**DANIELLA MARIA ALVES DOS
SANTOS PINTO**

PUC

DEPARTAMENTO DE DIREITO

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS ELETRÔNICOS E O KINDLE

por

DANIELLA MARIA ALVES DOS SANTOS PINTO

ORIENTADOR: GUSTAVO JUNQUEIRA CARNEIRO LEÃO

2010.1

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO DE JANEIRO

RUA MARQUÊS DE SÃO VICENTE, 225 - CEP 22453-900

RIO DE JANEIRO – BRASIL

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS ELETRÔNCIOS E O KINDLE

por

DANIELLA MARIA ALVES DOS SANTOS PINTO

Monografia apresentada ao
Departamento de Direito da Pontifícia
Universidade Católica do Rio de
Janeiro (PUC-Rio) para a obtenção do
Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Gustavo Junqueira
Carneiro Leão

2010.1

Agradeço à minha família, por todo o apoio moral e afetivo prestado diariamente, aos bons, poucos e verdadeiros amigos, por toda a ajuda nos momentos mais difíceis e aos meus colegas de trabalho, minha fonte de inspiração.

RESUMO

O presente estudo pretende analisar a possibilidade da extensão da imunidade tributária presente no artigo 150, VI, “d”, da CF aos livros eletrônicos e leitores digitais. Tal tema visa demonstrar que os meios de informação e difusão da cultura certamente continuarão a avançar, em virtude do avanço tecnológico. Sendo assim, a norma constitucional também deve acompanhar este progresso.

O assunto é de suma importância, pois se sabe que uma sociedade só pode e poderá avançar se for permitido a ela o acesso à cultura, a educação e à informação.

Palavras-chave: Tributário; Imunidade; livros; papel, livro eletrônico, Kindle.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	07
CAPÍTULO 1	
Evolução e Tendências do Conceito “Livro”	08
1.1. História do livro	08
1.2. O livro eletrônico	11
CAPÍTULO 2	
A Imunidade Tributária do Livro	15
2.1. A imunidade tributária	15
2.2. A imunidade tributária do livro na Constituição Federal de 1988	23
2.3. A imunidade tributária do livro na Constituição Federal de 1946	28
2.4. A imunidade tributária do livro na Constituição Federal de 1946	30
2.5. Doutrina contrária a imunidade do livro presente no artigo 150, VI, “d”, da CF de 1988	30
CAPÍTULO 3	
A Imunidade Tributária do Livro Eletrônico	36
3.1. Interpretações jurídicas do conceito “livro”, “papel” e “livro eletrônico”.	36
3.2. A imunidade incide sobre os livros, periódicos, jornais e o papel quando destinado a sua impressão.	47
3.3. Entendimento dos Tribunais Regionais Federais acerca da imunidade do livro eletrônico.	49
3.4. Entendimento do STF a cerca da imunidade do livro eletrônico.	53

CAPÍTULO 4	
A Imunidade Tributária Estendida ao Kindle	58
4.1. O Kindle.	58
4.2. A imunidade tributária estendida ao Kindle.	59
 CONCLUSÃO	 64
 BIBLIOGRAFIA	 66

Lista de Abreviações Utilizadas

CD-ROM – *Compact Disk*

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

DVD – *Digital Video Disc*

EC – Emenda Constitucional

ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

RMS – Recurso em Mandado de Segurança

TRF2 – Tribunal Regional Federal da 2ª Região

TRF3 – Tribunal Regional Federal da 3ª Região

TRF4 – Tribunal Regional Federal da 4ª Região

INTRODUÇÃO

A presente monografia tem o objetivo de demonstrar que a imunidade tributária destinada aos livros, revistas e jornais, bem como o papel destinado a sua impressão (artigo 150, VI, “d”, da CF) pode ser estendida aos chamados livros eletrônicos e ainda ao leitor eletrônico conhecido como Kindle, através de posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais.

Nesse sentido, buscou-se analisar, em primeiro lugar, a evolução histórica e tecnológica do conceito popular de livro.

Em seguida, procurou-se definir e compreender o conceito de imunidade tributária presente no artigo 150, VI, da CF, partindo-se de todas as normas imunizantes que constam neste artigo até o foco do presente trabalho monográfico: a imunidade presente na alínea “d”. Sendo assim, foi necessário adentrar nos motivos que levaram os constituintes de 1946, 1967 e 1988 a escolher os livros, revistas e jornais, bem como o papel insumo, como os merecedores de imunidade tributária.

Posteriormente, foi feita uma ligação entre a imunidade constante na norma e sua possível extensão aos livros eletrônicos, partindo-se de interpretações jurídicas dos conceitos de livro, imunidade e livro eletrônico. Foi feita também uma análise da jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais e do STF acerca do caso.

Foi dedicado um capítulo para a possibilidade de se considerar imune o leitor eletrônico Kindle, sob a ótica da interpretação teleológica utilizada para os livros eletrônicos, mas sob conceitos totalmente distintos.

Chegando ao fim, um capítulo foi inaugurado para as conclusões deste trabalho que, após a análise de todos os aspectos pertinentes ao tema, pretende sintetizar as principais idéias estudadas e concluir, com objetividade, pela possibilidade ou não da extensão da imunidade aos livros eletrônicos e ao Kindle.

CAPÍTULO 1

EVOLUÇÃO E TENDÊNCIAS DO CONCEITO “LIVRO”

1.1. História do livro. 1.2. O livro eletrônico.

1.1. História do livro

A história do livro pode ter aproximadamente seis mil anos, tendo o homem utilizado os mais diferentes tipos de materiais para registrar a sua passagem pela Terra e difundir seus conhecimentos e experiências. O conceito de livro não é e nunca foi algo imutável, sofrendo verdadeiro processo de evolução.

Antônio Houaiss conceitua livro da seguinte maneira:

“Uma reunião de folhas em branco, manuscritas ou impressas, sobretudo, hoje em dia, de folhas impressas tipograficamente, elaborado e conservado com a finalidade de transmitir às gerações vivas, vivendas e vivituras o conhecimento passado e coetâneo já adquirido, para inserir-se na práxis social, como elemento de ação humana, factual, factiva e cognitiva”¹.

Noção valiosa do conceito de livro é trazida por Úrsula E. Katzentein, que, com grande precisão, leciona:

“Os livros transmitem informações por meio de escrita ou ilustração, ou ambos, e consistem de vários elementos, em geral reunidos. Tais elementos podem ser papiro, pergaminho, materiais têxteis, folhas de palmeira, madeira ou papel, costurados, colados, perfurados e unidos por paus, tiras de couro ou linha. A mais antiga e, por algum tempo, a única forma dos livros foi a tábua, seguida logo pelos rolos, não obstante o conceito, atualmente popular, de que um livro é um códice de folhas de papel”²

¹ HOUAISS, Antônio. *Elementos de Bibliologia*. 1ª ed.. São Paulo: Hucitec, 1983. p. 27.

² KATZENSTEIN, Úrsula E. *A origem do Livro*. 1ª ed.. São Paulo: Hucitec, 1986. p. 114.

Laudelino Freire, por exemplo, em seu clássico *Grande e Novíssimo Dicionário da Língua Portuguesa*³ define livro como sendo “reunião de cadernos manuscritos ou impressos, cosidos entre si e brochados ou encadernados.”

Ora, pode-se dizer que as cavernas, através das pinturas rupestres, foram os primeiros livros da história. Posteriormente, a escrita ideográfica foi substituída pela escrita fonética, com a criação dos alfabetos, onde símbolos representam sons.

A partir deste momento, deve-se apontar os chineses como uma civilização que deu início na criação de livros, feitos através de um material retirado da entrecasca da árvore. Eles também usaram o bambu, a seda (usada até VI a.C.) e anéis de ossos.

Os indianos também cultivavam técnica da produção de livros, sendo feitos através de folhas de palmeira, que foi utilizada até o final do século XIX. O Egito usava placas de argila cozida. Os romanos usavam placas de madeira e de marfim, revestidas como uma camada de cera, onde eram feitas as inscrições.

Sendo assim, até a criação do papiro pelo povo egípcio a mais de 3.000 anos a.C, foram muitas invenções criadas pelo homem, na tentativa de eternizar toda uma cultura. Este último, certamente foi um dos suportes mais importantes para o papel de hoje em dia. Ele Era feito a partir da retirada da casca externa do caule triangular do junco.

Após o papiro houve a criação do pergaminho, surgido por volta de 500 a 200 anos a.C. Ele provinha da camada intermediária da pele do

³ FREIRE, Laudelino. *Grande e Novíssimo Dicionário da Língua Portuguesa*. 3ª ed.. vol. IV. Rio de Janeiro: Livraria José Olympio. p. 3.214.

carneiro ou de outros animais. Neste momento histórico o livro era considerado uma obra de arte, devido ao seu caráter artesanal, manuscrito página por página e em material orgânico e sem tratamento químico.

Atualmente, o suporte predominante é o papel. Seu surgimento ocorreu no ano de 105 d.C na China, feito a partir de fibras vegetais. A fabricação foi manual até o século XVIII, feita por monges e em latim, o que tornava o livro um artigo de luxo, quando passou a ser produzido industrialmente graças a invenção do processo de impressão com caracteres móveis - a tipografia - feita por Johann Gutenberg no século XV.

Sendo assim, essa mera síntese histórica visa demonstrar como ao longo de séculos o material utilizado para a confecção dos livros foi melhorado e adaptado às necessidades do homem, que diante de sua sabedoria, conseguiu avançar rapidamente, fazendo com que o papel fosse algo produzido em grande escala, e, por isso, o principal componente para a confecção dos livros.

Isto vem comprovar que o livro não deixou de ser o que é por conta de mudanças nos materiais que o compõe, sendo estes elementos meramente acidentais para a conceituação do que é “livro”.

1.2. O livro eletrônico

É recente a aplicação da informática na escrita, sofrendo um constante processo de evolução e aprimoramento com o passar de cada ano.

O primeiro sistema de hipertexto, o “Augmentation System” foi desenvolvido nos anos 60, chegando ao público somente nos anos 80 com o desenvolvimento da microinformática.

Através deste sistema, foi possível a criação dos “livros eletrônicos”, com suporte inicialmente em disquetes e depois em “CD-ROMS⁴”, com capacidade de armazenamento suficientes para abrigar enciclopédias.

Nesta mesma época outra grande evolução ocorreu com o desenvolvimento da Internet, a rede internacional de computadores interconectados (network), criada em 1969 através de um programa militar chamado “ARPANET”, que tinha o intuito de permitir que computadores operados por militares pudessem comunicar-se entre si.

Diante destes avanços, depara-se com a mudança da base física em que o livro está sendo produzido, fruto de uma verdadeira revolução tecnológica no campo da informática. O suporte passa a ser também eletrônico, podendo ser representado através de um CD-ROM, dentre outros, para dar forma ao que convém chamar de livro eletrônico.

Desta forma, os livros eletrônicos, são arquivos lidos através de *softwares*⁵, ou seja, programas de computador, que possuem as características de um livro, comercializado e veiculado por meio de um CD-ROM, disquete, DVD, sendo necessariamente lidos em um computador (*hardware*). Receberam, com as necessárias adaptações, o mesmo

⁴ Tercio Sampaio Ferraz Júnior define didaticamente o que é o CD-ROM. In verbis: “O CD-ROM é um desses “magnetic media” – Compact Disk - Read Only Memory. Trata-se de um pequeno disco plastic onde o dado é armazenado na forma binária com orifícios na superfície e lidos através de “laser”, com um dispositivo de memória exclusiva de leitura (ROM). FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. “Livro Eletrônico e Imunidade Tributária”. *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: RT, nº 22, 1988. p.36.

⁵ Segundo a Free Software Foundation (Organização sem fins lucrativos criada em 1985 que se dedica a à eliminação de restrições sobre a cópia, redistribuição e modificação de programa de computadores), software é qualquer programa de computador que pode ser usado, copiado, estudado e redistribuído sem restrições. <http://pt.wikipedia.org/wiki/Free_Software_Foundation>. Acesso em 20 abr. 2010.

tratamento legal reservado aos direitos autorais⁶, como já acontecia em outros países.

O conceito de software, segundo sua lei de regência (artigo 1º, § único, Lei nº 7.646/87), é o seguinte:

“Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.”

Os livros eletrônicos também podem ser perfeitamente adquiridos via download⁷, ou seja, o livro pode ser retirado de um banco de dados de algum site da rede mundial de computadores, a internet, e transportado para o computador de quem executa esta operação.

Disquetes, CD-ROMs, DVDs, propiciam a mesma visualização de uma obra em papel. Não há diferença no conteúdo, todos são iguais. A única diferença é a base física que carrega o trabalho intelectual. As obras eletrônicas são desenvolvidas em softwares, que só podem ser lidos em computadores, enquanto que os livros convencionais são feitos de papel.

