

## Imunidade tributária e a possibilidade de sua aplicação aos livros eletrônicos

### Tax immunity and the possibility of its application to e-books

Bruno Felipe Barboza de Paiva<sup>1</sup>

Priscilla Karla Roseno Martins<sup>2</sup>

#### Resumo:

Esse artigo busca discutir acerca da possibilidade de extensão do artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal para os chamados livros eletrônicos por meio de uma interpretação mais abrangente de tal dispositivo. Para tanto, analisa-se a imunidade tributária de uma forma mais ampla e, logo após, foca-se na imunidade cultural propriamente dita, buscando um conceito jurídico de livro a fim de delimitar o material que é objeto da pretensão constitucional. Destacam-se as características do livro eletrônico e como o mesmo pode reunir os requisitos para fazer jus à imunidade tributária, tendo em vista que trata-se de mais uma forma de comercialização do livro, trazendo, ainda, os posicionamentos doutrinários favoráveis e contrários acerca do assunto e o entendimento jurisprudencial, buscando aplicar o máximo da lei na nova realidade social para a efetivação dos preceitos fundamentais.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Imunidade tributária. Livro eletrônico.

#### Abstract:

This article seeks to discuss about the possibility of extension of article 150, VI, "d", of the Federal Constitution to so-called electronic books through a broader interpretation of such a device. To do so, the tax immunity of a more wide and, soon after, focuses on cultural immunity itself, seeking a legal concept of book in order to delimit the material that is the subject of the constitutional claim. Highlight the characteristics of electronic book and how it can reunite the requirements to do justice to the tax immunity, since it is more a way of marketing the book, bringing the doctrinal and contrary positions on the subject and the understanding case law, seeking to apply as much of the law on the new social reality for the effectuation of the fundamental precepts.

**Keywords:** Tax Law. Tax immunity. Electronic book.



<sup>1</sup> Aluno da Graduação em Direito da Universidade Federal Rural do Semi-Árido.

<sup>2</sup> Aluna da Graduação em Direito da Universidade Federal Rural do Semi-Árido.

## **1. Introdução**

As mudanças por que vem passando a sociedade são mais do que fundamentais para que o Direito se renove constantemente, já que seu objeto de estudo é a interação que ocorre nesse meio, suas implicações e consequências. Muitos veículos que eram utilizados como fonte principal de informação, como o rádio e o jornal, foram sendo substituídos, gradativamente, por ferramentas que não poderiam ser tocadas fisicamente, mas, por outro lado, possibilitavam o acesso de toda pessoa que ingressasse na internet, de qualquer lugar do mundo. Assim, para que não ficassem excluídos do mercado, diversos produtos que antes eram comercializados apenas física e pessoalmente, passaram a integrar o meio eletrônico e com os livros não foi diferente. Hoje, a quantidade de material que podemos encontrar com apenas um clique é impressionante e acaba colocando em risco os livros físicos que passam a ser menos procurados, principalmente pela parcela jovem da população.

Como uma forma de incentivar a venda e leitura de livros em nosso país, os legisladores acharam por salutar incluir, dentre outras coisas, os livros no rol de imunidades presentes no artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal, estruturando, assim, a imunidade cultural, que seria uma das medidas fomentadas em nossa Carta Magna para facilitar a expressão artística, científica e intelectual, sendo abarcada nesse dispositivo como forma de baratear o acesso à cultura, como se constata no referido dispositivo constitucional:

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
VI – instituir impostos sobre:  
d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (BRASIL, 1988).

Após essa decisão foi preciso estabelecer o conceito jurídico de livro para se saber, exatamente, até onde iria tal imunidade e quais seriam os componentes relacionados aos livros que ficariam livres da carga tributária.

Atualmente, existe uma problemática, pois, os livros eletrônicos vêm ganhando mais espaço no mercado e isso acaba gerando questionamentos quanto à abrangência de tal imunidade, ou seja, se ela poderia ou não ser estendida aos livros impressos.

