

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

COGEAE

CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Guilherme Matos Zidko

A IMUNIDADE DO LIVRO ELETRÔNICO

**São Paulo
2011**

Guilherme Matos Zidko

A IMUNIDADE DO LIVRO ELETRÔNICO

Monografia apresentada à PUC/SP –
COGEAE como exigência parcial para
a obtenção do título de Especialista
em Direito Tributário pela Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo,
sob a orientação da Professora Aurora
Tomazini de Carvalho.

São Paulo
2011

AVALIAÇÃO: _____

ASSINATURA DO AVALIADOR: _____

Dedico este trabalho aos meus pais e aos meus amigos que sempre me apoiaram e nunca me deixaram desistir nesse caminho tão cheio de desafios e provações.

AGRADECIMENTOS

A todos meus familiares, por todo o apoio e ajuda que possibilitaram meus estudos durante todos esses anos.

Um agradecimento especial ao Juiz Federal e professor Omar Chamon pela ajuda na escolha do tema do presente trabalho.

A todas as pessoas que direta ou indiretamente ajudaram e possibilitaram que eu chegasse até esse ponto em meus estudos acadêmicos. Não irei arriscar a citar os nomes um a um, pois corro o grande risco de esquecer alguém, o que seria uma grande injustiça.

A todos os professores, assistentes e funcionários da PUC\Cogea, em específico do curso de especialização em Direito Tributário, por terem contribuído ricamente para minha formação.

A todos os alunos da minha turma de especialização em Direito Tributário que me acompanharam durante esses dois anos. Turma esta que sentirei imensas saudades.

Por fim, agradeço a Mariana Siqueira, Ana Paula Alberto e Maíra Pedroso Soares que ajudaram na finalização e formatação.

Penso noventa e nove vezes e nada descobro; deixo de pensar, mergulho em profundo silêncio - e eis que a verdade se me revela (Albert Einstein)

RESUMO

Como é de conhecimento notório a sociedade e a tecnologia estão em evolução constante, no caso desta última, podemos dizer inclusive uma evolução diária, cada dia surgindo novas tecnologias e novos produtos eletrônicos, muitos, inclusive, com o intuito de facilitar problemas rotineiros como, por exemplo, a questão de espaço físico nos arquivamentos de documentos e livros impressos em papel. Assim, surgiu o livro eletrônico, casos como o do CD-ROM que pode arquivar em um pequeno disco o conteúdo de grandes livros, ou, porque não dizer, o conteúdo de uma livraria inteira. Ganhando-se, assim, muito espaço físico que antes seria ocupado por todos os arquivos e livros. Contudo, como também é bastante difundido, nosso sistema legal não evolui da mesma forma célere que as questões tecnológicas e eletrônicas. Portanto, alguns problemas surgem quando, de certa forma, as normas legais ficam um tanto quanto defasadas em relação às novas tecnologias. Nesse sentido, o presente trabalho possui como principal objetivo analisar o problema “macro” acima citado dentro do problema “micro”, qual seja, se a imunidade dos livros, trazida pela Constituição Federal de 1988 no artigo 150, VI, “d” abrange também os chamados livros eletrônicos ou somente aqueles impressos em papel. O estudo inicia-se analisando o histórico e o conceito do termo “livro”, posteriormente, faz uma breve análise sobre o instituto da imunidade do livro, verificando questões como o seu conceito, forma de interpretação e finalidade de sua criação e se essa nova tecnologia está abrangida pela norma constitucional imunizante. Por fim, faz uma breve análise acerca das teses restritivas da imunidade.

Palavras-Chave: Livro. Livro Eletrônico. Imunidade. Artigo 150, VI, “d” da Constituição Federal de 1988.

ABSTRACT

It is common knowledge that society and technology are constantly evolving, in the latter case, we may say the evolution is daily, each day bringing new technologies and new products, many of them, in order to facilitate routine, such as the lack of physical space to store documents and books printed on paper. Thus emerged the eBook, cases such as the CD-ROM which may file in a small disk the contents of big books, or, we may say, the contents of a bookstore. There is more physical space which would be previously occupied by documents and books. However, it is also widespread that our legal system does not evolve just as rapidly as technology and electronic issues. Therefore, some problems arise from the laws that are somewhat outdated regarding the new technologies. Accordingly, this paper has as main objective to analyse the “macro” issue above-mentioned from the perspective of the “micro” issue, which is the tax immunity, brought by the 1988 Federal Constitution, Article 150, VI, “d”, if it includes the eBooks or only paper printed books. First of all, the paper analyses the history and the concept of the word “book”, then it briefly analyses books tax immunity, addressing issues such as its concept, interpretation, purpose and if the eBook is covered by it. Finally, the paper discusses the restrictive theories of the tax immunity.

Key-words: Book. eBook. Tax immunity. Article 150, VI, “d” of 1988 Federal Constitution.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. DO LIVRO	13
1.1 BREVE HISTÓRICO DO LIVRO	13
1.2 CONCEITO DO LIVRO	15
2. DA IMUNIDADE	20
2.1 BREVE HISTÓRICO DA IMUNIDADE DO LIVRO, JORNAIS E PERIÓDICOS NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA	20
2.2 CONCEITO DE IMUNIDADE	22
2.3 FINALIDADE E INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS IMUNIZANTES	24
3. CRÍTICA ÀS TESES RESTRITIVAS	31
CONCLUSÃO	36
BIBLIOGRAFIA	38

INTRODUÇÃO

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

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

Da impossibilidade dos homens de viverem na anarquia, nasce a necessidade de existirem regras definidoras do relacionamento social. No Brasil, tais regras se definem através do sistema jurídico adotado, o "Civil Law", baseado no Direito Romano. Sistema este que tem como principal fonte de normatização a Lei e os Códigos. Ambos são de textos "estáticos" que, da melhor forma possível, tentam normatizar a convivência entre as pessoas em uma sociedade, bem como entre a sociedade e o Estado.

Cabe lembrar que tanto a sociedade como o Estado não são elementos parados no tempo. Os dois se modificam constantemente durante a história.

Ainda, é de pleno conhecimento que a tecnologia também é objeto de grande, e cada vez mais acelerada, evolução. Incluindo, a cada dia, elementos novos na sociedade, na economia, nos meios de comunicação, entre outros. Por exemplo, na época da promulgação da atual Constituição Federal, a internet no Brasil era muito pouco conhecida (tínhamos somente um início de pesquisas acadêmicas nessa área) e algo como o livro eletrônico sequer era imaginado.

Dessa forma, nos deparamos com um problema jurídico, o qual reserva-nos a missão de combinarmos o Civil Law, estático, com a evolução histórica da sociedade, bem como a

¹ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 38, 1 jan. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/1809>>. Acesso em: 13 mar. 2011.

evolução tecnológica, que, como citamos acima, caminha de forma bem mais veloz e eficiente do que a produção das leis em nosso país.

