

**XXVI ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI BRASÍLIA – DF**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Marcos Aurélio Pereira Valadão; Maria De Fatima Ribeiro; Raymundo Juliano Feitosa
- Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-437-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Desigualdade e Desenvolvimento: O papel do Direito nas Políticas Públicas

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais.
2. Tributos.
3. Imunidade.
4. Impostos. XXVI Encontro Nacional do CONPEDI (26. : 2017 : Brasília, DF).

CDU: 34



XXVI ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA – DF

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Durante o período de 19 a 21 de julho de 2017, foi realizado o XXVI CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Brasília - DF em parceria com os Cursos de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado da UNB - Universidade de Brasília, da Universidade Católica de Brasília – UCB, do Centro Universitário do Distrito Federal – UDF e com o Instituto Brasiliense do Direito Público – IDP, com a participação de docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país.

Os artigos apresentados no Grupo de Trabalho - Direito Tributário e Financeiro I, e ora publicados, propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central sobre Desigualdades e Desenvolvimento: O papel do Direito nas políticas públicas.

Neste Livro encontram-se publicados 18 (dezoito) artigos, rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e áreas afins. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Ambiental destacadamente, e, também outras áreas do conhecimento como economia e ciência política.

De forma abrangente a presente Coletânea examina temas relacionados com o Direito Tributário e o Direito Financeiro, destacando artigos sobre a função social dos tributos, imunidades, tributação internacional, justiça fiscal, extrafiscalidade ambiental, políticas públicas e tributação, impostos diversos, atividade financeira do Estado entre outros.

A importância dos temas, ora publicados, está demonstrada na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas. Dentre os trabalhos apresentados, predominaram artigos sobre questões relacionadas à desoneração tributária, especialmente as imunidades e a atuação estatal para a implementação de políticas vinculadas às finalidades estatais e extrafiscalidade (cinco dos dezoito artigos). O tema da desigualdade social e tributação, extremamente atual, foi contemplado com três artigos, temática também interligada com o problema da função social do tributo e políticas

públicas que foi tratada em dois artigos. As questões referentes à federação e sistema tributário são consideradas em dois artigos, assim como do tema do âmbito de incidência do ISS que é considerado em dois trabalhos. Com um artigo referente cada temática tem-se direito internacional tributário, transação, tributação ambiental e processo tributário.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Nossos cumprimentos ao CONPEDI pela publicação destes escritos, agradecendo também aos autores pelas exposições, debates e publicações de suas produções.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP

Prof. Dr. Marcos Aurélio Pereira Valadão - Universidade Católica de Brasília - UCB

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - Universidade de Marília – UNIMAR

A IMUNIDADE INTELECTUAL DO LIVRO ELETRÔNICO
THE 'INTELLECTUAL TAX IMMUNITY' OF THE ELECTRONIC BOOK

Renata da Silveira Bilhim ¹
Fernando Rangel Alvarez dos Santos ²

Resumo

O presente estudo investigou a hipótese da imunidade tributária ter ou não alcançado o livro eletrônico. Nas fontes pesquisadas, foram analisados o discurso sobre imunidade na base bibliográfica e os julgados da Suprema Corte acerca do tema. A metodologia envolveu a evolução do instituto 'imunidade' desde a sua concepção no léxico, seus conceitos doutrinários, bem como o entendimento jurisprudencial do tema. Os resultados apontam para heterogeneidade nos conceitos, e para a uniformização da jurisprudência da Suprema Corte, que tratou a matéria em sede de recursos repetitivos.

Palavras-chave: Imunidade tributária, Livro eletrônico, Tributário, Imposto, Fiscal

Abstract/Resumen/Résumé

The present study investigated the hypothesis of tax immunity having or not having reached the electronic book. As sources, the analysis of the discourse on immunity in the bibliographic base and the Supreme Court judgments on the subject were investigated. The methodology involved the evolution of the institute 'immunity' from its conception in the lexicon, its doctrinal concepts, as well as the jurisprudential understanding of the subject. The results point to heterogeneity in concepts, and to the standardization of Supreme Court jurisprudence, which dealt with the matter in terms of repeated appeals.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tributary immunity, E-book, Tributary, Tax, Fiscal

¹ Doutoranda em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ; Mestre em Direito pela UNESA. Advogada e professora de direito tributário de Pós-Graduação (FGV, PUC, UFF, EMERJ e IBMEC).

² Doutorando em Direito pela Universidade Veiga de Almeida (Bolsista PROSUP). Mestre em Direito e Especialista em Direito Civil e Processual Civil pela UNESA e em Direito Corporativo pelo IBMEC. Advogado

INTRODUÇÃO

Em tempos de evolução constante, globalização e do desenvolvimento desenfreado das novas tecnologias, é momento de se pensar na tributação desses novos mecanismos que a modernidade nos apresenta. Os veículos que permitem o acesso a informação nunca prosperaram tanto como na era em que vivemos.

O conhecimento sempre propagado por meios físicos e impressos agora se dissemina de outra forma, por meio de cds; *pen drives*, ou um mero *download* de um programa pela internet. O livro impresso em papel vem cedendo lugar aos softwares não corpóreos. Em poucas décadas, senão antes disso, estaremos a assistir a extinção do livro na sua forma tradicional, o livro impresso em folhas de papel para meros substratos virtuais contendo muito mais informações e possibilitando, ainda, o acesso a um sem número de pessoas conectadas ao mesmo tempo ao redor do mundo.

Todavia, seu acesso nem sempre é fácil a todos. Justamente com a finalidade de possibilitar o acesso a informação, o que pressupõe maior desenvolvimento da própria população, a livre manifestação do pensamento, a liberdade de atividade intelectual, artística, científica e da comunicação, todas garantias fundamentais do cidadão¹, é que foram criados mecanismos visando limitar o poder de tributar.

No intuito incentivar a leitura, a aquisição de informação e conhecimento, a manifestação cultural da forma mais ampla possível, o Constituinte de 88 criou a imunidade, forma de não incidência tributária, que inclui os livros, jornais, periódicos, e o papel destinado à sua impressão. Essa forma de desoneração fiscal se refere apenas à espécie tributárias impostos e está prevista expressamente do texto constitucional no art. 150, inciso VI, alínea “d”, estruturando, assim, a imunidade que chamamos intelectual, medida essa que facilita a expressão artística, científica e intelectual, já que minimiza o custo do acesso ao conhecimento, pensamentos e ideias.

A hipótese a ser investigada deste estudo é compreender se o livro eletrônico está amparado ou não pela imunidade tributária e, para isso, destacamos em algumas etapas a construção de um raciocínio. Inicia-se o estudo tratando dos principais aspectos das imunidades em geral. Passe-se, logo em seguida às imunidades dos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão – art. 150, VI, d, da Constituição da República e sua compatibilidade com a tributação ou não do livro eletrônico. As considerações finais apontam, que é necessária uma digressão para que se possa chegar a um conceito de “livro”.

¹ Art. 5º, IV, IX e XIV (BRASIL, 1988).

A metodologia envolve o diálogo entre as duas concepções que debatem o tema esse tema: uma mais restritiva, que defende a tributação do livro eletrônico e uma mais ampla que sustenta a sua imunidade.

