

# A Imunidade Tributária do Livro Eletrônico: exegese do art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal

*Danilo Iak Dedim*

---

Bacharel em Direito pela  
Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo no ano de 2007.

\*Este artigo corresponde a um resumo da monografia de conclusão de curso  
defendida na Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo,  
sob orientação da professora Dra. Valéria Cristina Pereira Furlan.

**Resumo:** O presente trabalho trata da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal, especificamente no que concerne a sua abrangência sobre livros, jornais e periódicos veiculados por meios digitais, o que se convencionou chamar de “livro eletrônico”.

Através de pesquisa bibliográfica, buscou-se determinar o alcance do conceito de livro estampado no texto constitucional em seu sentido finalístico, tendo em vista a evolução dos meios pelos quais se armazena e transmite informações.

Sob esse prisma é analisado o conceito de imunidade tributária, em consonância com os princípios constitucionais, uma vez que para o correto deslinde da questão é necessário interpretar o sentido e o alcance desta imunidade, bem como os fins e valores nela consagrados.

**Palavras-chave:** livro eletrônico, imunidade tributária, hermenêutica constitucional, direito tributário.

*Scire leges non hoc est, verba earam tenere, sede vim ac potestatem.*

(Saber as leis não é conhecer-lhes as palavras, porém, a sua força e poder, isto é, o sentido e o alcance respectivos)

Celso, jurista romano

## 1. Introdução

As transformações no campo da tecnologia e da informática afetam de forma profunda e generalizada o cotidiano das pessoas. Indicam uma rápida mutação no conhecimento humano e, principalmente, na forma como este conhecimento é utilizado.

A evolução da ciência, aliada ao desenvolvimento da tecnologia da informação, apresenta inúmeros reflexos nas relações interpessoais, na educação, na economia, no direito. O chamado livro eletrônico ou *e-book* é fruto dessa evolução nas formas de armazenamento, processamento e recuperação de dados e informações.

Certamente o surgimento do livro eletrônico demanda novas respostas, especialmente na seara do direito tributário, considerando a previsão constitucional expressa de intributabilidade atinente ao livro convencional. Em razão disso, surge a seguinte dúvida: o “livro eletrônico” é “livro” para fins de imunidade tributária, na dicção do art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal?

O instituto da imunidade está intrinsecamente relacionado à supremacia constitucional. Como a imunidade tributária é fruto de norma constitucional, deve-se buscar interpretar o dispositivo em questão a partir do Texto Maior, sempre tendo em vista os princípios constitucionais e a realidade social cambiante.

Outrossim, para a análise do tema, é imprescindível a incursão por pontos relevantes da ciência do direito: a análise da forma federativa do Estado, a repartição da competência tributária, os métodos de inter-

pretação e integração da Constituição Federal, a busca pelos valores preservados pelo constituinte originário.

Para esse *mister*, inicialmente foi traçado um panorama histórico e contextualizado do livro, os diferentes substratos utilizados na sua confecção, com a finalidade precípua de compreender o verdadeiro sentido de “livro” empregado pela Constituição Federal e estabelecer o que de fato o caracteriza.

Após, analisou-se o instituto da imunidade tributária, seu surgimento, conceito e demais características. Abordados esses pontos elementares, passou-se ao estudo da imunidade tributária do livro diante da atual Constituição, por meio do cotejo entre as teses restritivas e as teses ampliativas.

Um capítulo específico foi dedicado aos valores preservados pela imunidade concedida ao livro, métodos de interpretação e integração da norma constitucional, estrutura do Estado brasileiro e análise de alguns julgados pertinentes ao tema.

Ao final do presente trabalho, tendo em vista os pontos abordados, foi possível responder com maiores subsídios se o livro eletrônico é alcançado pela imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal de 1988.

## 2. O livro

### 2.1. A Evolução Histórica do Livro

O surgimento do livro se confunde com a própria evolução do homem. Os primeiros textos eram registrados em rolos. Já na época de Augusto, os pergaminhos passaram a ser cortados em folhas, que eram dobradas e costuradas em cadernos.

Diversos materiais foram utilizados como suporte para a escrita. Como primeiro exemplo, existem os livros chineses feitos de entrecasca de árvore. Produzida através de um processo de amaciamento e afinamento das fibras vegetais, a entrecasca foi utilizada

inicialmente como vestimenta, sendo depois aproveitada como suporte para a escrita.

Outras bases podem ser citadas: a folha de palmeira (de origem indiana), o bambu, a seda, os anéis de osso, o papel (todos de origem chinesa), a escrita em placas de argila cozida, o barro e o papiro (originários no Egito e na Mesopotâmia), placas de madeira e de marfim, revestidas com uma camada de cera (de origem romana), o pergaminho, entre outros.