Podemos dizer ainda que, em relação ao direito tributário, o problema apresentado toma uma proporção um pouco mais acentuada, pois por se tratar de um ramo do direito público este possui como princípio a legalidade, proibindo, assim, o que não é permitido pela legislação vigente e afastando, por exemplo, os costumes que se trata de uma fonte muito mais eficaz nas áreas que evoluem com mais rapidez, como é o caso do direito comercial.

Sendo assim, temos que o presente trabalho trata-se de analisar o problema “macro”, acima exposto, incluído no problema “micro”, qual seja, a questão da conformidade da interpretação das imunidades tributárias, especificamente a da alínea “d”, do inciso VI, do Artigo 150 da Constituição Federal de 1988 (imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão) com a evolução histórico-tecnológica dos livros.

Buscaremos responder a questão se há a possibilidade da utilização da imunidade acima citada sobre os chamados livros eletrônicos ou se só é possível utilizarmos tal regramento constitucional sobre os chamados livros de papel.

O estudo de tal questão mostra-se totalmente relevante, pois com as evoluções tecnológicas tivemos até a modificação do que o imaginário popular conceituava como livro, ou seja, aquele amontoado de folhas, com textos escritos sobre determinados assuntos, coberto com capa e contracapa.

Por outro lado, temos ainda outras questões pontuais, porém de ampla relevância para quais conclusões o presente trabalho irá tomar, tais como se o livro eletrônico poderia ser inserido dentro do contexto genérico da palavra “livro” ou se essa palavra faz referência somente ao conceito popular acima citado.

E, ainda, se a intenção do constituinte de 1988 era o de imunizar somente o livro em si ou se por trás dessa norma imunizante existia o interesse de proteger algo que possui um significado muito maior do que somente o livro “físico”.

Portanto, diante dessa situação e tendo em vista que na época do constituinte de 1988 esses tipos tecnológicos não existiam, pretendemos analisar no presente trabalho os pontos abaixo apresentados:

- Qual o conceito de imunidade tributária

- Como devemos interpretar as respectivas normas sobre a imunidade que nos traz a Constituição Federal de 1988.

- Qual seria o conceito de livro e se o chamado livro eletrônico poderia estar classificado dentro deste conceito.

- As correntes doutrinárias contrárias aos entendimentos apresentados no trabalho em tela.

E, por fim:

- Qual era a intenção do Constituinte de 1988 ao imunizar o livro, jornais e periódicos.

Assim, diante dos pontos controvertidos acima expostos, passaremos agora a análise dos respectivos pontos com base na melhor e majoritária doutrina, bem como com supedâneo nas mais recentes decisões dos Tribunais de Justiça e tribunais superiores.

1. DO LIVRO

Para estudarmos sobre a imunidade do livro, jornais e periódicos e se o livro eletrônico está abarcado por esta norma constitucional devemos, inicialmente, fazer um breve estudo sobre o que é o livro em si, pois esse é um dos pontos principais do nosso trabalho, bem como, da norma imunizante.

Sendo assim, com o objetivo de estabelecermos um marco temporal e, também, para verificarmos as mutações que o livro sofreu durante os anos de sua história iremos elaborar um breve histórico do seu surgimento até os dias atuais.

Posteriormente, iremos estabelecer um conceito para o livro, ou seja, se livro é somente aquilo que é popularmente conhecido ou se tem outros aspectos incluídos. Por fim, verificaremos se o livro eletrônico pode ser incluído nesse conceito.

1.1 BREVE HISTÓRICO DO LIVRO

Acreditamos que estabelecermos um marco para a invenção do primeiro livro é algo muito difícil, para não dizermos impossível, pois o livro em muitos aspectos se confunde com a história da humanidade e, em uma interpretação ampliada, podemos considerar que os desenhos rupestres nas cavernas já contavam histórias e passavam informações, assim, podemos considerá-los como os primeiros livros.

Portanto, por falta de dados e informações, que justamente são retirados, muitas vezes, dos textos escritos antigos, não é possível estabelecer um marco na história de quando esses desenhos começaram.

Após os desenhos rupestres, com o passar dos anos, cada cultura utilizou-se de materiais diferentes para escrever e difundir sua cultura, história e conhecimento.

Podemos citar como exemplo: os sumérios que escreviam em tijolos de barro, os indianos em folhas de palmeiras, os maias e os astecas que retiravam seu material de escrita das arvores, entre a casca das arvores e a madeira e os romanos escreviam em tábuas de madeira cobertas com cera.²

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 necessários muitos animais, o que também fazia com que o papiro não fosse muito prático.³

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’”³.

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.

A História nos conta que os principais responsáveis pelo papel ser difundido pelo mundo foram os Árabes, criando, inclusive, uma fábrica de papel na Espanha em 1150.

Após mais alguns séculos, na idade média, em 1442, como é de conhecimento Gutemberg inventa a prensa e temos o primeiro livro impresso, a chamada Bíblia de Gutemberg.

² CALDEIRA, Cinderela. Do Papiro Ao Papel Manufaturado. **Revista Espaço Aberto**. Outubro 2002, nº. 24. Disponível em: <<http://www.usp.br/espacoaberto/arquivo/2002/espaco24out/print/ptvaria.htm>>. Acesso em: 28 mar. 2011.

³ DAUER, Stella. Abrindo o Livro: a arte invisível do designer de livros. Disponível em: <<http://abrindoolivro.wordpress.com/2009/07/20/um-pouco-sobre-a-historia-do-livro/>>. Acesso em: 28 mar. 2011.

A partir daí, com a invenção da máquina de papel contínuo (1789), com a prensa mecânica (1814) e com a utilização da celulose para produzir o papel (1844), que passa a ser bem mais barato, temos uma grande difusão do livro, possibilitando, assim, que pensamentos, culturas, histórias, tecnologias, entre outras coisas também fosse difundido pelo mundo inteiro.

Por fim, com o grande desenvolvimento da informática e dos computadores pessoais, bem como pela praticidade, os livros foram sendo rapidamente introduzidos nesse ambiente, com obras literárias em disquetes, CD-ROMs, internet e com, inclusive, a invenção de aparelhos justamente para “ler” esses livros eletrônicos.

Após esse breve histórico do livro, dos desenhos rupestres até os livros eletrônicos, verificaremos agora se podemos incluir o livro eletrônico dentro do conceito de livro.

1.2 CONCEITO DE LIVRO

Passaremos a verificar o conceito de livro, a sua essência, aquilo que retirado faz com que a coisa deixe de ser um livro, iremos observar se o papel ou a forma como é produzido é o que torna certa coisa em um livro.

A forma, definitivamente não é um elemento essencial ao conceito de livro, pois, conforme observamos no breve histórico acima, verificamos que o livro passou por diversas mutações, desenhos na parede de cavernas, rolos de pergaminho e papiro, até a invenção do papel os livros eram produzidos em outros tipos de superfície, porém não há como não chamá-los de livros.