Ao final traz-se o entendimento da Suprema Corte, que já reconheceu a repercussão geral sobre o tema, mas que ainda pende de julgamento.

Os resultados apontam para um difícil consenso no tema, mas com tendência à heterogeneidade nos conceitos e nas decisões.

1 IMUNIDADES – ASPECTOS GERAIS

Imunidade é uma proteção garantida pelo legislador constituinte ao contribuinte, ou ao objeto sujeito à tributação. É uma hipótese de não incidência tributária constitucionalmente qualificada que limita as competências tributárias das pessoas políticas, atingindo apenas a obrigação principal, nunca a acessória. Elas apontam os limites materiais e formais da atividade legiferante.

Como é uma situação jurídica que impede o legislador ordinário de tributar determinadas pessoas ou coisas, faz-se necessário estabelecer a diferença entre imunidade e isenção, tendo em vista que em ambas a consequência prática é a mesma: não pagar o tributo.²

A imunidade opera, pois, no plano da definição da competência tributária, diferente da isenção que atua no campo do exercício da competência tributária do ente político tributante. Corroborando esta ideia, expôs Carvalho (2000):

(...) a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência. Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas poderão operar, legislando sobre matéria tributária. Ora, [...] a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes. Dirige-se ao legislador ordinário para formar, juntamente com outros mandamentos constitucionais, o feixe de atribuições entregue às pessoas investidas de poder político. Aparentemente, difere dos outros meios empregados por mera questão sintática.³

Sem divergência na doutrina, a imunidade é uma renúncia fiscal ou vedação de cobrança de tributo estabelecida em sede constitucional, ou seja, ainda que o termo utilizado na Constituição seja isenção, como é o caso de contribuições para a previdência social (art.

² Neste sentido, Lobo Torres, discorrendo sobre as diferenças entre a isenção e a imunidade, constrói um quadro sinóptico das distinções, entre outras: imunidade tem natureza de limitação do poder fiscal, é uma regra de incompetência absoluta do poder de tributar, tem como fundamento a liberdade, como fonte a Constituição, sua eficácia é declaratória e é irrevogável; a isenção tem natureza de autolimitação do poder fiscal, é uma norma de derrogação da incidência tributária, tem como fundamento a justiça, como fonte a Lei ordinária, sua eficácia é constitutiva e é revogável (restaurando a incidência). Lobo Torres (2009, p. 84-85).

³ Carvalho (2000).

195, § 7º), na verdade trata-se de imunidade. Aliás, o termo “imunidade” não se acha no texto constitucional, mas sim expressões como: “são vedados”; “são gratuitos”; “são isentos”; “não incide”, entre outras similares.

Antes do exame específico da imunidade do livro eletrônico de que a alínea “d”, do inciso VI, do art. 150 da Constituição da República, importante mencionar que a única espécie tributária abarcada pela hipótese não incidência constitucional são os impostos⁴. O que não quer dizer que não existam imunidades referentes às outras espécies fiscais estipuladas ao longo do texto constitucional⁵.

Quanto à classificação, as imunidades podem ser gerais (genéricas) ou específicas (tópicas ou especiais⁶). As genéricas, são aquelas do art. 150, VI, Constituição da República, as quais dirigem vedações a todas as pessoas políticas e abrangem todo e qualquer imposto que recaia sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das entidades e coisas mencionadas. Protegem valores constitucionais essenciais, como a forma federativa de governo, a liberdade religiosa, política, de informação, etc. As específicas estão restritas a um único tributo (imposto, taxa ou contribuição) e dirigem-se a determinada pessoa política.

Outro critério de classificação das imunidades as divide entre subjetivas, objetivas e mistas⁷. As subjetivas obstam a incidência tributária sobre certas pessoas, v.g. o art. 150, VI, alíneas “a”, “b”, e “c”. As objetivas desoneram determinados bens ou mercadorias, v.g. o art. 150, VI, alíneas “d”. E as mistas, afasta a incidência de tributo sobre a pessoa e coisa ao mesmo tempo, como exemplo, a imunidade do ITR sobre pequenas glebas, conforme dispõe o art. 153, § 4º, da Constituição da República.

Por fim, uma última classificação, Carvalho (2000) as repartiu entre normas de comportamento e normas de estrutura,⁸ para inserir nestas últimas as regras de imunidade,

⁴ O Supremo Tribunal Federal tem fixado o entendimento no sentido de que a imunidade do art. 150, VI, da Constituição da República se aplica apenas aos impostos, não se prolongando nem às taxas (RE nº 496.209, AI nº 458.856 RE nº 424.227, RE nº 407.099, RE nº 354.897, RE nº 356.122, RE nº 398.630 e RE nº 364.202), nem às contribuições para a seguridade social (RE nº 378144 AgR / PR), nem tão pouco às contribuições previdenciárias (ADI nº 2024/DF).

⁵ Por exemplo, os seguintes artigos conferem imunidades às taxas: art. 5º, XXXIV, “a” e “b” (o direito de petição aos Poderes Públicos e a obtenção de certidões em repartições públicas); art. 5º, LXXIII (gratuidade para ação popular); art. 5º, LXXIV (justiça gratuita); art. 5º, LXXVI, “a” e “b” (são gratuitos aos reconhecidamente pobres o registro civil de nascimento e a certidão de óbito); art. 5º, LXXVII (gratuidade para as ações de *habeas corpus* e *habeas data*); art. 226, § 1º (o casamento é civil e gratuita a celebração). Sobre o tema veja COSTA (2001).

⁶ Costa (2001, p. 80-104).

⁷ Torres (1999, p. 163-164).

⁸ Apenas para reforçarmos o que já foi exposto em outros trechos deste trabalho, as normas de comportamento visam, como o próprio nome já nos sinaliza, a disciplinar o comportamento dos homens na vida social. Assim, albergam, no conseqüente, um comando voltado para o agir humano. Já as normas de estrutura têm por destinatário o legislador, e, por isso, contêm, no conseqüente, comandos que estabelecem o modo e as condições de produção de outras normas.

normas que o agir do legislador infraconstitucional.⁹ Assim, a Constituição tolhe o legislador ordinário de tributar determinadas pessoas ou coisas, estabelecendo, com isso, normas de incompetência tributária.^{10 11}

As normas imunizantes discorrem sobre matéria de ordem pública, que Ráo (2013)¹², chamava, em seu clássico ‘O Direito e a Vida dos Direitos’, de matéria de interesse social predominante. Assim, essas regras confiam aos seus beneficiários direitos públicos subjetivos de não serem tributados. É o que, com propriedade, assinala Sobrinho (1996):

A norma imunizante não tem apenas a função de delinear a competência tributária, senão que também outorga ao imune o direito público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado. A norma imunizante, portanto, tem o duplo papel de fixar a competência tributária e de conferir ao seu destinatário um direito público subjetivo, razão que permite sua caracterização, no que diz com a outorga de um direito subjetivo, como norma jurídica atributiva, por conferir ao imune o direito referido.¹³

Sempre que a Constituição estabelece uma imunidade, está, em última análise, indicando a incompetência das pessoas políticas para legislarem acerca daquele fato ou pessoa específicos. Logo, atribuem a eles o dever de se absterem de tributar, sob pena de inconstitucionalidade. Nessa linha, Baleeiro (2000) diz que as “imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam”.¹⁴

Como bem observa Misabel Derzi, “a imunidade é, portanto, regra de exceção, somente inteligível se conjugada à outra, que concede o poder tributário, limitando-lhe a extensão, de forma lógica e não sucessiva no tempo”.¹⁵

A imunidade é ampla e indivisível, não permitindo, nem por parte do legislador (complementar ou ordinário), nem do aplicador (juiz ou agente fiscal), “restrições ou meios-

⁹ Neste sentido, explica Carvalho (2008, p. 116 e 117): “ (...) a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, 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”.