Muitos posicionamentos doutrinários se mostram a favor de tal interpretação, alegando que a norma não é estática e que deve acompanhar as mudanças sociais, para que melhor se adeque na proteção dos bens jurídicos. Em sentido contrário, certos autores, como Saraiva Filho (1998) e Torres (2005), alegam que o texto constitucional é expresso e bastante claro ao afirmar que apenas

os livros feitos de papel gozam de imunidade tributária, não havendo espaços para discussões acerca da inclusão de outros meios que não esses.

Desta forma, cabe à jurisprudência, já que essa é o resultado de várias decisões judiciais que tiveram parecer sobre determinados temas de forma similar, balizar seu entendimento entorno do assunto para que, juntamente com a doutrina, possamos ter um entendimento concreto sobre o tema, o que ainda não ocorre, tendo em vista que apesar dos Tribunais Regionais se posicionarem favoráveis à imunidade dos livros eletrônicos, parte dos ministros do Supremo Tribunal Federal (STF), que já analisaram o tema, não concorda com tal inclusão, demonstrando a divergência de pensamentos em torno de tal problemática.

## 2. Imunidade tributária

A Constituição Federal de 1988 atribui a cada ente federativo (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) a competência para legislar sobre seus respectivos tributos, sejam eles de natureza exclusiva, concorrente ou comum. Assim, não há que se falar em conflito aparente de normas no processo de tributação como elucida o próprio texto constitucional:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; [...]

Art. 30. Compete aos Municípios:

I - legislar sobre assuntos de interesse local;

II - suplementar a legislação federal e a estadual no que couber;

III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei; [...] (BRASIL, 1988).

Por outro lado, o mesmo dispositivo que delega competência, é o responsável por limitar o poder estatal na arrecadação tributária. Mas cabe, antes de tudo, diferenciar a imunidade tributária, dos institutos da não incidência e da isenção.

A não incidência ocorre quando não há previsão legal para a tributação, não cabendo ao contribuinte arcar com qualquer valor, tendo em vista a situação em que o legislador não previu fato que seria, em regra, tributável.

A isenção configura hipótese em que o ente possui competência para instituir o tributo, entretanto, por determinadas situações previstas em lei, ocorre uma espécie de benefício fiscal onde o contribuinte pratica o fato gerador que origina o pagamento do tributo, mas é dispensado de pagar o mesmo, encontrando base no texto constitucional:

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

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g (BRASIL, 1988)

Além de ser expressamente tratado no Código Tributário Nacional:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I – a isenção;

II – a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente (BRASIL, 1966).

Por fim, na imunidade tributária há a hipótese de incidência e o contribuinte pratica o fato gerador do tributo, porém, uma previsão constitucional e aqui se tem a grande diferença da isenção, onde esta é prevista na legislação infraconstitucional, enquanto aquela vem disposta na própria Constituição Federal, afasta o pagamento do tributo e a ocorrência do fato gerador, tamanha é a força de sua imunidade:

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

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

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

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013). (BRASIL, 1988)

Assim, as isenções podem ser conferidas aos contribuintes de uma forma muito mais simplificada, por virem expressas em leis infraconstitucionais. Por outro lado, as imunidades tributárias por estarem expressas na Constituição, além de precisarem de um processo mais solene para sua implementação, afastam o pagamento de qualquer tipo referente ao tributo.

## **2.1 Imunidade tributária cultural**

Dispõe a Constituição Federal em seu artigo 150, VI, “d”, a vedação tributária sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Tem essa norma a finalidade de facilitar o acesso à cultura e à manifestação de pensamento em todas as suas formas, consubstanciando-se em uma importante forma de acesso à informação e de transmissão de pensamentos, independentemente de seu conteúdo.

É aqui fundamental citar o posicionamento de Torres (1995) para quem essa intributabilidade dos livros, jornais e periódicos relaciona-se à ideia de justiça fiscal, na medida em que visa diminuir o custo dos livros e das publicações em geral. Para ele, não há uma relação direta entre essa imunidade e o direito fundamental de liberdade de expressão.

Vale ainda a ressalva de que tal imunidade é tipicamente objetiva, pois nas palavras de Paulo de Barros:

Imunidades tributárias são aquelas conferidas em razão de determinado fato, bem ou situação e não pelas características ou atividades da pessoa que será, indiretamente, beneficiada com a imunidade. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, *d* da CF) é um exemplo de imunidade objetiva. (CARVALHO, 2008, p. 363).

