

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA”
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM
CURSO DE DIREITO

JEAN VICTOR FREDI MONTEIRO

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS DIGITAIS

MARÍLIA
2015

JEAN VICTOR FREDI MONTEIRO

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS DIGITAIS

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de Direito da Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof^a Dr^o. Ricardo Pinha Alonso.

MARÍLIA
2015

MONTEIRO, Jean Victor Fredi.

A Imunidade Tributária dos Livros Digitais / Jean Visor Fredi Monteiro, orientador Prof. Dr.: Ricardo Pinha Alonso. Marília, SP: [s.n.], 2015.

52 f.

Trabalho de Curso (Graduação em Direito) - Curso de Direito, Fundação de Ensino "Eurípedes Soares da Rocha", mantenedora do Centro Universitário Eurípedes de Marília - UNIVEM, Marília, 2014.

1. Imunidade tributária. 2. Livros Digitais. 3. Direito Tributário. 4. Liberdade de expressão.

CDD: 341.39452



FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPIDES SOARES DA ROCHA"

MANTENEDORA DO CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – UNIVEM

Curso de Direito

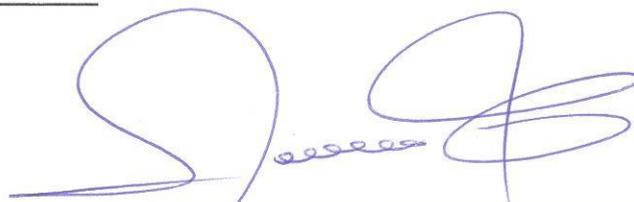
Jean Victor Fredi Monteiro

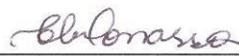
RA: 47210-7

A Imunidade Tributária dos Livros Digitais.

Banca examinadora do Trabalho de Conclusão de Curso apresentada ao Programa de Graduação em Direito da UNIVEM, F.E.E.S.R, para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Nota: 100

ORIENTADOR(A): 
Ricardo Pinha Alonso

1º EXAMINADOR(A): 
Clarissa Chagas Sanches Monassa

2º EXAMINADOR(A): 
Renato Gobetti de Souza

Marília, 02 de dezembro de 2015.

Aos meus pais Jonas e Isabel que sempre me apoiaram.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus que em sua soberana vontade conduz a minha vida.

Agradeço aos meus pais Jonas e Isabel, que me ensinaram o valor do amor, do estudo e do trabalho.

Agradeço ao meu irmão Johnny, pelo companheirismo.

Agradeço à minha noiva Sabrina, que me deu força e coragem.

Agradeço aos meus amigos.

Agradeço aos professores e ao meu orientador, pela paciência ao responderem às minhas infindáveis questões.

“Quando o governo é justo, o país tem segurança; mas, quando o governo cobra impostos demais, a nação acaba na desgraça.”
Provérbios 29:4.

“Embora o mundo inteiro se ponha contra o povo de Deus, ele não carece, enquanto nutrir o senso de sua integridade, ter receio de desafiar os reis e seus conselheiros, bem como o promiscuo populacho da sociedade.” João Calvino, *O Livro de Salmos.*

MONTEIRO, Jean Victor Fredi. **A imunidade tributária dos livros digitais**. 2015. 52 f. Trabalho de Curso (Bacharelado em Direito) – Centro Universitário Eurípedes de Marília, Fundação de Ensino “Eurípedes Soares da Rocha”, Marília, 2015.

RESUMO

A presente monografia trata acerca da temática da imunidade tributária dos livros digitais, de modo a considerar a aplicabilidade do art. 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição Federal aos livros digitais. Para tanto são tecidas considerações sobre a evolução tecnológica e o surgimento dos livros digitais, além da história da imunidade tributária, bem como a gênese constitucional da imunidade tributária dos livros no Brasil. Assim, é realizada um apanhado dos principais argumentos do posicionamento mais restritivo em relação à aplicabilidade da mencionada norma, que dispõe que os livros digitais estariam excluídos da imunidade mencionada. Por outro lado, são elencados cada um dos principais argumentos que rebatem tal posicionamento, o que possibilita uma interpretação teleológica da norma constitucional, no sentido de ampliar a aplicabilidade da imunidade aos livros digitais a partir da consideração de uma visão mais expansiva ideia de livro. Nesse contexto, o presente trabalho reúne posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais sobre o tema, de forma a contribuir para a reflexão acerca da abrangência da norma constitucional sobre os livros, jornais e periódicos digitais.

Palavras-chave: Imunidade Tributária. Livros Digitais. Liberdade de expressão. Direito Tributário.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 A EVOLUÇÃO DO LIVRO AO LONGO DA HISTÓRIA	10
1.1 A História do livro	10
1.2 A evolução tecnológica e o livro digital	12
1.2.1 As máquinas de calcular e o surgimento dos computadores	13
1.2.2 O surgimento da internet	15
1.3 O livro digital	16
2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS	19
2.1. A gênese da imunidade tributária	19
2.2 A história da imunidade tributária	20
2.3 A imunidade tributária no Brasil	23
2.4 O conceito de imunidade tributária	22
2.4.1 Distinções entre imunidade, isenção e não incidência	30
2.5 A imunidade tributária dos livros na Constituição Federal de 1988	31
3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS DIGITAIS	35
3.1 Argumentos doutrinários contrários à imunidade tributária dos livros digitais	35
3.2 Argumentos doutrinários em prol da imunidade tributária dos livros digitais	39
3.3 Argumentos jurisprudenciais acerca da imunidade tributária dos livros digitais.	43
CONSIDERAÇÕES FINAIS	47

Introdução.

A história do homem está intimamente ligada à história do livro, o que indica uma profunda correlação entre as modificações dos meios de informação e difusão de cultura e de conhecimento com a organização da sociedade.

Com o surgimento do livro impreso, houve uma remodelação das bases materiais para a difusão da informação na sociedade humana, no entanto, tais modificações não alteraram as características essenciais do que pode ser entendido como “livro”, alterando-se somente a organização e a produção do suporte utilizado para a sua propagação.

Com efeito, a partir dos avanços mais recentes no tocante ao desenvolvimento tecnológico, houve uma revolução significativa na forma de comunicação, difusão e registro da informação.

Assim, com tal evolução dos meios de informação, em especial com o surgimento dos livros digitais, ocorreu um avanço no processo de democratização do conhecimento, visto que os custos na difusão dos livros diminuiram.

Os suportes digitais passaram a tomar algum espaço do que anteriormente era conhecido simplesmente como “livro”. As publicações digitais passaram a fazer parte do cotidiano da sociedade moderna, tornando-se elemento central das relações de comunicação contemporânea.

Por outro lado, a tributação revela elementos e valores que são importantes para uma determinada sociedade, e indica aquilo que uma sociedade valoriza, protege e busca propagar, como a difusão da cultura e do conhecimento.

O presente trabalho procura compreender os limites do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988, que imuniza de impostos, os livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, e a possibilidade de sua extensão aos livros digitais.

Tal dispositivo teve sua origem a partir do desenvolvimento de outras constituições brasileira, como uma forma de garantia da liberdade de expressão e de pensamento, e como um elemento incentivador da educação e da cultura dos cidadãos brasileiros.

Porém, no momento da promulgação da Carta Constitucional o avanço tecnológico era diverso do presente na atualidade da sociedade brasileira, fato que indica a relevância da discussão acerca da abrangência do dispositivo constitucional, ante o surgimento das mídias eletrônicas ou digitais, a internet, etc.

Dentro da consideração deste tema há uma posição mais restritiva, que, diante da literalidade da lei, considera que os livros digitais estariam excluídos da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea d, da Constituição Federal.

Por outro lado, há o posicionamento contrário, que se atem mais ao sentido teleológico trazido pelo referido dispositivo constitucional, qual seja, de estímulo ao acesso à cultura e à informação, e que possui uma concepção mais ampliada da ideia de livro, considerando os livros digitais abrangidos pela norma imunizante.

Nesse contexto, o presente trabalho tem o objetivo de reunir posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais, de forma a contribuir para a reflexão acerca da abrangência da norma constitucional sobre os livros, jornais e periódicos digitais.

1 A evolução do livro ao longo da história.

Através da história da humanidade, a escrita é central para a propagação do conhecimento e da cultura.

No entanto, nos períodos mais antigos da história, as tradições culturais, religiosas e os conhecimentos em geral foram propagados de uma geração à outra através da oralidade.