¹⁰ Misabel Derzi, ao contrário de Carvalho (2000), admite imunidades não expressas, “desde que implicitamente necessárias”, como, por exemplo, a imunidade recíproca das pessoas políticas. Todavia, corroborando com o professor paulista, Derzi leciona que a “regra expressa da Constituição (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da Federação para tributarem certos fatos ou situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário”. Baleeiro (1997, p. 16).

¹¹ Da mesma forma, ensina Borges (2001): “A regra jurídica de imunidade insere-se no plano das regras **negativas de competência**. O setor do social abrangido pela imunidade está fora do âmbito da tributação. Previamente excluído, como vimos, não poderá ser objeto de exploração pelos entes públicos. Borges (2001, p. 219). (grifou-se)

¹² Ráo (2013).

¹³ Sobrinho (1996, p. 102).

¹⁴ Baleeiro (2000).

¹⁵ Baleeiro (*ob. cit.* p. 14).

termos”¹⁶, a não ser, por óbvio, aqueles que já autorizados expressamente na Lei Maior. É uma norma que traduz eficácia plena e aplicabilidade imediata. Nem mesmo uma emenda constitucional pode anular ou restringir as situações de imunidade contempladas na Constituição¹⁷, já que são garantias fundamentais asseguradas ao contribuinte, assim como da forma federativa de Estado.

Se o próprio constituinte derivado, assim como o legislador ordinário não podem desprezar as imunidades tributárias, por maior razão não poderá fazê-lo o aplicador das leis tributárias, interpretando-as, a seu sentir, de modo a restringi-las ou ampliá-las.

Ou seja, a Constituição autoriza que os entes políticos, cada qual na sua esfera de competência, criem tributos, por meio de leis, ordinárias ou complementares, dependendo do caso, contudo, violar imunidades tributárias, nem mesmo emendas constitucionais podem, constituindo-se verdadeiros mecanismos de limitação ao poder de tributar.

2 AS IMUNIDADES DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO – ART. 150, VI, ‘d’, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA E SUA COMPATIBILIDADE COM A TRIBUTAÇÃO OU NÃO DO LIVRO ELETRÔNICO

São imunes a impostos, nos termos do art. 150, VI, ‘d’ da Constituição da República: “os livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão”.

Diante das proibições, censura e perseguições tão comuns à ditadura, o constituinte de 88, visando garantir direitos fundamentais do cidadão, projetou na alínea “d” do citado dispositivo norma de preservação da liberdade de comunicação e de pensamento, compreendida a liberdade de imprensa.

A imunidade intelectual, como chamamos, protege garantias e direitos fundamentais do cidadão, previstos no art. 5º, incisos IV, IX e XIV, da Constituição da República, ao

¹⁶ Silva ([s.d.], p. 247).

¹⁷ A Emenda Constitucional n. 3, de 17.3.93, ferindo cláusulas pétreas (porque fez tábua rasa do princípio federativo e atropelou direitos inalienáveis de contribuintes), estabeleceu, em seu art. 2º, § 2º, que o imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira não precisaria obedecer ao disposto no art. 150, VI, da Constituição da República. Buscando fundamento de validade neste dispositivo da EC n. 3/93, a Lei Complementar n. 77/93 realmente determinou a incidência do tributo no mesmo exercício financeiro (art. 28), além de ter mandado desconsiderar as imunidades previstas no art. 150, VI, da Constituição da República (arts. 3º, 4º e 8º). Nossas esperanças no sentido de que o Poder Judiciário, quando invocado, fulminaria tais irremissíveis inconstitucionalidades acabaram se confirmando com a decisão, por maioria de votos, do Supremo Tribunal Federal na ADIn 939-7 (rel. Min. Sydney Sanches). Nesta decisão ficou consignado: “[...] é inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.7.93, 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 Constituição da República (arts. 3º, 4º e 8º do mesmo diploma, LC n. 77/93)” (D/U 18.3.94, p. 5.165).

preservar a liberdade de manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato; a liberdade de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença; e a liberdade de acesso à informação, resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional, respectivamente.

A regra constitucional possibilita a todos a livre manifestação do pensamento, por meio de qualquer veículo, oral ou escrito, divulgados pela imprensa televisiva, jornalística, blogs da internet, sites de todo o tipo que o mundo globalizado permitiu com o desenvolvimento das mídias virtuais.

A forma encontrada pelo legislador de 88 foi a criação de desoneração de qualquer imposto incidente sobre o livro, o jornal, o periódico e o papel destinado à sua impressão. Este estudo irá se concentrar apenas no conceito de livro, já que o centro da temática desenvolvida é a tributação ou não do livro eletrônico.

Ao examinar o assunto, verificamos que muitos autores divergem quanto ao significado jurídico de livro, e encontramos posições que defendem a imunidade dos livros eletrônicos ou *e-books*, pela própria razão de ser do direito à informação, e outras que negam seu pertencimento ao rol das imunidades constitucionais, uma vez que a Constituição na mesma alínea em que trata dos livros, remete à desoneração tributária ao papel destinado a sua impressão, logo a expressão “*o papel destinado a sua impressão*” vincula o formato impresso do livro. E há ainda uma terceira posição, intermediária, que traz no seu bojo uma nova forma de interpretar a Constituição em cotejo com o tema.

Antes de partir para a verificação das concepções doutrinárias, importante tentar definir o vocábulo “livro”.

2.1 Conceito de livro

O que é livro? Sempre que existe dúvida quanto ao significado de uma palavra, é comum buscarmos um dicionário. Segundo definição do Dicionário Aurélio, livro é uma "reunião de folhas ou cadernos, cosidos ou por qualquer outra forma presos por um dos lados, e enfeixados ou montados em capa flexível ou rígida"¹⁸. No Dicionário Koogan/Houaiss, livro é "um conjunto de folhas impressas e reunidas em volume encadernado ou brochado"¹⁹, conforme a Enciclopédia. Olhando apenas para o dicionário é possível chegar a constatação de que livro é um bem corpóreo e físico, palpável, material, com peso e volume, ocupando um determinado lugar no espaço.

¹⁸ Holanda (1999).

¹⁹ Koogan/Houaiss (1995, p. 515).