A discussão que se firma acerca desse tema diz respeito à extensão de tal imunidade e se ela engloba ou não, outras formas de livros que não são feitos de papel, já que a Constituição Federal de 1988 é clara ao mencionar da versão física do livro. Sobre essa questão, formaram-se duas correntes, onde a primeira adota uma interpretação mais restritiva e tradicional do conceito de livro, não considerando as mídias eletrônicas como integrantes de tal grupo.

Por outro lado, a segunda corrente concorda com a ideia de que o livro e sua comercialização passaram por significativas mudanças nos últimos tempos, não se podendo deixar de considerar tais circunstâncias na aplicação do direito, tendo em vista que estamos falando de uma ciência social aplicada, por se preocupar não apenas com o ponto de estudo partindo da sociedade, mas também, com foco na interação entre os seres humanos que fazem parte dela e, como tal, deve acompanhar as mudanças por que passa a sociedade e seus integrantes. Nesse sentido, Aldemário Araújo Castro leciona:

À toda evidência, o constituinte decidiu proteger o livro como conceito, como idéia, como instrumento de divulgação de informações e de cultura de uma forma geral. O livro referido na Constituição não pode ser entendido somente como um conjunto de folhas impressas em papel e reunidas num volume encadernado. Aquele livro representa uma organização ou sistematização de dados ou conhecimentos, em prosa ou verso, materializadas em qualquer meio hábil de acesso. O meio físico ou substrato material será definido pelos costumes e recursos técnicos da época. Não raciocinar assim é afrontar o sentido da imunidade, que merece interpretação generosa. Por outro lado, significa violentar as melhores técnicas de hermenêutica, notadamente constitucional, engessando o conteúdo da norma ou regra de direito, não adaptando-a às mudanças sociais e tecnológicas. (CASTRO, 2001, p. 208).

### 3. Conceito jurídico de livro

Ao falar sobre a imunidade dos livros eletrônicos, inicialmente, deve-se buscar o real alcance da palavra livro, para a análise que aqui se pretende ter, não sendo das funções mais simples, já que: “[...] ao conceituar uma palavra, devemos extrair dos signos que formam seu enunciado a essência capaz de criar em nossa mente uma significação que nos remeta ao objeto cujo conjunto de signos se refere” (WANDERLEY, 2010, p. 164).

Para um conceito mais técnico da palavra aqui tratada, traz-se o conceito expresso no Dicionário Aurélio:

Livro [Do lat. *libru.*] S.m. **1.** Reunião de folhas ou cadernos, soltos, cosidos ou por qualquer outra forma presos por um dos lados, e enfeixados ou montados em capa flexível ou rígida. **2.** Obra literária, científica ou artística que compõe, em regra, um volume. [...] **3.** Seção do texto de uma obra, contida num tomo e que pode estar dividida em partes: [...] **4.** Registro para certos tipos de anotações [...] (destacado no original). (HOLANDA, 1986, p. 1042).

Como se percebe, o conceito trazido pelo dicionário é bastante tradicional e reflete, apenas, a forma mais comum de produção desse meio de transmissão de pensamentos e, aqui, é importante ressaltar que não são todos os tipos de livros que fazem jus a imunidade tributária, mas tão somente, os que, de alguma forma, possibilitam a transmissão de ideias, sejam elas quais forem. Assim, livros em branco, que são aqueles que não transmitem qualquer tipo de pensamento, informação ou que são usados para um posterior preenchimento são excluídos do rol das imunidades culturais.

Dessa forma, a obrigação de ir além do atrelamento tradicional à palavra é uma necessidade para a garantia do próprio direito, pois mesmo que algumas normas permaneçam engessadas em sua forma escrita, o que se deve buscar é uma interpretação que melhor se adeque ao contexto social da época. Nessa espreita, Celso Ribeiro Bastos menciona, *in verbis*:

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 (BASTOS, 1997, p. 129).