Na Bíblia, por exemplo, os livros do Antigo Testamento contam a epopéia do povo hebreu, e demonstram que o conhecimento e a cultura tinham sua transmissão através da oralidade, visto que algumas das narrativas, como a da criação e outras pertencentes à Torá, foram escritas, segundo a tradição, somente na segunda metade do 2º milênio a.C., por Moisés.

Assim, a oralidade teve forte papel na propagação do conhecimento de diversos povos, no entanto, será com a utilização do livro que as tradições e conhecimentos passarão a ter um suporte que possibilite uma continuação mais segura dos conteúdos e informações ao longo da evolução histórica.

Portanto, considerando que os livros possuem importância cabal para toda história do conhecimento humano, o estudo de sua evolução possui fundamental relevância para compreender o próprio desenvolvimento da civilização humana.

1.1 A História do livro.

É sabido que o homem registra informações desde os primórdios da civilização. Sendo que, tais registros, na antiguidade, se deram desde formas muito rudimentares como desenhos rupestres, até meios mais complexos como os hieróglifos.

Com o desenrolar do desenvolvimento histórico da humanidade, diversos suportes de registro de informações tem surgido, e a história da escrita demonstra que a evolução dos mesmos se deu paralelamente ao desenvolvimento da civilização em seus mais variados setores.

Desde as formas mais antigas de registro da escrita, como aquelas apresentadas pelos povos sumérios até aquelas dos nossos dias, os suportes ou os meios utilizados para registro da escrita se vinculam a outros fatores importantes, como a utilização destes materiais para finalidades bélicas, militares, artísticas, dentre outras.

Assim, a humanidade passou do registro em rochas ou argila, ao emprego de peles de animais, ou ainda ao registro de dados em ambiente digital, como um reflexo implicado

pelo desenvolvimento dos materiais utilizados nos mais diversos setores da atividade humana.

A historiadora Úrsula Ephraim Katzenstein (1986, p. 106-107) afirma que, a origem e o desenvolvimento dos suportes de escrita na antiguidade, se deram a partir de materiais como pele, cascas e folhas de árvores, barro, etc. E destaca que, o melhoramento dos suportes informacionais ocorreu com o desenvolvimento de outras áreas de atuação humana que não a escrita, tais como a produção de artefatos militares, roupas, instrumentos musicais, materiais de construção, etc.

Assim se deu, com a "seda e o bambu na China; casca de árvore no Extremo Oriente, Oceania, África, América Central e do sul, algodão e folhas de palmeira na Índia; linho e papiro no Egito; barro e peles de animal na Mesopotâmia; osso na Ásia e Oriente Próximo", etc. (KATZENSTEIN, 1986, p. 108).

No entanto, a maioria destes materiais acabou sendo abandonados, restando a utilização e a disseminação de materiais como o papiro e o papel.

O surgimento do livro, ou daquilo que mais se aproxima ao livro que conhecemos, se deu com o povo chinês, que utilizava como matéria prima bambu e seda, bem como ossos. Na Índia também ocorreu a produção de livros, porém, utilizando-se folhas, enquanto que os egípcios, utilizavam a argila para produzir os seus registros. Os romanos utilizavam madeira e marfim, revestidos de cera para que fossem feitas as inscrições.

Em resumo, muitas foram as formas de registro de informações que a humanidade desenvolveu antes da invenção pelos egípcios do papiro, a mais de 3.000 anos a.C.

Após a criação do papiro, houve a criação do pergaminho, que foi desenvolvido inicialmente a partir da pele de animais, por volta de 500 a 200 anos a.C. Todavia, o suporte que predominou com o tempo foi o papel, que surgiu por volta de 105 d.C. na China, a partir de fibras de plantas.

Outro fator central na história da escrita é a forma de organização dada ao material utilizado como suporte. Não somente o material do suporte tem a sua importância, mas também a sua forma de organização e estruturação.

Uma grande mudança nesse sentido ocorreu com o surgimento do Códice que, diferente do rolo de pergaminho, possui organização mais similar aos livros atuais, estruturando-se em páginas sobrepostas.

Segundo Roger Chartier, diversos foram os motivos para a adoção desta nova forma de livro:

A utilização dos dois lados do suporte reduz, sem dúvida, o custo de fabricação do livro, mas ela não foi acompanhada por outras possíveis economias: diminuição do módulo da escrita, estreitamento das margens etc. Por outro lado, o códice permite, incontestavelmente, reunir uma grande quantidade de texto num volume menor, mas tal vantagem pouco foi aproveitada de imediato: nos primeiros séculos de sua existência, os códices permanecem de tamanho modesto, comportam menos de cento e cinquenta folhetos, ou seja, trezentas páginas. Só a partir do século IV, até mesmo do século V, é que os códices tornam-se mais grossos e absorvem o conteúdo de vários rolos. Finalmente, é inegável que o códice ajuda na localização do texto, agiliza seu manejo: possibilita a paginação, a criação de índices e concordâncias, a comparação de uma passagem com outra, ou, ainda, permite ao leitor que o folheia percorrer o livro por inteiro (CHARTIER, 1994, p. 190-191).

Outra importante modificação ocorrida em relação ao suporte de escrita foi quanto à sua produção. No séc. XV, Johann Gutenberg inventou o processo de impressão com caracteres móveis, também chamado de tipografia, responsável por uma revolução na história da escrita, a saber, a produção em massa de livros.

Com essa nova tecnologia na produção dos livros, aumentou-se a oferta de papel para impressão, além de surgirem muitas inovações tecnológicas no seu processo de fabricação.

Assim, devido à produção industrial, o papel passa a ser mais barato, começa a se tornar mais popular, e, ocorre a partir daí, um contínuo processo de popularização do livro.

No entanto, tais mudanças não alteraram substancialmente a estrutura e a organização do livro como até então se conhecia, como afirma Roger Chartier (1994, p.8), “a invenção da imprensa não modificou as estruturas fundamentais do livro, composto, depois como antes de Gutenberg, por cadernos, folhetos e páginas, reunidos em um mesmo objeto”.

Portanto, ao longo dos séculos os materiais para a fabricação dos livros foram se modificados, aprimorados e adaptados às mais diversas necessidades humanas, fazendo que o papel passasse a ser produzido em larga escala, o que o fez predominar como suporte material dos livros.

Destarte, é importante perceber que, não obstante as diversas modificações ocorridas nos materiais que compõe os livros, estes não deixaram de ser concebidos como livros. Aliás, os mesmos evoluíam, e, com as novas tecnologias, veio a surgir uma enorme revolução na história dos livros: o livro digital.

1.2 A evolução tecnológica e o livro digital.

No século XX ocorreram profundas mudanças na forma de armazenamento de informações, especialmente com o desenvolvimento tecnológico que resultou no surgimento de sistemas de armazenamento computacional de informações, capazes de abrigar bibliotecas inteiras, possibilitando a digitalização de extensas obras impressas em dispositivos cada vez menores.

O desenvolvimento das tecnologias computacionais se deu a partir do desejo de pesquisadores em compreender a capacidade humana de resolução de problemas de maneira sistemática, especialmente relacionada a cálculos matemáticos.

Assim, foi a partir da tentativa de reproduzir mecanicamente os procedimentos que o homem utiliza para resolver problemas, muitas vezes através de meios repetitivos, que se desenvolveram as bases para o surgimento de dispositivos computacionais e eletrônicos como hoje conhecemos.

Portanto, a compreensão dos principais marcos dentro do mencionado desenvolvimento tecnológico, é relevante para melhor entender a gênese dos livros digitais.

1.2.1 As máquinas de calcular e o surgimento dos computadores.

Os primeiros dispositivos utilizados pelo homem para calcular possuem sua provável origem por volta do ano 3.000 a.C. com os babilônios, e foram utilizados também pelos egípcios, gregos, chineses e romanos. Um desses instrumentos era denominado quadrante e sua utilização era no campo da astronomia. Como explica Fonseca Filho (2007, p. 85) os babilônicos e os gregos "usaram vários tipos de dispositivos desse tipo para medir os ângulos entre as estrelas".

Outro instrumento utilizado era o compasso de setor, com aplicações nos cálculos trigonométricos, tendo sido desenvolvido a partir do século XV.