Diante dessas definições é possível concluir que os nossos dicionários se referem a livros na sua forma tradicional, física. Importante ressaltar, por oportuno, que não são todos os tipos de livros físicos que trazem a imunidade a seu favor, mas apenas àqueles que possibilitam a transmissão de ideias, sejam elas quais forem.

Com efeito, definir o livro por sua forma não é suficiente. É necessário desbravar o que há de essencial em ser livro, independentemente de seu formato. Qual a essência da ideia de livro? O livro tem em si a transmissão de conhecimento, de conteúdo informativo, seja ele qual for. A forma é apenas o veículo para o armazenamento e a divulgação desse um conjunto de dados, informações e conhecimentos, essa sua nobre função.

Na linha evolutiva da expressão escrita, nasce, a partir da segunda metade do século XV, o livro impresso. O mais famoso é a Bíblia de Gutenberg, a B42, livro que introduz, formalmente, a criação da imprensa no Ocidente²⁰.

A visão de livro circunscrita à sua tipografia, se engessou no século XV, com a imprensa de Gutenberg. Nada obstante, priorizar a forma em detrimento da substância é um deslize incompatível com os avanços tecnológicos e a própria evolução do livro, o que é, decerto, contornável. O que, no passado, mudou de manuscrito para o impresso; atualmente se transforma do livro impresso para o livro eletrônico. Faz parte da história.

Importante ressaltar, neste ponto, que os dicionários tradicionais acima citados preveem mais de uma definição de livro, e a nem todas se apegam ao seu sentido formal. No Dicionário Aurélio, achamos, além do anteriormente citado, o significado "obra literária, científica ou artística que compõe, em regra, um volume". Já na Enciclopédia e Dicionário Ilustrado Koogan/Houaiss, livro é "obra em prosa e verso, de qualquer extensão". Dessas simples leituras, por outro lado, não se reconhece qualquer limitação do livro como sendo, necessariamente, feito de papel e encadernado, como poderia se imaginar.

Ademais, chama-se a atenção para o fato de que o Dicionário Aurélio já registra a expressão "livro eletrônico" como "edição em formato digital do texto de um livro"²¹.

Com efeito, a acepção de livro nasce, principalmente, da sua natureza de obra literária, científica ou artística, sendo, pois, independente, pelo menos para a conceituação extrajurídica, que seja impresso em papel.

2.2 Conceção Restritiva

²⁰ Na edição de número 24 da revista Espaço aberto, de outubro de 2002, Cinderela Caldeira publicou um artigo intitulado "Do papiro ao papel manufaturado", no qual faz um percurso sobre a história do livro. <http://www.usp.br/espacoaberto/arquivo/2002/espaco24out/vaipara.php?materia=0varia>

²¹ Disponível em <https://dicionariodoaurelio.com/livro>. Acesso em: 05 out. 2016.

O argumento central da concepção restritiva é o de que a Constituição Federal, na mesma alínea em que trata dos livros, remete à desoneração tributária de impostos ao papel destinado a sua impressão. E, portanto, essa expressão, “*o papel destinado a sua impressão*”, vincularia a imunidade à utilização do papel como veículo da informação, não se estendendo nem à mídia sonora ou audiovisual, nem tão pouco aos livros eletrônicos.²² Assim, somente os livros impressos restariam abarcados pela imunidade intelectual.

Outro ponto importante levantado pela concepção restritiva deriva da interpretação histórica e literal do texto constitucional. Na época da edição do texto de 88, a mídia eletrônica não era o foco da disseminação do conhecimento e da cultura. A tecnologia começava a se desenvolver e, no Brasil, essa forma ainda era cara e inacessível à maioria da população. Assim, embora esse veículo já existisse na década de 80, o constituinte ordinário não teria pretendido imunizar o livro que não fosse impresso, caso assim quisesse teria feito alguma sinalização expressa no próprio texto do art. 150, VI, d, da Constituição da República.

Saraiva Filho (1996), em precursor artigo sobre o tema, defendeu que a extensão do termo “livro” também às mídias mais modernas à época (CD-rom, disquetes) implicaria o uso de integração analógica, o que seria inadmissível em nosso sistema tributário. Sustenta ainda que talvez o constituinte de 88 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 novos meios de divulgação da informação não requeressem tal benefício, uma vez que, em regra, eram consumidos apenas, por pessoas de melhor poder aquisitivo, olvidando a conveniência da extensão da imunidade para a difusão destes novos meios de veiculação de ideias, conhecimento e informação²³.

Assim, conclui o citado autor que o texto constitucional é expresso quanto à necessidade de papel na composição do livro, para fins de aplicação da regra imunizante, caso contrário estar-se-ia a ferir o ordenamento com uma integração analógica, ao permitir a interpretação para além do que já está na Constituição. O referido autor sugere, nesse caso, a elaboração de uma emenda constitucional para sanar a omissão no texto constitucional, com a inclusão dos livros eletrônicos no rol de imunidades do art. 150, VI, “d”, da Constituição da República²⁴.

²² Nessa linha da tese restritiva, decidiu a Administração Tributária do Estado de Santa Catarina na resposta de consulta nº 15/2003. Disponível em: <http://200.19.215.13/legtrib_internet/html/Consultas/Resolu%C3%A7%C3%B5es_Normativas/RN_038.htm>. Acesso em: 19 set. 2016.

²³ Saraiva Filho (1996, p. 36-37).

²⁴ E continua o autor: O que está amparada, portanto, pela imunidade tributária é, apenas, a mídia escrita tipográfica, tendo, pois, como suporte o papel, não tendo sido acolhida a mídia falada ou vista, nem alcançada a

Na mesma linha, para Lobo Torres (2005)²⁵ a imunidade tributária é um privilégio constitucional, num ideal de justiça fiscal, partindo da premissa de que no Brasil paira um estado de crise na educação, motivo pelo qual essa imunidade poderia ampliar o número de alfabetizados, atingindo-se as metas de desenvolvimento humano estabelecidas pelo Governo Federal que estão contidas no Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. Além disso, o autor aponta em direção à necessidade da característica física do “livro” (papel impresso) para gozo da imunidade intelectual, não havendo espaço para se incluir os meios digitais ou cibernéticos.²⁶

Partilhando o mesmo raciocínio, Tôres (1998), analisando a imunidade do livro eletrônico, entende que a interpretação extensiva não deve ser utilizada visando alcançar toda e qualquer forma de acesso, uso e gozo da liberdade de informar e ser informado. Da mesma forma que os demais autores também, defende que o art. 150, IV, “d”, limita-se aos livros físicos, em papel, de modo que 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 isto concorra para afetar qualquer liberdade individual vinculada com a difusão da informação e da cultura²⁷.

Na mesma linha de pensamento de Tôres (1998), Schoueri (2011)²⁸ diz que a imunidade concedida aos livros consiste em privilégio constitucional destinado a um conjunto específico e limitado de situações, razão pela qual o contribuinte, por encontrar-se no campo do Domínio Econômico, está sujeito ao Princípio da Livre Concorrência. Em tal situação,

mídia eletrônica — o software ou o também só metaforicamente chamado livro eletrônico, ou seja, DVD, CD-ROM ou disquetes que, em conjunto com um programa, armazenam, com a técnica digital, o conteúdo de um livro, originariamente impresso em papel, necessitando, para ser utilizável, de hardware, conjunto de componentes mecânicos, elétricos e eletrônicos com os quais são construídos os computadores e equipamentos periféricos de computação, ao contrário, aliás, do verdadeiro livro, que basta por si mesmo. Saraiva Filho (1996, p. 136).