Atualmente, o material mais utilizado para a confecção do livro convencional é o papel. Seu surgimento remonta ao ano 105 d.C. na China. Feito a partir de fibras vegetais, a fabricação desse substrato foi manual até o século 18, quando passou a ser produzido em escala industrial.

Numa perspectiva histórica, após a queda do Império Romano, a Europa começou a organizar-se por meio do poder da Igreja. Neste momento surgiram as ordens religiosas e seus mosteiros, que adquiriram praticamente o monopólio da produção do livro, visto que eram centros conservadores e criadores da cultura naquela época.

Com o advento dos grandes centros universitários, como Bologna, Salamanca e Oxford, o comércio de livros registrou um crescimento considerável, assim, a Igreja, por intermédio dos seus mosteiros, deixou de ser a única produtora de livros.

Em função do desenvolvimento das ciências nesse período, professores e alunos demandaram obras de referência e consulta, pois até então todo ensinamento era transmitido oralmente. Esta demanda incentivou a criação de corporações de profissionais do livro, oficinas que se dedicavam a copiar livros, estrategicamente localizadas ao redor das universidades.

As universidades criaram um sistema de empréstimos de livros denominado *exemplaria*, que permitiu a multiplicação de cópias em um curto espaço de tempo e evitou a alteração de uma cópia para outra, pois cada

cópia era feita a partir de um único “exemplar” do texto original. Este modelo de difusão permaneceu até o final da Idade Média, com o advento da imprensa.

A xilografia (reprodução de imagens e textos por meio de pranchas de madeira gravadas em relevo) foi difundida na Europa por volta do fim do século 14, simultaneamente ao uso do papel. Enquanto os chineses utilizavam caracteres móveis desde o século 11, é à Johann Gensfleisch de Mongúncia (chamado Gutenberg) a quem se atribui a invenção dos tipos móveis de liga metálica, entre 1400 e 1450.

Existe divergência se foi realmente Gutenberg que proporcionou os meios necessários para o desenvolvimento de processos industriais relativos à ação de pensar. Mas, sem dúvida, Gutenberg é reconhecido com o inventor da imprensa, sendo na região de Mongúncia que prosperou a reprodução em massa do livro impresso.

A imprensa possibilitou a multiplicação dos livros, gerando modificações em sua estrutura ao longo do tempo. Os livros passaram aos poucos a ter formato portátil, o que permitiu seu transporte e leitura em qualquer local, com exceção dos livros científicos, que continuavam a ser utilizados apenas nas bibliotecas, por serem grandes e pesados.

No século 19, a tiragem dos livros aumentou consideravelmente e seus custos foram reduzidos, especialmente devido ao desenvolvimento tecnológico, que permitiu a invenção da prensa metálica e a fabricação do papel em bobina. Naquele século, o livro teve como concorrente os jornais, aos quais se acrescentaram as revistas, o rádio, a televisão, as gravações em discos, fitas e videocassetes, o CD-ROM e a Internet.

Esse breve esboço histórico dos materiais utilizados para a confecção do livro tem por finalidade demonstrar a variedade de formas possíveis de produção do livro, a fim de se observar que em cada época e local foi utilizado este ou aquele suporte físico.

Atualmente, dada a rápida evolução da ciência e da informática, encontram-se modernos veículos de difusão de idéias que desafiam o conceito histórico de livro, sobretudo se for considerada a incessante busca por novas tecnologias cada vez mais eficientes, práticas e de baixo custo de produção.

Nesse prisma, como salienta Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo (2003, p.101), não é essencial a forma com que o papel, o pergaminho, o papiro, as tábuas de argila são enfeixados ou montados, pois tais suportes se tornam livros na medida em que veiculam determinado conteúdo, sendo constantemente aperfeiçoados na infinita busca do homem pela perfeição (tábuas de argila → papiro → pergaminho → papel → disquete → CD-ROM → CD-R → CD-RW → ?).

Destarte, abstraindo-se o seu suporte físico, que varia no tempo e no espaço, o livro é basicamente um difusor de idéias, de informação, cultura e conhecimento. Por meio dos livros é possível conhecer relatos de grandes filósofos, obras de escritores e poetas de épocas remotas. O essencial, portanto, é o conteúdo nele veiculado.

## 2.2. O Livro Eletrônico: Preponderância do Conteúdo sobre a Forma

Antes do livro eletrônico, os mais variados substratos para a escrita foram utilizados ao longo do tempo. Como se observa, o livro ainda é objeto de mutações, tanto que surgiu um novo paradigma: a transformação do livro de papel para o livro eletrônico, alterando mais uma vez o suporte físico onde se decanta a informação.