Nesse sentido, curiosa observação é feita por Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo:

É curioso observar que alguns dicionários, notadamente aqueles escritos há cinco ou mais anos, ainda conceituam o livro como sendo uma “reunião de folhas impressas ou manuscritas em volumes”, ou como “reunião de cadernos cosidos entre si e brochados ou encadernados”. Todavia, sabe-se que até a Idade Média os livros eram em sua maioria rolos de pergaminho, e não folhas ou

cadernos soltos, cosidos e montados em capa flexível ou rígida. Não seriam, então, livros? Caso não fossem, surpresos ficaríamos em saber que Platão, Aristóteles e Santo Agostinho nenhum livro escreveram.⁴

Outrossim, em relação a forma, devemos lembrar também que os livros caixa, os livros de pontos, livros em branco que serão preenchidos posteriormente, encaixam-se no conceito de livro trazido pelos dicionários, contudo, não são albergados pela imunidade tributária.

Ainda, não é lógico, nem justo, que o interprete somente utilize da “mutação” do conceito de livro somente para restringir o conteúdo da norma imunizante, o inverso também deve ser observado.

Por outro lado, também não é possível restringir os livros somente àqueles feitos com papel, pois é de amplo conhecimento os livros produzidos em pano, em plástico, dentre outros materiais, especialmente os livros produzidos para as crianças. Sendo assim, o material de que o livro é feito também não é elemento essencial dos livros.

Podemos comprovar os pontos acima com a mudança do conceito de livro que os dicionários mais atualizados nos trazem:

(li.vro) sm.

1. Reunião de cadernos manuscritos ou impressos, cosidos ou colados por uma das extremidades e brochados ou encadernados
2. Obra literária, artística ou científica reunida em um ou mais volumes
3. Essa obra em qualquer suporte (dísquete, CD etc.)
4. Cada uma das partes em que se divide um obra de grandes proporções: estudo do livro de Mateus
5. Com. Registro onde estão assentadas as operações comerciais; livro-caixa
6. Fig. Tudo que ensina ou instrui como se fosse um livro: aprendeu no livro da vida⁵

Livro

Acepções substantivo masculino

- 1 coleção de folhas de papel, impressas ou não, cortadas, dobradas e reunidas em cadernos cujos dorsos são unidos por meio de cola, costura etc., formando um volume que se recobre com capa resistente

⁴ 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**. 2 Ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 101.

⁵ iDicionário Aulete. Disponível em:

<http://aulete.uol.com.br/site.php?mdl=aulete_digital&op=loadVerbete&pesquisa=1&palavra=livro&x=0&y=0>.

Acesso em: 28 mar. 2011.

2 livro (acp. 1) considerado tb. do ponto de vista do seu conteúdo: obra de cunho literário, artístico, científico, técnico, documentativo etc. que constitui um volume [Segundo as normas de documentação da ABNT e organismos internacionais, o livro é a publicação com mais de 48 páginas, além da capa.]
Obs.: cf. folheto ('publicação não periódica')
2.1 livro (acp. 2) em qualquer suporte (p.ex., papiro, disquete etc.)⁶

Como claramente podemos notar, os dicionários já atualizaram o conceito de livro, incluindo nesse conceito os livros produzidos sobre qualquer suporte (papiro, disquete, CD, etc.), ou indo além do formato e do material sobre o qual é produzido, passando a considerar o conteúdo para definir algo como livro.

Portanto, devemos conceituar o livro por meio do seu conteúdo e sua finalidade, independente do seu formato e do material no qual é produzido.

A jurisprudência já se manifestou nesse sentido:

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.).⁷

TRIBUTÁRIO. LIVRO. CD-ROM IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "D", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. - 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

⁶ Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa. Objetiva: Rio de Janeiro, 2001, p. 1774.

⁷ TRF4, 1998.04.01.090888-5, Segunda Turma, Relator João Pedro Gebran Neto, DJ 25/10/2000. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br/trf4/jurisjud/imprimir.php?selecionados='TRF400077937'&pp='o%20fato%20de%20o%20jornal%20nao%20ser%20feito%20papel'&cp=>>>. Acesso em: 29 mar. 2011.

brasileira . - Desta forma, a imunidade abrange também o CD-ROM, que constitui apenas suporte físico para a disseminação do conhecimento⁸

A legislação federal também considera os livros eletrônicos como livros, apesar de restringi-los somente aos deficientes visuais, conforme podemos verificar no artigo 2º, inciso VII da Lei Federal nº 10.753/03 que institui a Política Nacional do Livro:

Art. 2º Considera-se livro, para efeitos desta Lei, a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato e acabamento.

(...)

VII – livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual.

Ainda, temos as legislações estaduais, que vão além da legislação federal e não fazem restrição nenhuma quanto ao uso de medias digitais para que seja considerado um livro:

Lei nº 4077/03 – Rio de Janeiro:

Art. 8º - São equiparados ao livro, para efeitos legais:

(...)

VII - Produtos editoriais fixados por meios eletro-eletrônicos, eletromagnéticos ou digitais, como videodiscos, videocassetes, fitas cassetes, disquetes para computador, CD Rom, desde que contenham materiais originais ou derivados de livros ou multimídias.

Lei nº 11.670/01 – Rio Grande do Sul:

Art. 10 - Considera-se livro, para efeitos desta lei, toda publicação não-periódica, identificável quanto à responsabilidade editorial, produzida ou comercializada de maneira unitária ou parcelada, podendo seu conteúdo ser fixado em qualquer formato ou veículo de uma ou múltiplas bases materiais ou digitais.

Art. 11 – São equiparados ao livro, para efeitos legais:

(...)

VI - livros ou álbuns ilustrados e sem texto para colorir, recortar ou caligrafar;
VII - produtos editoriais fixados por meios eletro-eletrônicos, eletromagnéticos ou digitais, como videodiscos, videocassetes, fitas cassetes, disquetes para computador. CD Rom, desde que contenham materiais originais ou derivados de livros ou multimídia.

⁸ TRF2, 2000.02.01.071164-4, Quinta Turma, Relator Aluisio Gonçalves de Castro Mendes, DJ 25/06/2003. Disponível em: <http://www2.trf2.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=base_jur:v_juris>. Acesso em: 29 mar. 2011.

Assim, verificamos que diversas leis já consideram como livro os chamados livros eletrônicos, apesar de que, ainda, algumas legislações estaduais e a legislação federal ainda restringi-los somente aos portadores de deficiência visual.

Assim, podemos utilizar o conceito de Roque Antonio Carrazza para definirmos livro, pelo menos no âmbito jurídico:

a palavra livro está empregada no Texto Constitucional não no sentido restrito de conjuntos de folhas de papel impressas, encadernadas e com capa, mas, sim, no de veículos de pensamento, isto é, de meios de difusão da cultura.

(...)