Ademais, Fonseca Filho (2007, p. 85) destaca uma importante descoberta arqueológica que demonstrou que os gregos antigos já tinham desenvolvido uma espécie de computador. Em 1901, na ilha de Antikythera, fora descoberto, em um barco grego, um dispositivo composto por engrenagens de metal e ponteiros que servia como uma espécie de relógio astronômico, o que provou que os gregos antigos já desenvolviam instrumentos de mecanização e matematização do tempo.

Destarte, os gregos iniciaram as contribuições para melhoria dos processos de automatização de cálculos, que posteriormente foram desenvolvidos por Pascal e Leibniz, com a finalidade de libertar o homem de tarefas repetitivas através da criação de máquinas.

Porém, somente no século XVIII, Charles Babbage, um pioneiro da era dos computadores, concretizou tais intuítos de automatização, visto que, em 1822 apresentou em Londres o projeto de um mecanismo feito de madeira e latão, que, segundo Fonseca Filho (2007, p. 87), "poderia ter alterado o rumo da história se tivesse sido construído efetivamente".

Babbage desenvolveu o projeto de um dispositivo mecânico que executaria cálculos. Tal dispositivo seria movido a vapor, e, através de engrenagens cilindros e outros componentes, processaria informações computando e imprimindo um conjunto de tabelas matemáticas. Para tanto, montou uma oficina, contratou um especialista em máquinas e adquiriu financiamento público do governo inglês.

No entanto, após anos de trabalho sem sucesso, o governo desistiu do financiamento, e, em 1833, Babbage interrompeu seus trabalhos no projeto.

Todavia, apesar do fracasso, Charles Babbage desenvolveu ideias valiosas através de seu trabalho, que deram as bases para o desenvolvimento da computação.

Assim, Fonseca Filho confirma a importância do trabalho de Babbage para a história da computação:

“O pensamento era simples: se é possível construir uma máquina para executar um determinado tipo de cálculo, por que não será possível construir outra capaz de qualquer tipo de cálculo? Ao invés de pequenas máquinas para executar diferentes tipos de cálculos, não será possível fazer uma máquina cujas peças possam executar diferentes operações em diferentes tempos, bastando para isso trocar a ordem em que as peças interagem? Era a ideia de uma máquina de cálculo universal, que virá a ser retomada em 1930 por Alan Turing, e que terá então consequências decisivas. Vale ressaltar que o Analitical Engine, a Máquina Analítica – nome dado por Charles Babbage à sua invenção – estava muito próxima conceitualmente daquilo que hoje é chamado de computador. A Máquina Analítica poderia seguir conjuntos mutáveis de instruções e, portanto, servir a diferentes funções – mais tarde isso será chamado de software” (FONSECA FILHO, 2007, p.88).

Posteriormente, foram desenvolvidos os computadores analógicos, que eram dispositivos nos quais os números eram representados por quantidades físicas de medidas, onde as relações matemáticas são representadas por variados componentes que correspondem a operações singulares, como a adição ou a multiplicação.

Por outro lado, foi durante a 1ª Guerra Mundial que ocorreu um aumento significativo no incentivo ao desenvolvimento das máquinas computacionais, em especial, diante da necessidade de resolução de cálculos balísticos. Conforme explica Fonseca Filho:

“Um desses problemas é o de como determinar a função de deslocamento, observando-se a resistência do ar, em função da velocidade. Quando a

artilharia aponta para objetos que se movem, como navios ou aviões, é essencial prever o movimento dos alvos” (FONSECA FILHO, 2007, p. 97).

Durante as décadas de 1910 e 1920, ocorreu um aperfeiçoamento teórico que resultou em importantes descobertas para a resolução de cálculos com grande precisão. Diversos Centros de pesquisa foram criados em Harvard, no MIT, na IBM, na General Electric, dentre outros, que tiveram papel essencial nesse processo.

A partir da 2ª Guerra Mundial, houve ampla substituição dos dispositivos mecânicos por mecanismos por corrente e voltagem. Assim, conforme destaca Fonseca Filho (2007, p. 98), as “voltagens correspondiam à soma, produto e a uma função de uma variável”.

Tais descobertas proporcionaram maior rapidez e precisão aos equipamentos, o que influenciou para o aumento do aprimoramento da nova tecnologia dos circuitos, iniciando-se uma nova era para a computação.

Posteriormente, o contínuo aperfeiçoamento tecnológico, através do desenvolvimento de novos componentes e sistemas computacionais, possibilitou a substituição de máquinas enormes, que ocupavam prédios inteiros, para computadores menores, como com o advento dos computadores de uso pessoal, atualmente utilizados.

1.2.2 O surgimento da internet.

No final da década de 1950 e início da década de 1960 surge o ARPA - *Advanced Research Project Agency*, que tinha como objetivo o desenvolvimento de programas relacionados a satélites espaciais.

Em 1961 a Universidade da Califórnia herdou um enorme computador fabricado pela IBM, o que permitiu à ARPA desenvolver suas pesquisas na área da informática.

Segundo José Maria Fernandes de Almeida (2005, p. 2), para uma comunicação mais rápida entre as equipes de investigadores foi necessária “a construção de uma rede - NET - pelo que a investigação, no âmbito da ARPA, foi orientada para a construção de redes de comunicação de dados”.

Assim, em 1965 iniciou-se a construção da primeira rede de computadores que visava oferecer maior confiança aos seus utilizadores, visto que as redes existentes seguiam regras e normas desenvolvidas por cada um de seus fabricantes, e possuíam linguagens de comunicação que não eram compatíveis com as redes de seus concorrentes.

Para melhorar a mediação dos processos de transmissão destas informações e aliviar o trabalho dos computadores, tanto dos emissores de informações quanto dos receptores, foram criados computadores intermediários, que realizavam um trabalho de mediação. Assim, cada computador passou a ser conectado à rede mediante um computador intermediário denominado IMP – *Interface Message Processor*.

Com o intuito de tornar tal projeto possível, possibilitando a comunicação entre todos os computadores, fora criado um protocolo para realizar a intermediação da comunicação. Assim surgiram os primeiros protocolos, como o Telnet, o FTP, etc.

A primeira atividade desenvolvida dentro desse ambiente virtual foi a criação de um "correio eletrônico", o e-mail.

"surge então a idéia da criação de uma “*International Network*” – rede internacional – e de uma “*Interconnected Networks*” – conexão de redes regionais e nacionais nos USA que não comunicavam entre elas. Estas expressões apadrinharam a futura denominação “Internet”” (ALMEIDA, 2005, p. 3).

Posteriormente, foi desenvolvido o protocolo TCP/IP (*Transmission Control Protocol e Internet Protocol*), e, em 1990, o Departamento de Defesa dos USA desmantelou a ARPANET, que foi substituída pela rede da NSF, rebatizada NSFNET que se tornou popular em todo o mundo com o nome de INTERNET.

Ademais, para a popularização da Internet um fator decisivo foi a criação da "www" – *World Wide Web* – criada por engenheiros do CERN – *Centre Eoropéen por la Recherche Nucléaire*.

Assim sendo, a Internet se popularizou enormemente, e se transformou em um sistema mundial público de redes de computadores, onde qualquer pessoa pôde se conectar.

1.3 O livro digital.

Em 1945 Vannevar Bush, diretor do Escritório de Pesquisas e Desenvolvimento dos Estados Unidos escreveu um ensaio com o título “*As we may think*”, que foi um marco no aperfeiçoamento da idéia de livro eletrônico ou digital, concebendo um dispositivo no qual as pessoas poderiam armazenar todos os seus livros, registros e comunicações.

Já em 1968, Allan Kay, cientista da *Xerox Corporation* previu o surgimento do “livro dinâmico”, um tipo de computador portátil com aspecto de livro, com telas em formato de páginas, contendo textos e ilustrações, de maneira similar aos livros impressos.

Allan Kay concebia o dispositivo da seguinte maneira:

“Pressionando-se uma tecla ou encostando o dedo nas páginas, o leitor provocaria um “virar de páginas” eletrônico, permitindo avançar ou recuar no texto. Uma gigantesca capacidade interna de memória, e pequenos cartuchos removíveis garantiriam, uma biblioteca eletrônica inesgotável, com milhares de livros à disposição do feliz possuidor de tal maravilha” (SILVA & BUFREM, 2001, p. 4).

No ano de 1986, a Sony lançou o *Data Disc*, dispositivo com tela de cristal líquido contendo um teclado pequeno, no qual, através da introdução de um disquete, tinha-se acesso a um enorme número de livros.

