveira, DJ de 31/8/01). **No mesmo sentido, as seguintes decisões monocráticas proferidas em processos em que a matéria discutida é especificamente a imunidade tributária incidente sobre livros eletrônicos (CD-ROM): RE nº 416.579/RJ, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJ RE nº 282.387/RJ, Relator o Ministro Eros Grau, DJ de 8/6/06 e AI nº 530.958/GO, Relator o Ministro Cezar Peluso, DJ de 31/3/05.** Ante o exposto, nos termos do artigo 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil, conheço do recurso extraordinário e lhe dou provimento para denegar a segurança. Sem condenação em honorários, nos termos da Súmula nº 512/STF. Custas ex lege. Publique-se. Brasília, 4 de fevereiro de 2010. Ministro DIAS TOFFOLI Relator (RE 330817, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 04/02/2010, publicado em DJe-040 DIVULG 04/03/2010 PUBLIC 05/03/2010).¹⁴⁵ (grifo nosso)

O Ministro Dias Toffoli, acertadamente, reconheceu a Repercussão Geral do Recurso Extraordinário em questão, uma vez que, sem isso, teria decidido com base em argumentos inconsistentes em relação à doutrina, se fundamentando em aspectos que não devem ser explorados na solução da questão posta.

O Ministro Joaquim Barbosa, como Relator do RE 416.579, que serviu como fundamento para a decisão monocrática anterior, assim expôs:

DECISÃO: Trata-se de recurso extraordinário (art. 102, III, a da Constituição) interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região que considerou imune à tributação operações com livros eletrônicos, gravados em compact discs – read only memory (CD-ROM). Sustenta-se, em síntese, violação do art. 150, VI, d da Constituição. A orientação firmada por esta Corte interpreta o art. 150, VI, d da Constituição de forma a restringir a salvaguarda constitucional aos estritos contornos dos objetos protegidos: livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Assim, embora a salvaguarda possa

¹⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 330.817. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgado em: 04/02/2010. Disponibilizado/Divulgado em: DJe-040 04/03/2010. Publicado: 05/03/2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+330817%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/baauzczg>>. Acesso em: 16/06/2015.

abranjer diversas etapas do processo de elaboração e circulação do material protegido (RE 102.141 - RTJ 116/268), bem como comporte ampla interpretação a densidade do objeto (imunidade de álbum de figurinhas – cromos autocolantes - RE 221.239, rel. min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJ de 06.08.2004 e das listas telefônicas - RE 101.441, rel. min. Sydney Sanches, Pleno, DJ de 19.08.1988), a imunidade não abrange elementos que fujam à estrita classificação como livros, jornais ou periódicos ou o papel destinado à sua impressão (cf. a interpretação conversada da Súmula 657/STF). Nesse sentido, não há proteção constitucional à prestação de serviços de composição gráfica (RE 229.703, rel. min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ de 17.05.2002), às capas duras auto-encadernáveis utilizadas na distribuição de obras para o fim de incrementar a venda de jornais (RE 325.334-AgR, rel. min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 19.09.2003), à tinta para impressão de livros, jornais, revistas e periódicos (RE 265.025, rel. min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ de 21.09.2001), às peças de reposição (RE 238.570 - RTJ 171/356 – cf., ainda o RE 230.782, rel. min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ de 10.11.2000) ou à importação de bens para montagem de parque gráfico (AI 530.911-AgR, rel. min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ de 31.03.2006). **Dado que o suporte físico que funciona como mídia (“cd-rom”) não se confunde e não pode ser assimilado ao papel, o acórdão recorrido contrariou a orientação fixada por esta Corte** (cf., e.g., o AI 530.958, rel. min. Cezar Peluso, decisão monocrática, DJ de 31.03.2005 e o RE 497.028, rel. min. Eros Grau, decisão monocrática, DJe 223 de 26.11.2009). Ante o exposto, dou provimento ao recurso extraordinário para denegar a segurança. Sem honorários (Súmula 512/STF). Publique-se. Brasília, 17 de dezembro de 2009. Ministro JOAQUIM BARBOSA Relator (RE 416579, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 17/12/2009, publicado em DJe-023 DIVULG 05/02/2010 PUBLIC 08/02/2010).¹⁴⁶ (grifo nosso)