²⁵ Lobo Torres (2005).

²⁶ Numa perspectiva histórica, Lobo Torres lembra que no momento da elaboração constitucional já se poderia ter incluído as publicações por via eletrônica, razão pela qual essa não teria sido a intenção do legislador, nos seguintes termos: “(...) não guardando semelhança o texto do livro e o hipertexto das redes de informática, descabe projetar para este a imunidade que protege aquele. (...) Não se pode, conseqüentemente, comprometer o futuro da fiscalidade, fechando-se a possibilidade de incidências tributárias pela extrapolação da vedação constitucional para os produtos da cultura eletrônica. (...) 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 contrário sensu, preferiu restringir a imunidade aos produtos impressos em papel.” Lobo Torres (1996, p. 95-99).

²⁷ Tôres (1998, p. 81).

²⁸ Continua o autor: Essa interpretação ampla, típica dos direitos humanos, seara na qual prevalece o princípio do *in dubio pro libertate*, é dotada de exagero, apresentando analogia ingênua entre a cultura tipográfica e a eletrônica. A imunidade sob análise, como de resto ocorre com qualquer outro privilégio constitucional, deve ser interpretada de acordo com a letra da lei e com os objetivos e a finalidade da concessão, observando-se o postulado da razoabilidade. Schoueri (2011, p. 404).

tendo em vista a presença de vetor indicativo da existência de capacidade contributiva e a ausência de um fundamento para a concessão de um privilégio constitucional, uma interpretação ampla da abrangência da referida imunidade torna-se amplamente criticável. Assim, conclui por não estender a imunidade para além do que o constituinte expressamente protegeu, ou seja, o livro impresso em papel.

Percebe-se que boa parte da doutrina abalizada elege uma forma mais literal na compreensão do texto constitucional, se apegando a ideia de que o constituinte de 88 poderia ter previsto outras formas de divulgação do conhecimento, que não a forma física, e não o fez, razão pela qual a imunidade não abarcaria o livro eletrônico. Outro argumento é o de que aquelas pessoas que teriam condições de acesso às novas mídias teriam maior capacidade contributiva e não deveriam estar a salvo da tributação. Não nos parece que tais argumentos mereçam. No próximo item destacar-se-á a posição daqueles que defendem a imunidade da manifestação do pensamento por outras tecnologias, com os quais concordamos.

2.3 Corrente Ampliativa

Nada obstante o entendimento da corrente restritiva, a maioria da doutrina nacional discrepa desse entendimento e reconhece a imunidade dos livros eletrônicos.

Costa (2001)²⁹, citando Roque Antônio Carrazza, ensina que o livro deve ser visto como veículo de manifestação de ideias, de transmissão de pensamento; e, portanto, irrelevante, para efeito de se determinar o tratamento fiscal a ele dispensado, se o mesmo é feito de papel ou se está contido em um disquete de computador, por exemplo.³⁰ Os livros devem ser assim considerados sejam impressos tradicionais, sejam seus sucedâneos.

²⁹ Costa (2001, p. 105).

³⁰ Nessa mesma linha, Greco (s.d.) dedilha sobre o assunto defendendo a imunidade do livro qualquer se seja seu suporte físico: “Em caráter meramente exemplificativo, um livro pode ser de papel, mas também pode ser de plástico ou de pano (vejam os livros infantis). Portanto, ser de papel ou pano (tipo de material ou suporte físico) é uma propriedade eliminável. Um livro pode ser lido com os olhos, mas também pode ser lido com os dedos se estiver escrito em linguagem braille; logo, ser captado imediatamente pelos olhos é propriedade eliminável. Livro tem tamanho manuseável, mas também, há livros de 5 milímetros ou de dois metros de altura; **logo, ser manuseável ou ter um tamanho certo é propriedade eliminável.** Leitura de livro pode independer de equipamento especial, mas um microlivro só pode ser lido com o uso de uma lupa, ou um livro em braille pode depender de um equipamento de leitura; logo, ser objeto que independa de equipamento especial para sua leitura é propriedade eliminável. Mas o objeto, quaisquer que sejam suas demais características, que não se apresentar como uma obra (cientificam literária etc.), assim como o objeto que não tiver partes sucessivamente dispostas de modo que sua leitura dependa de uma sequência de 'páginas', não será um 'livro' (folheto e cartaz não são livros). **Estas são propriedades não elimináveis.** Portanto, a essência retratada pela palavra 'livro' é a de uma obra veiculada por um conjunto de 'páginas' organizadas, entendidas como segmentos da obra integral. (grifou-se) Greco [s.n.], [s.d.].

Defendendo a interpretação teleológica do texto constitucional em detrimento da interpretação literal, Coelho (1997)³¹ entende que a imunidade em comento filia-se aos dispositivos constitucionais que asseguram a liberdade de expressão e opinião e estimulam o debate de ideias, em prol da cidadania, além de afinar com o desenvolvimento da cultura, da educação e da informação, de forma que a interpretação que se deve fazer da Constituição, *in casu*, é muito mais teleológica do que literal.

Machado (2007)³² observa que a imunidade do livro, jornal ou periódico, e do papel destinado a sua impressão, deve ser vista em seu sentido finalístico, qual seja, garantir a difusão das ideias. E segue sustentando que o caminho para que o Direito cumpra seu papel na sociedade é a interpretação evolutiva, considerando os avanços no setor da informática. Nas palavras do autor³³:

Pretender que o livro eletrônico não goze de imunidade pelo fato de não sofrer as limitações do livro de papel é inconcebível. É evidente que o homem, durante todo o curso da história, modificou o suporte físico do livro visando melhorá-lo.

Os rolos de pergaminho certamente eram muito melhores que as tábuas de argila. Os livros de papel tradicionais certamente são muito mais fáceis de se consultar e guardar que aqueles rolos de pergaminhos. O livro eletrônico, obviamente, é muito melhor de se consultar e guardar que o livro tradicional, e seria incompreensível se não fosse assim.

Ferraz Junior (2016)³⁴ defende a extensão da imunidade aos livros eletrônicos, uma vez que a mídia escrita pode ser mecânica, com suporte em papel, tinta etc., ou eletrônica, com suporte em programas fixados em disquetes, na memória morta (ROM) ou em fitas magnéticas.

A imunidade está além do suporte físico pelo qual o pensamento é veiculado. É necessário reconhecer a imunidade tributária dos livros comercializados virtualmente e de seus suportes, por questões de isonomia. Ou seja, da mesma forma que o livro físico precisa do papel, da tinta; o livro eletrônico necessita ser hospedado em softwares; programas de computador que possuem as mesmas características dos livros tradicionais.