Nos EUA, o primeiro dispositivo de leitura digital lançado comercialmente foi o *Rocket e-Book*, que media 19 por 12 cm e pesava 627 gramas, e suportava entre 4 e 36 mil páginas de textos e ilustrações.

Atualmente, no Brasil, existem diversos dispositivos que permitem a leitura de livros digitais, através de arquivos em diversos formatos, tais como o *Kindle* da americana *Amazon*, o *Kobo* da canadense *Kobo Inc.*, o *Lev* projetado para a Livraria Saraiva pela empresa francesa *Booken*, dentre outros.

Em resumo, foi a partir dos mencionados avanços na informática e na computação que foi possível o desenvolvimento tecnológico que deu origem ao surgimento dos livros digitais.

Segundo Roger Chartier, o livro digital é um suporte com características únicas até então, visto que, agora, o aspecto material do suporte utilizado para a escrita, já não possui papel central.

Sem materialidade, sem localização, o texto, em sua representação eletrônica, pode alcançar qualquer leitor equipado do material necessário para recebê-lo. Supondo-se numerizados ou, em outras palavras, convertidos em textos eletrônicos, todos os textos existentes, sejam eles manuscritos ou impressos, é a universal disponibilidade do patrimônio escrito que se torna possível. Todo leitor, no lugar em que se encontra, com condição que seja diante de um posto de leitura conectado com a rede que efetua a distribuição dos documentos informatizados, poderá consultar, ler, estudar qualquer texto, independentemente de sua localização original (CHARTIER, 2010, p. 193).

É patente que esta nova forma de se conceber o livro, tem um papel fundamental para a popularização de obras antes inacessíveis ao leitor em geral. A possibilidade de digitalização de textos viabiliza, inclusive, o acesso àquelas obras que estavam isoladas nos museus ou nas bibliotecas.

Outra modificação importante trazida pelos livros digitais foi em relação aos custos em sua produção. Com um custo menor, os livros digitais impactaram de maneira importante o mercado editorial, tornando a atividade mais eficiente e menos custosa.

Outrossim, corroboram Marcio de Oliveira Motta e Danielle Miranda de Oliveira Arruda Gomes (2013, p.4) afirmando que a “digitalização dos impressos tornou-os mais eficientes e menos custosos. Assim, as editoras de livros começaram a sentir os impactos na comercialização”.

Conforme exposto por Maria Odete Duque Bertasi, Márcia Regina Machado Melaré e Luiz Antônio Caldeira Miretti (1998, p. 643), a invenção da escrita marcou o final da pré-história, sendo que foi devido à necessidade de aprimoramento da comunicação que o homem evoluiu e passou a detalhar informações via desenho em pedras e metais, e, posteriormente através dos caracteres em papel e papel. No entanto, acrescentam os autores, um novo marco histórico é demandado, visto que atualmente a comunicação humana se faz através de bits.

Destarte, independentemente das modificações materiais dos suportes, o registro das informações relevantes ao homem é o elemento que determina a evolução daquilo que concebemos como livro.

Podemos constatar que, da mesma maneira que os suportes utilizados para a produção dos livros se modificaram, também a ideia de livro, como um objeto puramente material, não pode mais ser absolutizada, cabendo a nós questionar se a noção de livro pode ou não ser ampliada para os atuais suportes digitais, fato inegável para muitos especialistas da história da escrita, porém tema ainda controverso nas celeumas jurídicas.

Vê-se, assim, que, tecnicamente analisada a questão, não se pode ter o CR-Rom, ou o disquete de computador, como um “livro”, na mais tradicional acepção do termo, pois não passam esses programas de meros bancos de dados que processam instruções e informações à máquina. Contudo, a questão há de ser solucionada pela exegese jurídica e teleológica dada à imunidade literária e da informação, contida na Carta Constitucional, que certamente, alberga os modernos meios de difusão cultural(...) Essa evolução intelectual e da técnica da comunicação não pode determinar a restrição ou a limitação da difusão da cultura, através da incidência tributária (BERTASI; MELARÉ & MIRETTI, 1998, p. 643).

Portanto, é patente a relevância da questão dentro do direito tributário, pois, é a partir daí, que será possível constatar se as regras tributárias incidentes sobre os livros impressos são extensíveis aos livros digitais. Será a partir da apreensão da finalidade das normas de direito tributário, quanto ao tratamento dos livros, que poderemos compreender tal importante questão.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS.

Conforme veremos adiante, a imunidade tributária é um instituto que possui origem na antiguidade, sendo essencial a compreensão de sua história para melhor entender o seu papel dentro da sociedade.

A imunidade tributária dos livros é tema relevante na discussão constitucional brasileira, tendo como fundamento o artigo 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição Federal de 1988, que dispôs sobre a imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão.

Tal dispositivo teve sua origem a partir do desenvolvimento de outras constituições brasileira, como uma forma de garantia da liberdade de expressão e de pensamento, e como um elemento incentivador da educação e da cultura dos cidadãos brasileiros.

No entanto, com o desenvolvimento tecnológico, e o surgimento de dispositivos eletrônicos de leitura surgem os livros digitais, e com isso surge um problema no campo jurídico a ser solucionado, a saber, a abrangência da imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos a seus correlatos digitais.

Neste capítulo discutiremos o tema, trazendo elementos da história da imunidade tributária, da imunidade tributária dos livros, bem como os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da ampliação do instituto aos denominados livros digitais.

2.1 A gênese da imunidade tributária.

Etimologicamente, a palavra imunidade possui sua origem no latim “immunitas, immunitate” que pode ser traduzido como “negação de múnus”, ou seja, o que é sem encargo ou livre de encargos. Tal noção nos traz à mente a ideia de ausência de obrigação ou de liame oneroso.

O vocábulo múnus pode ser traduzido como “imposto”, e a sílaba “in” indica proteção em relação a algo. Assim, “immunis” pode ser entendido como aquele que está livre de impostos.

Portanto, note-se que o significado etimológico do termo “imunidade” traz noção essencial para a compreensão acerca do instituto, a saber, a prerrogativa de liberdade quanto à tributação.

Todavia, se faz necessária uma análise histórica do instituto para melhor compreendê-lo.

2.2 A história da imunidade tributária.

O instituto da imunidade pode ser melhor compreendido a partir da sua apreensão ao longo da história. As desonerações tributárias são tão antigas quanto a própria tributação, e já se faziam úteis como uma forma de distinguir as pessoas e as atividades dentro das sociedades antigas.

A exigência de tributos é um dos mais antigos expedientes utilizados para distinguir pessoas e atividades. Silvio Meira, em sua obra, já clássica, *Direito Tributário Romano* bem demonstra que desde a existência do tributo houve a exoneração dessa prestação para alguns (COSTA, 2006, p. 27).

Sabe-se que, na segunda dinastia egípcia, há mais de 3.000 a.C., existia uma forma de recenseamento da população, com a finalidade de realizar um levantamento da riqueza, que servia como base para proceder à arrecadação de imposto territorial.

Como explica Walter Vieira do Nascimento (2009, p. 112), tal “imposto, ao que parece, até o ano 2.000 a.C., tinha como fonte de tributação a terra cultivada e incidia sobre a produtividade.”

Outrossim, o autor (2009, p. 112) ainda afirma que em Israel, desde a época do Rei Davi, e, em especial durante o reinado de Salomão, existia um sistema de tributação com a finalidade de melhorar a arrecadação em decorrência do aumento nas despesas do reino.

José Maria Othon Sidou (1978, p. 18-19) explica que no século 13 a.C., na Índia, o artigo 386 do Código de Manu já dispunha sobre isenções tributárias de acordo com as condições físicas das pessoas, isentando do pagamento de tributos os cegos, os paralíticos, pessoas acima de 70 anos, etc.

Igualmente, dentro de um complexo sistema tributário, com regras de tributação de bens imóveis, renda, etc., os romanos já possuíam normas de desoneração de tributos.

Já ao tempo do Império havia a *immunitas* – vocábulo que, etimologicamente, significa negação do múnus ou encargo – expediente pelo qual se libertavam certas pessoas e situações do pagamento dos tributos exigidos na sustentação do Estado. Exonerações tributárias tradicionais entre nós, como a dos templos religiosos e dos bens públicos, remontam àquela época (COSTA 2006, p.27-28).

Além da desoneração relativa a bens públicos e templos religiosos, os romanos previam desonerações em relação a tributos que recaiam sobre pessoas. Tal desoneração abarcava soldados em campanha, veteranos de guerra, alguns tipos de cobradores de impostos, habitantes de determinadas regiões, pintores, seus filhos, mulheres e escravos, bem como religiosos, etc.