Hoje temos os sucedâneos dos livros, que, mais dia menos dia, acabarão por substituí-los totalmente. Tal é o caso dos CD-Roms e dos demais artigos da espécie, que contém, em seu interior os textos dos livros, em sua forma tradicional.⁹

Como observamos, não devemos conceituar livro em seu sentido “restrito”, mas utilizando-se o conteúdo para identificarmos o que faz de um certo objeto um livro.

Assim, diante de todos os argumentos acima citados, podemos concluir que o que faz certo objeto ser um livro é o seu conteúdo, ou seja, se o mesmo é um objeto para a divulgação dos pensamentos, cultura, ideologias, das liberdades humanas.

Nesse sentido, tendo em vista que os livros eletrônicos possuem como escopo justamente a divulgação destas questões que não podemos chegar a outra conclusão se não a de que o livro eletrônico encontra-se abarcado pelo conceito de livro.

Estabelecida esta premissa, passaremos agora a analisar a imunidade do livro, jornais ou periódicos para verificamos se o livro eletrônico também pode ser objeto dessas referidas normas constitucionais.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 13ª Ed. São Paulo: Malheiros, 199, p. 488.

2. DA IMUNIDADE

Em continuidade ao presente trabalho, após a nossa breve introdução, importante se faz, com o intuito de delimitarmos nosso objeto, bem como verificar o cabimento das normas imunizantes ao chamado livro eletrônico, analisar o que se entende por imunidade, ou seja, o conceito das normas imunizantes, em um aspecto técnico e como essas normas devem ser interpretadas de acordo com os diversos princípios cabíveis.

Nesse ponto do trabalho iremos analisar brevemente o conceito técnico trazido por diversos doutrinadores conceituados na área do direito tributário e; além disso, com o escopo no assunto do presente trabalho, iremos verificar em complemento a questão da interpretação das normas imunizantes, qual foi a intenção do legislador constituinte ao criar essas normas, tais como, de acordo com o que foi dito em nossa introdução, se haveria questões maiores por trás da imunidade do livro em si.

2.1 BREVE HISTÓRICO DA IMUNIDADE DO LIVRO, JORNAIS E PERIÓDICOS NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

Somente para estabelecermos um marco temporal em referência a imunidade dos livros, iremos apresentar uma breve passagem acerca da parte histórica na legislação brasileira.

A primeira aparição da imunidade em tela se deu com a Constituição de 1946, promulgada em 18/09, previsto na letra “c”, inciso V, do artigo 31, abaixo transcrito.

Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:
(...)
V - lançar impostos sobre:
(...)

c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.¹⁰

Não obstante a Constituição de 1946 ser considerada “redemocratizante”, já que deu fim ao Estado Novo de Getúlio Vargas, bem como foi promulgada logo após o fim da 2ª Grande Guerra, podemos perceber que o artigo exposto somente imuniza o papel destinado a impressão de jornais, livros e periódicos, deixando tais produtos em si “desprotegidos” da carga tributária.

Posteriormente, apesar do golpe militar de 1964 e com a Constituição outorgada¹¹ de 1967, na alínea “d”, do inciso III, do artigo 20 da Lei Maior daquele período, a imunidade foi ampliada, trazendo o texto como o conhecemos hoje:

Art 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - criar imposto sobre:

(...)

d) o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.¹²

Vale lembrar que, mesmo com a Emenda Constitucional número 1 de 1969, alterando praticamente todo o texto constitucional, sendo assim considerado por muitos doutrinadores como uma nova constituição, o texto do artigo 20 continuou o mesmo.

Por fim, com o fim da ditadura militar e a promulgação da Constituição Federal de 1988 o texto concedendo a imunidade em tela permaneceu o mesmo, agora no artigo 150, VI, “d”.

Feita essa breve apresentação histórica, passaremos agora a verificação do conceito de imunidade, diante da diversidade de teses no assunto, não pretendendo esgotar o tema e sim, apontar o conceito de alguns doutrinadores conhecidos, fazendo breves considerações, com a finalidade de um desdobrar lógico do presente trabalho.

¹⁰ BRASIL. Constituição (1946). **Presidência da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao46.htm>. Acesso em: 17 mar. 2011.

¹¹ A constituição de 1967 foi votada de acordo com a legislação vigente. Contudo grande parte da doutrina considera que ela foi outorgada em virtude do autoritarismo do regime.

¹²BRASIL. Constituição (1967). **Presidência da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm>. Acesso em: 17 mar. 2011.

2.2 CONCEITO DE IMUNIDADE

Com o objetivo de traçarmos linhas gerais sobre o conceito de imunidade iremos apresentar aqui diversos conceitos de alguns dos mais balizados doutrinadores.

De acordo com Amílcar de Araújo Falcão, a imunidade é:

(...) uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo¹³.

Misabel Abreu Machado Derzi¹⁴ possui um entendimento praticamente no mesmo sentido.

Ainda, para Hugo de Brito Machado¹⁵ a definição de imunidade seria: “obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas”.

O indigitado doutrinador complementa a sua definição afirmando: “É possível dizer-se que a imunidade é uma forma qualificada de não incidência”.

Segundo o grande doutrinador Paulo de Barros Carvalho a definição de imunidade é:

(...) a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas¹⁶.

Importante salientarmos que esse é o conceito adotado pelo presente trabalho, tendo em vista que concordamos com as críticas elaboradas pelo referido doutrinador que afirma a

¹³ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 64.

¹⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: RT, 1988, p. 206.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p.233.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 202.

impossibilidade das imunidades serem limitações à competência tributária, tendo em vista que não é posterior a outorga dessas competências.

Para melhor compreensão da crítica elaborada pelo ilustre professor, transcrevemos abaixo a passagem, retirada de seu livro *Curso de Direito Tributário*, na qual explicita a sua crítica. Senão vejamos:

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. Aliás, a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência.¹⁷

Simplificando a crítica acima mencionada, o ilustre professor Luciano Amaro, que possui o mesmo entendimento acerca do conceito de imunidade, expressamente demonstra em seu livro *Direito Tributário Brasileiro* que imunidade “não se trata de uma amputação ou supressão do poder de tributar, pela boa razão de que, nas situações imunes, não existe (nem preexiste) poder de tributar”.¹⁸

Assim, para fins de facilitarmos o citado conceito iremos utilizar a brilhante afirmação com grande poder de sintetização elaborada por Eduardo Sabbag, para quem “a norma imunizante se mostra como um sinalizador de ‘incompetência tributária’”.¹⁹

Nesse sentido, podemos concluir, diante dos pontos em comum encontrados nos conceitos acima colacionados, que, de acordo com o entendimento da esmagadora doutrina, as normas imunizantes são normas de cunho constitucional, que possuem como escopo fatos, coisas ou pessoas que deverão ser protegidas contra a imposição de tributação.

No presente ponto, devemos salientar que apesar de tomarmos partido pelo conceito de imunidade, elaborado por Paulo de Barros Carvalho, não pretendemos pôr fim à brilhante discussão acerca do tema. Tomamos uma posição somente por concordarmos com as críticas elaboradas e para termos um caminho lógico no presente trabalho.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 189.