⁶ Lei nº 9.609/98, Art. 1º: “Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento de informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados”. Art. 2º: “O regime de proteção à propriedade intelectual de programas de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei”.

⁷ Marcelo Marins Motta Filho define de forma interessante o conceito de download: “A palavra de origem inglesa “download” quer dizer transportar programas (softwares) ou informações para um sistema de computador de um telefone ou de uma televisão. Todavia, na linguagem dos internautas, “download” significa baixar um “software” da internet para o computador. Vale dizer, pode-se copiar um “software” disponível na Internet diretamente para seu computador. Podendo ficar alocado no disco rígido, ou num disquete ou num CD-ROM”. MOTTA FILHO, Marcello Martins. “Imunidade Tributária de Publicações por Meios Eletrônicos”. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, nº 22, São Paulo, 1998, p. 78/93.

Ademais, as publicações literárias podem também ser feitas em fitas magnéticas (cassetes ou audiovisuais), principalmente para atender um público que necessita deste tipo de recurso como os cegos, pois este meio é evidentemente mais prático, rápido e econômico que a leitura braile. Além do mais, é de grande auxílio também aos analfabetos.

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho faz uma distinção entre os livros convencionais e os livros eletrônicos:

“Os livros eletrônicos diferem bastante do livro impresso em papel, pois podem conter não só a linguagem escrita, mas, também, a voz do próprio autor e a sua imagem, inclusive em movimento, bem como sons e imagens do objeto comentado e, quanto à utilização, permitem, por exemplo, a cópia e a colagem automáticas de trechos para um documento que está sendo elaborado”.⁸

Eurico Marcos Diniz de Santi também faz uma distinção entre os livros eletrônicos e os livros de papel:

“Com efeito, não obstante ambos enquadrarem-se como suportes comunicacionais, deve-se entrever que a forma de difusão da informação nos livros e nos CD-ROMs é totalmente distinta. O livro é suporte imediato da comunicação. O CD-ROM é suporte mediato. Ninguém, por mais *expert* que seja nos mistérios da informática, consegue ler, diretamente, um CD-ROM. Necessita de uma máquina, um computador, um interpretante mediato que possa decodificar as correntes e elos de *bits* gravados em código binário na superfície do suporte físico”.⁹

Definições e diferenciações a parte, importante concluir que o futuro tende a ser cada vez mais informatizado, sendo que até os Tribunais brasileiros já substituíram os seus Diários Oficiais, antes impressos em papel, por diários eletrônicos.

⁸ FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: IOB, 1998. p. 170.

⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Imunidade Tributária Como Limite Objetivo e as Diferenças entre Livro e Livro Eletrônico*. In: Hugo de Brito Machado. (Org.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: Informação Objetiva, 1997, v. Único, pp. 54.

CAPÍTULO 2

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO

2.1. A imunidade tributária. 2.2. A imunidade tributária do livro na Constituição Federal de 1988. 2.3. A imunidade tributária do livro na Constituição Federal de 1946. 2.4. A imunidade tributária do livro na Constituição Federal de 1967. 2.5. Doutrina contrária a imunidade disposta no artigo 150, VI, “d”, da CF/88.

2.1. A imunidade tributária

No Brasil, o poder de tributar é partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, sendo que a este poder tributário juridicamente delimitado e dividido dá-se o nome de competência tributária.

O instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal, sendo esta a lei tributária fundamental, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos. Só às pessoas jurídicas de Direito Público, dotadas de poder legislativo, pode ser atribuída competência tributária, posto que ela somente pode ser exercida através da lei.

Portanto, a competência tributária é a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.¹⁰

¹⁰ Da mesma forma leciona Sainz de Bujanda: “O poder tributário (competência tributária) refere-se aos entes públicos que estão facultados a estabelecer tributos, vale dizer, a editar normas tributárias.” BUJANDA, de Sainz, Poder financeiro, in *Notas de Derecho Financiero*, t. I, vol. 2º, Universidade de Madri, Seção de Publicações e Intercâmbio, 1967, p. 5.

Em seu turno, Paulo de Barros Carvalho acrescenta que “Competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. (...) A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos” CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1985. p. 116-117.

Noutro falar, a competência tributária é habilitação que a Constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno) para que, por meio de lei, tributem. Ora, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, com base em normas constitucionais), pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até suprimi-la, através da não-tributação pura e simples ou do emprego de isenções. Pode, ainda, perdoar débitos tributários já nascidos ou parcelá-los, anistando, se entender que é o caso, as eventuais infrações tributárias cometidas.

A capacidade tributária não se confunde com a competência. Esta é atribuída pela Constituição a um ente estatal dotado de poder legislativo. É exercida mediante a edição de lei. Já a capacidade tributária é atribuída pela Constituição, ou por uma lei, a um determinado ente estatal não necessariamente dotado de poder legislativo. É exercida mediante atos administrativos.

A competência tributária compreende a competência legislativa, e, por isso é indelegável. Já a capacidade tributária é delegável, podendo ser delegada por uma pessoa jurídica de Direito Público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) a outra, no que concerne à capacidade tributária ou capacidade para ser sujeito ativo da obrigação tributária, que compreende as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conforme a disposição do artigo 7º do CTN¹¹.

¹¹“Art. 7º. A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do art. 18 da Constituição.”

A competência tributária tem suas fronteiras perfeitamente traçadas pela Constituição Federal de 1988, que, inclusive, apontou, direta ou indiretamente, as regras-matrizes dos tributos em seus artigos 153 a 156.

Dispõe o artigo 153 que compete à União a instituição de impostos sobre: i) importação de produtos estrangeiros; ii) exportação, para o exterior, de produtos nacionais e nacionalizados; iii) rendas e proventos de qualquer natureza; iv) produtos industrializados; v) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; e vi) propriedade territorial rural.

Ato contínuo, o artigo 155 dispõe que compete aos Estados e ao Distrito Federal a instituição de impostos sobre: i) transmissão causa *mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; ii) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; e iii) propriedade de veículos automotores.

Por fim, o artigo 156 diz que compete aos Municípios instituir impostos sobre: i) propriedade predial e territorial urbana; ii) transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; e iii) serviços de qualquer natureza, não tributados pelo ICMS, e definidos em lei complementar.

Ao passo que a competência tributária para criar tributos e arrecadá-los é conferida pela Constituição Federal aos entes de direito público, ela também é delimitada por normas negativas, chamadas de imunidades tributárias¹².

¹² Observou com bastante propriedade a respeito do tema Eduardo Domingos Botallo: “(...) o campo de incidência da norma é identificado mediante um processo de qualificação de fatos. Sob tal perspectiva, torna-se simples deduzir qual será, por oposição, a área de não-incidência. Esta

Desta forma, pode-se dizer que a competência tributária corresponde a uma autorização ou legitimação para a criação de tributos (aspecto positivo) e também em um limite para a criação destes tributos (aspecto negativo).

Verdade é que a Constituição não quer que certas pessoas (imunidade subjetiva) e coisas (imunidade objetiva) venham a ser alvo de tributação, conferindo a estas, direito público subjetivo de não serem tributados.

Todos os casos imunizantes estão descritos na Constituição Federal, podendo somente as normas infraconstitucionais aclarar aquilo que já está descrito nas normas Constitucionais.

Estas normas constitucionais possuem eficácia plena e aplicação imediata, não estando sujeitas a valorações por legisladores e magistrados e produzindo efeitos independentemente da edição de normas infraconstitucionais que as explicitem. Nem emendas constitucionais podem restringir as situações de imunidade contempladas pela Constituição, visto que correspondem a cláusulas pétreas¹³, conforme disposição do artigo 60, §4º, IV, da CF/88.

corresponderá ao plano integrado pelo grupo de fatos que – apesar de existentes – não foram alcançados pela disposição normativa(...). Pois bem. Quando a não-incidência decorre de expressa disposição constitucional, que vede ao legislador ordinário competente instituir determinado tributo, alcançando certa realidade, ou pessoa, estamos diante da figura da imunidade. Neste caso, a vedação – por estar contida no próprio texto da Lei Maior – apresenta-se como “limitação constitucional do poder de tributar” de que são titulares União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Este, pois, o campos das imunidades tributárias: hipóteses de não-incidência constitucionalmente qualificadas.” BOTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 107-108.

Para Misabel Derzi a imunidade é “(...) 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.” Notas ao BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 16.

¹³ “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...) §4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; II – o voto

Ao passo que a imunidade ocorre antes mesmo da incidência tributária, as pessoas políticas não podem nem mesmo, através da lei, isentar situações que já são imunes, ou seja, dispensar, através da lei, o pagamento de um determinado tributo. Tão pouco, podem através de interpretações restritivas, diminuir o alcance das normas constitucionais que estipulam situações imunes.

A grande maioria das imunidades presentes na Constituição Federal de 1988, mais especificamente em seu artigo 150, inciso VI, decorre dos grandes princípios constitucionais tributários, limitadores da exigência de tributos (igualdade, capacidade contributiva, livre difusão da cultura e do pensamento, proteção à educação, etc.), e, por este motivo, não podem ter seu alcance diminuído.

O artigo 150, VI, da CF/88 dispõe que: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuintes, 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 assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”.

A alínea “a” trata da imunidade tributária das pessoas políticas, mais conhecida como imunidade recíproca e decorre naturalmente do princípio federativo, uma vez que se uma pessoa política pudesse exigir impostos de outra, estaria interferindo em sua autonomia. Tal situação é ainda rechaçada pela Constituição Federal em seu artigo 60, § 4º, I,

direto, secreto, universal e periódico; III – a separação dos Poderes; IV – os direitos e garantias individuais.”

impondo como cláusula pétrea que não será objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir “a forma federativa de Estado”.

Ademais, a imunidade recíproca estende-se a todos os impostos e não apenas aqueles que recaem sobre o patrimônio, renda ou serviços, e, somente quando as pessoas políticas prestam efetivamente serviços públicos, não havendo imunidade se estes entes exploram atividade econômica, agindo como se fossem empresas privadas ou quando recebem preços ou tarifas pelos serviços que prestam.

Também se aplica o princípio da imunidade recíproca às empresas estatais (empresas públicas e sociedades de economia mista) enquanto delegatárias de serviços públicos, mesmo que sejam remuneradas por taxas (reguladas por lei) ou preços e tarifas (regulados por ato do Poder Executivo), a não ser quando desempenham atividades econômicas, visto que atuam como *longa manus* das pessoas políticas, conforme disposto no artigo 150, § 2º, da CF/88¹⁴.

Quando a aliena “b” do artigo 150, VI, fala em imunidade dos templos de qualquer culto, não quer fazer referência, em rigor, ao templo propriamente dito, isto é, o local destinado a cerimônias religiosas, mas sim, a entidade mantenedora do templo, a igreja.

São considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, isto é, os locais onde o culto se professa, mas, também, os seus anexos, ou seja, todos os locais que tornam possível o culto ou desenvolvam atividades essenciais ao culto, desde que não sejam aplicados a fins econômicos, por força do artigo 150, § 4º, da

¹⁴ “§2.º A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.”

CF/88¹⁵. São exemplos na religião católica a casa paroquial, o convento, a abadia e até o veículo que comprovadamente é usado para os serviços do culto.

Com relação a alínea “c”, do artigo 150, CF/88, deve-se atentar a redação do artigo 9º, IV, “c”, do CTN¹⁶ conjugada com a redação do artigo 14 também do mesmo código. Ora o artigo 14 determina que os partidos políticos e suas fundações, os sindicatos de empregados e as instituições educacionais ou assistenciais só podem gozar de imunidade a impostos se: a) não tiverem fins lucrativos; b) aplicarem todos os seus recursos no País; e c) escriturarem suas receitas em livros próprios e de modo adequado.

A ausência de fins lucrativos corresponde a não-distribuições de lucros e do patrimônio aos sócios. A remuneração dos funcionários e administradores não afasta a imunidade, desde que seja equivalente aos serviços por eles prestados, pois a remuneração excessiva pode corresponder a uma verdadeira “distribuição disfarçada de lucros”.

De seu turno, deve haver a aplicação dos recursos no País, sendo vedada a remessa definitiva de divisas ao exterior, ou mesmo, que a entidade auxilie financeiramente outras congêneres no exterior. Podem possuir investimentos no exterior, desde que os resultados sejam investidos no País.

¹⁵ “§4.º As vedações expressas no inciso IV, alienas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.”

¹⁶ “Art. 9.º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV – cobrar impostos sobre: (...) c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive sua fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo.”

Por fim, a exigência de escrituração, em livros próprios, das suas receitas¹⁷ corresponde à obrigação acessória de fornecer ao Fisco instrumentos aptos a verificação dos requisitos anteriormente citados.