O Ministro Joaquim Barbosa, assim como o Ministro Toffoli, argumentou que o livro eletrônico não poderia ser considerado imune, pois o material que o veicula não pode ser assemelhado ao papel. Ocorre que, para o livro eletrônico ser considerado imune, não é necessário que os seus insumos sejam imunes, tendo em vista que a imunidade do bem cultural difere da imunidade dos insumos daquele bem.

Após a decisão prolatada pelo Ministro Dias Toffoli, o referido Relator reconheceu a Repercussão Geral do RE 330.817, *in verbis*:

EMENTA DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. PRETENDIDA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA A RECAIR SOBRE LIVRO ELETRÔNICO. NECESSIDADE DE CORRETA INTERPRETAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL QUE CUIDA DO TEMA (ART. 150, INCISO IV, ALÍNEA D). MATÉRIA PASSÍVEL DE REPETIÇÃO EM INÚMEROS PROCESSOS, A REPERCUTIR NA ESFERA DE INTERESSE DE TODA A SOCIEDADE. TEMA COM REPERCUSSÃO GERAL. (RE 330817 RG, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 20/09/2012,

¹⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 416.579. Relator(a): Min. Joaquim Barbosa. Julgado em: 17/12/2009. Disponibilizado/Divulgado em: DJe-023 05/02/2010. Publicado em: 08/02/2010. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+416579%2E+NUMERO%2E+29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/ap8xjtg>. Acesso em: 16/06/2015.

Entretanto, apesar de os Ministros do Supremo terem se posicionado majoritariamente de forma contrária ao reconhecimento da imunidade do livro eletrônico, é possível acreditar que essa direção foi tomada de forma incompleta, ou seja, sem a devida avaliação dos diversos componentes presentes na questão. Isso porque, como foi demonstrado, a maioria dos Ministros não realizou a diferenciação entre a imunidade do livro eletrônico como bem cultural e a imunidade de seus insumos. Essa falta de diferenciação conduziu os julgadores a utilizarem argumentos de uma questão em outra e a analisar a imunidade tributária do livro eletrônico de forma contraposta à evolução da sociedade, da jurisprudência (dos Tribunais inferiores) e da doutrina.

Portanto, para encerrar esse ponto, cumpre colacionar julgado, que mostra a possibilidade do Supremo mudar de entendimento, com o exame mais pormenorizado da questão:

CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Extraia-se da Constituição Federal, em interpretação teleológica e integrativa, a maior concretude possível. IMUNIDADE – “LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO” – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “D”, DA CARTA DA REPÚBLICA – INTELIGÊNCIA. **A imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no preceito, a papel é exemplificativa e não exaustiva.** (RE 202149, Relator(a): Min. MENEZES DIREITO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 26/04/2011, DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 EMENT VOL-02605-01 PP-00101 RTJ VOL-00220- PP-00510 RDDT n. 198, 2012, p. 194-199).¹⁴⁸

Assim, com a interpretação sistemática e finalística da imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão, imunes estariam também os livros eletrônicos, pois são espécie de livro e cumprem todas as funções e finalidades do livro impresso.

¹⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 330.817. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgado em: 20/09/2012. ACÓRDÃO ELETRÔNICO Disponibilizado/Divulgado em: DJe-192 28-09-2012. Publicado em: 01-10-2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+330817%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EPRCR%2E+ADJ2+330817%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/baauczg>>. Acesso em: 16/06/2015.

¹⁴⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 202.149. Relator: Min. Menezes Direito, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio. Julgado em: 26/04/2011. Disponibilizado/Divulgado em: DJe-195 10/10/2011. Publicado em: 11-10-2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28202149%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/1418tj4>>. Acesso em: 16/06/2015.