Em acepção corriqueira, ainda que aparentemente todos entendam que o livro é um objeto elaborado com papel, formado por páginas encadernadas que contêm informações impressas por meio de caracteres, a exata delimitação do seu conceito é uma questão nebulosa, mormente se for considerada a evolução dos suportes materiais veiculadores de dados.

Tomando por base a definição acima, surgem indagações como: quantas páginas definem o que é um livro? Necessariamente são encadernadas as suas folhas? Estas devem sempre ser impressas? E se forem perfuradas no sistema Braille para cegos?

O indivíduo pode captar informações utilizando os diferentes sentidos que possui, o que de fato interessa é se a mensagem foi processada, pouco importando se os dados foram lidos, ouvidos ou até percebidos pelo tato, no caso da leitura pelo sistema Braille. Em última análise, o livro em si é apenas um objeto, sua utilidade é permitir que as pessoas consigam compreender as informações nele contidas.

Este também é o entendimento de Roque Antonio Carrazza (2005, p.750), conforme se depreende do trecho abaixo transcrito:

O papel, apenas, foi, por largo tempo, o suporte material por excelência do livro, no sentido considerado pela Constituição, para fins de imunidade: veículo de transmissão de idéias. Inventado pelos chineses e trazido para a Europa nos fins da Idade Média, o papel, sendo muito mais barato, veio a substituir, com vantagens, o papiro, dos antigos egípcios. Mas, ninguém em sã consciência sustentará – mesmo nos dias que ora correm – que um papiro, contendo idéias, não é um livro.

Nesse diapasão, uma agenda, um panfleto ou um bloco de notas não é um livro, pois apesar de visualmente terem os contornos de um livro, seu conteúdo é completamente diverso. Portanto, se o conceito de livro for baseado apenas em seu aspecto material (extrínseco), não será possível estabelecer seu devido alcance.

Ao analisar a abrangência do conceito de livro estampado na Magna Carta, o intérprete deve atentar para as novas formas de processamento de informações em massa. Neste contexto surgiu o chamado livro eletrônico, conceito que condensa em si as diferentes interfaces de armazenamento digital de dados.

Nota-se que as características do livro eletrônico são peculiares, pois seu conteúdo encontra-se codificado em uma combinação de dados, ao passo que o livro tradicional dispensa qualquer fonte de energia para sua leitura, nenhum artefato material – além do próprio livro – é necessário para que a mensagem chegue ao leitor.

O livro eletrônico possui vantagens e desvantagens. Existe um conjunto de vantagens potenciais do formato eletrônico do livro em relação ao formato impresso: compactação, imaterialidade, acessibilidade, facilidade de manuseio, menor custo de produção. Todavia, o livro eletrônico apresenta algumas desvantagens técnicas e a principal delas está relacionada com a forma pela qual se processa o acesso ao seu conteúdo.

Seguindo o entendimento de Eurico Marcos Diniz de Santi (2003, p.57), o objeto livro convencional (de papel, impresso, encadernado e com capa), ocupa o círculo central dessa projeção semântica: é “livro”, e não há dúvida sobre a aplicação da palavra ao objeto. No entanto, o CD-ROM, por exemplo, não ocupa sequer a zona nebulosa da palavra “livro”.

Portanto, o livro definido pelos seus caracteres essenciais e que toma por base suas características exteriores, não abrange os novos veículos de difusão de idéias criados pelo avanço da tecnologia. As obras literárias, científicas ou artísticas estão hoje contidas em diferentes suportes físicos, sendo o papel apenas mais uma forma de armazenar os dados.

### **3. Imunidade tributária do livro**

#### *3.1. Origem e Perspectiva na Atual Constituição*

A origem da imunidade e das demais desonerações fiscais confunde-se com a da própria tributação. Desde o surgimento da tributação, houve a desoneração de tributos por razões de ordem religiosa, administrativa, política, econômica,

ou simplesmente como privilégios concedidos pelo poder tributante.

Conforme destaca Marco Antônio Guimarães (2006, p.14), o Código de Manu, datado do século 13 a.C. concedia isenções tributárias com base na condição física de determinadas pessoas, como os cegos, os deficientes, os paralíticos, os septuagenários.

No entanto, na Idade Média e na sociedade feudal, não há propriamente imunidade, visto que tanto a Igreja quanto o senhor feudal constituíam fontes autônomas de fiscalidade, sem subordinação ao poder real.

Com a consolidação do Estado Fiscal, após as grandes revoluções do século 18, a concepção de imunidade muda radicalmente, pois passou a ser uma limitação do poder tributário do Estado, deixando de sofrer a influência direta da Igreja e da nobreza.

No Brasil, após os anos de luta pela redemocratização, foi promulgada a Constituição da República Federativa do Brasil, em 5 de outubro de 1988, a Constituição Cidadã, que resgatou o Estado Democrático de Direito.