A lei ordinária não pode criar outros requisitos além dos já disciplinados pelo artigo 14 do CTN, uma vez que somente a lei complementar pode dispor sobre imunidade, sob pena de inconstitucionalidade.

Além do mais, deve-se lembrar sobre o cabimento ao artigo 150, § 4º, CF/88, visto que estas instituições devem exercer os seus objetivos institucionais, apontados em seus estatutos e atos constitutivos.

Com relação às instituições de educação e assistencial social a imunidade de faz necessária visto que estas instituições prestam serviços muito importantes, insculpidos no artigo 6º da CF¹⁸, que, muitas vezes, não podem ser prestados pelo Estado devido a sua insuficiência de recursos.

Os serviços prestados por estas entidades, ou seja, direitos sociais, são verdadeira concretização normativa do direito fundamental da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF)¹⁹, e, por este motivo, corresponde também à cláusula pétrea, a teor do art. 60, IV, da CF.

¹⁷ A exigência de escrituração, em livros próprios, das receitas da instituição educacional não implica, conforme já reconheceu o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, “a adoção de escrituração comercial, segundo a boa técnica contábil, e com observância das normas constantes da legislação tributária, nos moldes em que é exigida das demais empresas submetidas ao regime de tributação, com base no lucro real ou presumido. A escrituração exigida objetiva, tão-somente, a verificação pela Fiscalização do cumprimento dos requisitos nos incisos I e II do art. 14 da Lei 5.172, de 1966” (1º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Processo 10283.001362/96-68, Acórdão 103-19.567, de 20.8.1998, rel. Cons. Édson Vianna de Brito).

¹⁸ “Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”.

¹⁹ “Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) III – a dignidade da pessoa humana”.

Além do mais, tais entidades por não possuem finalidade lucrativa, não podem ser tributadas por meio de impostos, *ex vi* do art. 145, § 1º da CF²⁰, que consagra o princípio da capacidade contributiva.

Não possuir finalidade lucrativa não pode ser confundido com receitas negativas, ou então que estas entidades só possam ter receitas limitadas a cobrir seus custos operacionais. Podem possuir sobras financeiras e aplicá-las no mercado financeiro, inclusive no exterior, bastando que para tanto, os resultados obtidos sejam totalmente aplicados no Brasil e para a consecução de seus objetivos institucionais.

2.2. A imunidade tributária do livro na Constituição Federal de 1988

Após a sintética atenção conferida as outras imunidades previstas no artigo 150, VI, da CF, cumpre dispensar maior atenção ao foco do presente trabalho monográfico. São igualmente imunes a impostos, “os livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão”.

Como já explicitado anteriormente, a predominante definição do conceito de livro pode ser entendida como um objeto elaborado com papel, que contém, em várias páginas encadernadas, informações, narrações, comentários, impressos por meio de caracteres.

Não restam dúvidas que livros enquadrados nesta concepção quando importados são imunes a tributação de imposto sobre a importação (II), de ICMS e de IPI, quando exportados, estão livres de imposto sobre a

²⁰ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

exportação (IE), de ICMS e de IPI, sua comercialização, em solo brasileiro, está imune ao IPI e ao ICMS. Excluem-se da imunidade as taxas e contribuições.

Talvez, se fosse possível voltar no tempo, o conceito de livro seria: “pedra de cavernas usadas para pinturas rupestres”, “folhas de palmeira costuradas e cozidas”, “argila cozida e batida”, “pele de carneiro após processo de raspagem”, “folhas retiradas do caule do junco”, “folhas de papel escritas à mão exclusivamente por monges”.

Em virtude da evolução tecnológica, o homem é afastado diariamente destas acepções, o que permite compreender que o conceito de livro está em plena mutação.

Como já amplamente demonstrado por diversos doutrinadores²¹ e decidido pelos Tribunais brasileiros, a Constituição Federal de 1988, visa, através do comando do artigo 150, VI, “d”, garantir a liberdade de comunicação e de pensamento (tal como a liberdade de imprensa), facilitando, desta forma, a difusão da cultura e da educação do povo, garantias já constitucionalmente previstas em seu artigo 6º.

Esta é a única conclusão lógica, diante de todo o processo de aprimoramento e evolução a que foi submetido o livro, que pode ser extraída da norma presente no artigo 150, VI, “d”, da CF: “os livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão”.

²¹ Assim entendeu Hugo de Brito Machado, ao dizer que “a imunidade do livro, jornal ou periódico, e do papel destinado a sua impressão, há de ser entendida em seu sentido finalístico.” MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 290.

Brilhantemente acompanhou Roque Antonio Carraza, observando que “a palavra livro está empregada no Texto Constitucional não no sentido restrito de conjunto de folhas de papel impressas, encadernadas e com capa, mas, sim, no de veículos de pensamento, isto é, de meios de difusão da cultura” e “a Constituição, mais do que proteger objetos (livros, jornais, periódicos e papel de imprensa), quer salvaguardar valores (cultura, educação, divulgação de idéias, etc.).” CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 795 e 808.

Se assim não o fosse, seria necessário ignorar que os povos da antiguidade se valeram de materiais diferentes do papel, visto que este nem existia, para transmitir seus conhecimentos e suas idéias através da história. Certamente escreveram livros, mesmo que estes não se enquadrem no conceito atual e predominante do que seria livro.

Por outro lado, incontestável é que uma nação só poderá avançar se for dado ao seu povo a possibilidade de acesso à educação, à informação e à cultura, à liberdade de pensamento, todos expressamente dispostos no rol dos direitos e garantias fundamentais da Carta Magna de 1988²².

Acerca do tema, Pontes de Miranda discorreu de forma brilhante:

“Se falta liberdade de pensamento, todas as outras liberdades humanas estão sacrificadas, desde os fundamentos. Foram os alicerces mesmos que cederam. Todo o edifício tem que ruir. Dá-se a tentativa de fazer o homem parar: voltar ao infracultural, ou ao infra-humano. Todo Prometeu, que descubra o fogo, será punido. Como toda ordem vigente foi feita no passado, apertam-se as consciências para apequená-las ao tamanho, que era o delas, ao tempo em que a ordem vigente se criou, ou antes dela, por força de queda, de toda regressão.”²³

Sendo assim, diante do evidente sentido teleológico extraído do comando constitucional, ponto importante é considerar, ou não, a extensão desta norma para outros meios de difusão de idéias e pensamentos, como os livros eletrônicos, vídeos, DVDs, filmes, CD-ROMs, e até mesmo, o leitor eletrônico de livros conhecido como Kindle.

²² “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) IV - é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato; (...) IX - é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença; (...) XIV - é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional.”

²³ MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*. 2ª ed.. 2ª tir., t. V. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974. p. 155-156.

Para poder enquadrar, ou não, estas outras formas de difusão da cultura e das idéias na imunidade tributária constitucionalmente prevista no artigo 150, VI, “d”, da CF é necessário buscar os motivos históricos que fundamentaram a decisão do constituinte pelos “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”

Ademais, deve-se ter em mente que a interpretação teleológica dada a este dispositivo constitucional não é tão-somente alcançada através dos olhos, seja pela leitura de textos ou visualização de um filme, mas também, pode ser alcançada através dos ouvidos (DVDs, fitas) ou pelos dedos (leitura Braille). O importante é que o conteúdo possa ser codificado pelo cérebro, independentemente de qual seja o suporte material usado como veículo para isso.

O sentido finalístico do comando é evidenciado ao passo que livros pautados para escrituração e diários em branco não são imunes. Também não são imunes o livro de espiral, o livro-razão, o livro de atas, o livro cartonado, etc. Isto porque estes livros não possuem a função de difundir idéias e transmitir pensamentos.

Deve-se ter em mente também que nem todo papel é imune à tributação, mas somente quando este se destina a ser insumo na produção de livros, jornais e revistas.

Outro ponto importante é entender que esta imunidade é *objetiva* e, por isso, não alcança a empresa jornalística, a empresa editorial, o livreiro, o autor, etc., que, por exemplo, deverão pagar o imposto sobre os rendimentos (IR) que obtiverem com o livro, o jornal, o periódico e o papel destinado a sua impressão. Impostos que gravam o patrimônio, como o IPTU, ITBI, ITR, também deverão ser cobrados se o fato gerador existir. Desta forma, a imunidade só alcança o II, IE, IPI e ICMS.

Tal assertiva é fundamentada pelo princípio da igualdade, mais especificamente o da capacidade contributiva, pois tanto uma empresa que fabrica livros quanto uma empresa que fabrica motos estão auferindo renda, em função da exploração da atividade econômica que exercem.

Apesar de estas empresas representarem atividade de interesse público, ou seja, a difusão de cultura, quando organizadas em empresas com finalidade econômica, as pessoas titulares de jornais, livros e revistas apropriam-se de seus lucros. Se, não obstante, organizarem-se em instituições sem finalidades lucrativas, gozarão da imunidade prevista no artigo 150, VI, “c”, ao lado das demais empresas com finalidades culturais.

A jurisprudência do STF entende que a imunidade do livro se estende a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo os filmes e papéis fotográficos. No entanto, ela não abarca os bens de uso e consumo, maquinário, bens do ativo permanente, ou seja, insumos (além do papel) e serviços que integram o processo de produção (redação, composição, editoração e revisão).

A doutrina²⁴ entende que isto é um problema, pois o reconhecimento da imunidade apenas na última etapa, em relação ao produto acabado, anula senão reduz substancialmente a imunidade, eleva o custo final, o que impossibilita a aquisição de livros e jornais pelos mais pobres e quebra a neutralidade do benefício constitucional, favorecendo as empresas de impressão economicamente mais fortes, pois somente estas suportarão o ônus de impostos como o II, ICMS e IPI. Elas e apenas elas, já dominantes no mercado, gozarão de maquinário mais moderno e recursos técnicos mais eficientes e, com isso, dificultam o crescimento de concorrentes, como os pequenos jornais de opinião.

²⁴ Nota de Misabel Derzi em BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 343-347.

2.3. A imunidade tributária do livro na Constituição Federal de 1946

A redação do artigo 150, inciso VI, “d”, da Constituição Federal de 1988 não foi sempre a mesma, uma vez que a imunidade prevista no artigo 31, inciso V, da CF de 1946²⁵ fazia referência somente ao papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros.

A razão do constituinte em imunizar o papel destinado exclusivamente para a impressão de jornais, periódicos e livros aponta para raízes políticas, tendo em vista a conjuntura de repressão imposta às liberdades de expressão do Estado Novo de Getúlio Vargas. Ora, naquela época o Governo havia impedido que os jornais contrários à ditadura imposta pelo então Presidente do Brasil importassem papel de imprensa.

Preocupados com as manipulações e censuras do Governo, os constituintes da época - dentre eles o Deputado Federal pelo Partido Comunista e um dos grandes escritores brasileiros, Jorge Amado - acharam um meio de coibir esta prática ditatorial, tornando imune à tributação o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, livros e periódicos.

Notadamente, o plano de fundo era difundir a liberdade de pensamento e idéias que eram extremamente limitadas em função de interesses políticos da época. O meio encontrado para tanto foi a inclusão do papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros no rol das imunidades constitucionalmente previstas à época, como forma de baratear os mesmos.

²⁵ “Artigo 31. À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: (...) V – lançar impostos sobre: (...) d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.”

Aliomar Baleeiro em seu livro *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*²⁶, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi, dedicou particular atenção ao tema ao dispor sobre as razões que levaram os constituintes de 1946 na escolha da redação do artigo 31, V, daquela Constituição.

Para o nobre autor, o imposto encarece a matéria-prima do livro, não apenas pela carga fiscal, que se adiciona ao preço, mas também pelos seus efeitos extrafiscais, criando, em certos casos, monopólios em favor do produtor protegido aduaneiramente. Se o papel importado for tributado com intenção protecionista, sempre a favor dos círculos industriais interessados, o produto nacional terá seu preço elevado até o nível que lhe permite a eliminação da concorrência pelos meios alfandegários.

Diante da incompatibilidade entre o barateamento e democratização dos livros e publicações, como recursos da educação e da cultura de um lado, e os interesses econômicos dos industriais, por outro, a Constituição de 1946 optou pela preservação dos valores espirituais que, ao mesmo tempo, coincidiam com a necessidade de preservar a liberdade de crítica e de debate partidário através da imprensa.

Ademais, o imposto pode ser meio eficiente de suprimir ou embaraçar a liberdade de manifestação do pensamento, a crítica dos governos e a homens públicos, enfim, de direitos que não são apenas individuais, mas indispensáveis ao regime democrático.

Enfim, nota-se que as razões que motivaram a inclusão do adjetivo “papel” na redação do artigo 31, V, da CF de 1946 apontam para motivos

²⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 339.

altamente políticos, não obstante a premente necessidade de difundir a cultura e o livre pensamento em uma sociedade pouco instruída.