¹⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 151.

¹⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 240.

Ainda podemos concluir que as imunidades possuem natureza dupla. De um lado, temos uma “incompetência tributária” dirigida às pessoas políticas de direito internas, proibindo a criação de tributos sobre os elementos constitucionalmente protegidos. Por outro lado, trata-se também de uma norma dirigida a todos aqueles que se beneficiam das imunidades, tratando-se também de um direito subjetivo.

Exatamente essa é a lição trazida pela Desembargadora do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, professora universitária e doutrinadora, Regina Helena Costa:

A imunidade tributária apresenta *dúplice natureza*: de um lado, exsurge como *norma constitucional* demarcatória de competência tributária, por continente de hipótese de intributabilidade, e, de outro constitui *direito público subjetivo* das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas²⁰

Portanto, devemos agora verificar qual foi a intenção do legislador na Constituição Federal de 1988 em proteger esses elementos específicos, em especial à proteção objeto do presente trabalho, ou seja, aos livros, jornais e periódicos conforme o artigo 150, inciso VI, alínea “d”. Senão vejamos.

2.3 FINALIDADE E INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS IMUNIZANTES

Com a intenção de melhor estudarmos e de facilitarmos a compreensão sobre qual seria a finalidade das normas de “incompetência tributária” interessante verificarmos qual é a origem dessas normas. Analisando de onde elas surgiram ficará mais claro e fácil entendermos qual é a sua verdadeira finalidade.

Antes de demonstrar a “origem” na idade moderna da imunidade tributária, vale lembrar que este instituto já aparecia na época do império romano e na idade moderna. Contudo, em regra, a instituição da imunidade tinha objetivos diversos, tais como privilégios aos nobres e ao clero, sendo assim, diferente da proteção de algumas questões sociais, como hoje se observa.

²⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 79.

Assim, segundo nos conta a doutrina, historicamente o instituto da imunidade surgiu por meio de uma decisão do juiz da suprema corte norte-americana, John Marshall, quando foi instado a resolver o caso “intitulado” de “McCulloch v. Maryland” (1819).

O referido caso originou-se em razão do estado de Maryland tributar o Banco Nacional, criado pela União. Vale destacar ainda, que este tributo era discriminatório, pois somente onerava os bancos originários de fora do estado que atuassem em Maryland.

Diante desse contexto, o juiz John Marshall desenvolveu a teoria que:

(...) os estados não podem tributar a União, uma vez que isto equivale a submeter todos os cidadão americanos a impostos votados sem o consentimento de todos eles, ou, o que é mais caro ao princípio federativo, apenas com o consentimento dos residentes em determinado estado e para seu restrito interesse, o juiz proferiu a célebre frase “the power to tax involves the power to destroy”.²¹

Na referida decisão podemos notar o início da imunidade recíproca, bem como a razão para a existência de determinada imunidade. Pois, como podemos notar na passagem “(...) o que é mais caro ao princípio federativo (...)”, verificamos que a questão precípua não é a de proteger o Banco Nacional em si, mas proteger todos os cidadãos do país, já que o citado banco seria um bem público de todos.

Mais importante ainda, é a questão da proteção ao pacto federativo americano, pois um único estado estava onerando um banco que, pelo menos em tese, era de propriedade da união dos estados membros do pacto federativo, ou seja, estava no sentido contrário ao do pacto, prejudicando todos os demais estados e, dessa forma, ferindo todos os princípios federativos.

Verificamos também o importante valor que a célebre frase do juiz da Suprema Corte Americana: “the power to tax involves the power to destroy”. Nesta frase notamos que a tributação possui dois lados, o de manter o estado se utilizado de forma correta e o de destruir determinado instituto, se utilizado de forma abusiva.

²¹ CAMPOS, Dejalma de; CAMPOS, Marcelo. A Imunidade e as Garantias Constitucionais: Alcance do Artigo 150, VI, d, da CF. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 33.

Em um exemplo prático, poderíamos imaginar a União criando tributos abusivos sobre templos judaicos, prejudicando e/ou impedindo dessa forma, de uma maneira oblíqua, a prática da religião dos judeus.

Nota-se, portanto, que as imunidades tributárias possuem uma razão de ser que vai muito além da literalidade da norma posta na Constituição Federal.

Nesse sentido, reconhecida a hipótese de que a tributação utilizada de forma abusiva possui o poder de destruir, bem como que o constituinte criou as imunidades como forma de proteger os princípios basilares dessa destruição, é dessa forma que devemos interpretar as normas imunizantes contidas na Constituição Federal de 1988.

Estabelecida essa premissa, passaremos agora a analisar o corpo da Constituição Federal e a doutrina para estabelecermos os princípios e aspectos que o legislador constituinte tentou proteger com a imunidade prevista no artigo 150, VI, d, da Carta Magna brasileira.

Dessa forma, verificamos, diante de uma interpretação sistemática da Constituição Federal de 1988 que esta, em diversos pontos, em concordância com o sistema democrático adotado, protege de diversas formas a liberdade de pensamento, a cultura, a atividade intelectual, entre outros.

Dentro da idéia acima mencionada, podemos citar diversos artigos da Constituição que trazem a proteção desses ideais. Senão vejamos:

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, independente de censura ou licença.

Art. 206 – O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios:

(...)

II – Liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber;

(...)

Art. 215 – O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes de cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.

Art. 218 – O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas.

Art. 220 – A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nessa Constituição.

Assim, diante da premissa acima adotada, que as imunidades possuem a intenção de proteger um bem maior, além daquele bem literalmente citado na norma imunizante.

Com a leitura dos artigos da Constituição agora mencionados, podemos concluir que caso a palavra livro seja restringida estaremos limitando em muito as normas que garantem o livre pensamento.

Diante desse ponto, observamos que o escopo do artigo 150, VI, “d” da Constituição Federal de 1988 era de proteger não especificamente o livro, mas a liberdade de informação, a cultura, a liberdade e divulgação de pensamento, entre outras.

No mesmo sentido é o ensinamento de Ives Gandra da Silva Martins:

A imunidade consagrada no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal de 1988 objetiva garantir a liberdade de expressão, a informação e formação cultural e os valores de uma nação democrática, em que a imprensa é o veículo maior de controle dos detentores do poder pela sociedade. Liberdade de expressão, informação e cultura são os valores a serem protegidos.²²

Na mesma esteira de entendimento, podemos citar também um trecho do voto vencedor do Desembargador Toledo Silva, do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, no julgamento dos Embargos infringentes nº 28.579-5 (julgado em 01/09/1999), no qual afirma que “A prevalecer o entendimento arcaico das agravadas (no caso, Fazenda do Estado de São Paulo e

²² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 125.

do Município de São Paulo), a manifestação do pensamento, através dos meios eletrônicos, sofrerão profunda restrição, o que não é admissível.”²³

Ainda, com o intuito de fortalecer o nosso entendimento, importante notar o termo utilizado pelo legislador constituinte no art. 220 da Constituição: “sob qualquer forma, processo ou veículo”. Ou seja, o livro eletrônico com a devida certeza está incluído no presente termo, portanto tributá-lo seria uma forma de restrição, o que contraria frontalmente o mencionado artigo.