Silvio Meira (1978, p. 12-13) afirma que, também eram isentos de tributos os bens adquiridos para o fisco, “os objetos de uso pessoal, os dedicados à agricultura e provisionamento do Exército e animais destinados às lutas no anfiteatro”.

Aliás, havia outras atividades e tipos de pessoas que eram isentas, tais como os pequenos produtores, operários, coveiros, etc.

Assim, não obstante as diversas hipóteses de desoneração tributária na antiguidade indicar um mínimo respeito à capacidade contributiva, a desoneração de tributos, aqui, demonstra também a relevância dos privilégios de classe dentro do sistema tributário romano.

Com o imperador Carlos Magno houve a tentativa de se favorecer um Estado sem impostos, isso corroborou com a desintegração do sistema fiscal romano e possibilitou o surgimento do feudalismo.

Só mais tarde, ou seja, no período que vai do século XIII ao princípio do século XVIII, é que teve curso um movimento no sentido da reconstrução dos Estados e da conseqüente adoção de uma política tributária capaz de acompanhar e atender às necessidades dessa dinâmica. Por isso, pode ser dito que a história do imposto na Idade média é a própria história da formação dos Estados modernos (NASCIMENTO, 2009, p. 113).

Como explica Ricardo Lobo Torres (1999, p. 40), na Idade Média e na sociedade feudal não existia a figura da imunidade propriamente dita, visto que, tanto a Igreja quanto o senhorio não se subordinavam ao poder real, mas constituíam fontes autônomas de fiscalidade.

No entanto, com o advento do Estado Patrimonial até o surgimento do Estado de Direito, a imunidade tributária passou a ser um modo de limitação do poder real, o que impossibilitava a tributação sobre a Igreja e sobre o senhorio. Tal limitação remonta ao período anterior à organização do Estado, quando tanto a Igreja quanto o senhorio não estavam sujeitos ao poder fiscal do Rei.

No Estado Patrimonial, que se estende aproximadamente do século XIII ao século XIX, desde o colapso do feudalismo até o advento do Estado de Direito, as imunidades fiscais eram forma de limitação do poder da realeza e consistiam na impossibilidade absoluta de incidência tributária sobre o senhorio e a Igreja, em homenagem aos direitos imemoriais preexistentes à organização estatal e à transferência do poder fiscal daqueles estamentos para o Rei (TORRES, 1999, p. 40).

Deste modo, considerando os privilégios da nobreza e do clero, as prerrogativas quanto à tributação estavam concentradas nestes estamentos da sociedade, sendo que os tributos recaíam sobre comerciantes, agricultores e artesãos, afinal, tais distinções possuíam raízes na própria estrutura política, social e econômica vigente na época.

O autor ainda afirma que no Estado de Polícia, que abrange meados do século XVIII até a terceira década do século XIX a imunidade da Igreja se modificou, porém, permaneceu como “intributabilidade absoluta de uma só religião, a católica, que só desaparecerá com o liberalismo e a extensão da imunidade a qualquer culto” (TORRES, 1999, p. 40-41).

Assim, a idéia de imunidade tributária se transformou, e a mencionada configuração relativa aos privilégios tributários se alterou profundamente diante das grandes revoluções do século XVIII.

Com as grandes revoluções do século XVIII consolida-se o Estado Fiscal, configuração específica do Estado de Direito, e se transforma radicalmente o conceito de imunidade tributária. Deixa de ser uma limitação do poder do Rei pela Igreja e pela nobreza para se transformar em limitação do poder tributário do Estado pelos direitos preexistentes do indivíduo (TORRES, 1999, p. 41).

Assim, com o crescimento da burguesia, sobre a qual os tributos eram mais contundentes, houve uma modificação nas características da tributação. Como destaca José Maria Othon Sidou (1978, p. 30-31), na cidade de Florença surgiu o imposto progressivo, enquanto que em Veneza criou-se o imposto predial e o imposto sobre consumo.

A carga tributária que recaía sobre a população na Idade Média, foi relevante para o fortalecimento dos movimentos revolucionários dos séculos XVII e XVIII. Com o crescimento do discurso jusnaturalista, buscou-se assegurar direitos naturais e individuais, elementos centrais do pensamento iluminista, ocorrendo um intenso questionamento do poder ilimitado dos monarcas.

Deste modo, as arbitrariedades na delimitação daqueles que possuíam privilégios tributários, somado a outros fatos relevantes, importaram para os movimentos que

culminaram nas Revoluções Inglesas do século XVII, Americana de 1776 e Francesa em 1789.

Um exemplo da modificação da mentalidade em relação à tributação é a Declaração de independência de 1776 dos Estados Unidos da América, que já primava em seu texto pela garantia da legalidade e limitação à tributação.

Vale destacar que, pioneira em relação às garantias fundamentais referentes à tributação foi a Inglaterra, quando em 1215 João-Sem-Terra editou a Carta Magna Libertatum, que trazia de maneira rudimentar, diversas garantias constitucionais relativas às liberdades, como o princípio da legalidade, que segundo Alfredo Augusto Becker (1972, p.4) surgiu como “consentimento antecipado dos súditos” à tributação.

Todavia, foi a partir das revoluções burguesas no século XVIII que os privilégios e garantias que eram exclusivos da Igreja e da nobreza, passaram a se constituir como garantias individuais a todos os cidadãos, e as imunidades passaram a ser conferidas a certos objetos, pessoas e atividades conforme a vontade do povo.

(...) nos artigos da Confederação de 1777 ficava declarado que os cidadãos livres de cada Estado eram titulares de “todos os privilégios e imunidades dos cidadãos livres dos outros Estados”. O art. 4º, Seção 2 (1) da Constituição americana proclamou que “os cidadãos de cada Estado serão titulares de todos os privilégios e imunidades dos cidadãos de outros Estados”. Posteriormente a 14ª Emenda (1868) declarou que nenhum Estado pode prejudicar “os privilégios ou imunidades dos cidadãos dos Estados Unidos (TORRES, 1999, p. 41-42).

Portanto, como explica Ricardo Lobo Torres (1999, p. 41), com o crescimento do liberalismo e a consolidação do Estado Moderno, as imunidades foram democratizadas, em especial, com o desenvolvimento do constitucionalismo americano, que deu grande importância à proteção da liberdade e da igualdade.

2.3 A imunidade tributária no Brasil.

No que concerne à evolução histórica da imunidade tributária no Brasil, devemos considerar a análise das constituições brasileiras do passado, visto que as características do instituto ao longo da história, influíram nas regras das Constituições brasileiras posteriores. Assim, ao longo da história brasileira deu-se superioridade ao instituto da imunidade tributária, e, com isso, o direito brasileiro forneceu proteção suprema ao instituto,

protegendo-o da variabilidade característica de outras normas do ordenamento jurídico pátrio, ante ao arbítrio legislativo.

Vale destacar que, a primeira constituição brasileira, a Constituição Política do Império do Brasil de 1824, não previu expressamente hipóteses de imunidade tributária. Tal previsão só foi disposta na Constituição Federal de 1891, com a influência do constitucionalismo americano. Pois, como ensina Boris Fausto, após a Proclamação da República, ocorreu uma aproximação entre os Estados Unidos e o Brasil:

A mudança de regime se deu quando estava em curso, em Washington, a I Conferência Internacional Americana, convocada por iniciativa dos Estados Unidos. O representante brasileiro à conferência foi substituído por Salvador de Mendonça, republicano histórico, que se aproximou dos pontos de vista norte-americanos (FAUSTO, 2009, p. 248).

Todavia, na Constituição Política do Império do Brasil já estavam presentes algumas alusões ao que posteriormente se conceberia como imunidade tributária, visto que, referida Carta Constitucional extinguiu explicitamente os privilégios da nobreza, dispondo no artigo 179, inciso XVI, que “ficam abolidos todos os Privilégios, que não forem essencial, e inteiramente ligados aos Cargos, por utilidade publica”. Tais benefícios de “utilidade pública”, no entender de Regina Helena Costa (2006, p. 28), seria o “embrião das imunidades tributárias no Direito Constitucional Brasileiro”.

Por sua vez, no artigo 9º, § 2º da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891, instituiu-se a imunidade recíproca da União e dos Estados, porém, ficaram excluídos desta espécie de imunidade os Municípios, conforme ensina Regina Helena Costa (2006, p. 28). Aliás, referido dispositivo ainda imunizou a “exportação” de um Estado produtor para outro Estado da Federação.