2.4. A imunidade tributária do livro na Constituição Federal de 1967

A Constituição Federal de 1967, em seu artigo 20²⁷, ampliou o conceito de imunidade presente anteriormente no artigo 31, V, da CF/1946, impondo que seriam imunes a tributação por impostos “o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão”.

Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 1 de 1969, mantendo a redação do artigo 20, passou a veicular a imunidade dos livros, jornais e periódicos, bem como o papel destinado a sua impressão, no artigo 19, III, “d”.

Nota-se que a norma presente na CF de 1946 foi reproduzida, embora com outras palavras, nestas Constituições²⁸.

2.5. Doutrina contrária a imunidade do livro presente no artigo 150, VI, “d”, da CF de 1988

Não obstante boa parte da doutrina brasileira entenda que a imunidade tributária presente no artigo 150, VI, “d”, da CF/88 não está restrita a “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”,

²⁷ “Art. 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III - criar imposto sobre: (...) d) o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.”

²⁸ Aliomar Baleeiro ao falar dado artigo 19, III, alínea “d”, da CF de 1969, assim dispôs: “A Constituição alveja duplo objetivo ao estatuir essa imunidade: amparar e estimular a cultura através dos livros, periódicos e jornais; garantir a liberdade de manifestação do pensamento, o direito de crítica e a propaganda partidária.” BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2006. pag. 339.

devendo este comando ser interpretado como uma forma encontrada pelo legislador de fomentar a educação, a cultura e a informações, mister analisar a doutrina contrária a este posicionamento.

Ricardo Lobo Torres, em seu livro *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*²⁹, brilhantemente leciona que a proteção do art. 150, VI, “d”, não é verdadeira imunidade tributária, por falta-lhe o traço característico: ser atributo dos direitos fundamentais e constituir real garantia da liberdade de expressão.

Para o nobre doutrinador, o fundamento estaria, na verdade, pautado na idéia de justiça ou de utilidade, e, por isso, tal imunidade seria um *privilégio constitucional*. No caso dos jornais, assumiria o aspecto de *privilégio odioso*.

A idéia de justiça fiscal, nela incluída a de utilidade social, consubstanciada na necessidade de baratear o custo dos livros e das publicações, reside no fato de que o Brasil possui uma grave crise de educação, fazendo-se necessário ampliar o número de pessoas alfabetizadas.

Para ele, o critério da utilidade vem sendo usado pelo STF para justificar a imunidade, como aconteceu no caso das listas telefônicas³⁰, confundindo a mera utilidade representada pelo barateamento dos livros com a vera utilidade pública.

²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. 3ª ed.. vol III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 296-330.

³⁰ “Se a norma constitucional visou facilitar a confecção, edição e distribuição do livro, do jornal e dos periódicos, imunizando-os aos tributos, assim como o próprio papel destinado a sua impressão, é de se entender que não estão excluídos da imunidade os periódicos que cuidam apenas e tão-somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de inegável utilidade pública, como é o caso das listas telefônicas.” STF, RE 101.441, Rel. Min. Sidney Sanches, Pleno, Brasília, 4 de Nov. 1987.

Além do mais, segundo o nobre autor, a intributabilidade do artigo 150, VI, “d”, não possui a liberdade de expressão como seu maior fundamento. Como já explicitado, a Constituição Federal de 1946 introduziu tal imunidade como forma de permitir a liberdade de imprensa, tão limitada em virtude do Estado Novo. No entanto, a intributabilidade continuou a vigorar até no período de ditadura militar, quando a restrição às liberdades de expressão e de pensamento atingiu o seu ponto máximo.

Por outro lado, países que respeitam, há séculos, a liberdade de expressão, como é o caso dos Estados Unidos e da Inglaterra, permitem a cobrança de impostos sobre jornais e livros. O autor afirma que, no direito comparado, somente o Brasil possui este tipo de imunidade.

Quanto à extensão da imunidade ora tratada aos meios eletrônicos, o autor aponta a existência de um impedimento para tanto, a necessária existência de um texto impresso em papel para a fruição da imunidade. Ora, a garantia constitucional se insere na “cultura impressa” ou na “cultura tipográfica”, isto é, a vedação de incidência de impostos visa a proteger a expressão de idéias em papel e não aquela que aparece em programa de computador ou no espaço cibernético.

Diante do conceito predominante de livro³¹, o autor chega a conclusão de que as características essenciais do conceito de livro são: a base física constituída por impressão em papel e a finalidade cultural, ou seja, não é imune o livro que não tenha finalidade cultural e está protegido pela não-incidência constitucional o objeto que, não sendo fisicamente livro, se integre idealmente ao seu *corpus mechanicum*.

³¹ O *Dicionário Aurélio* oferece a seguinte definição de livro: “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”. HOLANDA, Aurélio Buarque de. *O Dicionário da Língua Portuguesa*. 6ª ed.. Rio de Janeiro: Positivo, 2006. p. 520.

Sendo assim, são evidentemente imunes à tributação, além dos livros, os periódicos, mesmo os pornográficos, já que a acusação de pornografia sempre serviu de base à opressão da livre manifestação do pensamento, os jornais, o papel de imprensa, este sendo o único insumo protegido pela Carta Constitucional de 1988 e as publicações acompanhadas de CDs.

Ora, quanto a este último objeto, faz-se necessário tecer importantes considerações acerca da sua intributabilidade. Estas publicações são livros, enciclopédias, revistas, acompanhadas de CDs ou vídeos. Tais mercadorias são imunes, desde que haja preponderância econômica da publicação e intelectual do texto sobre o disco compacto.

Para que haja a imunidade, a publicação do texto deve ser a de maior valor econômico, enquanto que o CD, o disco compacto que o acompanha, deve possuir menor valor econômico. Aplica-se aqui a regra de que o acessório segue o principal.

Além do mais, só restará configurada a imunidade se o livro exhibir, frente ao CD, não só a preponderância econômica, mas também a intelectual, como é o caso das enciclopédias em texto acompanhadas de CD-ROMs e os livros que tratam da história de música, acompanhados de CDs com músicas para efeito de ilustração.

O ilustre tributarista entende que a imunidade dos livros e jornais não pode ser estendida aos programas de computador constantes de disquetes ou CD-ROMs, ou seja, livros eletrônicos, visto que os softwares são produtos da cultura eletrônica, não podendo a ela serem aplicados os princípios constitucionais pertinentes à “cultura gutemberguiana”.

Não obstante livros e softwares possam veicular a mesma mensagem, o veículo usado não é o mesmo, o que, para o autor, seria determinante para a extensão da imunidade. O texto do livro impresso não se confunde com o hipertexto do computador, que – lógica, operacional e finalisticamente – difere do texto do livro impresso em papel.

Além do mais, sendo os computadores máquinas caras e sofisticadas, destinadas a pequena parcela da população, não se poderia trasladar para as máquinas a principal finalidade da imunidade dos livros, que é a de baratear o custo dos produtos impressos em papel. A estas pessoas, dotadas de capacidade contributiva, seria vedado este tipo de intributabilidade.

Quanto ao argumento de proteção da liberdade, estaria este também superado, visto que os programas de computador (softwares) são essencialmente livres, sem donos e sem controle estatal, podendo ser obtidos diretamente na Internet, eis que a publicação originariamente impressa em papel pode ser transportada diretamente para a network, através de downloads, para que funcionem como hipertexto. Ora, a Internet é naturalmente livre, sendo assim, seus produtos também o são.

Na mesma linha, Heleno Taveira Torres ao dar seu parecer sobre a possibilidade de 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, VI, “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.”³²

³² TORRES, Heleno Taveira. *Tributação e imunidade dos chamados “livros eletrônicos”*: Imunidade tributária do livro eletrônico. São Paulo: IOB, 1998. p. 81.

CAPÍTULO 3

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO

3.1. Interpretações jurídicas do conceito “livro”, “papel” e “livro eletrônico”. 3.2. A imunidade incide sobre os livros, periódicos, jornais e o papel quando destinado a sua impressão. 3.3. Entendimento dos Tribunais Regionais Federais acerca da imunidade do livro eletrônico. 3.4. Entendimento do STF a cerca da imunidade do livro eletrônico.

3.1. Interpretações jurídicas do conceito “livro”, “papel” e “livro eletrônico”

Para se falar em imunidade tributária do livro eletrônico, ou seja, a extensão da imunidade tributária presente no artigo 150, VI, “d”, da CF de 1988 aos livros, revistas, enciclopédias, dicionários, artigos, veiculados através de uma base física diversa do papel, podendo ser um programa de computador, CD-ROM, ou outro, torna-se imperiosa a interpretação – restritiva ou extensiva – do vocábulo livro.

Humberto Ávila, em seu artigo *Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico*³³, aborda o tema com muita prioridade, dispondo sobre as premissas adotadas pela doutrina para o enquadramento dos chamados livros eletrônicos na imunidade do artigo 150 da nossa Carta Magna.

Tais premissas, quando favoráveis ao enquadramento, dispõe que (a) os livros são protegidos pela imunidade; (b) todas as obras que veiculam idéias e são dispostas em sequência lógica são livros; (c) os livros eletrônicos veiculam idéias em sequências lógicas; (d) o livro eletrônico é um livro; (e) o livro eletrônico é protegido pela imunidade dos livros, jornais e periódicos.

³³ ÁVILA, Humberto. *Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico*. In: Revista Diálogo Jurídico. Salvador: CAJ – Centro de Atualização Jurídica, Volume I, nº 5, 2001.

Por outro lado, as premissas contrárias ao enquadramento dos livros eletrônicos são formuladas da seguinte maneira: (a) os livros são protegidos pela imunidade; (b) todas as obras encadernadas e ordenadas em folhas de papel são livros; (c) o livro eletrônico não consiste em obra feita de papel; (d) o livro eletrônico não é livro; (e) logo não é protegido pela imunidade dos livros, jornais e periódicos.

No entanto, muitas vezes, tais premissas são carentes de fundamentação, fazendo-se necessário através da interpretação jurídica buscar o significado e o alcance da norma presente no artigo 150, VI, “d”, da CF de 1988.

O argumentos favoráveis à inclusão do livro eletrônico na imunidade tributária consiste em entender que o livro eletrônico é uma espécie de livro, sua inserção na intributabilidade respeitaria princípios constitucionais fundamentais, mais especificamente a liberdade de expressão, informação e difusão da cultura, e além de o STF entender que a norma do artigo 150 possui significado finalístico.

Outros são os argumentos para o não-enquadramento do livro eletrônico, tais como a expressão “papel destinado a sua impressão” que afastaria qualquer objeto que não fosse feito de papel, o STF já teria entendido que a imunidade só abrange o papel e produtos similares a ele, o constituinte ao dispor sobre o “papel” quis proteger apenas os livros feitos deste material, a proposta de inclusão do “livro eletrônico” teria sido rejeitada pelo legislador constituinte, a não tributação do livro eletrônico traria perda aos cofres públicos.

Faz-se necessário a abertura de um parêntese, pois, de fato, o anteprojeto IASP/ABDF tentou estender a imunidade do livro presente na

Constituição Federal aos produtos de informática e outros insumos que não só o papel, prevendo que seriam imunes: “d) livros, jornais, periódicos e outros veículos de comunicação, inclusive audiovisuais, assim como papel e outros insumos, e atividades relacionadas com a produção e circulação”, porém tal tentativa não foi acatada pelos constituintes a época.

O tributarista Ives Gandra da Silva deu o seguinte testemunho:

“A proposta que levei aos constituintes era mais ampla. Em face da evolução tecnológica dos meios de comunicação e daqueles para edição e transmissão, tinha sugerido, em minha exposição para eles, a incorporação de técnicas audiovisuais. Os constituintes, todavia, preferiram manter a redação anterior, à evidência, útil para o Brasil do pós-guerra, mas absolutamente insuficiente para o Brasil de hoje.”³⁴

As premissas bem como os argumentos ora apontados acerca do enquadramento ou não dos livros eletrônicos na imunidade tributária esculpida no artigo 150, VI, “d”, deverão ser analisadas com base nas classificações distintivas elaboradas pela ciência do direito, como forma de se afastar a arbitrariedade argumentativa e premissas não muito bem fundamentadas.

Para tanto, há a divisão entre os argumentos institucionais e não-institucionais. Estes são decorrentes do apelo ao sentimento de justiça, sendo, por isso, menos objetivos, enquanto aqueles são determinados por atos institucionais, tendo como referência o ordenamento jurídico.

Os argumentos institucionais subdividem-se em imanentes quando fazem referência ao ordenamento jurídico vigente, e, transcendentais ao ordenamento jurídico positivo quando não fazem referência ao ordenamento jurídico vigente.