Com base em tal perspectiva é de se considerar que, com os avanços tecnológicos por que passa a sociedade, principalmente com a inclusão dos meios eletrônicos, nada mais natural que os livros também passem a utilizar tais ferramentas para a publicação, sem contar na questão ambiental, cada vez mais evidente, pois as publicações eletrônicas economizam material precioso para a natureza, sendo ainda uma forma ecológica de ajudar o meio ambiente.

#### 4. O livro eletrônico

A ideia que se tem de livro atualmente é apenas uma, das muitas versões por que passou tão importante meio de conhecimento. Com uma história que perpassa por cerca dos últimos seis mil anos, o livro pode ser as pinturas rupestres da Idade da Pedra, os papiros egípcios, os diários dos navegantes que registravam todo tipo de informação em seus cadernos pessoais ou até mesmo aqueles que não podemos pegar fisicamente, como os disponíveis em versões eletrônicas, sendo os últimos, a forma mais atual e prática de manuseio que a tecnologia nos permite até o momento.

Levando em consideração as diversas formas que podem vir a veicular os livros, cabe a análise acerca da possibilidade de se estender o entendimento de livro presente na Constituição Federal de 1988 para o que faz parte da nossa realidade nos dias atuais. Machado se posiciona sobre o tema:

Embora não verse a questão do livro eletrônico, o certo é que o Poder Judiciário já cunhou a extrema amplitude da imunidade versada no art. 150, VI, 'd', verbis: “[...] visando a difusão da cultura, educação, liberdade de pensamento e comunicação, constituiria injustificável contradição do constituinte alijar da abrangência tributária apenas parcela do processo de difusão da cultura e da educação, da liberdade de pensamento e de comunicação, através de jornais e periódicos. Restaria, evidentemente, frustrado o alvo constitucional” (MACHADO, 2003, p. 14).

Seria um grande retrocesso e até desinteresse não considerar uma interpretação extensiva do que o legislador, em 1988, quis se referir quando concedeu imunidade aos livros e ao papel destinado a sua impressão. É conveniente ressaltar que, naquela época, tal recurso ainda era pouco difundido, pois suas primeiras formas datam da década de 70 no Estados Unidos e, como se sabe, nosso país ainda está longe de ser um polo tecnológico, fazendo com que as inovações demorem para chegar em território nacional, ainda possuindo preços elevados e inviáveis para a parcela maior e mais pobre da população e, por isso seria incoerente exigir que nossos representantes pudessem abarcar uma situação imprevista e futura. É oportuno transcrever o que ensina o mestre Sacha Calmon Navarro Coelho, *in verbis*:

Essa imunidade filia-se aos dispositivos constitucionais que asseguram a liberdade de expressão e opinião e partejam o debate de idéias, em prol da cidadania, além de simpatizar 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 (COELHO, 1997, p. 378).

Dessa forma, faz-se necessário aderir ao pensamento que defende a imunidade tributária dos livros comercializados virtualmente e de seus suportes, tendo em vista que, da mesma forma como os livros físicos necessitam de papel, tinta e todo um maquinário para sua fabricação, a versão eletrônica também possui necessidades específicas no ato de sua formação, já que são arquivos operacionalizados através de *softwares*, ou seja, programas de computador que possuem as características dos livros convencionais, mas que são lidos por meios eletrônicos.

Outro ponto que merece destaque é o fato dos livros eletrônicos possibilitarem uma maior inclusão literária por trazem consigo uma gama de recursos, como a leitura do que está escrito em braile ou a possibilidade de ampliação do tamanho das letras para pessoas com algum grau de deficiência visual, pessoas idosas, analfabetos e o incremento do texto com figuras e animações que ocasionam um maior interesse por parte das crianças. Desconsiderar tais possibilidades seria uma ofensa ao princípio da isonomia, porque as minorias excluídas da alfabetização teriam que arcar com o ônus de pagar tributos pelo mesmo material por que pagam os alfabetizados, por exemplo.

Sobre o tema, notável é a lição do Professor Roque Antonio Carrazza:

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. (CARRAZZA, 2006, p. 117).