As imunidades tributárias são previstas na Carta Magna de 1988 em dispositivos esparsos, e não apenas no capítulo das “Limitações ao Poder de Tributar”. Observa-se que a atual Constituição buscou proteger certas instituições, pessoas e objetos contra a incidência de tributos, possibilitando a concretização de direitos fundamentais.

Apesar de evidente a inserção do instituto da imunidade no texto constitucional, nota-se que o constituinte em momento algum utilizou o termo “imunidade” na redação do Texto Maior. Outrossim, por vezes, o legislador originário confundiu o conceito de “isenção” e “imunidade”, conforme se depreende, por exemplo, da redação do artigo 195, III, § 7º, da Constituição Federal de 1988.

Conforme prelecionam, Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto (2001, p.104),

não obstante essas impropriedades, deve-se ter em vista que no parlamento estão representantes eleitos pelo povo, de diversos seguimentos da sociedade brasileira, de modo que a linguagem utilizada reflete a diversidade de seus componentes. Outrossim, as imunidades não estão previstas unicamente no Título VI, Capítulo I, Seção II da Carta Magna (Das limitações do poder de tributar), mas espalhadas pelo texto constitucional, bem como se verifica que o seu rol foi ampliado se comparado aos textos que lhe antecederam.

Preleciona Ricardo Lobo Torres (1999, p.83) que as imunidades são irrevogáveis e exibem a mesma validade dos direitos fundamentais a que estão vinculadas. Os direitos fundamentais e suas imunidades aos tributos valem *erga omnes*, podem ser opostas ao Estado, a quem incumbe defendê-los, protegê-los por atos legislativos, administrativos e judiciais e vinculam o próprio legislador, que não pode criar normas que com eles contrastem.

Desta feita, a interpretação dos preceitos imunizantes deve ser realizada em função do contribuinte e ao seu favor, pois a imunidade é expressão da vontade do constituinte originário e visa preservar valores constitucionalmente assegurados, razão pela qual a imunidade tributária prevista na Constituição Federal de 1988 compreende todas as espécies de tributos.

### 3.2 Conceito

A República Federativa do Brasil é formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal, conforme determina os arts. 1º e 18 da Constituição Federal. Logo, o Estado Brasileiro é um Estado Federal, de maneira que os Estados-membros possuem autonomia interna, mas somente o Estado Brasileiro é soberano.

Em decorrência do princípio federativo, convivem num mesmo plano o Estado Brasileiro e os entes parciais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), todos

em harmonia, sem qualquer prevalência de um sobre o outro no plano jurídico.

Como corolário desse princípio, a Magna Carta relacionou e distribuiu, exaustivamente, as competências de cada ente federativo, colocando todos num mesmo patamar hierárquico. Portanto, as diferenças entre eles não estão no plano hierárquico, mas apenas nas competências que cada qual recebeu do constituinte originário.

Dada a harmônica distribuição de competências entre os entes, também o poder tributário tem o seu exercício rigidamente estabelecido pelo Texto Maior. Em função da autonomia das pessoas políticas, cabe a cada ente estabelecer suas prioridades e buscar meios para a consecução dos seus fins, desde que respeitem os limites traçados pela Constituição Federal.

Nesse passo, a tributação tem seu exercício disciplinado inteiramente pela Constituição, enquanto atributo da soberania do Estado Brasileiro. As pessoas políticas receberam da Magna Carta faixas circunscritas de competência tributária, tendo em vista que, ao delinear o perímetro dessas competências, o constituinte estabeleceu não apenas contornos nítidos, mas também vedações. Nas palavras de Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto (2001, p.11), “a competência tributária é demarcada por balizas postas pela própria Constituição Federal”.

A imunidade tributária se enquadra dentro dessas balizas criadas pelo constituinte originário, na medida em que indica limites na competência tributária em relação a determinados bens, pessoas e fatos. Conforme destaca Sacha Calmon Navarro Coelho (1999, p.147), a maioria da doutrina posiciona a imunidade no capítulo da competência.

O vocábulo “imunidade”, em acepção etimológica, deriva do latim “immunitas, tatis”, que significa negação de *munus* (encargo, função). Indica, portanto, a libera-

ção de determinado encargo. Quem não está sujeito a *munus* tem imunidade.

Para alguns juristas, a competência tributária já nasce limitada. Conforme assevera Paulo de Barros Carvalho (2005, p.185), o próprio legislador destacou uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas constitucionais que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituírem tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Assim, os entes políticos possuem uma área delimitada em que podem fazer incidir a tributação, dentro do seu âmbito de competência atribuído pela Constituição Federal.

Para Marco Antônio Guimarães (2006, p.49), a idéia de imunidade como “limitação constitucional ao poder de tributar” não se mostra a mais adequada, assim como aquelas que venham acrescentar ao vocábulo “poder de tributar” expressões como “limitação”, “supressão” ou “exclusão”, haja vista que a idéia de competência já implica uma limitação à imposição tributária, mostrando-se desnecessário restringir algo que já nasceu limitado.