³⁴ SILVA, Ives Gandra da. *Comentários à Constituição do Brasil*. vol 6. t. I. São Paulo, 1990. p. 186.

Ademais, os argumentos institucionais imanentes ainda se dividem em lingüísticos e sistemáticos. São lingüísticos quando dizem respeito ao significado dos dispositivos e enunciados e sistemáticos quando decorrem da interpretação do próprio sistema jurídico: relação entre parte e todo e entre norma e fato.

Através da utilização solitária do método lingüístico, o significado comum das expressões “livro” e “papel” contidas no dispositivo constitucional não resolve a questão de saber se o livro eletrônico pode ou não ser imune aos impostos.

Ora, o significado do livro é deveras complexo e ambíguo. Se por exemplo, for adotada uma interpretação lingüística e dado as palavras uma linguagem técnica, poder-se-ia sustentar que os livros em CD-ROM são verdadeiros livros e, por isso, imunes, por se chamarem “livros em CD-ROM”. Vale dizer, o significado técnico por si só não resolve o problema.

Além do mais, a palavra “papel” não é decisiva para conceituar o livro, na medida em que existem obras que são feitas de papel, mas não são consideradas livros (caderno, livro diário, livro ponto, etc.) e existem livros que não são feitos de papel (livro de plástico ou pano para crianças).

Por outro lado os argumentos sistemáticos subdividem-se em contextuais e jurisprudenciais. São contextuais quando se utilizam de princípios lógicos e teleológicos para a interpretação da norma, como por exemplo, a aplicação do princípio da igualdade, atribuindo-se a mesma consequência normativa estabelecida para um caso a outro. Os argumentos são jurisprudenciais quando dizem respeito aos precedentes do Poder Judiciário relativamente à norma objeto de interpretação.

Ora, através de argumentos contextuais, com base nos princípios constitucionais, pode-se sustentar que os livros eletrônicos são imunes na medida em que sua tributação atenta à livre manifestação do pensamento e à difusão da cultura, valores tão preservados pela Carta Magna de 1988. No entanto, este argumento se utilizado sozinho não definem se o livro eletrônico é imune ou não, pois se for feita uma interpretação restritiva do comando do artigo 150, VI, “d”, pode-se concluir que a única verdadeira imunidade é a aplicada ao livro feito de papel.

A interpretação teleológico-sistemática pode levar à utilização da técnica da redução teleológica (redução do sentido da norma por ser ela muito ampla em relação a sua finalidade) e da extensão teleológica (ampliação do sentido da norma por se ela muito restrita em relação a sua finalidade).

Pode-se interpretar a imunidade do livro eletrônico com base em argumentos jurisprudenciais, tendo em vista a interpretação da jurisprudência do STF que aponta no sentido de interpretar de maneira sistemática e extensiva as imunidades presentes da Constituição Federal.

Tomando como exemplo, a Primeira Turma do STF interpreta de modo sistemático e com base no elemento teleológico as imunidades quando, ao examinar o dispositivo constitucional que trata das “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos”, inclui na imunidade a eventual renda obtida pela instituição assistencialista mediante a cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta;³⁵ e também quando entendeu que a palavra “patrimônio” deve ser interpretada de maneira a abranger o imposto de importação e o imposto sobre produtos industrializados, apesar

³⁵ STF, RE 144.900, Rel. Min. Ilmar Galvão, Brasília, 22 de abr. 1997.

deles não serem classificados pelo CTN como impostos sobre o patrimônio³⁶.

Da mesma forma, a Segunda Turma segue a mesma interpretação ampliativa, quando não afasta da imunidade a renda obtida pelo SESC na prestação de serviços de diversão pública, mediante a venda de ingressos de cinema ao público, que é aproveitada em suas finalidades assistenciais³⁷, ou quando inclui na imunidade até mesmo os imóveis utilizados como residência dos membros da entidade beneficente.³⁸ A interpretação da imunidade levou em conta a finalidade de garantir a prestação de serviços de assistência social.

Fazendo uma transposição do que foi dito para a possibilidade de se imunizar o livro eletrônico, mesmo que o dispositivo constitucional tenha utilizado tão-somente o vocábulo “papel”, o Pleno do STF incluiu no seu campo de aplicação, não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, mas também outros insumos, como os filmes e papéis fotográficos.³⁹ O Pleno também conferiu imunidade as listas telefônicas sob o fundamento da utilidade pública⁴⁰, mesmo elas não possuindo nenhum caráter literário.

Nota-se através destas decisões que o STF pretendeu conferir interpretação ampliativa aos vocábulos constantes dos dispositivos constitucionais em consonância com o princípio do livre acesso à informação. Neste sentido, poderia ocorrer o enquadramento dos livros eletrônicos na imunidade dos livros em geral.

³⁶ STF, RE nº 89.590, Rel. Ministro Rafael Mayer, Brasília, 21 de out. 1979.

³⁷ STF, AgRg em AI nº 155.822, Rel. Ministro Ilmar Galvão, Brasília, 20 set. 1994; STF, RE nº 116.188, Rel. Ministro Sydney Sanches, Brasília, 20 fev. 1990.

³⁸ STF, RE nº 221.395, Rel. Ministro Marco Aurélio, Brasília, 08 fev. 2000.

³⁹ STF, RE nº 190.761-4, Rel. Ministro Marco Aurélio, Brasília, 26 set. 1996.

⁴⁰ STF, RE nº 101.441, Rel. Ministro Sydney Sanches, Brasília, 04 nov. 1987.

No entanto, é igualmente possível defender o não-enquadramento do livro eletrônico na imunidade dos livros com base na mesma jurisprudência da Corte Suprema, através de outras decisões que interpretam a Constituição de forma “restritiva” ou “literal” as imunidades.

Entendeu a Primeira Turma só haver imunidade aos tributos que repercutem economicamente sobre os contribuintes de direito, excluindo da imunidade aqueles que repercutem sobre o contribuinte de fato, como no caso do ICMS na venda de bens fabricados por entidades de assistência social.⁴¹

Por seu turno, a Segunda Turma também interpreta as imunidades forma mais restritiva, quando, ao analisar o dispositivo constitucional que menciona a imunidade de “impostos”, entendeu que a imunidade alcança apenas os impostos, não, as contribuições.⁴² Também interpreta literalmente, quando entende que não há livro, periódico ou jornal, sem papel, por ter a Constituição previsto o papel como insumo necessário ao produto final assegurado pela imunidade.⁴³

Relativamente à imunidade dos livros e periódicos, o STF tem decisões que adotam semelhante interpretação literal e restritiva. A Primeira turma entende que a tinta especial para jornais não está abrangida pela imunidade.⁴⁴

Por sua vez, a Segunda Turma interpreta de modo literal as imunidades, quando, ao analisar o vocábulo “papel”, entendeu que apenas os materiais a ele relacionados (papel fotográfico, papel telefoto, filmes fotográficos, papel fotográfico) é que estão abrangidos pela imunidade

⁴¹ STF, RE nº 191.067, Rel. Ministro Moreira Alves, Brasília, 03 dez. 1999.

⁴² STF, RE nº 129.930, Rel. Ministro Mário Guimarães, Brasília, 07 mai. 1991.

⁴³ STF, RE nº 238.570, Rel. Ministro Néri da Silveira, Brasília, 22 out. 1999.

⁴⁴ STF, RE nº 215.435, Rel. Min. Carlos Velloso, Brasília, 30 mai. 1997.

tributária do artigo 150, VI, “d”, da CF.⁴⁵ Essa interpretação focaliza a linguagem ordinária do dispositivo, no sentido de que a menção a “papel” teria positivamente excluído outros materiais.

Conforme o demonstrado, poder-se-ia sustentar que a jurisprudência do STF restringiu a imunidade, e, por isso, não seria possível englobar a imunidade do livro eletrônico na imunidade dos livros.

Dando continuidade as outras classificações jurídicas, os argumentos institucionais transcendentais (não fazem referência ao ordenamento jurídico vigente) subdividem-se em históricos e genéticos. Estes dizem respeito a vontade do legislador, ou seja, o significado que o legislador queria dar a determinada expressão e a finalidade que teria pretendido atingir. Já aqueles dizem respeito a textos normativos anteriores, na medida em que procura demonstrar que, em decorrência do passar dos anos, o significado literal do texto normativo não corresponde mais a realidade do momento.

Como já demonstrado no capítulo 1, o conceito de livro sofreu verdadeiras mutações durante a história. O livro já foi feito de pergaminho, folhas de junco, etc. Com base em argumentos históricos, pode-se afirmar que o livro eletrônico nada mais significa que uma evolução do conceito de livro difundido no momento da elaboração da Constituição Federal.

Através de argumentos genéticos, poder-se-ia também concluir pelo não enquadramento do livro eletrônico na imunidade dos livros, visto que a época em que a proposta do artigo 150, VI, “d”, foi aprovada, o livro eletrônico teria sido rejeitado, como já dito a respeito do anteprojeto IASP/ABDF. Sendo assim, poder-se-ia dizer que a suposta finalidade do constituinte foi de fato apenas imunizar livros feitos em papel.

⁴⁵ STF, RE nº 177.657, Rel. Ministro Carlos Velloso, Brasília, 30 mai. 1997.

Por último, mister tratar dos argumentos não-institucionais que decorrem do apelo ao sentimento de justiça, não fazendo referência ao ordenamento jurídico. São argumentos meramente práticos que dependem de um julgamento, feito pelo próprio intérprete, sob pontos de vista econômicos, políticos e/ou éticos.

Os argumentos não-institucionais se fazem presentes diante da intributabilidade do livro eletrônico contribuir diretamente com o meio ambiente, visto que os livros feitos de papel acarretam no desmatamento de árvores que poderá ser diminuído, senão expurgado diante da opção pelos livros digitais.

Por outro lado, o argumento de que a intributabilidade dos livros eletrônicos irá excluir a maior fonte de receita estatal, o ICMS, é um argumento que escapa ao ordenamento jurídico.

Ambos os argumentos, pró ou contra a imunidade do livro eletrônico, fogem aos limites traçados pelo direito, sendo carecedores de objetividade e facilmente manipulados pelos interesses em jogo. Sendo assim, também não podem determinar se os livros eletrônicos devem ou não devem ser imunizados.

Diante do exposto, resta saber quais serão os argumentos utilizados para se concluir pela inclusão dos livros eletrônicos ou não no comando do artigo 150, IV, “d”, da CF. Serão argumentos histórico, sistemáticos, lingüísticos ou não-institucionais?

Isto leva a conclusão de que a utilização destes argumentos não pode ser rígida e inflexível, visto não saber quais destes argumentos serão os mais seguros e pertinentes para serem usados. Além do mais, estes

argumentos devem interagir entre si reciprocamente, sendo impossível serem usados de forma isolada uns dos outros.

Certamente os argumentos podem entrar em conflito. Se aparentemente um argumento aparenta ter suas condições de justificação preenchidas, mas se analisado sob outros fatores ou até se comparado com outros argumentos revela que aquelas condições de fato não estão presentes.

Os argumentos lingüísticos, por exemplo, podem apresentar ambigüidade e vagueza. Ora, transportando para a questão da imunidade dos livros, pode-se dizer que a linguagem ordinária pode determinar um único significado para a definição de livros: que estes são feitos de papel.

No entanto, sabe-se que obras de plástico e pano, geralmente destinados ao público infantil, não deixam de ser consideradas como livros. Além do mais, as encadernações como o livro diário, livro ponto, diários, que são feitas de papel, não são consideradas livros.

Quando comparados com argumentos sistemáticos, os argumentos lingüísticos podem ter seu sentido afastado pelas considerações do contexto normativo. Sendo assim, a imunização somente dos livros de papel (sentido lingüístico) poderia ser afastada pela interpretação finalística e teleológica dada pelo STF às imunidades presentes no artigo 150, VI, da CF, visando à proteção da liberdade de comunicação, de culto, das idéias (argumento sistemático).

Ainda assim quais serão os argumentos usados e quantos serão necessários para se concluir pela intributabilidade ou não do livro eletrônico?

Argumentos suportados por princípios constitucionais tendem a apontar para uma mesma direção, mesmo sendo independentes entre si. Isto revela o quão coerente é um sistema jurídico: um sistema jurídico possui mais coerência se suportado por argumentos que apontam para um mesmo rumo, em virtude dos princípios que os sustentam. Sendo assim, a força dos argumentos é justificada pelos princípios constitucionais.

Sendo assim, em virtude de princípios constitucionais, pode-se dizer que os argumentos institucionais (ligados ao ordenamento jurídico) devem prevalecer sobre os argumentos não-institucionais (formulados pelas opiniões subjetivas e individuais).

Ato contínuo, os argumentos imanentes (lingüísticos e sistemáticos) devem prevalecer sobre os transcendentais (genéticos e históricos), na medida em que aquilo que foi estabelecido pelo Legislativo prepondera sobre aquilo que deixou de ser firmado, não importando a real intenção do legislador.