5 CONCLUSÃO

O presente estudo teve como finalidade esclarecer a questão atinente à imunidade tributária do livro eletrônico. Partindo da análise mais simplista até a mais rebuscada. Inicialmente, é perceptível que a doutrina e a jurisprudência brasileiras não são uníssonas quanto ao tema. Por causa dessa separação, foi necessário explicar melhor a imunidade como instituto, posto que não poderiam haver dúvidas em relação às razões pelas quais são criadas as diversas imunidades no contexto atual.

Inicialmente, as imunidades eram privilégios. Porém, com o passar dos séculos, esse instituto passou a servir como protetor de direitos e garantias fundamentais, princípios inerentes a todos os seres humanos. Após a análise das imunidades, de suas classificações e da forma como se vinculam com os direitos fundamentais e elementos estruturantes do Estado, necessária se tornou a análise do livro, sua evolução, seu conceito, dentre outras questões. Isso porque, para se poder chegar aos fundamentos da imunidade tributária dos livros, era preciso analisar o livro e o que ele trazia para a vida em sociedade.

Nessa vertente, até mesmo o conceito de livro tornou-se ponto de discordância, uma vez que parte da doutrina entende que o livro eletrônico e o livro são objetos culturais complementemente distintos, enquanto a outra parte sustenta que eles são bens culturais idênticos. Dessa forma, seria livro eletrônico um *CD-ROM* e livro impresso em papel um livro ou seriam livros eletrônicos e livros impressos espécies do gênero livro? Uma corrente entende que livro eletrônico é mera evolução do livro impresso. Porém, a outra vertente entende que livro digital deve ser conceituado a partir de seu suporte físico.

Sobre todos os argumentos, destaca-se a conceituação do livro pelo seu valor. Nessa questão, a doutrina majoritária entende que a importância do livro está em sua substância, sua essência, seu conteúdo. Portanto, são esses seus aspectos necessários. Por outro lado, o suporte físico é mero elemento circunstancial, não podendo limitar o conceito de livro e tampouco o alcance da imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos.

Posteriormente, foi necessário analisar a questão das divergências quanto à interpretação do texto constitucional. Enquanto alguns juristas se filiam à corrente de interpretação literal/gramatical ou restritiva, outros se vinculam a vertentes que utilizam a interpretação sistemática, teleológica, evolutiva e ampliativa.

Entretanto, nesse momento, é preciso destacar que não existe forma correta de interpretar a Constituição, razão pela qual deve ser aplicado o pluralismo metodológico. Nesse procedimento todas as formas de interpretação são utilizadas de forma conjunta. A

interpretação literal/gramatical estabelece, junto com a interpretação histórica, uma moldura com todas as interpretações possíveis para aquele texto, baseando-se no contexto histórico em que foi feita a norma e na vontade do legislador.

Após o estabelecimento da moldura com as possíveis interpretações, deve-se partir para a limitação das possibilidades de forma a garantir a consecução das finalidades, objetivos e proteção dos princípios estabelecidos naquela norma (interpretação teleológica). Por fim, depois dessa nova limitação, deve o intérprete escolher a interpretação que melhor se insira e se harmonize com a norma como um todo (interpretação sistemática) e deve escolher ao mesmo tempo a interpretação que evoluiu junto com a sociedade, sem se tornar obsoleta (interpretação evolutiva).

Com o estudo das formas de interpretação e a conclusão de que o pluralismo metodológico ou a aplicação das interpretações sistemática, evolutiva e teleológica realizariam de forma melhor os objetivos das imunidades tributárias, necessário se tornou o estudo relativo à imunidade tributária do art. 150, VI, “d” da Constituição Federal de 1988 e as correntes favoráveis e contrárias à imunidade do livro eletrônico.

Foram expostos os argumentos contrários à imunidade. Tais argumentos englobavam a interpretação restritiva, literal ou histórica das imunidades, a impossibilidade de integração analógica, a desnecessidade de abranger o livro eletrônico (pois a imunidade já cumpriu seus objetivos), a vinculação do livro ao seu suporte físico, para sua correta conceituação, dentre outros. Todos os argumentos foram rebatidos de forma a possibilitar a melhor compreensão do porquê do livro eletrônico ser imune.