Assim, tendo em mente a evolução que a sociedade passa diuturnamente, seria ilógico não considerar avanços nas técnicas interpretativas para incluir o livro eletrônico como imune graças à Constituição de 1988, em outras palavras, estaríamos engessando as transformações sociais em que se pauta o Direito para atuar em prol da sociedade. Conforme conclui e coaduna Yoshiaki Ichihara:

Não reconhecer a imunidade tributária dos livros eletrônicos é o mesmo que parar no tempo e no espaço, preso a interpretação literal e retrógrada, sem enxergar a realidade atual e do futuro, pois, em termos de conteúdo, função, objetividade; recursos para pesquisa, copiagem, transporte, divulgação, rapidez na localização dos textos, etc., os



CD-Roms superam em muito os tradicionais livros, jornais, periódicos, etc. (ICHIHARA, 2001, p. 326).

## 5. Posicionamentos contrários à concessão de imunidade tributária aos livros eletrônicos

Mesmo boa parte da doutrina sendo adepta da tese de que não se deve restringir a imunidade cultural destinada aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, previstos na Constituição Federal de 1988, cabe expor posicionamentos relevantes em contrário para uma melhor apreensão do tema em análise.

Oswaldo Othon (1998), que já foi Procurador da Fazenda Nacional, afirma que, talvez, o constituinte ao conceder tal imunidade aos livros impressos, não tivesse a intenção de estender o mesmo benefício fiscal aos livros eletrônicos, tendo em vista que para sua leitura, se faz necessária a presença de um computador ou objeto similar e, os mesmos, são objetos de posse de pessoas com um poder aquisitivo mais elevado, não podendo assim, deixar de tributar àqueles que podem contribuir com um valor superior à maior parcela da população. Dessa forma, delineia o doutrinador que não pode fazer uma integração analógica do texto constitucional, pelo simples fato de o mesmo ser expresso quanto à necessidade de papel na composição do livro para que se aplique a imunidade garantida por nosso legislador originário. Para ele, interpretar mais do que já está na Constituição seria violar os preceitos nela contidos, sendo a solução, a elaboração de uma emenda constitucional para sanar a omissão em nosso texto legal quanto à inclusão dos livros eletrônicos no rol de imunidades concedidas no art. 150, VI, “d”, da Magna Carta, expondo seu posicionamento como:

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 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, 1998, p. 136).

Outro doutrinador que coaduna com a tese nesse ponto explicitada é Ricardo Lobo Torres (2005), para quem a imunidade tributária até aqui tratada seria um privilégio constitucional, trazendo uma ideia de justiça fiscal, pelo fato de o Brasil ter uma instaurada crise na educação e tal medida serviria para ampliar o número de alfabetizados, sendo uma das formas de se atingir as metas de desenvolvimento humano estabelecidas pelo Governo Federal que estão contidas no

Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento, além de não possuir o art. 150, VI, “d”, a liberdade de expressão como maior característica por já o ser explícito. Quanto à extensão aos livros eletrônicos da imunidade aqui tratada, o autor também aponta a necessidade de papel impresso para a fruição da imunidade, sendo a garantia constitucional para a “cultura impressa” ou “cultura tipográfica”, ou seja, uma vedação para as ideias transmitidas por meio de papel, não tendo espaço para se incluir os meios digitais ou cibernéticos. Sob o prisma da interpretação histórica, frisa o autor que no momento da elaboração constitucional já se poderia ter incluído as publicações por via eletrônica, não sendo, portanto, essa a intenção do legislador.

Nesse sentido, disserta Ionete de Magalhães Souza:

O livro é suporte imediato de comunicação, diretamente com o homem, sem a necessidade da máquina — computador —, para efetivar uma leitura informatizada de um CD-ROM. Caso contrário, a comunicação não se efetuará. Dessa forma, parece que não há que se falar que CD-ROM seja livro, mesmo quando naquele contiver o mesmo e único conteúdo de um livro. O acesso, a forma e a durabilidade distanciam o livro e o CD-ROM. Se CD-ROM fosse livro, não seria necessário outro nome para designá-lo, o signo “livro” bastaria e o enquadraria (SOUZA, 2002, p. 21-22).