No entanto, em relação aos argumentos lingüísticos e sistemáticos surge um problema. Como já demonstrado, estes argumentos não fluem em um só sentido, uma vez que um aponta para a tributação do livro eletrônico enquanto o outro aponta para a sua intributabilidade.

Tal dicotomia só pode ser solucionada através da maior valoração conferida aos princípios constitucionais. Sendo assim, deverá ser escolhido aquele significado que efetivamente busque atender aos princípios constitucionais, não os contrariando.

Sendo assim, há mais razões para a extensão da imunidade aos livros eletrônicos em virtude de argumentos sistemáticos contextuais e jurisprudenciais: a Constituição Federal enquadra a liberdade de expressão,

comunicação e pensamento como princípios fundamentais do homem e do cidadão. O STF considera imunes livros de pano, plástico, álbum de figurinhas, etc. sob o manto da “finalidade” que estas obras visam atingir.

Ou seja, tanto para um, quanto para outro, a imunização dos livros eletrônicos atinge os fins albergados pela Carta Magna de 1988, ou seja, auxilia na difusão da cultura e no livre acesso às informações, respeitando a finalidade que as demais obras de papel visam atingir: aprendizado, deleite, conhecimento.

3.2. A imunidade incide sobre os livros, periódicos, jornais e o papel quando destinado a sua impressão

Grande defensor da imunidade presente no artigo 150, VI, “d”, da CF, bem como a sua extensão aos produtos de informática é Ives Gandra da Silva Martins⁴⁶.

O nobre doutrinador entende que as imunidades constitucionais não são uma renúncia fiscal, nem mesmo um favor constitucional, sendo uma vedação absoluta ao poder de tributar e objetivando assegurar, de um lado, o regime democrático e, de outro lado, permitir uma participação intensa da sociedade em ações de interesse plural.

Tratando-se da imunidade presente na alínea “d”, do inciso VI, do artigo 150, o constituinte de 1988 cuidou claramente de quatro hipóteses de imunidade: i) livros; ii) periódicos, iii) jornais e iv) papel de imprensa. Ora, não está escrito, na constituição, que os livros, os jornais e os periódicos só serão imunes quando forem feitos de papel.

⁴⁶ SILVA, Ives Gandra da. *Imunidade dos Meios Eletrônicos de Comunicação Social*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 175, Abril, 2010. p. 117-126.

Conforme bem colocado pelo sábio tributarista, se fosse a intenção do constituinte imunizar somente os produtos feitos de papel, este teria escrito: “livros, jornais, periódicos de papel, assim como o papel destinado à sua impressão”.

Ademais, não é qualquer papel que é imune, mas apenas aquele destinado à confecção de livros, jornais e periódicos, ou seja, quando o papel é insumo para a confecção desses objetos. Sendo assim, o constituinte quis separar os objetos imunizados.

Sendo assim, a correta leitura do dispositivo constitucional seria: qualquer jornal de papel ou de outra conformação, qualquer periódico de papel ou de outra conformação e qualquer livro de papel ou de outra conformação é imune, visto que a Constituição fala em jornal, periódico, e livro sem qualquer limitação.

Por outro lado, em relação ao papel, apenas quando ele é insumo para a confecção de livros, jornais, periódicos, ou seja, só o papel para a imprensa é imune. Não qualquer outro tipo de papel.

O autor entende que esta é a leitura mais correta do dispositivo, não só por sua letra, como para não chegar à conclusão nada razoável de que a liberdade de imprensa estaria assegurada apenas aos produtos feitos de papel, tornando-os imunes.

Por fim, é relevante apontar que a redação do artigo 111 do CTN⁴⁷ afirma que a outorga de isenção deve ser interpretada restritivamente. Ora a isenção é uma desoneração, por força de lei, um favor fiscal, uma renúncia

⁴⁷ “Art.111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I – suspensão ou exclusão do crédito tributário; II – outorga de isenção; III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

ao poder de tributar feita por seu titular, e, por isso, deve ser interpretada restritivamente.

No entanto, visto que as imunidades não se confundem com as isenções, devem sempre ser interpretadas de forma extensiva, não sendo um favor fiscal, mas sim, uma absoluta vedação ao poder de tributar⁴⁸.

Sendo assim, também para Ives Gandra da Silva Martins, a imunidade do artigo 150, VI, “d”, da CF, também se aplica aos meios eletrônicos de difusão das idéias e das informações.

3.3. Entendimento dos Tribunais Regionais Federais acerca da imunidade do livro eletrônico

Os Tribunais Regionais Federais estão se posicionando a favor da extensão da imunidade tributária presente no artigo 150, VI, “d” aos livros eletrônicos, ou seja, textos veiculados através de uma base eletrônica, podendo ser um disquete, CD-ROM, DVD ou fitas, sob o fundamento de que a norma presente neste artigo visa garantir a livre liberdade de expressão, pensamento e difusão da cultura.

Esse é o entendimento das turmas especializadas em matéria tributária do TRF2, que entendem por estender a imunidade do artigo 150, VI, “d”, CF, aos produtos de informática, objetivando garantir o aspecto teleológico da referida imunidade, através do exercício da liberdade de expressão, do acesso à cultura e à informação. Além do mais, a imunidade deve ser interpretada ampliativamente, sem censura quanto ao conteúdo,

⁴⁸ “Não são as dimensões (variáveis segundo o método industrial adotado) que caracterizam o papel para impressão. Ao contrário da isenção tributária, cujas regras se interpretam literalmente, a imunidade tributária admite ampla inteligência”. RE 80.603-SP, Min. Thompson Flores, DJU de 24/05/79, p. 4.090.

que não poderá ficar atrelado a fatores subjetivos, intelectuais, morais e religiosos do intérprete.

“CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. LEGITIMIDADE PASSIVA AD CAUSAM. IMUNIDADE DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. ACESSÓRIO. MATERIAL ELETRÔNICO.

(...) 3. A imunidade do papel destinado à impressão de livros, periódicos e jornais foi instituída como forma de fomentar a liberdade de imprensa, estando positivada no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal de 1988. 4. A jurisprudência consolidou-se no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal deve ser interpretada ampliativamente, sem possibilidade de censura quanto ao seu conteúdo, que não poderá ficar atrelado a fatores subjetivos, intelectuais, morais e religiosos do intérprete, pois caso a publicação seja atentatória à ética e aos direitos fundamentais caberá, em juízo posterior, a sua retirada de circulação. 5. Dentro desta exegese, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a imunidade dos álbuns de figurinhas (RE 221230/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, D.J. 06/08/2004) e das listas telefônicas (RE 134071/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 15/09/1992), e os Tribunais Regionais Federais vem perfilhando o entendimento segundo o qual estão abrangidos pela imunidade os livros eletrônicos(e-books) e os cd-roms didáticos ou científicos, diante do evidente avanço tecnológico após a promulgação da Constituição Federal de 1988. (...) 9. Recurso da Impetrante improvido. Recurso do Estado provido. Recurso da União Federal e remessa necessária não conhecidos.”⁴⁹

Além do mais, este Tribunal entende que os materiais didáticos que acompanham livros e fascículos, com o objetivo de complementar e facilitar a compreensão dos ensinamentos contidos nos textos, também merecem ser incluídos na imunidade do artigo 150, VI, “d”, visto que sem eles o conhecimento fica dificultado e inviabilizado:

“CONSTITUCIONAL, PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 150, VI, 'D' DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ABRANGÊNCIA. FASCÍCULO DE CURSO DE ELETRÔNICA. PEÇAS DE AMOSTRA DE LABORATÓRIO DE ELETRÔNICA. MATERIAL COMPLEMENTAR. EIXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA QUE EMBARAÇA OS BENS JURÍDICOS PROTEGIDOS PELA NORMA CONSTITUCIONAL. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

(...) 5. A razão de ser da imunidade prevista no artigo 150, VI, “d” da Constituição Federal, conforme entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Federal, já se mostra suficiente para manutenção da sentença recorrida, tendo em vista que o material que acompanha o fascículo educativo referido tem, nitidamente, a função de complementar os ensinamentos nele contidos, sendo certo, ainda, que a separação dos componentes importados – um demonstrativo da parte teórica e o outro do desenvolvimento prático de um mesmo curso de

⁴⁹ TRF 2ª Região, AMS 200351010021552, Des. Paulo Barata, Terceira Turma Especializada, DJU de 16.09.2008.

eletrônica -, inviabilizaria o uso de qualquer deles para os fins propostos, nos termos já destacados. (...).”⁵⁰

Sendo assim, as obras literárias seguidas de materiais eletrônicos, que visam auxiliar a compreensão e o aprendizado, gozam da imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “d”, da CF, há algum tempo.

Até Ricardo Lobo Torres⁵¹, fiel a não aplicabilidade da imunidade tributária às obras eletrônicas, sustenta que essas obras literárias acompanhadas de materiais eletrônicos são imunes se houver a preponderância da publicação.

Da mesma forma, o TRF3 entende que se os livros eletrônicos são capazes de produzir os mesmos efeitos de um livro, ou seja, difundir conhecimento e cultura, também merecem ser abrangidos pela imunidade tributária presente no artigo 150, VI, “d”, da CF:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. LIVROS ELETRÔNICOS E ACESSÓRIOS. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA E EVOLUTIVA. POSSIBILIDADE.

(...) 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. (...) 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. (...) 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.”⁵²

⁵⁰ TRF 2ª Região, AMS 200151010148919, Des. Francisco Pizzolante, Terceira Turma Especializada, DJU de 14.08.2008.

⁵¹ “Parece-nos que tais mercadorias são imunes, desde que haja a preponderância econômica e intelectual do texto sobre o disco compacto”. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. 3ª ed.. vol III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 311.

⁵² TRF 3ª Região, AMS 200061040052814, Juíza Consuelo Yoshida, Sexta Turma, DJF3 de 03.11.2008.

A jurisprudência acima colacionada se posiciona a favor da imunização dos livros eletrônicos com base no artigo 150, VI, “d”, da CF. Em seu voto vista, o Exmo. Desembargador Federal Lazarano Neto justifica sua decisão sob o fundamento do fenômeno da “mutação constitucional” que ocorre quando, independentemente do exercício do Poder Constituinte derivado, passa-se a atribuir às palavras componentes do texto legal uma significação diversa daquela que lhe era atribuída no instante de sua entrada em vigor.

Ora, diz ele que em virtude da ascensão de novas formas de dispersão da informação, da cultura e da educação (CD-ROM, DVD, etc.) impõe o processo lento de mutação e adaptação da norma constitucional.

Foi voto vencido o da Exma. Relatora Consuelo Yoshida, que sob o fundamento de não poder interpretar a norma imunizante do artigo 150, VI, “d, da CF em sentido amplo, visto tratar-se de um “tipo fechado”, já que há época da edição da CF de 1988, o legislador constituinte poderia ter estendido o comando às fitas gravadas, mas esta não foi a sua vontade.

Além do mais, entendeu ela que o artigo 111 do CTN que trata da interpretação literal das isenções pode-se aplicar analogicamente às imunidades.

Recentemente foi publicado acórdão do TRF3 (AMS 200161000221230, Des. Juiz Nery Junior, Terceira Turma, DJF3 data 27/10/2009, página 58) que trouxe uma nova discussão sobre o artigo 150, VI, “d”, da CF.

Além da decisão entender que deve ser estendida a imunidade dos livros de papel aos livros eletrônicos, sob a ótica do IRPJ, também entendeu que os livros eletrônicos não devem ser tributados pela CSLL.

Ora, sabe-se que a jurisprudência e parte da doutrina é pacífica no sentido de que a imunidade do artigo 150, IV, da CF só é aplicada aos impostos⁵³, não podendo ser estendida às taxas e às contribuições sociais.

O TRF4, por sua vez, concedeu a imunidade dos livros ao “quickitionary”, um tradutor pessoal portátil em forma de caneta, por entender que ele possui a mesma função dos dicionários confeccionados em papel:

“IMUNIDADE. LIVROS. QUICKITIONARY. CF/88, ART. 150, INC. VI, ALÍNEA D. (...) O denominado quickitionary, embora não se apresente no formato tradicional do livro, tem conteúdo de livro e desempenha exclusivamente a função de um livro. Não há razão alguma para que seja excluído da imunidade que a Constituição reserva para o livro, pois tudo que desempenha a função de livro, afastados os preconceitos, só pode ser livro. (...).”⁵⁴

3.4. Entendimento do STF a cerca da imunidade do livro eletrônico

O Supremo Tribunal Federal, tribunal responsável por analisar matérias de caráter constitucional, possui entendimento pacífico da possibilidade de extensão da imunidade presente no artigo 150, VI, “d” aos insumos tão-somente assimiláveis ao papel, como os papéis fotográficos e filmes fotográficos, excluindo da imunidade as tintas, o maquinário e outros insumos necessários à confecção de livros, revistas, jornais:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO - INSUMOS DESTINADOS À IMPRESSÃO DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE TRIBUTAR QUE TAMBÉM SE ESTENDE A MATERIAIS ASSIMILÁVEIS

⁵³ “A imunidade tributária prevista na alínea “d” do inciso VI do artigo 150 da Constituição do Brasil não alcança as contribuições para a seguridade social, não obstante sua natureza tributária, vez que imunidade diz respeito apenas a impostos”. STF, REAgR 342.336, Rel. Min. Eros Grau, Brasília, 11 mai. 2007.