Posteriormente, foram analisados os argumentos favoráveis para a imunidade do livro eletrônico. Tais argumentos se referem à necessidade de vinculação do conceito de livro aos seus elementos essenciais (transmissão de ideias), à necessidade de interpretação teleológica, sistemática e evolutiva no tocante às imunidades tributárias, à compreensão de que o livro eletrônico exerce as mesmas funções e protege os mesmos princípios que o livro impresso e, portanto, merece a mesma imunidade.

Com a análise da doutrina, foi preciso realizar o estudo jurisprudencial. Com essa verificação, evidenciou-se que a jurisprudência dos Tribunais inferiores se coaduna com a doutrina majoritária e pugna pela imunidade do livro eletrônico. Por outro lado, o STF mostrou-se incerto em suas decisões, pois, em um primeiro momento, interpretava as imunidades tributárias, inclusive a dos livros, de forma extensiva, alargando seu alcance aos álbuns de figurinhas, listas telefônicas e apostilas, mas, em um outro momento, restringiu sua interpretação. Entretanto, essa limitação foi realizada de forma incompleta, uma vez que, em

decisões monocráticas, os Ministros do STF passaram a considerar tributável o livro eletrônico embasando-se em decisões que limitavam a imunidade dos insumos aos materiais semelhantes ao papel.

Com o exposto, é mais coerente que o livro eletrônico seja imune. Importante lembrar que não está sendo discutida a questão dos leitores de livros eletrônicos ou de seus insumos. O que está em questão é a imunidade do livro eletrônico, bem cultural em si, produto já finalizado. As outras questões, por serem ainda mais contraditórias, devem ser alvo de estudo próprio.

Desse modo, os livros eletrônicos devem ser considerados imunes por diversas razões. Em primeiro lugar, pois se inserem no próprio conceito de livro, posto que são espécies do gênero livro. Por outro lado, devem ser imunes os livros eletrônicos, porque protegem os mesmos princípios, direitos e garantias que os livros impressos. Em terceiro lugar, a imunidade cultural deve abranger os livros eletrônicos, tendo em vista que eles se prestam de forma mais eficiente à garantia da liberdade de expressão, da liberdade de manifestação, da difusão da cultura, do direito à educação, pois os meios eletrônicos de divulgação tem controle mais limitado. Em quarto lugar, o livro eletrônico deve ser considerado imune, pois garante o meio ambiente equilibrado, uma vez que, para a divulgação de conhecimento não será necessário o desmatamento de milhões de árvores. Por fim, o livro digital deve ser imune, pois historicamente é o livro-valor que está imunizado e não o livro-objeto, devendo haver a prevalência de conteúdo sobre forma (especialmente no que se refere aos princípios defendidos pelas imunidades tributárias).

Dessa forma, com o reconhecimento da Repercussão Geral do RE 330.817, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, tem-se que a imunidade tributária dos livros, dos jornais, dos periódicos e do papel destinado à sua impressão deve abranger o livro eletrônico. Isso porque, o momento para que seja firmado um entendimento definitivo e concreto está presente e os argumentos contrários estão perdendo força diante da magnitude do livro eletrônico na sociedade atual. Ademais, o estudo da jurisprudência do STF mostra que seus Ministros têm a capacidade de evoluírem em suas decisões e alterarem seus entendimentos com o caminhar das discussões sobre o tema.