Ademais, ainda previu a imunidade do exercício de cultos religiosos em seu artigo 11, §2º, vedando à União e aos Estados “estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos”, e vedou no §1º, a União e os Estados de “criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem”, consagrando assim a imunidade recíproca.

A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1934 ampliou as exonerações tributárias, prevendo a imunidade recíproca em seu art. 17, inciso X, ao vedar à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, “tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos

próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão”.

Ademais, a referida Carta Constitucional de 1934, ainda previu a imunidade do exercício de cultos religiosos, positivada no art. 17, inciso II, vedando aos entes supramencionados, “estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos”. Estabeleceu ainda, a imunidade dos combustíveis produzidos no país para motores à explosão, conforme disposição do art. 17, inciso VIII.

Referida Carta Constitucional dispunha que ficavam imunes, também, todos os emolumentos, custas, taxas e selos para os necessitados de assistência judiciária gratuita, conforme o art. 113, item 32.

Vale ressaltar que, embora a mencionada Constituição se utilize diversas vezes do termo isenção, este possui o sentido de imunidade, por se tratar de norma Constitucional.

No mesmo sentido, imunizou as profissões de escritor, jornalista e professor, conforme art. 113, item 36, bem como os selos e emolumentos relativos ao ato de reconhecimento dos filhos naturais e os estabelecimentos privados de educação primária gratuita ou profissional, conforme art. 147, bem como o casamento e sua celebração, conforme art. 146.

Todavia, o que mais nos interessa na Constituição de 1934, é a introdução da norma que imunizou a atividade cultural, no seu art. 113, item 36, que dispôs sobre a vedação de incidência de imposto sobre a profissão de escritor, jornalista ou professor.

Já com a Constituição de 1937, o instituto da imunidade tributária foi colocado de lado, tendo sido previsto no artigo 32, alínea “b”, a imunidade dos cultos religiosos. No entanto, a imunidade recíproca somente foi disposta com a Emenda Constitucional nº 9 de 1945.

Com a Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, ampliou-se o rol das imunidades tributárias, de forma a prever a imunidade de qualquer culto, as imunidades dos bens e serviços dos partidos políticos e das instituições de educação, bem como as de assistência social que investiam sua renda totalmente no País.

Referida Carta Constitucional, em seu artigo 31, inciso V, vedou à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar impostos sobre: “a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo; b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as

suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins; c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.”

Assim, a Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, trouxe uma inovação relevante em relação às Constituições anteriores, em seu artigo 31, inciso V, alínea “c”, e deu maior proteção à liberdade de expressão e de manifestação do pensamento, após “o hiato do autoritarismo estadonovista” (TORRES, 1999, p. 245).

A Constituição de 1946 ainda previa outras hipóteses de imunidade, como no art. 15, §1º, que dispôs sobre a imunidade de imposto de consumo quanto aos “artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”, previu também, no art. 19, inciso I, a imunidade do imposto sobre propriedade territorial de imóveis urbanos. Já o art. 19, § 1º dispôs que “o imposto territorial não incidirá sobre sítios de área não excedente a vinte hectares, quando os cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel”, enquanto que no art. 31, parágrafo único houve previsão da imunidade recíproca, excluindo-se os serviços públicos concedidos.

O art. 203 da Constituição de 1946, previu que “nenhum imposto gravará diretamente os direitos de autor, nem a remuneração de professores e jornalistas”, e no art. 147, §6º dispôs que “nos casos de desapropriação, na forma do § 1º do presente artigo, os proprietários ficarão isentos dos impostos federais, estaduais e municipais que incidam sobre a transferência da propriedade desapropriada”.

Portanto, em resumo, embora a Constituição de 1946 possuísse uma gama de disposições concernentes às imunidades, a imunidade constante no art. 31, inciso V, alínea “c”, abrangia somente o “papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros”.

Todavia, com a Constituição de 1967 a situação se modificou, e a imunidade foi ampliada ao jornal, ao livro, ao periódico, além de ser mantida a imunidade quanto ao papel destinado à sua impressão. No mais, referida Carta Constitucional manteve as imunidades presentes nas Constituições anteriores.

Assim, pode-se constatar que a imunidade dos livros, jornais, periódicos e papeis destinados à sua impressão, historicamente, tem o sua origem na Constituição de 1946, que após um período de intenso autoritarismo do Estado Novo, decidiu por garantir a liberdade de expressão e de pensamento, imunizando autores de obras intelectuais, jornalistas e professores.

Com o mesmo intento a Constituição de 1967, além da Emenda Constitucional n. 1/69, buscou ampliar a imunidade também ao próprio livro, jornal e periódico, mantendo a imunidade em relação aos papeis para sua impressão.

Outrossim, a Constituição de 1988 manteve o texto da Constituição anterior, conferindo imunidade aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão. Tal norma será melhor analisada no próximo capítulo.

2.4 O conceito de imunidade tributária.

A definição de imunidade tributária não é empreendimento simples dentro da ciência tributária. Entre os diversos autores que escrevem sobre o assunto, não há um consenso a respeito do que vem a ser a imunidade tributária, sendo que, ora ela é entendida como norma de exclusão de competência tributária, como forma de não incidência de qualificação constitucional, ora como regra constitucional de exoneração tributária.

O conceito de imunidade não é uníssono na doutrina. Os doutrinadores ora se referem a ela como limitação constitucional ao poder de tributar, como regra de exclusão de competência tributária, como espécie de não incidência de qualificação constitucional, ora como norma constitucional de exoneração tributária (DIFINI, 2008, p. 102).

Por outro lado, não obstante a enorme divergência a respeito do instituto, entre a maioria dos estudiosos há o consenso de que a imunidade não é compreendida como uma forma de privilégio. Como afirma o douto professor Rui Barbosa Nogueira (1980, p. 122), “a imunidade não é um privilégio, mas apenas proteção do interesse público, social, científico, da educação, do desenvolvimento econômico, etc”.

Ademais, o autor, reportando-se ao ensino de Amílcar Araújo Falcão, complementa:

a Constituição faz, originariamente, a distribuição da competência impositiva ou do poder de tributar; ao fazer a outorga dessa competência, condiciona-a, ou melhor, clausula-a, declarando os casos em que ela não poderá ser exercida. A imunidade é, assim, uma forma de não-incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional (NOGUEIRA, 1980, p. 171).

Para o doutrinador Hugo de Brito Machado, a imunidade é um obstáculo à incidência de norma jurídica de tributação. Aquilo que é imune não está sujeito à tributação, sendo a imunidade um impedimento à lei na definição de hipótese de incidência tributária, ou seja, esta não incidirá sobre o que é imune. Portanto, a imunidade é “limitação da competência tributária” (MACHADO, 2010, p. 300).

Embora alguns autores neguem que a imunidade tributária seja uma limitação à competência, pois a limitação da competência não poderia ser posterior à própria outorga da competência tributária. O professor explica que, se “toda atribuição de competência importa uma limitação, e se a regra que imuniza participa da demarcação da competência tributária, resulta evidente que a imunidade é uma limitação dessa competência” (MACHADO, 2010, p. 300).

No mesmo sentido, corrobora o professor Caio Bartine (2012, p. 78), “sendo considerada de igual modo como limite constitucional ao poder de tributar, entende-se por imunidade tributária a vedação constitucional que impede a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal”.

Outrossim, o entendimento do douto jurista Pontes de Miranda que, compreende a imunidade tributária como uma norma negativa de competência:

As regras que vedam às entidades políticas edictarem leis de imposição que apanham determinadas pessoas, ou determinados bens, são regras jurídicas negativas de competência; criam a respeito dessas pessoas, ou desses bens, respectivamente, imunidade subjetiva, ou objetiva (MIRANDA, 1967, p. 398).

Também para Luiz Felipe Silveira Difini a imunidade tributária é uma forma de limitação constitucional ao poder de tributar, que exclui a competência impositiva das pessoas jurídicas de direito público.

Conceituamos imunidade como limitação constitucional do poder de tributar que exclui a competência impositiva das pessoas jurídicas de direito público em relação a determinadas pessoas e objetos, do que resulta particular hipótese de não-incidência, caracterizada pela não-outorga constitucional da competência à criação da respectiva hipótese (DIFINI, 2008, p. 103).