Da mesma forma, a expressão “não incidência” leva a crer que é possível existir no ordenamento jurídico uma norma cuja finalidade fosse não incidir. Tal expressão sugere uma contradição, visto que é pouco científica ao estudioso do direito, ao passo que não incidir é o mesmo que não existir juridicamente.

Segundo preleciona José Wilson Ferreira Sobrinho (1999, p.64) o que existe é um desenho normativo perfeitamente caracterizado do possível campo impositivo, de tal modo que no mundo jurídico não existe a pretendida redução ou limitação. A limitação é produto de um juízo político no momento de individualização do campo suscetível de tributação.

O mencionado autor entende que a imunidade tributária é um direito público subjetivo, posto que a norma imunizante confere ao seu destinatário um direito subjetivo que o impede de ser tributado. Desenvolvendo este raciocínio, conclui que a norma imunizante não tem apenas a função de delinear a competência tributária, mas também outorga ao imune o direito público subjetivo de não sofrer a tributação pelo Estado. Em suma, a imunidade possui uma dupla função no ordenamento jurídico.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho (1999, p.258), as imunidades alcançam as situações que – não fosse a previsão expressa de intributabilidade – estariam incluídas no desenho do fato jurígeno tributário.

Por fim, a imunidade do livro, jornal, periódico e do papel destinado a sua impressão se enquadra na modalidade de imunidade incondicionada, pois o legislador não exigiu nenhum requisito adicional para que a imunidade se operasse, basta que se esteja diante de um livro, jornal, periódico ou papel destinado à impressão de livro, jornal ou periódico para que se verifique a imunidade.

#### 4. A imunidade do livro sob a égide da atual constituição

No que tange à imunidade do livro, a atual Constituição não apresenta alteração textual em relação à anterior, conforme a redação do art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal, nos seguintes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, 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

Conforme parecer de Ruy Barbosa Nogueira (2002, p.169), duas são as linhas de pensamento no que tange à interpretação do dispositivo em análise: as correntes restritivas, inspiradas por motivos fiscalistas e

autoritários e as correntes que sustentam a interpretação mais ampla e da regra imuni-zante.

Adota a tese restritiva, entre outros, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (1998, p.134), para quem os princípios protegidos pela imunidade do livro podem ensinar, no máximo, eventual concessão de isen-ções, incentivos e benefícios fiscais para os livros eletrônicos, não sendo cabível o uso de analogia integrativa na intenção de acolher casos semelhantes. E conclui que talvez a Constituinte não tenha pretendido estender a imunidade em voga aos chamados livros e periódicos eletrônicos.

Como conclusão, o citado autor aponta os principais motivos que servem como sustentáculo para os adeptos da tese restritiva:

a) os veículos protegidos já cumpririam a sua função de garantir a liberdade de expressão e de informação;

b) não se encontra no direito com- parado exemplo de imunidade sequer para livros, jornais e periódicos da cultura tipog- ráfica, quanto mais em relação aos livros e periódicos da cultura eletrônica;

c) esses modernos veículos de di- vulgação eletrônica não atenderiam com a mesma eficiência e amplitude aos objetivos constitucionais pelo fato de serem, em regra, consumidos apenas por pessoas de maior po- der aquisitivo;

d) os livros, jornais e periódicos ele- trônicos transitam livremente pelas redes de computadores através da internet, não so- frendo qualquer intervenção estatal;

e) a extensão da imunidade compro- meteria o futuro da fiscalidade, que de outro modo estaria ameaçada, posto que os pro- dutos da cultura eletrônica, frutos de uma revolução tecnológica inacabada, mas que pode atingir praticamente tudo, estaria pe- trificada pela regra do art. 60, § 4º da CF (vedação à proposta de emenda constitucio-

nal tendente a abolir os direitos e garantias individuais);

f) diante do argumento supra, deve ter o constituinte considerado que melhor seria, se houver necessidade, a edição de emenda constitucional ampliativa, já com inteira ci- ência do alcance dessa revolução tecnolôgi- ca, considerando as demandas financeiras das pessoas políticas, para que elas possam continuar cumprindo sua precípua função, o bem-comum;

g) deve ser observada a isonomia tri- butária, ao mesmo tempo em que é vedada toda e qualquer forma de discriminação ou de concessão de privilégios (art. 150, II da CF), devendo todos os cidadãos submetem- se ao poder de tributar do Estado, pa- gando tributos na medida de sua capacidade econômica que demonstrem possuir.