Portanto, com a análise detida do tema, que será julgado pela primeira vez no Plenário do STF, é possível acreditar que os Ministros poderão chegar à conclusão correta e, assim, se aliarão à doutrina majoritária e à jurisprudência dos Tribunais de Justiça de dos Tribunais Regionais Federais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Arquivo em *epub*.
- ÁVILA, Humberto. *Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico*. In Revista de Direito Tributário, n. 79, 2000. p. 163-183.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 8. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 25/05/2015.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 657. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700>. Acesso em: 16/06/2015.
- BRIGAGÃO, Gustavo; MELLO, Letícia de Santis Mendes de Farias. *Imunidade Tributárias dos Livros Eletrônicos*. In GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (organizadores). *Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 295-308.
- BRITO, Edvaldo. *O Livro Eletrônico é Imune*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: Atlas, 2003. p. 35-54.
- BUENO, Francisco da Silveira. *Minidicionário da Língua Portuguesa*. Edição Revisada e Atualizada por Helena Bonito C. Pereira, Rena Singer. São Paulo: FTD: LISA, 1996.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Livro Eletrônico – Imunidade Tributária – Exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 254-272.
- CARVALHO, Lucas de Lima. *A Imunidade Tributária dos Leitores Eletrônicos no Brasil*. In Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 107/2012, São Paulo, 2012. p. 15.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CAVALCANTI FILHO, Jayme Arcoverde de Albuquerque; VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Conceito de Livro e Imunidade Tributária*. In Revista Dialética de Direito Tributário n° 27, São Paulo: Editora Dialética, 1997. p. 76-85.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *A Imunidade dos Livros, Jornais, Periódicos e do Papel Destinado a sua Impressão*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 273-281.

COSTA, Regina Helena. *A imunidade Tributária do Livro Eletrônico e a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. In GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten. *Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 245-255.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª edição, revista e atualizada. Malheiros Editores, 2006.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Imunidade Tributária como Limite Objetivo e as Diferenças entre “Livro” e “Livro Eletrônico”*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 55-67.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, 1910-1989. *Miniaurélio Século XXI: O Minidicionário da Língua Portuguesa*. 4ª ed., ver. e ampliada. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 164-173.

LIMA, Eduardo Amorim de. *Da Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. In Revista Dialética de Direito Tributário, v. 98, Editora Dialética, 2003. p. 23-34.

LIVRO. In Dicionário Michaelis. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=livro>> Acesso em: 10 de junho de 2015.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: Atlas, 2003. p. 97-120.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. *A Imunidade Tributária dos Livros e do Papel Destinado à sua Impressão (Estudo Tópico de Exegese Constitucional Finalística)*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 177-187.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades Tributárias*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 121-129.

MOTTA FILHO, Marcello Martins. *Imunidade Tributária de Publicações por Meios Eletrônicos*. In Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 22, São Paulo, 1998, p. 78-93.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 130-138.

OLIVEIRA, Felipe Daudt de. *O Sentido da Palavra Livro no art. 150 da Constituição Federal – Proteção de uma Essência e não de um Nome*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 68-78.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. *A Imunidade do Art. 150, Inciso VI, Alínea d da Constituição Federal, Abrange ou não o Denominado Livro Eletrônico?*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 299-313.

PACHECO, Angela Maria Motta. *Imunidade Tributária do Livro*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 14-29.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Imunidade Tributária do Livro Eletrônico e o Pluralismo Metodológico na Interpretação do art. 150, VI, d, CF*. In Revista Trimestral de Direito Civil, vol. 46, Editora Padma, 2011. p. 235-263.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. *A Imunidade dos Livros, Jornais e Periódicos e do Papel destinado à sua Impressão*. In Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, volume 8, número 2, 1996. p. 35-41.

TÔRRES, Heleno Taveira; GARCIA, Vanessa Nobell. *Tributação e Imunidade dos Chamados “Livros Eletrônicos”*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 79-96.

TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. *Imunidade Tributária nos Produtos de Informática*. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 223-238.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume III; os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Imunidade Tributária do Livro Digital: Fundamentos e Alcance*. In GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (org.). *Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 257-272.

ZIDKO, Guilherme Matos. *A Imunidade do Livro Eletrônico*. In Revista dos Tribunais v. 102, nº 927, São Paulo, 2013. p. 315-343.