Além disso, a evolução das mídias permite que o conhecimento chegue a um maior número de pessoas. Atualmente, não é verdade que apenas uma minoria da população tem acesso a informação por meio de internet, muito ao contrário, grande parte da população possui um celular e por pequena quantia, tem acesso à informação; sem lembrar que os

³¹ Coelho (1997, p. 378).

³² Machado (2007).

³³ Machado (2017).

³⁴ Ferraz Junior (2016).

softwares baixados que hospedam os livros são mais baratos que o livro impresso, possibilitando que um número maior de pessoas possa atingir todo o tipo de conhecimento.

Se o objetivo da imunidade intelectual é a difusão do conhecimento, do pensamento, de ideias, limitar a imunidade à forma física do livro é vilipendiar a própria garantia constitucional. Ademais, viola a isonomia, pois que se está a tratar de coisas iguais dando tratamento diferenciado. Isso é inadmissível.

Nessa seara, os novos recursos tecnológicos vêm permitindo que maior informação chegue a um percentual da população que estava isolado em razão de suas limitações físicas ou mesmo intelectuais, tais como: a leitura em braile, no caso dos cegos, ou mesmo a possibilidade de ampliação das letras para aquelas outras pessoas que possuem dificuldades visuais de leitura, a exemplo dos idosos; os analfabetos que tem seu aprendizado facilitado com o emprego de desenhos, e animações, o que estimula, inclusive, o interesse em aprender das crianças.

Desconsiderar tal evolução e não dar a ela o tratamento da norma imunizante é a mesma coisa que ofender diretamente a isonomia, desprezando minorias, já excluídas por sua condição, e atribuindo a elas o ônus econômico do pagamento de tributos incidentes sobre os livros eletrônicos, já que a tributação que maior recai sobre esse objeto é o ICMS, imposto indireto que repercute no consumo.³⁵

Entender de forma diversa, na contramão da evolução pela qual passa a sociedade como um todo, é defender uma cultura estática, engessada. Não reconhecer a imunidade tributária dos livros eletrônicos significa parar no tempo e no espaço, preso a uma interpretação literal e antiquada, que já não mais encontra espaço no mundo moderno, com olhos voltados para uma realidade concreta e futura. O livro eletrônico tem uma função muito mais inclusiva que o livro tradicional, em todas as suas funções de aprendizado, pesquisa, e rapidez na divulgação de conteúdos, informações e ideias. Não há nessa visão, nem interpretação extensiva, nem integração analógica. A Constituição não é estática e deve ser interpretada no espaço e no tempo, fazendo-se uma interpretação sistemática, teleológica e histórica e não meramente literal de seu texto.

³⁵ Nessa linha de raciocínio leciona Carrazza (2006, p. 117): “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 esmo 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 profira.”

Numa visão sistemática é necessário interpretar a norma de imunidade em sintonia com a Constituição como um todo, especialmente as normas que protegem direitos e garantias fundamentais, como a isonomia, que devem nortear qualquer processo interpretativo. Portanto, não há dúvida que a regra imunizante contempla o livro eletrônico.

Sob o prisma teleológico, a imunidade intelectual veio preservar as liberdades de expressão e acesso a cultura, informação. Restringir o suporte físico seria restringir a sua finalidade, o que não está em harmonia com a Constituição.

Mesmo no viés histórico, partindo da premissa que que o livro eletrônico não existia ou mesmo existindo, possuía pouca envergadura no momento da promulgação da Carta de 1988, e atualmente assume a forma mais contemporânea de divulgação da informação, e que, num futuro próximo, irá substituir por completo a forma física, não há como não chegar a conclusão de que ele está abarcado pela imunidade fiscal.

Percebe-se que somente por meio de uma abordagem ultra formalista e literal é que se chegaria, forçando a barra, na concepção restritiva ao livro impresso. A interpretação literal de que a parte final do dispositivo se refere “ao papel destinado a sua impressão”, leva à conclusão, com esse único argumento, que apenas o livro físico goza de imunidade é minimizar demais o que é grande. O papel destinado a impressão do livro, quando for físico, é imune de impostos, o que não quer dizer que o constituinte tenha pretendido eternizar o papel como sendo o único suporte físico necessário a existência do livro, como difusor da informação. Não se deve privilegiar a forma pelo conteúdo, este sim merecedor da imunidade tributária, sob pena de se vilipendiar outra garantia constitucional fundamental, a isonomia.

A palavra “livro” não se restringe à forma física, livro é toda forma de divulgação de ideias, pensamento e conhecimento, o ideal constitucional é garantir o acesso à informação, e esse fim não é colimado apenas na forma impressa. Além disso, o livro eletrônico é a mais moderna forma de livro; e por se encaixar no conceito de livro não há que se falar nem em integração analógica, nem em interpretação extensiva, mas sim em interpretação sistemática e histórica decorrente do próprio viés teleológico da proteção constitucional.

A alegação de que as novas tecnologias não estão acessíveis a todos, e, portanto, só uma pequena parcela da população poderia delas usufruir, possuindo, presumidamente, maior capacidade contributiva também não é justificativa suficiente a afastar a imunidade. Isso porque a imunidade do “livro” não é pessoal, ou seja, não visa atingir um grupo de indivíduos; mas objetiva retirar a tributação dos impostos que recai sobre o objeto tributado. Logo, aqui nessa questão não há que se ponderar capacidade contributiva, pois a todos é garantido o acesso à informação, independentemente de ser seu destinatário rico ou pobre.

Ademais, não se pode olvidar, noutro giro, dos direitos de terceira geração³⁶: o direito ao meio ambiente sustentável. São vários os eventos que observamos acontecer em todo o mundo em defesas das causas ambientais e da preservação das gerações presentes e futuras. E, exatamente, em sinergia com esses movimentos, os livros eletrônicos avançam nesse objetivo, já que despiciendo o uso do material precioso da natureza (as árvores), assumindo uma feição ecologicamente correta.

Assim, num ponto de vista macro, mirando o futuro, para as garantias e direitos fundamentais preservados pela Constituição, o livro eletrônico deve gozar da imunidade fiscal.

2.4 Visão do Supremo Tribunal Federal

O direito moderno, diuturnamente, enfrenta matérias envolvendo o elevadíssimo grau de desenvolvimento tecnológico. É o caso da verificação ou não da imunidade do livro eletrônico. O próprio STF já reconheceu a repercussão geral da matéria no RE nº 330.817/RJ, cujo relator é o Ministro Dias Toffoli, cuja tese do tema 593 é a imunidade tributária de livro eletrônico (e-book) gravado em CD-ROM; e no RE nº 595676/RJ, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, tendo como tema 259 a tributação da importação de pequenos componentes eletrônicos que acompanham material didático de curso de montagem de computadores.

Confrontando as minúcias das duas correntes doutrinárias com a visão da Suprema Corte³⁷, pode-se observar que o tema imunidade tributária é denso e que o posicionamento do STF³⁸ será de vital importância para toda sociedade.