⁵⁴ TRF 4ª Região, AMS 200070000023385, Des. Vilson Darós, Segunda Turma, DJ 03.10.2001.

AO PAPEL - RECURSO DO ESTADO DE SÃO PAULO IMPROVIDO - PROVIMENTO DO RECURSO DEDUZIDO PELA EMPRESA JORNALÍSTICA. - O Supremo Tribunal Federal, ao interpretar, reestrutivamente, o alcance da cláusula inscrita no art. 150, VI, "d", da Constituição da República, firmou entendimento no sentido de que a garantia constitucional da imunidade tributária, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, apenas, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, em consequência, para esse efeito, os filmes e papéis fotográficos. (...)”⁵⁵

“ICMS. Tinta para impressão de livros, jornais, revistas e periódicos. Não ocorrência de imunidade tributária. - Esta Corte já firmou o entendimento (a título exemplificativo, nos RREE 190.761, 174.476, 203.859, 204.234, 178.863 e 267.690) de que apenas os materiais relacionados com o papel - assim, papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto - estão abrangidos pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "d", da Constituição. - No caso, trata-se de tinta para impressão de livros, jornais, revistas e periódicos, razão por que o acórdão recorrido, por ter esse insumo como abrangido pela referida imunidade, e, portanto, imune ao ICMS, divergiu da jurisprudência desta Corte. Recurso extraordinário conhecido e provido.”⁵⁶

Por outro lado, o STF ao interpretar o artigo 150, VI, “d”, da CF, entendeu não ser possível proferir juízo de valor sobre as informações e imagens veiculadas através dos livros, revistas, jornais, e, por este motivo, não excluiu da imunidade os álbuns de figurinha, as apostilas e as listas telefônicas. Sobre as listas telefônicas, entendeu que estas são imunes por conta da utilidade pública que revestem, mesmo não possuindo conteúdo literário, educativo, ou seja, não contribuem para a proliferação da cultura:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, "D" DA CF/88. "ÁLBUM DE FIGURINHAS". ADMISSIBILIDADE. 1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido.”⁵⁷

⁵⁵ STF, RE 327.414 AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, DJe de 12.02.2010.

⁵⁶ STF, RE 265.025, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ data 21.09.2001.

⁵⁷ STF, RE 221.239, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJ de 06.08.2004.

“TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) SOBRE A EDITORAÇÃO, COMERCIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO INDUSTRIAL E DISTRIBUIÇÃO DE LISTAS TELEFONICAS. INQUINADA OFENSA AO ART. 19, III, D, DA CARTA DE 1969. Orientação jurisprudencial do STF, no sentido de que não estão excluídos da imunidade constitucional as publicações "que cuidam de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de inegável utilidade pública, como e o caso das listas telefônicas". Recurso provido.”⁵⁸

Em relação aos livros eletrônicos, o STF não possui posicionamento pacífico a cerca de sua imunidade, mas recentes decisões proferidas por alguns de seus ministros apontam para a impossibilidade de se imunizar tais livros. Estas decisões se sustentam na tese de que apenas insumos assimiláveis ao papel (filmes fotográficos, papel fotográfico) poderiam ser incluídos na norma imunizante do artigo 150, VI, “d”, da CF, e, que por isso, os livros eletrônicos não poderiam ser imunizados:

“DECISÃO : Trata-se de recurso extraordinário (art. 102, III, a da Constituição) interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que considerou imune à tributação operações com livros eletrônicos, gravados em compact discs – read only memory (CD-ROM). Sustenta-se, em síntese, violação do art. 150, VI, d da Constituição. A orientação firmada por esta Corte interpreta o art. 150, VI, d da Constituição de forma a restringir a salvaguarda constitucional aos estritos contornos dos objetos protegidos: livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Assim, embora a salvaguarda possa abranger diversas etapas do processo de elaboração e circulação do material protegido (RE 102.141 - RTJ 116/268), bem como comporte ampla interpretação a densidade do objeto (imunidade de álbum de figurinhas – cromos autocolantes - RE 221.239, rel. min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJ de 06.08.2004 e das listas telefônicas - RE 101.441, rel. min. Sydney Sanches, Pleno, DJ de 19.08.1988), a imunidade não abrange elementos que fujam à estrita classificação como livros, jornais ou periódicos ou o papel destinado à sua impressão (cf. a interpretação conversada da Súmula 657/STF). Nesse sentido, não há proteção constitucional à prestação de serviços de composição gráfica (RE 229.703, rel. min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ de 17.05.2002), às capas duras auto-encadernáveis utilizadas na distribuição de obras para o fim de incrementar a venda de jornais (RE 325.334-AgR, rel. min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 19.09.2003), à tinta para impressão de livros, jornais, revistas e periódicos (RE 265.025, rel. min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ de 21.09.2001), às peças de reposição (RE 238.570 - RTJ 171/356 – cf., ainda o RE 230.782, rel. min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ de 10.11.2000) ou à importação de bens para montagem de parque gráfico (AI 530.911-AgR, rel. min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ de 31.03.2006). Dado que o suporte físico que funciona como mídia (“cd-rom”) não se confunde e não pode

⁵⁸ STF, RE 134.071, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ de 30.10.1992.

ser assimilado ao papel, o acórdão recorrido contrariou a orientação fixada por esta Corte (cf., e.g., o AI 530.958, rel. min. Cezar Peluso, decisão monocrática, DJ de 31.03.2005 e o RE 497.028, rel. min. Eros Grau, decisão monocrática, DJe 223 de 26.11.2009). Ante o exposto, dou provimento ao recurso extraordinário para denegar a segurança. Sem honorários (Súmula 512/STF). Publique-se. Brasília, 17 de dezembro de 2009. Ministro JOAQUIM BARBOSA Relator”⁵⁹

Na decisão abaixo colacionada, o Exmo. Ministro Dias Toffoli não confere imunidade tributária a enciclopédia eletrônica, pois entende que a imunidade prevista no artigo 150, IV, “d”, da CF não alcança todos os insumos na impressão de livros, jornais e revistas, mas tão-somente o papel e os produtos assimiláveis a ele. Ora, a decisão não foi satisfatória em decidir da forma que decidi, visto que o livro eletrônico não é insumo, mas sim o próprio produto acabado, o livro:

“DECISÃO Vistos. Estado do Rio de Janeiro interpõe recurso extraordinário, com fundamento na alínea “a” do permissivo constitucional, contra acórdão da Décima Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, assim ementado: “Duplo Grau de Jurisdição. Mandado de Segurança. Imunidade concernente ao ICMS. Art. 150, VI, ‘d’, da Constituição Federal. Comercialização da Enciclopédia Jurídica eletrônica por processamento de dados, com pertinência exclusiva ao seu conteúdo cultural – software. Livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitem aquelas idéias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos. (...) A irresignação merece prosperar, haja vista que a jurisprudência da Corte é no sentido de que a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal, conferida a livros, jornais e periódicos, não abrange outros insumos que não os compreendidos na acepção da expressão “papel destinado a sua impressão”. Sobre o tema, anote-se: “Tributário. Imunidade conferida pelo art. 150, VI, “d” da Constituição. Impossibilidade de ser estendida a outros insumos não compreendidos no significado da expressão ‘papel destinado à sua impressão’. Precedentes do Tribunal. - Incabível a condenação em honorários advocatícios na ação de mandado de segurança, nos termos da Súmula 512/STF. Agravos regimentais desprovidos” (RE nº 324.600/SP-AgR, Primeira Turma, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ de 25/10/02). “ISS. Imunidade. Serviços de confecção de fotolitos. Art. 150, VI, “d”, da Constituição. - Esta Corte já firmou o entendimento (a título exemplificativo, nos RREE 190.761, 174.476, 203.859, 204.234, 178.863) de que apenas os materiais relacionados com o papel - assim, papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto - estão abrangidos pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “d”, da Constituição. - No caso, trata-se de prestação de serviços de composição gráfica (confecção de fotolitos) (fls. 103) pela recorrida a editoras, razão por que o

⁵⁹ STF, RE 450.422, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 17.12.2009, DJe de 08.02.2010.

acórdão recorrido, por ter essa atividade como abrangida pela referida imunidade, e, portanto, ser ela imune ao ISS, divergiu da jurisprudência desta Corte. Nesse sentido, em caso análogo ao presente, o decidido por esta 1ª Turma no RE 230.782. Recurso extraordinário conhecido e provido” (RE nº 229.703/SP Primeira Turma, Relator o Ministro Moreira Alves, DJ de 17/2/02). “Recurso extraordinário inadmitido. 2. Imunidade tributária. Art. 150, VI, d, da Constituição Federal. 3. A jurisprudência da Corte é no sentido de que apenas os materiais relacionados com o papel estão abrangidos por essa imunidade tributária. (...) Ante o exposto, nos termos do artigo 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil, conheço do recurso extraordinário e lhe dou provimento para denegar a segurança. Sem condenação em honorários, nos termos da Súmula nº 512/STF. Custas ex lege. Publique-se. Brasília, 4 de fevereiro de 2010. Ministro DIAS TOFFOLI Relator”⁶⁰

⁶⁰ STF, RE 330.817, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 04.02.2010, DJe de 05.03.2010.

CAPÍTULO 4

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA ESTENDIDA AO KINDLE

4.1. O Kindle. 4.2. A imunidade tributária estendida ao Kindle.

4.1. O Kindle

Segundo definição encontrada no sítio eletrônico (*site*) de buscas Wikipédia, o Kindle é um pequeno aparelho criado pela empresa americana Amazon, que tem como função principal ler *e-books* (estrangeirismo para livro eletrônico) e outros tipos de mídia digital. O primeiro modelo do Kindle foi lançado nos Estados Unidos em 19 de novembro de 2007.

Após foi lançado o Kindle 2, a segunda versão do aparelho que lê, além de *e-books*, jornais (como por exemplo o New York Times e USA Today) e os mais famosos blogs (*sites* que permitem atualizações rápidas e constantes) dos EUA, para além disso, ter acesso direto a compra de *e-books* pelo *site* “Amazon.com” e usar a internet para a assinatura de jornais.

Segundo o *site* da Amazon, o Kindle 2 pode transformar textos escritos em textos falados (Text-to-Speech), a serem ouvidos pelo usuário do aparelho, armazena cerca de 1.500 livros e também pode servir como um armazenador de música (no formato MP3⁶¹).

Em 6 de maio de 2009 foi lançado o modelo mais atual do aparelho, o Kindle DX. A tela para leitura é maior do que a do Kindle 2 e

⁶¹ O *MPEG-1/2 Audio Layer 3* (MP3) é um tipo de compreensão de áudio com perdas quase imperceptíveis ao ouvido humano. <<http://pt.wikipedia.org/wiki/MP3>> Acesso em 1 de mai. 2010.

com uma memória capaz de armazenar até 3.500 livros eletrônicos, podendo serem lidos nos formatos PDF⁶², MP3, TXT⁶³ e HTML.

A Amazon informa em seu *site* que o Kindle é fino como uma revista (pesa cerca de 290 gramas), os livros escolhidos pelo leitor são disponibilizados em até 60 segundos, sua tecnologia 3G wireless permite que sejam feitos downloads direto do próprio aparelho, sem que, para isso, sejam pagas taxas mensais, podendo tal tecnologia ser usada em até 100 países.

Além do mais, o aparelho possui a tecnologia “paper-like display” que permite que sua tela seja lida como papel, sem reluzir, inclusive na presença de luz solar e os livros disponibilizados pela “Kindle Store” (uma das opções para a compra dos *e-books*) possuem preços mais baratos. Se por acaso surgirem dúvidas acerca da compra de um determinado livro, é possível o download grátis dos primeiros capítulos do livro, para após o usuário decidir se irá comprar ou não.

O *site* da Amazon ainda noticia que o Kindle pode ser lido através dos aparelhos celulares iPhone e Blackberry, através de outros computadores, tais como o Mac, iPad (produzidos pela empresa norte-americana Apple) e *notebooks*.