Jurisprudência:

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 330.817. Relator Ministro Dias Toffoli. Julgado em 20/09/2012. Publicado em 01/10/2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+330817%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EPRCR%2E+ADJ2+330817%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/baauzcg>>. Acesso em: 16/06/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 939/DF. Relator Ministro Sydney Sanches. Julgada em 15/12/1993. Publicada em 18/03/1994. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+939%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+939%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a55wf9v>>. Acesso em: 16/06/2015

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. AC 1998.04.01.090888-5. Relator João Pedro Gebran Neto. Publicada em: DJ 25/10/2000. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php>. Acesso em: 16/06/2015.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. REOAC 2004.71.00.048035-4. Relator Marcos Roberto Araújo dos Santos. Publicada em: D.E. 22/09/2009. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php>. Acesso em: 16/06/2015.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. AMS 2000.02.01.071164-4. Relator: Juiz Federal Convocado Aluísio Goncalves De Castro Mendes. Publicada em: DJ 05/09/2003. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=2000.02.01.071164-4&client=jurisprudencia&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang_pt&ulang=pt-BR&entqrm=0&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&exclude_apps=1&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&entqr=3&site=acordao&filter=0&getfields=*&partialfields=&requiredfields=&as_q=>>. Acesso em: 16/06/2015.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. 285795802. Relator: Paulo Travain. 8ª Câmara de Direito Público. Publicado em: 14/09/1999. Disponível em: <http://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/resultadoCompleta.do>>. Acesso em: 16/06/2015.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Processo 200151010129159. Relator Paulo Barata. Publicado em: 16/09/2008. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=200151010129159&client=jurisprudencia&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang_pt&ulang=pt-BR&entqrm=0&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&filter=0&getfields=*&exclude_apps=1&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&entqr=3&site=acordao&partialfields=&requiredfields=&as_q=>>. Acesso em: 16/06/2015.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Processo 200151010148919. Relator: Desembargador Federal Francisco Pizzolante. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=200151010148919&client=jurisprudencia&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang_pt&ulang=pt-BR&entqrm=0&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8>

8&ud=1&filter=0&getfields=* &exclude_apps=1&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&entqr=3&site=acordao&partialfields=&requiredfields=&as_q=>. Acesso em: 16/06/2015.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. APELREEX 2006.70.08.001685-0. Relator Wilson Darós, Publicado em: D.E. 19/05/2009. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/resultado_pesquisa.php>. Acesso em: 16/06/2015.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Processo REO 9802028738. Disponível em: <http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=cache:d7IIWT69hdAJ:ementas.trf2.jus.br/siapro/feeder/idx%3Fprocesso%3D9802028738%26CodDoc%3D59225+9802028738+&client=jurisprudencia&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang_pt&ie=UTF-8&site=ementas&access=p&oe=UTF-8>. Acesso em: 16/06/2015.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Processo AMS 9702300754. Disponível em: <[BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Processo 20035101021552. Disponível em: <\[BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Processo AMS 9402137084. Disponível em: <\\[BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 102.141. Relator: Min. Carlos Madeira. Julgado em 18/10/1985. Publicado em: DJ 29-11-1985. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+102141%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+102141%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/b37p7gm>>. Acesso em: 16/06/2015.\\]\\(http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=9402137084&client=jurisprudencia&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang_pt&ulang=pt-BR&entqrm=0&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&exclude_apps=1&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&entqr=3&site=ementas&filter=0&getfields=* &partialfields=&requiredfields=&as_q=>. Acesso em: 16/06/2015.></p>
</div>
<div data-bbox=\\)\]\(http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=200351010021552&client=jurisprudencia&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang_pt&ulang=pt-BR&entqrm=0&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&filter=0&getfields=* &exclude_apps=1&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&entqr=3&site=ementas&partialfields=&requiredfields=&as_q=>. Acesso em: 16/06/2015.></p>
</div>
<div data-bbox=\)](http://jurisprudencia.trf2.jus.br/v1/search?q=9702300754&client=jurisprudencia&output=xml_no_dtd&proxystylesheet=jurisprudencia&lr=lang_pt&ulang=pt-BR&entqrm=0&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&filter=0&getfields=* &exclude_apps=1&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&entqr=3&site=ementas&partialfields=&requiredfields=&as_q=>. Acesso em: 16/06/2015.></p>
</div>
<div data-bbox=)