³⁶ “O direito à integridade do meio ambiente – típico direito de terceira geração – constitui prerrogativa jurídica de titularidade coletiva, refletindo, dentro do processo de afirmação dos direitos humanos, a expressão significativa de um poder atribuído, não ao indivíduo identificado em sua singularidade, mas, num sentido verdadeiramente mais abrangente, à própria coletividade social. Enquanto os direitos de primeira geração (direitos civis e políticos) – que compreendem as liberdades clássicas, negativas ou formais – realçam o princípio da liberdade e os direitos de segunda geração (direitos econômicos, sociais e culturais) – que se identificam com as liberdades positivas, reais ou concretas – acentuam o princípio da igualdade, os direitos de terceira geração, que materializam poderes de titularidade coletiva atribuídos genericamente a todas as formações sociais, consagram o princípio da solidariedade e constituem um momento importante no processo de desenvolvimento, expansão e reconhecimento dos direitos humanos, caracterizados, enquanto valores fundamentais indisponíveis, pela nota de uma essencial inexauribilidade.” (MS 22.164, rel. min. Celso de Mello, julgamento em 30-10-1995, Plenário, DJ de 17-11-1995.)

³⁷ Ressalta-se que o recurso supramencionado está pendente de julgamento, entretanto, segundo noticiado no próprio site do STF: “No recurso ao STF, o Estado do Rio sustenta que o livro eletrônico é um meio de difusão de obras culturais distinto do livro impresso e que, por isso, não deve ter o benefício da imunidade, a exemplo de outros meios de comunicação que não são alcançados pelo dispositivo constitucional. Ao reconhecer a repercussão geral da questão tratada no recurso, o ministro Dias Toffoli afirmou que “sempre que se discute a aplicação de um benefício imunitário para determinados bens, sobressai a existência da repercussão geral da matéria, sob todo e qualquer enfoque” porque “a transcendência dos interesses que cercam o debate são visíveis tanto do ponto de vista jurídico quanto do econômico”. O ministro lembrou que essa controvérsia é objeto de “acalorado debate” na doutrina e na jurisprudência e citou as duas correntes (restritiva ou extensiva) que se

Em 08 de março de 2017, os recursos extraordinários acima citados foram julgados em conjunto e o Plenário da Corte Constitucional, aprovou, por unanimidade, duas teses de repercussão geral para o julgamento dos recursos. O texto aprovado no julgamento do RE nº 330.817 foi: a imunidade tributária constante do artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal, aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo. Para o RE nº 595.676 os ministros assinalaram que “a imunidade tributária da alínea “d” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal alcança componentes eletrônicos destinados exclusivamente a integrar unidades didáticas com fascículos”.

O acórdão ainda não foi publicado, mas, conforme notícias do sítio eletrônico do STF ³⁹, para o relator Ministro Dias Toffoli, tanto a Carta Federal de 1969 quanto a Constituição de 1988, ao considerarem imunes o livro, o jornal ou o periódico, invocam a finalidade da norma, potencializando sua efetividade, “assim foi a decisão de se reconhecerem como imunes as revistas técnicas, a lista telefônica, as apostilas, os álbuns de figurinha, bem como mapas impressos e atlas geográficos”.

Na linha de argumentação do relator, a alegação do Estado do Rio de Janeiro de que a vontade do legislador histórico foi restringir a imunidade ao livro editado em papel não merece apoio. O vocábulo “papel” constante da norma não se refere apenas ao material físico de produção de livros; “o suporte das publicações é apenas o continente, o *corpus mechanicum* que abrange o seu conteúdo, o *corpus mysticum* das obras. Não sendo ele o essencial ou, de um olhar teleológico, o condicionante para o gozo da imunidade”, elucidou.

Na mesma toada, o Ministro Toffoli, acompanhado pelos demais Ministros, também reconheceu que a imunidade também alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos ou e-

formaram a partir da interpretação da alínea “d” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal. “A corrente restritiva possui um forte viés literal e concebe que a imunidade alcança somente aquilo que puder ser compreendido dentro da expressão ‘papel destinado a sua impressão’. Aqueles que defendem tal posicionamento aduzem que, ao tempo da elaboração da Constituição Federal, já existiam diversos outros meios de difusão de cultura e que o constituinte originário teria optado por contemplar o papel. Estender a benesse da norma imunizante importaria em desvirtuar essa vontade expressa do constituinte originário”, explicou. Já a concepção extensiva destaca que o foco da desoneração não é o suporte, mas sim a difusão de obras literárias, periódicos e similares. “Em contraposição à corrente restritiva, os partidários da corrente extensiva sustentam que, segundo uma interpretação sistemática e teleológica do texto constitucional, a imunidade serviria para se conferir efetividade aos princípios da livre manifestação do pensamento e da livre expressão da atividade intelectual, artística, científica ou de comunicação, o que, em última análise, revelaria a intenção do legislador constituinte em difundir o livre acesso à cultura e à informação”, acrescentou o relator. Brasil (2016).

³⁸ Impede destacar que o Supremo Tribunal Federal já se manifestou, pelo menos, por duas vezes, sobre esse tema, por meio de decisões monocráticas da Ministra Ellen Gracie e do Ministro Eros Grau, no RE nº 432914/RJ e RE nº 282387/RJ. Essas duas decisões, com lastro em numerosa jurisprudência da Corte, direcionam no sentido de uma interpretação restritiva, nada obstante a melhor doutrina apontar pela abrangência da imunidade aos livros eletrônicos, como exaustivamente detalhado nesse artigo, por melhor se adequar aos valores previstos nos princípios fundamentais constitucionais.

³⁹ (BRASIL, 2017). Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=337857>. Acesso em: 02 mai. 2017.

readers, confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que eventualmente estejam equipados com funcionalidades acessórias que auxiliem a leitura digital como acesso à internet para download de livros, possibilidade de alterar tipo e tamanho de fonte e espaçamento. “As mudanças históricas e os fatores políticos e sociais presentes na atualidade, seja em razão do avanço tecnológico, seja em decorrência da preocupação ambiental, justificam a equiparação do papel aos suportes utilizados para a publicação dos livros”, ponderou o relator.

Desta forma, o Plenário do STF, à unanimidade de votos, sucumbiu à corrente ampliativa, reconhecendo a extensão da imunidade do art. 150, inciso VI, alínea “d”, também aos livros eletrônicos ou e-books, pacificando a celeuma sobre o tema.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Constituição Federal autoriza que os entes políticos, cada qual na sua esfera de competência, criem tributos, por meio de leis, ordinárias ou complementares, dependendo do caso, contudo, limita esse poder de tributar por meio das imunidades. São várias as imunidades espalhadas pelo texto constitucional, destacamos nesse trabalho apenas a imunidade do art. 150, inciso VI, alínea “d”.

A alínea “d” do inciso VI, do art. 150 da Constituição da República/1988, dispõe sobre a vedação constitucional ao poder de tributar no que se refere aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Trata-se, dessa forma, segundo o entendimento da doutrina majoritária, de verdadeira hipótese de imunidade vinculada aos direitos e liberdades fundamentais.

Parte da doutrina e da jurisprudência sustenta que a proteção amparada pelo art. 150, VI, “d” restringe-se à mídia escrita tipográfica, o que vincula a imunidade à utilização do papel como veículo da informação, não se estendendo à mídia sonora ou audiovisual, tampouco aos chamados livros eletrônicos. Entretanto a maioria da doutrina fundamenta a imunidade do livro eletrônico por meio de uma interpretação sistemática, histórica ou teleológica da imunidade.