Não obstante os argumentos dos de- fensores das teses restritivas, uma análise mais acurada da questão indica que são in- subsistentes os motivos suscitados para im- pedir a extensão da imunidade tributária ao livro eletrônico.

Inicialmente, a informática deve ser vista como um instrumento. O disquete, o CD-ROM, por exemplo, são apenas um meio utilizado para se materializar um livro, um dicionário, um periódico, até mesmo um jogo. Assim, o objeto principal da análise é o conteúdo veiculado por meio de um suporte eletrônico.

Por outro lado, não se deve confundir *software* com livro eletrônico. Pelo mesmo motivo que o papel abrangido pela imunida- de é apenas o destinado à impressão do livro, o produto de informática imune é aquele que constitui um meio de materialização de li- vros, jornais e periódicos.

Assim, não é imprescindível a edi- ção de uma emenda constitucional para am- pliar o rol estabelecido no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal, basta a interpretação ponderada do dispositivo.

A integração analógica é perfeitamente cabível e até indispensável para que se consiga efetividade nas normas do Texto Maior, evitando, desta forma, incongruências no sistema constitucional. Ademais, sendo o livro eletrônico uma moderna forma de livro, não configura analogia conceder-lhe a imunidade já prevista.

Sob outro enfoque, é insustentável a premissa de que os veículos convencionais protegidos pela imunidade já cumprem plenamente a função de garantir liberdade de expressão e informação ou que não há paralelo no direito comparado.

O intérprete nunca pode fechar os olhos para a realidade que o cerca, sob pena de chegar a uma conclusão partindo de uma realidade fática distorcida. Ora, é fato que a informática invadiu todos os setores do conhecimento humano e, aos poucos, as enciclopédias deixam as estantes e instalam-se nos computadores.

Quanto ao direito comparado, este possui utilidade no campo da ciência do direito, mas é apenas mais um instrumento de estudo posto à disposição do hermenêuta. O fato de não existir a imunidade do livro ou do livro eletrônico em outros países não apresenta reflexos diretos para nossa realidade, mesmo porque a interpretação da norma jurídica deve ter como fundamento essencial os princípios constitucionais, bem como os direitos e garantias do ordenamento pátrio, sempre à luz da Magna Carta.

Outrossim, é certo também que os meios digitais estão cada vez mais acessíveis a todas as pessoas, mesmo porque são utilizados tanto por empresas como por escolas e bibliotecas públicas, em complemento ao ensino ministrado pelo professor, de forma que não estão adstritos tão-somente aos consumidores de maior potencial aquisitivo.

Por outro lado, causa certo espanto a afirmação de que os livros, jornais e periódicos eletrônicos transitam livremente pela Internet. Em certos casos realmente é possível

realizar o *download* gratuito de *softwares*, mas, em regra, os programas de computador são pagos, pois são produtos criados por empresas que visam lucro, tanto que é comum a adesão a um contrato de licença de uso.

Também não procede a preocupação com o futuro da fiscalidade. Não é possível confrontar a liberdade de expressão com a avidez do Estado em conseguir dinheiro, mesmo porque a carga tributária já está muito elevada. Certamente é possível encontrar outras alternativas sem sacrificar as liberdades preservadas, pois uma das finalidades da norma imunizante é justamente evitar a excessiva ingerência do Estado.

No que pertine à suposta violação da isonomia, interessante notar que os modernos recursos multimídia permitem que deficientes físicos e mentais, crianças, pessoas com idades avançada e analfabetos consigam compreender melhor as mensagens transmitidas.

Sem dúvida, os livros eletrônicos podem ser utilizados como um importante canal para desenvolvimento dessas pessoas, pois invariavelmente apresentam figuras, sons, interatividade. Percebe-se que, na verdade, são as teses restritivas que ferem a tão almejada isonomia, pois o deficiente ou aquele que sofre qualquer tipo de limitação, teria que arcar com o ônus tributário, em detrimento das pessoas alfabetizadas e em perfeitas condições físicas e mentais.

Portanto, em que pese a mesma redação da Constituição anterior, no que respeita aos valores protegidos, observa-se uma mudança de paradigma, à medida que o dispositivo atual, numa análise histórico-evolutiva, sistemática e teleológica, visa proteger valores supremos que o constituinte originário selecionou como fundamentais.

## 5. Os valores preservados pela imunidade do livro

No momento da elaboração da Constituição Federal, os membros da Assembléia

Constituinte elegeram valores basilares para o desenvolvimento da sociedade brasileira. A imunidade tributária foi conferida a determinadas instituições, pessoas e objetos com a finalidade precípua de preservar estes valores supremos da Magna Carta.

Conforme a lição de José Afonso da Silva (2003, p.43), a Constituição não é apenas instrumento de ordem, mas também de progresso social. Por esta razão, não há Constituição imutável diante da realidade social cambiante, pois ela deve adequar-se às exigências do progresso, da evolução e do bem-estar social.