Convém lembrar também que, diante de uma interpretação sistemática, uma norma contida em certo texto legal não pode, de forma alguma contrariar a finalidade do mesmo, ou, ainda, a interpretação do próprio texto legal. Sendo assim, ou se extrai do texto a norma contrária ou, no caso da Constituição Federal devemos interpretar a norma de forma extensiva, para que tenhamos um sistema constitucional harmônico em si mesmo.

Portanto, no presente ponto do trabalho em tela, não podemos chegar à outra conclusão senão a que as normas imunizantes devem ser interpretadas de forma extensiva, com a finalidade de incluirmos nelas todos os princípios e institutos que o constituinte pretendeu abranger.

Corroborando e fortalecendo com o nosso entendimento de que a imunidade deve ser interpretada de forma extensiva às diversas decisões do Supremo Tribunal Federal, decisões estas que entendem como imune, por exemplo, as listas telefônicas e o álbum de figurinhas. Vejamos as ementas dos julgados:

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

²³ TJSP, 028.579-5/8-02, 8ª Câmara de Direito Público, Relator Paulo Travain, DJ 14/09/1999. Disponível em: <<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=1243519&v1Captcha=trfrn>>. Acesso em: 29 mar. 2011.

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.²⁴

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 infanto-juvenil.
4. Recurso extraordinário conhecido e provido.²⁵

Importante fazer uma pequena consideração referente ao julgado que entende pela imunidade da lista telefônica, nota-se que o caso é da época anterior à Constituição atual, porém a norma imunizante, objeto do referido acórdão, possuía um texto praticamente idêntico ao da Constituição atual e que o STF mantém o mesmo entendimento nos tempos atuais.

A doutrina possui o mesmo entendimento sobre a interpretação ampliativa, nesse sentido podemos citar a lição de Celso Ribeiro Bastos, que inclui os livros eletrônicos na imunidade ora estudada por possuírem a mesma função dos livros como são popularmente conhecidos, bem como utiliza-se de uma interpretação finalística das imunidades:

Conclui-se, portanto, que a imunidade tributária constante no art.150, VI, d, abrange os livros, jornais e periódicos divulgados em CD-ROM ou disquete, uma vez que estes operam a mesma função dos livros, jornais e períodos publicados em papel. Além disso, admitindo-se o caráter teleológico da imunidade tributária, pouco importa o tipo de veículo que divulga as informações, a cultura e a educação. O constituinte não colocou o CD-ROM e o

²⁴ STF, 101.441-5, Tribunal Pleno, Relator Min. Sydney Sanches, DJ 19/08/1988. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=193785>>. Acesso em: 29 mar. 2011.

²⁵ STF, 221.239-6, Segunda Turma, Relator Min. Ellen Gracie, DJ 06/08/2004. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=249506>>. Acesso em: 29 mar. 2011.

disquete no corpo da Carta Maior de 1988 apenas porque naquela época sua utilização era mínima.

(...)

Portanto, pela identidade de motivos pelos quais se imuniza o livro, deve-se imunizar também o CD-ROM e o disquete, pois ambos cumprem a mesma finalidade.²⁶

Diante do acima exposto, verificando que o Supremo Tribunal Federal entende que a imunidade tem por escopo evitar embaraços a “liberdade de expressão intelectual, artística científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação”, não há porque entender pela não imunidade do livro eletrônico, pois, caso contrario, estaríamos criando embaraços a aquilo que o STF entende ser o escopo da norma imunizante.

²⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. Imunidades Tributárias In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Pesquisas Tributárias Nova Série: Tributação na Internet**. São Paulo: RT, 2001.

3. CRITICAS ÀS TESES RESTRITIVAS

Não obstante a grande maioria da jurisprudência e dos doutrinadores entenderem que o livro eletrônico é abrangido pela norma imunizante do artigo 150, VI, “d” da Constituição Federal de 1988 pelas razões acima expostas, alguns doutrinadores defendem teses restritivas, nas quais os chamados livros eletrônicos não estariam abrangidos pela imunidade.

Não nos furtamos em reconhecer a importância e o grande conhecimento jurídico de tais doutrinadores, dentre os quais podemos citar Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Heleno Taveira Tôres, Ricardo Lobo Torres, Eurico Marcos Diniz de Santi, entre outros. Porém, acreditamos que as teses restritivas defendida por alguns merecem críticas ante as suas insubsistências apontadas abaixo.

Um dos argumentos alegados pelos doutrinadores que defendem essa corrente restritiva é o argumento que, por ser o livro eletrônico utilizado por aqueles que possuem maior poder econômico e, portanto, maior capacidade contributiva, este não mereceria a imunidade.

Outro argumento no mesmo sentido é de que a referida imunidade tem como pressuposto o barateamento dos livros e, conseqüentemente, a facilitação do acesso pela população a esses bens e que também, a nosso ver, padece de falhas.

Nesse sentido, em relação às duas alegações acima, podemos citar os argumentos elaborados por Heleno Taveira Tôres e Vanessa Nobell Garcia:

Como o dispositivo sob exame garante o direito ao conhecimento e à liberdade de informar e de ser informado pelo barateamento do bem, faz-se evidente que a capacidade econômica dos adquirentes de *software* e CD-ROMs lhes permite consumir tais produtos sem que a tributação incidente mostre-se como uma limitação decisiva aos valores garantidos por aqueles princípios, sob pena de, estendendo-se a imunidade em tela a estes casos, macular-se o princípio da isonomia fiscal e demais critérios de justiça tributária.²⁷

²⁷ TÔRES, Heleno Taveira; GARCIA, Vanessa Nobell. Tributação e Imunidade dos Chamados “Livros Eletrônicos”. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 95-96.

Ainda, em relação à mesma alegação, podemos citar os argumentos de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho:

Embora a Constituição consagre todos esses princípios relacionados com a liberdade, mormente, a de expressão e de acesso à informação, insta ponderar que, especificamente quanto ao aspecto tributário, com o pragmático objetivo de barateamento de preços, só concedeu imunidade para os livros e os periódicos e o papel destinado a sua impressão, favorecendo, desse modo, o consumo desses bens e a democratização da cultura, da ciência e da informação independente.²⁸

Talvez o constituinte não tenha pretendido estender a imunidade do livro, jornal e periódico e do papel destinado a sua impressão para o cd-rom e o disquete com programas, as fitas cassetes gravadas etc., pelo fato de julgar que esses modernos meios de divulgação da moderna tecnologia não requeressem tal benefício, pelo fato de serem, em regra, consumidos apenas, por pessoas de melhor poder aquisitivo, olvidando a conveniência da extensão da imunidade, em comento, para a difusão destes novos meios de veiculação de idéias, conhecimento e informação.²⁹

Claramente percebemos o equívoco nos argumentos acima, não necessariamente somente pessoas com elevado poder aquisitivo é que utilizam essa tecnologia e, ainda, a cada dia temos o barateamento e a difusão dos produtos tecnológicos, contando, inclusive, com a ajuda do Poder Executivo com os programas de inclusão digital das camadas mais pobres da população.