Após os debates doutrinários passamos ao exame da situação atual no bojo da Corte Constitucional, cuja repercussão geral sobre a matéria já foi reconhecida no Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ, e no RE nº 595676/RJ. Como anotamos, o julgamento de ambos os recursos se deu em conjunto no dia 8 de março de 2017 e o acórdão pende de publicação. A decisão final da Corte Constitucional privilegiou, acertadamente, a corrente

ampliativa, estendendo a imunidade constitucional ao livro eletrônico, colocando fim ao debate sobre o tema.

Entendemos que a concepção restritiva é muito apegada a literalidade e não encontra espaço num ambiente atual em que se defende o conteúdo sobre a forma. Merece razão a corrente ampliativa, voltada para o reconhecimento da imunidade do livro eletrônico, priorizando a recondução a princípios fundamentais, que, no caso, nos remetem à garantia da livre manifestação do pensamento; da liberdade de atividade intelectual, artística, científica e da comunicação e acesso à informação – art. 5º, IV, IX e XIV, Constituição da República.

Dessa forma, o comprometimento de ultrapassar a forma tradicional atrelada à palavra “livro” é uma necessidade de garantia do próprio direito, já que, mesmo diante do engessamento de sua forma escrita, o que se deve buscar é uma interpretação que melhor se adapte à realidade que se vive. Importante a lição de Bastos (1997)⁴⁰:

A Constituição não é nem pode ser um documento estático. É próprio da vida social o estar em constante mutação. Seus diversos aspectos (econômicos, políticos, culturais, morais etc.) entrelaçam-se para dar lugar a uma amálgama de elementos que reciprocamente se estimulam no campo da evolução. O fenômeno jurídico não poderia ficar de fora. Mesmo quando ele não tenha condições de se antecipar ou de propiciar essa evolução, ele não pode deixar de, ao menos, acompanhá-la. São duas realidades que dialeticamente se inter-relacionam: a Constituição formal e a material. Esta última acaba por configurar novas situações, e o Direito, na parte deste que nos interessa, a Constituição, não pode deixar de utilizar as vias pelas quais possa atualizar-se e pôr-se em dia com a realidade social.

Além disso, deve-se ter em mente os avanços tecnológicos pelos quais passamos na era da globalização, notadamente o desenvolvimento da internet e dos meios virtuais de comunicação. Logo, é decorrência lógica de toda essa expansão que a manifestação do pensamento, através dos os livros, também passe por mutações de modo a ser veiculado por meio de um suporte virtual, aqui chamado “livro eletrônico”.

Corroborando esse entendimento, não se pode esquecer, noutra giro, dos direitos de terceira geração, entre os quais se encontra o direito ao meio ambiente sustentável. São vários os eventos que observamos acontecer em todo o mundo em defesas das causas ambientais e da preservação das gerações presentes e futuras. E, exatamente, em sinergia com esses movimentos, os livros eletrônicos avançam nesse objetivo, já que despiciendo o uso do material precioso da natureza (as árvores), assumindo uma feição ecologicamente correta.

Assim, por tudo o que foi exposto até aqui não reconhecer a imunidade do livro eletrônico é atestar que o texto constitucional é letra morta. Se o objetivo da norma é

⁴⁰ Bastos (1997, p. 129).

possibilitar a propagação do conhecimento ao maior número de pessoas possível, desonerando a carga tributária sobre o veículo de sua difusão, e se esse canal evoluiu com o tempo tornando o livro impresso em papel obsoleto, como foi com a pedra, o pergaminho, o tecido, a conclusão não pode ser outra senão o reconhecimento da imunidade ao “livro eletrônico”.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Argumentação Jurídica e Imunidade do Livro Eletrônico**. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 15 set. 2016.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1997.

BORGES, Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

_____. **Pró-dogmática: por uma hierarquização dos princípios constitucionais**. Revista de Direito Público, São Paulo: Malheiros, 1993.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. MS 22.164, rel. min. Celso de Mello, julgamento em 30-10-1995, Plenário, Brasília (DF) **Diário de Justiça** de 17 nov. 1995.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=337857>. Acesso em: 02 mai. 2017.

CALDEIRA, Cinderela. **Do papiro ao papel manufaturado**. In: <http://www.usp.br/espacoaberto/arquivo/2002/espaco24out/vaipara.php?materia=0varia>

CARRAZZA, Roque Antônio. Importação de Bíblias em Fitas - sua Imunidade - Exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº. 26. Editora Dialética: Rio de Janeiro, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 20 ed. São Paulo: Saraiva 2008.

_____. Imunidades Tributárias. Trabalho inédito, 1984, pp. 5-6 apud CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 15. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense. 199.

COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. **Enciclopédia e Dicionário Ilustrado Koogan/Houaiss**. Rio de Janeiro: Delta, 1995.

FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito**. São Paulo: Malheiros, 1995.

FERRAZ, Tércio Sampaio. Livro Eletrônico e Imunidade Tributária. In: **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**, n. 2. Disponível em: <<http://aldemario.adv.br/livroe.htm>>. Acesso em: 09 de outubro de 2016.

GRECO, Marco Aurélio. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias**.

HOLANDA, Aurélio Buarque de. **Dicionário Aurélio Eletrônico - Século XXI**. Versão 3.0. Novembro de 1999.

_____. > <https://dicionariodoaurelio.com/livro> - Acesso em 05 out. 2016.

LOBO TORRES, Ricardo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 3. ed. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. Imunidade Tributária nos produtos de informática. In: **Caderno do 5º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário**, livro de apoio, 1996, pp. 95, 98, 99.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2007.

_____. A imunidade do livro eletrônico. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/236h/imunidade-tributaria-do-livro-eletronico-hugo-de-brito-machado-hugo-de-brito-machado-segundo>,

MacCORMICK, Neil; SUMMERS, Robert. Interpretation and Justification. In: **Interpreting statutes: a comparative study**. Org. Idem. Aldershot, Brokfield, Hong Kong, Singapore, Sydney: Dartmouth, 1992.

_____. MacCORMICK, Neil. **Legal Reasoning and legal theory**. Oxford: Clarendon, 1995.

RÁO, Vicente. **O Direito e a vida dos Direitos** - Vol. Único - 7ª Ed. 2013, RT: Rio de Janeiro.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Os CD-Roms e Disquetes com Programas Gravados são Imunes? In **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 5, Editora Dialética: Rio de Janeiro, 1996.

_____. A não-extensão da imunidade aos chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. nº 33, Editora Dialética: Rio de Janeiro, 1998, p. 136.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 404.

SILVA, Edgard Neves da. Imunidade e isenção. In: **Curso de Direito Tributário**. Belém: CEJUP, [s.d.]. p. 247.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade Tributária**. Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris Editor, 1996. p. 102.

**TÔRRES, Heleno Taveira. Tributação e imunidade dos chamados “livros eletrônicos”:
Imunidade tributária do livro eletrônico. São Paulo: IOB, 1998.**