Assim, a imunidade deve ser vista como um instrumento para a realização dos fundamentos da República Federativa do Brasil, na qual se destacam a dignidade da pessoa humana e a cidadania, nos termos do art. 1º do Texto Maior.

Nesse passo, para Marco Antônio Guimarães (2006, p.59), a opção do legislador constituinte por determinada imunidade pressupõe a preexistência de um complexo juízo de valores, pois, ao afastar da tributação determinadas hipóteses implica, por outro lado, reconhecer a existência de outros valores ainda maiores a justificar tal procedimento.

Numa interpretação sistemática, a imunidade prevista no art. 150, VI, *d* da CF busca garantir, dentre outros valores, a informação e a cultura de forma ampla, para que o indivíduo possa desenvolver-se plenamente e, desta forma, melhorar a qualidade de vida da presente e das futuras gerações, em consonância com os fundamentos da República Federativa do Brasil. Interpretar a norma imunizante apartada de seu contexto social é o mesmo que esvaziá-la completamente.

Portanto, a supressão, ainda que temporária, das imunidades previstas na Constituição Federal, compromete direitos constitucionalmente assegurados. No julgamento do RE 174.476-6, o Ministro Celso de Mello pontificou que:

Não se pode ignorar, nesse contexto, que a garantia da imunidade reflete, em seus aspectos essenciais, uma das expressões fundamentais em que se apóiam direitos básicos proclamados em favor de determinados contribuintes.

Contudo, por vezes e sob diversos argumentos, mesmo antes da discussão envolvendo o livro eletrônico, tentou-se restringir o alcance desta imunidade. Inicialmente, o Poder Judiciário afastou a tributação de periódicos que veiculavam conhecimento técnico (STF RE 77.867), pois a Fazenda Pública queria tributá-los sob o argumento equivocado de que interessavam a um público restrito e somente os periódicos de caráter geral estavam amparados pela imunidade.

O Supremo Tribunal Federal também já decidiu que a imunidade é ampla (RE 87.049/SP), abrangendo os serviços prestados na transmissão de anúncios e propagandas e afasta qualquer pretensão à cobrança de ISS, pois a imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal visa facilitar a circulação de jornais (e conseqüentemente dos livros).

Em outra oportunidade, tentou-se tributar os trechos dos jornais ou periódicos que veiculavam publicidade. Novamente o Supremo Tribunal Federal afastou a cobrança de tributos sobre anúncios e propaganda, pois são uma forma de viabilizar a circulação de jornais e periódicos, deixando evidente mais uma vez o caráter amplo da imunidade em comento (RE 87.049-1).

Como bem esclarece Sacha Calmon Navarro Coelho (1999, p.293), tem-se propagado que livros eróticos, as revistas de nus, os livros tidos por perniciosos, os simplesmente propagandísticos ou meramente informativos, os que veiculam “maus costumes” ou “ideologias exóticas” estariam fora da outorga imunitória.

Ora, o legislador não fez ressalvas à imunidade em questão, se quisesse, poderia ter excluído as publicações que ferissem os “bons costumes”, por exemplo, o que deixa-

ria um campo de subjetivismo ao julgador, conforme sua orientação moral, política, religiosa e até sexual.

A imunidade é objetiva, logo todo jornal, livro, periódico, assim como o papel destinado à sua impressão estão livres de tributação, independente do seu conteúdo, utilidade, assunto ou finalidade.

Para Roque Antonio Carrazza (2005, p.755), os livros luxuosos (com encadernação em percalina, iluminuras, papel velino, etc.), e por isso mesmo, caríssimos, que servem mais para o deleite dos bibliófilos que para a divulgação da cultura, estão abrangidos pela imunidade.

A Constituição não distingue o livro luxuoso do popular. Mas há um limite intransponível: é preciso que o livro não se descaracterize, ou seja, não se converta em pretexto para veicular uma jóia (como um livro com capa de ouro, incrustações de pedras preciosas e texto de apenas uma página).

Com efeito, no que concerne à imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal, destacam-se os principais preceitos constitucionais atingidos de maneira direta ou reflexa: a livre manifestação do pensamento (art. 5º, IV), a livre manifestação da atividade científica e artística (art. 5º, IX), o livre acesso à informação (art. 5º, XIV), a educação como dever do Estado (art. 205), a liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber (art. 206,II), o incentivo do Estado às manifestações e produções culturais (art. 215 e 216), o incentivo ao desenvolvimento científico e à pesquisa (art. 218), a vedação a qualquer restrição à manifestação do pensamento, à criação, à expressão e à informação (art. 220).