Por outro lado, Luciano Amaro (2010, p.174) afirma que a imunidade tributária é a qualidade da situação que, por conta de regra constitucional, não pode ser alcançada pelo tributo, em razão de alguma particularidade pessoal ou material dessa situação.

Tradicionalmente estudada como uma “limitação do poder de tributar”, no sentido de “supressão”, “proibição” ou “vedação” do poder de tributar, a imunidade — já o dissemos linhas atrás — configura simples técnica legislativa por meio da qual o constituinte exclui do campo tributável determinadas situações sobre as quais ele não quer que incida este ou aquele gravame fiscal, cuja instituição é autorizada, em regra, sobre o gênero de situações pelo qual aquelas estariam compreendidas. Não se trata de uma

amputação ou supressão do poder de tributar, pela boa razão de que, nas situações imunes, não existe (nem preexiste) poder de tributar (AMARO, 2010, p. 175).

Assim, podemos notar que, o autor não concebe a imunidade como uma limitação ao poder de tributar, pois, no seu entendimento, neste caso nem ao menos se deveria falar na existência do poder de tributar, visto que o constituinte dispôs de forma a excluir do campo da tributação aquilo que é imune.

Assim, como ensina Paulo de Barros Carvalho, há diversas concepções a respeito da imunidade tributária, ora ela é vista como barreira constitucional ao poder de tributar, ora como limitação de competência tributária, ora como exclusão do poder de tributar, etc. Porém, independente da definição adotada, há o consenso entre a maioria da doutrina de que a norma constitucional imunizante protege de forma cabal, situações e fatos no tocante à incidência tributária.

Se nos dispusermos a conjugar os elementos que mais agudamente despertam a atenção dos estudiosos, procurando o denominador comum dos pensamentos dominantes, teremos a imunidade como um obstáculo posto pelo legislador constituinte, limitador da competência outorgada às pessoas políticas de direito constitucional interno, excludente do respectivo poder tributário, na medida em que impede a incidência da norma impositiva, aplicável aos tributos não vinculados (impostos), e que não comportaria fracionamentos, vale dizer, assume foros absolutos, protegendo de maneira cabal as pessoas, fatos e situações que o dispositivo mencione (CARVALHO, 2012, p. 386,7/1249).

Por fim, relevante destacar a definição trazida pelo mencionado autor, que sintetiza o instituto da seguinte maneira:

a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas (CARVALHO, 2012, p. 411,4/1249).

Portanto, as várias definições a respeito da imunidade demonstram que o instituto comporta diversas perspectivas, no entanto, em todas elas encontra-se presente a concepção de que a imunidade tributária estabelece a incompetência dos entes políticos da Federação de criarem normas instituidoras de tributos sobre determinadas situações.

2.4.1 Distinções entre imunidade, isenção e não incidência.

Para Eduardo Sabbag, a imunidade tributária tem sede constitucional, sendo uma forma de não incidência constitucionalmente qualificada, não existindo, portanto, relação jurídico-tributária.

Por outro lado, a isenção, segundo o autor (2014, p. 829,4 / 3682), é meramente uma dispensa legal no campo da tributação, ou, em outras palavras, “uma possibilidade normativa de dispensa legalmente qualificada”, na qual não irá ocorrer o lançamento do tributo, embora tenha ocorrido o fato gerador, e, conseqüentemente, nascido a relação jurídico-obrigacional.

No mesmo sentido é o entendimento do professor Paulo de Barros Carvalho, que destaca a distinção entre imunidade e isenção, como distinção entre norma constitucional e norma no plano da legislação ordinária.

O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo (CARVALHO, 2012, p. 417,1/1249).

Assim, enquanto a imunidade impede a instituição de normas jurídicas de tributação, ou seja, atua na própria competência tributária, a isenção, através de legislação infraconstitucional, atinge o exercício dessa competência, impedindo o lançamento do tributo.

Nesse sentido é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, que no Recurso Extraordinário nº 93.770 afirmou que a isenção é dispensa legal do pagamento de um tributo, sendo a imunidade uma exclusão constitucional da competência para instituir um tributo (BRASIL, 1981).

Outra consideração relevante é a distinção entre isenção e não incidência. Segundo Luís Eduardo Schoueri (2012, p.748,7/2634), a isenção não pode ser confundida com a não incidência, visto que, a isenção está sujeita ao campo de incidência da norma, ou seja, nela ocorre o fato gerador do tributo, sendo que o legislador tão somente isentou o contribuinte do pagamento devido.

Com efeito, no modelo clássico, a distinção pragmática entre a isenção e a não incidência (*stricto sensu*) estaria no fato de que enquanto esta versaria sobre situação sequer cogitada pelo legislador, a primeira pressuporia tivesse o legislador, antes, descrito na hipótese para, depois, determinar a isenção. Ou seja: se a situação estivesse, genericamente, descrita na hipótese de incidência, então seria por uma isenção que um caso particular deixaria de ser tributado. Enquanto a não incidência (*stricto sensu*) trataria da situação ignorada pelo legislador, a isenção versaria sobre caso legislado (SCHOUERI, 2012, p. 754,7/2634).

Assim, a isenção pressupõe um fato previsto pelo legislador como gerador de um tributo, que deixa de ser lançado pelo arbítrio do legislador em isentar, enquanto que a não incidência, em geral, compreende o fato que não é abarcado pela norma, como gerador de tributo.

Por outro lado, como mencionado, a imunidade é compreendida como impedimento constitucional da competência de instituir tributo.

2.5 A imunidade tributária dos livros na Constituição Federal de 1988.

A Constituição Federal de 1988 é resultado do processo de redemocratização do país, e foi idealizada com o objetivo de modificar a situação de desigualdade social e econômica na qual o Brasil se encontrava.

Ademais, através da nova Carta Constitucional buscou-se ampliar e garantir liberdades civis que foram tolhidas durante o governo dos militares, fazendo dos direitos e garantias fundamentais o alicerce do Estado Democrático de Direito que se consolidava.

Assim, considerando os intentos de retomar todos os direitos e garantias fundamentais tolhidos durante o governo dos militares, redigiu-se uma Carta Constitucional bastante extensa. Tal fato refletiu no nosso sistema tributário, que foi concebido de maneira pormenorizada, buscando trazer garantias e direitos fundamentais que não estavam sendo efetivados durante o período militar.

Destarte, consagra-se a imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão na Constituição Federal de 1988, art. 150, inciso VI, alínea “d”, que assim dispõe que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

As imunidades tributárias possuem como finalidade servir de instrumento para efetivação dos princípios presentes na Constituição Federal, como ensina o professor Hugo de Brito Machado (2009, p. 284).

Segundo Aliomar Baleeiro (2005, p. 339), a finalidade da norma imunizante ora discutida, é baratear e democratizar os livros e as publicações, como expedientes da cultura e da educação, bem como garantir o direito de criticar governos e homens públicos, direitos estes fundamentais à democracia.

Ademais, o autor ainda explica que, referida imunidade é uma garantia da liberdade de imprensa, visto que muitas vezes os impostos podem ser utilizados com finalidades extrafiscais, como para coibir manifestações de pensamento que contestem os interesses políticos do governo (2005, p. 349).

Portanto, a regra imunizante disposta no artigo 150, VI, d, da Constituição Federal, tem o objetivo de garantir a liberdade de expressão, de pensamento, de comunicação, além de incentivar a educação e a cultura.

Por outro lado, o professor Ricardo Lobo Torres, considera que a referida garantia constitucional não seria uma imunidade tributária, pois, segundo ele, nela está ausente “o traço característico: ser atributo dos direitos fundamentais e constituir garantia da liberdade de expressão” (TORRES, 1999, p. 282).

Para o autor, o fundamento desta imunidade encontra-se na utilidade ou na idéia de justiça, e, neste caso, tal garantia deve ser considerada somente como um privilégio constitucional, passível que revogação, tendo simplesmente a finalidade de baratear o custo dos livros e das publicações em geral. Não haveria, portanto, relação direta entre tal imunidade e o direito fundamental de liberdade de expressão.

Não obstante o entendimento do autor, a vedação à instituição de tributos relativos a livros, jornais, períodos e ao papel destinado a sua impressão, está contida no próprio texto constitucional.