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 174.476. Relator: Min. Maurício Corrêa, Relator p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio. Julgado em 26/09/1996. Publicado: DJ 12/12/1997. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=241&dataPublicaca>>

oDj=12/12/1997&incidente=1583829&codCapitulo=5&numMateria=40&codMateria=1>. Acesso em: 16/06/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 87.049. Relator: Min. Xavier De Albuquerque. Julgado em 13/04/1978. Publicado em: DJ 01-09-1978. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2887049%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/kks9l5s>>. Acesso em: 16/06/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 221.239. Relatora: Min. Ellen Gracie. Julgado em: 25/05/2004. Publicado em: DJ 06/08/2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=151&dataPublicacaoDj=06/08/2004&incidente=1690335&codCapitulo=5&numMateria=21&codMateria=3>>. Acesso em: 16/06/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 183.403. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgado em: 07/11/2000. Publicado em: DJ 04/05/2001. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+183403%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+183403%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a3nv5ob>>. Acesso em: 16/06/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 101.441. Relator: Min. Sydney Sanches. Julgado em: 04/11/1987. Publicado em: DJ 19/08/1988. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28101441%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/l86najj>>. Acesso em: 16/06/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 203.859. Relator: Min. Carlos Velloso, Relator p/ Acórdão: Min. Maurício Corrêa. Julgado em: 11/12/1996. Publicado: DJ 24-08-2001. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+330817%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EPRCR%2E+ADJ2+330817%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/baauzcg>>. Acesso em: 16/06/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 178.863. Relator: Min. Carlos Velloso. Julgado em: 25/03/1997. Publicado em: DJ 30/05/1997. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=101&dataPublicacaoDj=30/05/1997&incidente=1591039&codCapitulo=5&numMateria=16&codMateria=3>>. Acesso em: 16/06/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 327.414. , Relator (a): Min. Celso de Mello. Julgado em: 07/03/2006. Disponibilizado/Divulgado em: DJe-027 11/02/2010. Publicado em: 12/02/2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+327414%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+327414%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/d92btym>>. Acesso em: 16/06/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 595.676. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgado em: 18/03/2010. Disponibilizado/Divulgado em: DJe-159

18/08/2011. Publicado em: 19/08/2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+595676%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EPRCR%2E+ADJ2+595676%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/d22dfeg>>. Acesso em: 16/06/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 416.579. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+416579%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/ap8xjtg>>. Acesso em: 16/06/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 282.387. Relator: Min. Eros Grau. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 16/06/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI nº 530.958. Relator Min. Cezar Peluso. Disponível em: <<http://ww.stf.jus.br>>. Acesso em: 16/06/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 330.817. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgado em: 04/02/2010. Disponibilizado/Divulgado em: DJe-040 04/03/2010. Publicado: 05/03/2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+330817%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/baauzcg>>. Acesso em: 16/06/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 416.579. Relator(a): Min. Joaquim Barbosa. Julgado em: 17/12/2009. Disponibilizado/Divulgado em: DJe-023 05/02/2010. Publicado em: 08/02/2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+416579%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/ap8xjtg>>. Acesso em: 16/06/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 330.817. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgado em: 20/09/2012. ACÓRDÃO ELETRÔNICO Disponibilizado/Divulgado em: DJe-192 28-09-2012. Publicado em: 01-10-2012. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+330817%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EPRCR%2E+ADJ2+330817%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/baauzcg>>. Acesso em: 16/06/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 202.149. Relator: Min. Menezes Direito, Relator(a) p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio. Julgado em: 26/04/2011. Disponibilizado/Divulgado em: DJe-195 10/10/2011. Publicado em: 11-10-2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28202149%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/l418tj4>>. Acesso em: 16/06/2015.