Portanto, ao estudar a norma em questão, deve o intérprete considerar os princípios basilares eleitos pelo legislador originário (sobretudo os que foram destacados acima), sob pena de esvaziar por completo o seu conteúdo e finalidade.

## 6. Conclusão

A evolução tecnológica é um processo recente e em constante transformação. Nesse prisma, o direito se depara com novos paradigmas que até então sequer eram imaginados, mas que demandam uma solução quase imediata. O livro eletrônico se amolda a esta realidade. Basta notar que, sem conhecimento da edição em meio eletrônico, grandes juristas não puderam expressar suas idéias a respeito do tema com a propriedade que lhes é característica.

Aliomar Baleeiro, estudioso das limitações ao poder de tributar, diante da realidade fática em que estava inserido, restringiu-se a comparar o livro com a radiodifusão, a televisão e os aparelhos de som, a cinematografia, e afirmou que se a Constituição não distingue não pode o intérprete distinguir os processos tecnológicos de elaboração dos livros, jornais e periódicos, embora os vincule ao papel como elemento material de seu fabrico.

Historicamente, o livro convencional teve como suporte os mais diversos materiais, em consonância com o contexto de cada época. No presente momento, o que está em voga é a revolução tecnológica, que atinge todos os campos do conhecimento humano. Estamos diante de uma sociedade fortemente influenciada pelos avanços da tecnologia digital, que acompanha as pessoas desde o despertar com o rádio-relógio até o adormecer com a televisão.

No Brasil, a imunidade tributária esteve presente em todas as Constituições republicanas. Constata-se o crescimento do número de preceitos imunizantes nas sucessivas Cartas, o que consolida a idéia de que certas pessoas, bens ou situações demandam tratamento tributário diferenciado, evitando a excessiva ingerência do Estado, que sempre busca mais recursos para a consecução de suas atividades.

A tributação pode ser vista como uma intervenção constitucionalmente prevista na

liberdade individual, e a eventual cobrança de tributos das pessoas, bens e situações amparadas pela imunidade, poderia causar embaraço ao exercício de determinados direitos ou, no mínimo, prejudicar o desempenho de atividades consideradas socialmente relevantes.

Conforme restou analisado, a imunidade tributária do livro permite a realização material de diversos princípios constitucionais, dentre eles a liberdade de pensamento, o livre acesso à informação e o direito à educação.

Ora, decorridos os anos da promulgação da presente Constituição, nosso país ainda atravessa uma grave crise na educação, com a necessidade premente de se incentivar a cultura da população. O art. 214 da Magna Carta prevê a erradicação do analfabetismo, mas já se passaram os dez anos previstos no artigo 60 do ADCT. Esta discussão passa, certamente, pela diminuição do custo dos principais veículos de informação, entre eles o livro convencional e o livro eletrônico.

A imunidade tributária somente pode ser concebida como figura relacionada à estrutura política do Estado, intimamente ligada aos princípios constitucionais. Nesse prisma, os suportes utilizados para a escrita não são determinantes para conceituar o livro. O que de fato interessa é o seu conteúdo,

prevalecendo este sobre a forma. Ao tomar por base essa premissa, é patente que o “livro eletrônico” é “livro”, inclusive e especialmente para fins de imunidade tributária.

Assim, após a análise do conceito de livro por meio da hermenêutica constitucional, identificados e condensados os valores envolvidos, cotejados os principais posicionamentos da doutrina e os precedentes jurisprudenciais, são inúmeros os motivos pelos quais a imunidade tributária ao livro deve ser ampla, para abranger também o livro eletrônico. Estimular a circulação do conhecimento é favorecer o próprio desenvolvimento das pessoas e da sociedade.

A hermenêutica constitucional é um verdadeiro desafio. Quando o intérprete analisa uma norma, deve sempre ter em vista que ela é parte de um todo maior, uma estrutura harmônica que tem por característica ser una. Portanto, as partes que compõem essa unidade devem ser compreendidas dentro do próprio sistema constitucional, e não dele apartadas.

A exegese ampla que neste trabalho se pretendeu conferir ao disposto no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal, tendo por base os princípios elementares estabelecidos pelo constituinte originário, é exemplo desse desafio.

## 7. Referências bibliográficas

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

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 23. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Imunidade tributária como limite objetivo e as diferenças entre “livro” e “livro eletrônico”. *Imunidade tributária do livro eletrônico*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GUIMARÃES, Marco Antônio. *As imunidades tributárias enquanto direitos fundamentais integrantes do núcleo rígido da Constituição Federal e o princípio da proibição do retrocesso social*. 2006. 129 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Imunidade tributária do livro eletrônico. *Imunidade tributária do livro eletrônico*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. CD-ROM e imunidade tributária. *Imunidade tributária do livro eletrônico*. 2. ed. 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, São Paulo, jun./1998.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. *Imunidade tributária*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3.