Na mesma linha, Heleno Taveira Torres ao falar sobre a possibilidade de se estender a imunidade aos livros eletrônicos afirmou:

[...] o uso da interpretação extensiva não deve ser utilizado para pretender abarcar, no preceito imunitário, toda e qualquer forma de acesso, uso e gozo da liberdade de informar e ser informado. Com a regra do artigo 150, IV, “d”, limitando-se o seu alcance apenas aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, já encontra-se satisfeito o objetivo e garantido o valor desejado pelo Constituinte. Tudo o mais que de aperfeiçoamento técnico, para o uso cibernético, possa surgir, não será mais que uma exploração de bens de consumo (computadores), cuja utilização demonstra evidente capacidade econômica, devendo, pois, o respectivo produto (livro eletrônico) ser tributado, sem que isto concorra para afetar qualquer liberdade individual vinculada com a difusão da informação e da cultura (TORRES, 1998, p. 81).

Luís Eduardo Schoueri se posiciona da seguinte forma:

Parece correto afirmar 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, 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. 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. Nesse sentido, não há razão para estender esta imunidade para além do que o constituinte expressamente protegeu. (SCHOUERI, 2011, p. 404).

## 6. Entendimento jurisprudencial

Com as discussões acerca da possibilidade ou não de se estender a imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, aos livros eletrônicos, torna-se uma consequência natural que tais explanações cheguem até os níveis mais elevados de nossa justiça.

De fato, podemos observar que as opiniões contrárias que se encontram sobre o assunto são de datas antigas em relação ao alastramento da tecnologia que se deu a partir dos anos 90. Desde então, o fenômeno tecnológico que possibilita a leitura de livros por meio eletrônico se alastrou irreversivelmente, fazendo com que os tribunais emitissem novos entendimentos frente à nova ordem em que a sociedade se encontra.

Embora ainda haja controvérsias sobre o tema, os Tribunais Federais têm se posicionado a favor da inclusão dos livros eletrônicos no rol dos abrangidos pelo artigo supra, sob o fundamento de que a norma presente neste artigo visa garantir a livre liberdade de expressão, pensamento e difusão de cultura. Nesse sentido, se posicionou o Tribunal Regional da 3ª região:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. LIVROS ELETRÔNICOS E ACESSÓRIOS. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA E EVOLUTIVA. POSSIBILIDADE. 1. Na hipótese dos autos, a imunidade assume a roupagem do tipo objetiva, pois atribui a benesse a determinados bens, considerados relevantes pelo legislador constituinte. 2. O preceito prestigia diversos valores, tais como a liberdade de comunicação e de manifestação do pensamento; a expressão da atividade intelectual, artística e científica e o acesso e difusão da cultura e da educação. 3. Conquanto a imunidade tributária constitua exceção à regra jurídica de tributação, não nos parece razoável atribuir-lhe interpretação exclusivamente léxica, em detrimento das demais regras de hermenêutica e do "espírito da lei" exprimido no comando constitucional. 4. Hodiernamente, o vocábulo "livro" não se restringe à convencional coleção de folhas de papel, cortadas, dobradas e unidas em cadernos. 5. Interpretar restritivamente o art. 150, VI, "d" da Constituição, atendo-se à mera literalidade do texto e olvidando-se da evolução do contexto social em que ela se insere, implicaria inequívoca negativa de vigência ao comando constitucional. 6. A melhor opção é a interpretação teleológica, buscando aferir a real finalidade da norma, de molde a conferir-lhe a máxima efetividade, privilegiando, assim, aqueles valores implicitamente contemplados pelo constituinte. 7. Dentre as modernas técnicas de hermenêutica, também aplicáveis às normas constitucionais, destaca-se a interpretação evolutiva, segundo a qual o intérprete deve adequar a concepção da norma à realidade vivenciada. 8. Os livros são veículos de difusão de informação, cultura e educação, independentemente do suporte que ostentem ou da matéria prima utilizada na sua confecção e, como tal, fazem jus à imunidade postulada. Precedente desta E. Corte: Turma Suplementar da Segunda Seção, ED na AC n.º 2001.61.00.020336-6, j. 11.10.2007, DJU 05.11.2007, p. 648. 9. A alegação de que a percepção do D. Juízo a quo ingressa no campo político não merece acolhida, haja vista que interpretar um dispositivo legal é exercício de atividade tipicamente jurisdicional. 10. Não há que se falar, de outro lado, em aplicação de analogia para ampliar as hipóteses de imunidade, mas tão-somente da adoção de regras universalmente aceitas de hermenêutica, a fim de alcançar o verdadeiro sentido da norma constitucional. 11. Apelação e remessa oficial improvidas. (AMS 200061040052814, DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, TRF3 - SEXTA TURMA, 01/09/2004).