Por outro lado, a imunidade ora analisada não tem somente o objetivo de baratear os custos dos bens referentes à liberdade de informação e pensamento, tem um objetivo muito mais nobre, o de não permitir a criação de novos tributos sobre esses bens que poderiam onerar excessivamente os livros e praticamente impossibilitar a sua aquisição ou produção.

Outro argumento, apresentado na tentativa de legitimar a interpretação restritiva das imunidades do livro, trata-se da impossibilidade da integração analógica, defendida por Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho. Contudo, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo tecem ótimas observações contrárias a essa tese. Vejamos:

²⁸ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A Imunidade Tributária do Livro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 192.

²⁹ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. Os CD-ROM's e Disquetes com Programas Gravados são Imunes?. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 7, abr., 1996, p. 36-37.

Improcede, outrossim, a tese que nega a possibilidade de integração analógica. Pelo contrário, a integração analógica é indispensável à efetividade da Constituição, e de sua supremacia sobre as demais normas do ordenamento, inclusive as que instituem os impostos. Na tarefa de fazer efetiva a constituição tem-se de considerar as lacunas que Karl Engisch qualifica como verdadeiras, e cujo não preenchimento conduz a um momento de incongruência no sistema. Ademais, como vimos, o livro eletrônico é a mais moderna forma de livro. Dessa forma, por encaixar-se no conceito de livro, não configura analogia conceder-lhe o benefício da imunidade.³⁰

Em complemento a citação acima, vale lembrar o fenômeno, de certa maneira informal, da mutação constitucional, que altera o conteúdo do texto sem qualquer necessidade de uma alteração formal do texto escrito, por meio de uma emenda constitucional por exemplo. A mutação ocorre em decorrência mudança do entendimento do conceito de certa palavra em virtude da evolução social. Podemos dizer que é isso que está ocorrendo com o conceito da palavra livro.

Por outro lado, seria completamente impraticável e totalmente contrário aos princípios constitucionais atuais, a elaboração de uma nova emenda constitucional toda vez que fosse necessário a mudança de interpretação de certas palavras ou a inclusão de novos elementos que poderiam ser facilmente extraídos em uma interpretação sistemática.

Temos ainda a tese de Eurico Marcos Diniz de Santi que justificando o não cabimento das imunidades ao livro eletrônico, utiliza-se de conceito restritivo da palavra “livro”, em suas próprias palavras:

O fato é que “livro” é livro e “CD-ROM” é CD-ROM. E advirta-se: por trás de singela afirmação está o peso da Escolástica, que na busca de compreender o significado da palavra de Deus cunhou, em séculos de reflexão, os conceitos de *uso* e *menção*. Dizer que “livro” é livro, pois não é mero jogo de palavras, significa afirmar que o suporte físico “livro” (menção) significa o objeto livro (uso) [entre aspas faz-se referência à palavra; sem aspas ao sentido da palavra]. Por isso Lúcia Santaella afirma que, além de ser diverso do signo, o objeto é também aquilo que determina o signo. Assim sendo, o signo representa o objeto porque, de algum modo, é o próprio objeto que determina essa representação. Quer dizer, é porque surgiu um objeto diferente de livro que ele foi chamado CD-ROM; fosse idêntico, não seria necessário outro nome. Por isso, quando

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito, SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Imunidade Tributária do Livro eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 113.

quero um livro peço um “livro”; se quero um CD-ROM, peço um “CD-ROM”. Só o fato poético de chamar CD de “livro” pode confundi-los.³¹

Entendemos que a tese acima relacionada peca na interpretação exageradamente restritiva, a referida tese faz uso somente do conceito “popular” de livro, mas, caso utilizássemos cegamente essa tese, poderíamos afirmar que “livros” escritos em rolos de pergaminho ou qualquer outro material que não se adéqüe ao conceito popular de livro não seria livro, assim, poderíamos afirmar que os antigos filósofos, por exemplo, não escreveram livro algum.

Ainda, conforme nos ensina o ilustre doutrinador Roque Antonio Carrazza, as teses restritivas da palavra livro poderiam ocasionar graves violações ao princípio da isonomia, tendo em vista que diversos deficientes que em virtude da deficiência não conseguem folhear um livro (segundo o conceito popular) arcariam com o ônus tributário, contudo, pessoas sem nenhuma deficiência teriam o “privilégio” imunidade. Vejamos as suas palavras:

Uma pessoa alfabetizada, em perfeitas condições físicas e mentais, adquire uma Bíblia convencional (isto é, impressa em papel) e não suporta no preço deste Livro Sagrado, o ônus financeiro de nenhum imposto. É o que literalmente dispõe o art. 150, VI, d, da Constituição Federal.

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

(...)

Um cego, por exemplo, será economicamente prejudicado justamente por ser cego.³²

Por fim, temos a tese que o constituinte de 1988 não estendeu a imunidade da alínea d, do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal aos chamados livros eletrônicos porque não tinha esta intenção. Esse é um dos argumentos de Ricardo Lobo Torres:

³¹DE 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**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 64.

³² CARRAZZA, Roque Antonio. Importação de Bíblias em Fitas - sua imunidade – Exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal, In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 26. São Paulo: Dialética, 1997, p. 139.

Quando foi promulgada a Constituição de 1988, a tecnologia já estava suficientemente desenvolvida para que o constituinte, se o desejasse, definisse a não incidência sobre a nova mídia eletrônica. Se não o fez é que, a contrario sensu, preferiu restringir a imunidade aos produtos impressos em papel.³³

Em referência a tese acima citada, entendemos esta ser equivocada no ponto em que o doutrinador afirma que intenção do legislador ao não estender a imunidade ora estudada seria por causa, unicamente, da intenção do legislador de restringir a imunidade aos produtos impressos em papel.

Contudo, a razão do texto não ser literalmente estendido, pode ter outras razões, como, por exemplo, a de que o legislador achar que não fosse necessário citar todos os meios que a imunidade abarcaria em virtude da abrangência do conceito da própria palavra “livro”, ou por acreditar, na época, que as novas tecnologias não teriam o condão de substituir os livros impressos em papel. Nunca saberemos. Portanto, não há como afirmar a intenção do legislador constituinte sem, ao menos, uma interpretação sistemática da Constituição.