4.2. A imunidade tributária estendida ao Kindle

⁶² *Portable Document Format* é um formato de arquivo desenvolvido pela Adobe Systems em 1993, para apresentar documentos de maneira independente do aplicativo, do hardware, e do sistema operacional usados para criá-los. Um arquivo PDF pode descrever documentos que contenham texto, gráficos e imagens num formato independente de dispositivo e resolução. <http://pt.wikipedia.org/wiki/Portable_Document_Format> Acesso em 1 mai. 2010.

⁶³ O *Robots.txt* é um arquivo no formato texto que funciona como um “filtro” para buscas na internet, permitindo ou bloqueando o acesso a partes ou à totalidade de um determinado *site*. <<http://pt.wikipedia.org/wiki/Robots.txt>> Acesso 1 mai. 2010.

Diante das divergências doutrinárias e jurisprudenciais acerca da extensão da imunidade presente no artigo 150, VI, “d”, da CF aos livros eletrônicos, entendidos como os CD-ROMs, DVDs, etc., ou seja, *softwares* a serem lidos em computadores (*hardwares*) que veiculam as mesmas informações que os livros, revistas e jornais em papel, surge a questão dos famosos e recentes leitores eletrônicos, dentre eles, e, o mais famoso, o Kindle.

Ainda não há posicionamento da doutrina e da jurisprudência sobre a possibilidade de se estender a imunidade dos livros convencionais ao Kindle, mas premissas a favor e contra este enquadramento já podem ser traçadas.

Ora, o Kindle cumpre a mesma função dos livros, revistas e jornais em papel: difundir a cultura, a liberdade de expressão, levar conhecimento às pessoas. Evidentemente que a função precípua de um leitor eletrônico de livros, jornais e revistas é viabilizar a leitura. Certamente o Kindle facilita a vida de muitas pessoas que necessitam consultar livros o tempo todo como advogados e escritores, pois ele possibilita que muitos livros sejam lidos através de um único aparelho.

Mesmo que este aparelho também funcione como um walkman ou um MP3, possibilitando que músicas sejam ouvidas, evidentemente que sua função principal é a leitura. Ou seja, funções acessórias não possuem a força de afastar a função principal do objeto.

Entretanto, será que o Kindle pode ser imune sob a ótica dos livros eletrônicos? Será que o Kindle pode ser equiparado a um livro eletrônico, para fins de ser assegurada também a ele, a imunidade tributária que grande parte da doutrina brasileira e da jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais entende ser extensiva aos livros eletrônicos?

Sabe-se que os livros eletrônicos cumprem a mesma função dos livros em papel, ou seja, informar, ensinar, propiciar deleite e cultura. A única diferença básica é que os livros eletrônicos possuem como suporte uma máquina (computador) para serem lidos, enquanto que os livros convencionais são veiculados através do papel. Por este motivo, entendeu grande parte da doutrina que a imunidade presente no artigo 150, VI, “d”, da CF deve ser estendida aos livros digitais.

Evidentemente que os arquivos digitais contendo os livros em formato eletrônico (*e-books*), para serem lidos através do Kindle - estes muitas vezes fornecidos pelo próprio *site* da Amazon através da “Kindle Store” - podem ser considerados imunes sob o mesmo fundamento que “imunizou” os livros eletrônicos, visto que se tratam de *softwares* a serem lidos em um suporte.

Entretanto, ao passo que a Amazon disponibiliza estes *e-books* para serem lidos em outros suportes que não só o Kindle, como os celulares Blackberry e iPhone, ou em computadores e *notebooks*, não pode o Kindle ser considerado imune, sob o fundamento de ser um livro eletrônico, justamente por se tratar de um suporte para a leitura de livros eletrônicos, assim como os computadores, que evidentemente não gozam da imunidade tributária presente no artigo 150, VI, “d”, da CF.

Por outro lado, o Kindle pode e deve ser entendido como um “papel eletrônico”, conforme a definição obtida no *site* Wikipedia⁶⁴:

⁶⁴ O papel eletrônico (em inglês: *eletronic paper*, ou simplesmente *e-paper*), também conhecido por tinta eletrônica (em inglês: *eletronic ink*, ou simplesmente *e-ink*), é o termo que designa tecnologias que procuram imitar o papel convencional com uma impressão eletrônica de textos e imagens, que podem ser apagadas ou alteradas a qualquer momento sem necessidade de um novo papel. Inicialmente é preciso explicar como funciona a tecnologia. O princípio é basicamente simples: o papel é constituído de um “sanduíche” de camadas transparentes e microesferas nas três cores básicas do sistema RGB, ou preto e branco para os equipamentos monocromáticos. A impressão funciona de modo análogo à impressão de fotocópias. Uma imagem “virtual elétrica” é formada em toners e, de acordo com a distribuição destas pelo toner, ocorre o giro e a recombinação das

Sendo assim, a imunidade do Kindle não se sustenta nas mesmas premissas que embasaram a imunidade do livro eletrônico. O Kindle não pode ser equiparado a um livro, mas sim ao seu insumo principal, o papel, e, por isso, merece gozar da imunidade presente no artigo 150, VI, “d”, da CF.

Da mesma forma que foram utilizadas interpretações teleológicas e evolutivas do dispositivo imunizante pela doutrina para se concluir pela imunidade dos livros eletrônicos, cabem serem feitas as mesmas interpretações extensivas do papel insumo, já inserido no texto constitucional, ao “papel eletrônico”.

Foi nesta linha de raciocínio que a Juíza Federal Substituta da 22ª Vara Federal de São Paulo, Dr. Marcelle Ragazoni Carvalho, proferiu recente decisão liminar, nos autos do Mandado de Segurança nº 2009.61.00.025856-1, para reconhecer a imunidade tributária do Kindle, nos termos do artigo 150, inciso VI, “d”, da CF, em relação ao recolhimento de impostos incidentes na importação.

Em sua fundamentação, a Exma. Juíza evidenciou o sentido teleológico da norma, entendendo que tal imunidade visa garantir a liberdade de expressão, de idéias, o estímulo à educação, em face do surgimento de novos mecanismos de divulgação e propagação da cultura.

esferas no interior o e-paper, formando novas imagens. Sistemas mais avançados atuais dispensam uso de toners e máquinas de impressão, sendo possível a alteração das imagens por meio eletrônico em pequenos equipamentos e telas muito finas, recebendo os arquivos de uma conexão USB em qualquer computador ou diretamente através de redes sem fio, sem intervenção de um computador. Entre os equipamentos já disponíveis, o leitor de livros digitais Kindle, da empresa estadunidense Amazon, oferece conectividade wireless, permitindo ao usuário receber em qualquer lugar conteúdo novo, sejam livros, revistas ou jornais. No sistema Kindle, assinaturas de revistas e jornais são entregues pelo sistema sem fio automaticamente, de modo que novas edições são disponibilizadas ao usuário tão logo aprovadas pelo editor da publicação. <http://pt.wikipedia.org/wiki/Papel_eletr%C3%B4nico>. Acesso em 23 mai. 2010.

Além do mais, justificou a extensão da imunidade tributária ao Kindle, da mesma forma que o papel insumo também goza deste benefício constitucional, proferindo o seguinte testemunho:

“Observo outrossim que, ainda que se trate o aparelho a ser importado pelo impetrante de meio para leitura dos livros digitais vendidos na internet, aquele goza efetivamente de imunidade, assim como o papel para impressão também é imune”.

Por fim, outro ponto que fortalece a tese da imunização do Kindle. Ora, a própria jurisprudência do STF⁶⁵ é pacífica em estender a imunidade do artigo 150, VI, “d”, da CF do papel insumo àqueles materiais assimiláveis ele como os filmes fotográficos, o papel fotográfico, ou seja, quaisquer materiais empregados na impressão de livros, jornais e revistas, semelhantes ao papel. Também por este lado, a equiparação do Kindle ao papel insumo pode encontrar respaldo nas decisões do Supremo Tribunal Federal.

⁶⁵ RE 265025, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ data 21/09/2001, página 445.

CONCLUSÃO

Espera-se ter demonstrado a possível extensão da imunidade tributária concedida aos livros, revistas e jornais feitos de papel aos livros eletrônicos e leitores digitais, em face da evolução tecnológica experimentada pelos veículos de informação.

Nesse sentido, viu-se que a concepção de livro nos dias atuais nem sempre foi a mesma, visto que os livros já foram feitos de diversos materiais. No entanto, o livro sempre possuiu a mesma função: difundir conhecimento e idéias.

Já as imunidades presentes na Constituição Federal são normas negativas de delimitação de competência tributária, ou seja, o constituinte achou por bem não tributar certos objetos e pessoas visando com isso garantir princípios constitucionais fundamentais.

Sendo assim, a imunidade presente no artigo 150, VI, “d”, da CF, que veda a cobrança de impostos, pelos entes públicos, sobre os livros, jornais e periódicos, bem como o papel destinado a sua impressão possui a função de propiciar um maior acesso à cultura, à educação e à informação, através do barateamento dos livros.

Entretanto, como ficou demonstrado, este não foi o único motivo que incentivou a elaboração desta norma, visto que a época de sua criação (Constituição Federal de 1946), o País vivia a ditadura Getulista, em o papel usado para a impressão dos jornais esquerdistas era altamente tributado, visando o encarecimento dos jornais. Ora, a solução para o problema foi imunizar o papel insumo.

Ademais, como restou fartamente comprovado, existem mais motivos à favor do que contra a extensão da imunidade do artigo 150, VI, “d”, da CF aos livros eletrônicos, visto que a jurisprudência do STF tende a interpretar as imunidades tributárias do artigo 150, VI, CF de forma ampla.

No entanto, recentes decisões deste Tribunal entendem que a imunidade constante desta norma só pode ser aplicada aos livros, jornais, e revistas de papel, bem como ao papel insumo e qualquer produto que se assemelhe ao papel para fins de impressão.

Além do mais, com o advento dos leitores eletrônicos, dentre eles o mais famoso, o Kindle, nasce outra dúvida acerca da imunidade constante do artigo 150, VI, “d”, CF. Ao passo que os leitores eletrônicos também cumprem os requisitos necessários para um livro, eles também poderiam ser imunes aos impostos.

Entretanto, o Kindle não se assemelha aos livros eletrônicos, mas sim ao papel insumo, visto trata-se de “papel eletrônico”. Por esta ótica, deve ser reconhecida a imunidade tributária dos leitores eletrônicos.

BIBLIOGRAFIA

ÁVILA, Humberto. *Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico*. In: Revista Diálogo Jurídico. Salvador: CAJ – Centro de Atualização Jurídica, Volume I, nº 5, ago. 2001. 34 p.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2006. 859 p.

BOTALLO, Eduardo Domingos. *Fundamentos do IPI*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. 224 p.

BUJANDA, Sainz de. Poder Financeiro, in *Notas de Derecho Financeiro*, t. I, vol. 2º, Universidade de Madri, Seção de Publicações e Intercâmbio, 1967, 565 p.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2009. 1152 p.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1985. 555 p.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. “Livro Eletrônico e Imunidade Tributária”. in *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo: RT, nº 22, 1988. 234 p.

FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: IOB, 1998. 247 p.

FREIRE, Laudelino. *Grande e Novíssimo Dicionário da Língua Portuguesa*. 3ª ed.. vol. IV. Rio de Janeiro: Livraria José Olympio. 563 p.

HOLANDA, Aurélio Buarque de. *O Dicionário da Língua Portuguesa*. 6ª ed.. Rio de Janeiro: Positivo, 2006. 2120 p.

HOUAISS, Antônio. *Elementos de Bibliologia*. 1ª ed.. São Paulo: Hucitec, 1983. 428 p.

KATZENSTEIN, Úrsula E. *A origem do Livro*. 1ª ed.. São Paulo: Hucitec, 1986. 285 p.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 30ª ed.. São Paulo: Malheiros, 2009. 543 p.

MIRANDA, Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*. 2ª ed.. 2ª tir., t. V. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974. 493 p.

MOTTA FILHO, Marcello Martins. *Imunidade Tributária de Publicações por Meios Eletrônicos*. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, nº 22, São Paulo, 1998. 213 p.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Imunidade Tributária Como Limite Objetivo e as Diferenças entre Livro e Livro Eletrônico*. In: Hugo de Brito Machado. (Org.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: Informação Objetiva, 1997, v. Único. 585 p.

SILVA, Ives Gandra da. *Comentários à Constituição do Brasil*. vol 6. t. I. São Paulo, 1990. 528 p.

SILVA, Ives Gandra da. *Imunidade dos Meios Eletrônicos de Comunicação Social*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 175, Abril, 2010. 240 p.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. 3ª ed.. vol III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. 598 p.

TORRES, Heleno Taveira. *Tributação e imunidade dos chamados “livros eletrônicos”*: Imunidade tributária do livro eletrônico. São Paulo: IOB, 1998. 229 p.