Como é percebido, o Tribunal considerou a evolução por qual passou o livro, nas últimas décadas, para dar um parecer positivo, ao aplicar uma interpretação que englobe os livros eletrônicos e seus acessórios para declarar as imunidades respectivas. Até mesmo o já citado Ricardo Lobo Torres (2005) que se mostra fiel em seu pensamento de não estender as imunidades tributárias para os livros eletrônicos, defende a ideia de que tais obras acompanhadas de materiais eletrônicos são imunes se houver a preponderância da publicação, como se pode aferir: “Parece-nos que tais mercadorias são imunes, desde que haja preponderância econômica e intelectual do texto sobre o disco compacto”.

Em outra esfera da justiça brasileira, o STF não possui entendimento pacífico acerca da imunidade dos livros eletrônicos, porém, as decisões de alguns de seus ministros até aqui proferidas apontam pelo não acatamento da Corte para as referidas imunidades, sendo que tais decisões se sustentam na tese de que apenas filmes fotográficos e papel fotográfico, por exemplo, que são insumos assimiláveis ao papel, poderiam ser incluídos na norma imunizante do artigo 150, VI, “d”, da CF.

Por outro lado, seguindo uma linha intermediária, alguns ministros do STF entendem que, primeiramente, a questão não deve ser pautada na incidência ou não da imunidade, mas sim, na correta interpretação que deve ser dada ao dispositivo. Tanto o é, que foi reconhecida a repercussão geral da extensão da norma imunizante aos livros eletrônicos.

Confirma-se:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. PRETENDIDA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA A RECAIR SOBRE LIVRO ELETRÔNICO. NECESSIDADE DE CORRETA INTERPRETAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL QUE CUIDA DO TEMA (ART. 150, INCISO IV, ALÍNEA D). MATÉRIA PASSÍVEL DE REPETIÇÃO EM INÚMEROS PROCESSOS, A REPERCUTIR NA ESFERA DE INTERESSE DE TODA A SOCIEDADE. TEMA COM REPERCUSSÃO GERAL. Decisão. O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Não se manifestaram os Ministros Ayres Britto e Joaquim Barbosa. Ministro DIAS TOFFOLI Relator (Supremo Tribunal Federal - RE 330817 RG / RJ - Rio De Janeiro - Rel. Min. Dias Toffoli - J. 20/09/2012).

Posto isto, a discussão deve ser pautada em qual norma hermenêutica é a mais apropriada para a análise do caso, se restritiva ou extensiva e, por consequência, a admissibilidade dos livros eletrônicos na norma imunizante. Nesse sentido, destaca-se o voto do ministro Marco Aurélio, relator do julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 46:

Interpretar significa apreender o conteúdo das palavras, não de modo a ignorar o passado, mas de maneira a que este sirva para uma projeção melhor do futuro. Como objeto cultural, a compreensão do Direito se faz a partir das pré-compreensões dos intérpretes. Esse foi um dos mais importantes avanços da hermenêutica moderna: a percepção de que qualquer tentativa de distinguir o sujeito do objeto da interpretação é falsa e não corresponde à verdade. A partir da ideia do “Círculo Hermenêutico” de Hans Gadamer, evidenciou-se a função co-autora do hermeneuta: na medida em que este compreende,

interpreta as normas de acordo com a própria realidade e as recria, em um processo que depende sobremaneira dos valores envolvidos. Nesse sentido, o jusfilósofo Richard Palmer assevera que a tarefa da interpretação é a de construir uma ponte sobre a distância histórica a separar o sujeito do objeto da interpretação. Assim, quando o intérprete analisa um texto do passado, não deve esvaziar a sua memória, nem abandonar o presente, mas levá-los consigo e utilizá-los para compreender e projetar um futuro. (STF, ADPF nº 46, rel. min. Marco Aurélio, DJ 20/8/09).