Portanto, diante do todo exposto e em razão da interpretação sistemática e histórica, da intenção do legislador constituinte em proteger as liberdades humanas, da mutação constitucional e de todos os princípios norteadores do direito, concluímos que a imunidade ora estudada deve albergar os chamados livros eletrônicos.

³³ TORRES, Ricardo Lobo. Imunidade Tributária nos produtos de informática. In: YAMASHITA, Fugimi (coord.), **Livro de Apoio do 5º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário**. São Paulo: IOB, 1996, p. 99.

CONCLUSÃO

Uma das maiores e principais discussões no direito tributário sempre foi a questão do que deverá ser tributado ou não, sendo que vários pontos dessa discussão giram em torno do conceito de palavras e na classificação de produtos que dependendo da tese seguida podem ser tributados ou não.

Diante dessa questão e com a evolução tecnológica, notamos essa problemática em relação ao livro eletrônico que dependendo da interpretação das normas imunizantes e de seu conceito poderia ser tributado ou não.

Assim, diante desse problema específico acima citado, elaboramos o presente estudo e tentamos, com os argumentos acima expostos, resolver o conflito ora posto. Sendo que, após o término do trabalho em tela, chegamos às seguintes conclusões, abaixo transcritas:

Em relação à questão sobre o que é um livro concluímos que não podemos conceituar um objeto como sendo um livro somente pelo seu formato ou material com o qual é feito. Devemos conceituá-lo em relação ao seu conteúdo e finalidade. Assim, caso o livro eletrônico preencha os requisitos de conteúdo e finalidade poderemos conceituá-lo como um livro, independente do seu suporte físico, formato ou material com o qual é feito.

Em continuidade ao estudo, verificamos que as imunidades possuem o escopo de proteger princípios muito maiores do que somente proteger os bens literalmente citados nas normas imunizantes. Nesse sentido, em relação a imunidade dos livros, o objetivo é o de proteger a liberdade de expressão e pensamento, entre outras. Assim, possuindo o livro eletrônico exatamente essa finalidade, não há o porque de não incluí-los na abrangência da norma imunizante.

Por fim, analisamos as principais teses restritivas acerca da imunidade do livro eletrônico e pudemos concluir que todas elas padecem de algumas falhas, tais como interpretações extremamente restritivas, sem se atentar a interpretação sistemática da Constituição Federal, premissas equivocadas, dentre outros problemas.

Portanto, não poderíamos chegar à outra conclusão se não a de que o livro eletrônico, dependendo do seu conteúdo, pode ser considerado como livro, bem como, por poder ser assim conceituado e por estar incluído nos princípios que a norma imunizante protege deve ser abrangido pela alínea “d”, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. Constituição (1946). **Presidência da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao46.htm>. Acesso em: 17 mar. 2011.

_____. Constituição (1988). **Presidência da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 29 mar. 2011.

_____. Emenda Constitucional nº. 1, de 17 de outubro de 1969. **Presidência da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 29 mar. 2011.

_____. Lei nº. 4077, de 07 de janeiro de 2003. **Assembléia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro**. Disponível em: <<http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/c8aa0900025feef6032564ec0060dfff/21627aa17e5d112083256ca8004abd6f?OpenDocument&Highlight=0,4077>>. Acesso em: 29 mar. 2011.

_____. Lei nº. 11.670, de 19 de setembro de 2001. **Assembléia Legislativa do Estado do Rio Grande do Sul**. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXT0&Hid_TodasNormas=1582&hTexto=&Hid_IDNorma=1582>. Acesso em: 29 mar. 2011.

_____. Lei nº. 10. 753, de 30 de outubro de 2003. **Presidência da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.753.htm>. Acesso em: 29 mar. 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº. 101441/RS. Tribunal Pleno. Relator Ministro Sydney Sanches. Julgamento: 04/11/1987. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=193785>>. Acesso em: 30 mar. 2011.

_____. Supremo Tribunal federal. Recurso Extraordinário nº. 221239/SP. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relatora Ministra Ellen Gracie. Julgamento: 25/05/2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=249506>>. Acesso em: 30 mar. 2011.

_____. Tribunal Regional federal (5. Região). Apelação Cível nº. 1998.04.01.090888-5. Segunda Turma. Relator João Pedro Gebran Neto, DJ 25/10/2000. Disponível em: <<http://www.trf4.jus.br/trf4/jurisjud/imprimir.php?selecionados='TRF400077937'&pp='o%20fato%20de%20o%20jornal%20nao%20ser%20feito%20papel'&cp=>>>. Acesso em: 29 mar. 2011.

_____. Tribunal Regional Federal (2. Região). ... 2000.02.01.071164-4. Quinta Turma. Relator Aluisio Gonçalves de Castro Mendes, DJ 25/06/2003. <http://www2.trf2.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=base_jur:v_juris> . Aceso em: 29 mar. 2011.

BASTOS, Celso Ribeiro. Imunidades Tributárias In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Pesquisas Tributárias Nova Série: Tributação na Internet**. São Paulo: RT, 2001.

CALDEIRA, Cinderela. Do Papiro ao Papel Manufaturado. **Revista Espaço Aberto**. Outubro 2002, nº. 24. Disponível em: <<http://www.usp.br/espacoaberto/arquivo/2002/espaco24out/print/ptvaria.htm>>. Acesso em: 28 mar. 2011.

CAMPOS, Dejalma de; CAMPOS, Marcelo. A Imunidade e as Garantias Constitucionais: Alcance do Artigo 150, VI, d, da CF. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 200.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 13 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. Importação de Bíblias em Fitas - sua imunidade – Exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal, In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 26. São Paulo: Dialética, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009

DAUER, Stella. Abrindo o Livro: a arte invisível do designer de livros. Disponível em: <<http://abrindoolivro.wordpress.com/2009/07/20/um-pouco-sobre-a-historia-do-livro/>>.

Acesso em: 28 mar. 2011.

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**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. São Paulo: RT, 1988.

Dicionário Houaiss da língua portuguesa. Objetiva: Rio de Janeiro, 2001, p. 1774

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

IDICONÁRIO AULETE. Disponível em: <http://aulete.uol.com.br/site.php?mdl=aulete_digital&op=loadVerbete&pesquisa=1&palavra=livro&x=0&y=0>. Acesso em: 28 mar. 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. Jus Navigandi, Teresina, ano 5, n. 38, 1 jan. 2000. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/1809>>. Acesso em: 13 mar. 2011.

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**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A Imunidade Tributária do Livro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. Os CD-ROM's e disquetes com programas gravados são imunes?. Revista Dialética de Direito Tributário, abr. 1996, nº. 7.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Embargos infringentes nº 28.579-5. Oitava Câmara de Direito Público. Relator Paulo Travain. Julgado em: 01/09/1999. Disponível em:
<<https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do;jsessionid=A70BDF2207A9C3D9DB6F027F6FAF300D?cdAcordao=1243519&vIcaptcha=tjact>>. Acesso em> 30 mar. 2011.

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

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