## 7. Considerações finais

Em razão de o fisco ocupar um lugar superior em relação ao contribuinte por representar o Estado na função de recolhimento dos tributos, faz-se necessário limitar esse poder e uma das formas para que isso ocorra é por meio das imunidades tributárias. Uma das espécies daquelas é a imunidade cultural que abrange, dentre outras coisas, os livros e que está prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal.

A polêmica que gira em torno do referido dispositivo é se este abrange ou não os livros eletrônicos, pois as mudanças por que passou a sociedade passaram a permitir o acesso à informação de uma maneira muito mais rápida e ampla pelas novas ferramentas de busca e armazenamento de dados.

Para que a situação seja resolvida, há a necessidade de uma interpretação constitucional que consiga assegurar os direitos pretendidos pelo legislador constituinte originário. Para tanto, partindo-se do preceito de que a imunidade cultural visa possibilitar uma maior inserção social no meio dos livros e propagar a cultura, nada mais condizente com tal pensamento do que aplicar a imunidade tributária prevista, também aos livros eletrônicos.

A doutrina ainda mostra-se dividida sobre o assunto, existindo alegações que coadunam com o pensamento de englobar os livros eletrônicos dentre as imunidades culturais e outras que não veem tal possibilidade por acreditarem na expressa recomendação do texto constitucional para abarcar, apenas, os livros veiculados por meio de papel.

Na mesma esteira, a jurisprudência ainda não é pacífica no assunto, deixando que posicionamentos sejam formados sem que decisões basilares possam fundamentar de maneira mais plena os argumentos expostos, esperando-se que as futuras decisões possam aplicar, efetivamente, a norma constitucional, se essas considerarem de uma forma mais privilegiada, as mudanças sociais dos últimos tempos.

Resta, pois, enquadrar nosso entendimento com a última corrente e utilizá-la para discorrer sobre a possibilidade de aplicação da imunidade tributária aos livros eletrônicos, por entendermos que, independentemente da forma como é veiculado, o livro, seja ele físico ou não,

ainda transmite pensamentos, devendo ser incluído no rol dos imunes, cabendo ainda uma análise mais detida do que abrangeria o conceito de livro eletrônico.

## 8. Referências Bibliográficas

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

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 46*. Plenário. Relator: Ministro Marco Aurélio. Sessão de 20/08/2009. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 20 ago. 2009.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *RE 330817 RG / RJ*. Plenário. Relator: Ministro Dias Toffoli. Sessão de 20/09/2012. Diário Oficial da União, Brasília, 20 set. 2012.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. *AMS 5281 SP 2000.61.04.005281-4*. Sexta Turma. Relatora: Desembargadora Federal Consuelo Yoshida. Sessão de 01/09/2004. Diário Oficial da União, São Paulo, 01 set. 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. Importação de Bíblias em Fitas - sua Imunidade - Exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº. 26, maio/2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CASTRO, Aldemário Araújo. Os meios eletrônicos e a tributação. *Direito em Ação*. Brasília, v.2, n.1, Set./2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense. 1997.

HOLANDA, Aurélio Buarque de. *Novo dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*. 2. ed. rev. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

ICHIHARA, Yoshiaki. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Imunidades tributárias. *Revista dos Tribunais, Pesquisas tributárias*. São Paulo, Nova série – 4, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. São Paulo: Atlas, 2003.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A não-extensão da imunidade aos chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos. *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº. 33, Jun/98.

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

SOUZA, Ionete de Magalhães. *Imunidade tributária e “livro eletrônico”*. Informativo Jurídico Consulex. Ano XVI, nº. 26, jul/2002.

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

TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação*: Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. 3. ed. Vol. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

WANDERLEY. Thiago Barbosa. A imunidade do livro face à sua evolução conceitual. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 179, Ago./10.