Ademais, o próprio Supremo Tribunal Federal já reconheceu referido dispositivo constitucional como uma imunidade tributária, conforme trecho do julgamento da ADI 939/DF, *in verbis*:

o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par.4., inciso I, e art. 150, VI, a, da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: b): templos de qualquer culto; c): patrimônio, renda ou serviços dos

partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e d): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, a, b, c e d da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993. (STF - ADI: 939 DF , Relator: SYDNEY SANCHES, Data de Julgamento: 15/12/1993, TRIBUNAL PLENO, Data de Publicação: DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755) (grifo nosso).

Portanto, considerando o entendimento jurisprudencial consagrado, não restam dúvidas que a norma constante na alínea “d” do inciso VI do art. 150 da Constituição de 1988, é norma de imunidade tributária, que tem a finalidade de garantir a liberdade de expressão, de pensamento e de comunicação, bem como o acesso à cultura e à educação.

Esclarecido esse ponto, vale destacar que a imunidade tributária dos livros é uma imunidade objetiva, ou seja, independe daquele que importa, fabrica ou comercializa, mas decorre da própria natureza do bem importado, fabricado ou comercializado.

Conforme ensina Eduardo Sabbag, tal imunidade “possui natureza objetiva (atinge bens ou coisas – livros, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão – ou seja, três veículos de pensamento e um insumo)” (2014, p. 1072,7/3682).

No mesmo sentido é o entendimento de Luiz Felipe Silveira Difini, ao afirmar que a imunidade é objetiva, não admitindo quaisquer distinções. “Qualquer livro, jornal ou periódico está imune, vedado ao legislador ordinário ou juiz estabelecer distinções onde a Constituição não faz” (2008, p.110).

O professor Eduardo Sabbag explica que, a imunidade objetiva, também chamada de imunidade real, recairia sobre os impostos ditos reais, motivo pelo qual, livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão estariam livres de ICMS, IPI, II e IE.

As imunidades objetivas, também denominadas reais, são aquelas instituídas em virtude de determinados fatos, bens ou situações importantes para o bom desenvolvimento da sociedade. Assim, referem-se aos impostos ditos reais – ICMS, IPI, II (Imposto de Importação) e IE (Imposto de Exportação). Os demais impostos deverão incidir normalmente sobre os bens constantes da alínea “d” (SABBAG, 2014, p. 1072,7/3682).

Como mencionado, a imunidade objetiva diz respeito aos bens protegidos, e não àqueles que os importam, produzem ou comercializam, estes irão pagar todos os impostos devidos, tais como Imposto de Renda, IPTU, ISS, etc.

Nesse sentido é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, conforme ementa do RE 206.774, da relatoria do ministro Ilmar Galvão:

TRIBUTÁRIO. ANISTIA DO ART. 150, VI, D, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IPMF. EMPRESA DEDICADA À EDIÇÃO, DISTRIBUIÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE LIVROS, JORNAIS, REVISTAS E PERIÓDICOS. Imunidade que contempla, exclusivamente, veículos de comunicação e informação escrita, e o papel destinado a sua impressão, sendo, portanto, de natureza objetiva, razão pela qual não se estende às editoras, autores, empresas jornalísticas ou de publicidade — que permanecem sujeitas à tributação pelas receitas e pelos lucros auferidos. Conseqüentemente, não há falar em imunidade ao tributo sob enfoque, que incide sobre atos subjetivados (movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira). Recurso conhecido e provido.

Ademais, a este se somam outros precedentes: REs 116.607, da relatoria do ministro Moreira Alves; e RE 630462, da relatoria do ministro Ayres Britto.

Portanto, em resumo, a imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e dos papéis destinados à sua impressão, é imunidade objetiva, que abrange bens, impedindo que recaiam impostos sobre os mesmos.

Agora, resta analisar a questão central apresentada pelo presente trabalho, qual seja, se tal norma imunizante incide sobre os livros, jornais e periódicos publicados digitalmente.

3 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS DIGITAIS.

É assunto pacífico a imunidade sobre os livros, jornais e periódicos, visto que possuem tal garantia expressamente delimitada pela Constituição de 1988. No entanto, a controvérsia incide sobre os livros apresentados em suporte eletrônico.

A polêmica encontra-se na discussão a respeito da forma como os livros, jornais e periódicos se apresentam materialmente, tal controvérsia se dá entre os doutrinadores e entre a jurisprudência.

Ressalte-se que o presente trabalho tem o intuito de analisar a imunidade tributária somente dos livros digitais, e não dos seus dispositivos de leitura, tais como os *e-readers*, os *tablets*, os celulares ou os *notebooks*, etc.

Feito esta ressalva, vale destacar que existem duas correntes no tocante à extensão da imunidade aos livros digitais. A corrente restritiva afirma que tal extensão não é admissível, visto que a norma imunizante deve ser interpretada de maneira restritiva, sendo este o intento do legislador constituinte. Por outro lado, a corrente ampliativa compreende que a imunidade também deve abarcar os livros digitais, visto que se deve fazer uma interpretação extensiva e progressiva do dispositivo constitucional, ante a evolução social e tecnológica.

A primeira corrente é amparada, principalmente, pelo entendimento de Ricardo Lobo Torres, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Valdir de Oliveira Rocha, dentre outros. A segunda corrente, majoritária, é defendida, principalmente, por Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, Marco Aurélio Greco, Maria Teresa de Carcomo Lobo, Yoshiaki Ichihara, Marilene Talarico Martins Rodrigues, dentre outros.

A seguir reuniremos os principais argumentos de cada uma das correntes doutrinárias mencionadas.

3.1 Argumentos doutrinários contrários à imunidade tributária dos livros digitais.

Uma parcela minoritária da doutrina defende a não extensão da imunidade tributária aos livros digitais, compreendendo que a norma imunizante tem a sua aplicação restrita aos livros impressos em papel.

A maioria dos doutrinadores adeptos dessa corrente, cita a proposta de anteprojeto apresentada para a Constituição de 1988 pelo Instituto dos Advogados de São Paulo e pela Associação Brasileira de Direito Financeiro, que buscava estender a imunidade a outros veículos de comunicação, incluindo meios audiovisuais.

No entanto, ante a não ampliação neste sentido da norma imunizante pelo constituinte, segundo tal corrente doutrinária, restaria demonstrado o intento restritivo da regra constitucional aos livros em papel, pois a tecnologia dos livros digitais já estava presente naquele momento. Esse é o entendimento de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (1998, p. 345), de Valdir de Oliveira Rocha (1998, p. 317) e de Ricardo Lobo Torres (1998, p. 198).

Assim, embora haja a garantia à liberdade de manifestação de pensamento, de expressão da atividade intelectual, artística e científica e de comunicação, além do acesso à informação, à educação e à cultura, sejam princípios constitucionais, segundo o doutrinador, eles não:

determinam a abrangência de imunidade tributária para todos os veículos de comunicação ou difusores de cultura, ciência ou informação, como, por exemplo, a radiodifusão, a TV, o cinema, os produtos de informática, onde não há predominância da mídia escrita sob o suporte papel (SARAIVA FILHO, 1998, p. 337).

Outro argumento enfatizado pela doutrina, é que diferentemente do livro em papel, que se organiza de maneira linear, com início, meio e fim, o livro digital permite uma maior interação do indivíduo com o programa de computador, bem como um manuseio ampliado da estrutura do texto, o que facilitaria a navegação no texto digital, distanciando-a enormemente do manuseio do livro em papel, o que demonstraria a impossibilidade de se dar o mesmo tratamento tributário que se dá ao livro em papel, ao livro digital. Tal é a compreensão de Ricardo Lobo Torres (1998, p. 190-191) e de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (1998, p. 342).

Assim, a regra imunizante aplicada aos impressos em papel já cumpriria o intento do legislador constituinte, visto que garantiria a liberdade de expressão e de informação, “o que conjuraria o temor de eventual pressão política estatal, mesmo porque vivemos num consolidado Estado de Direito Democrático” (SARAIVA FILHO, 1998, p. 345).

Vale ressaltar que para o autor a imunidade do livro relaciona-se à liberdade do homem, e, portanto, admitiria interpretação extensiva visando atingir a finalidade

constitucional, “desde que não se ultrapasse a possibilidade expressiva da norma constitucional” (SARAIVA FILHO, 1998, p. 336).

Por outro lado, a interpretação de referida norma imunizante comportaria o uso dos métodos gramatical ou literal, histórico, sistemático, teleológico, dos princípios implícitos, ficando, no entanto, excluída a analogia integrativa, pois “esta última que serve para preencher lacunas deixadas pela norma em que não há, por parte dessa mesma norma, a intenção de abranger casos semelhantes” (SARAIVA FILHO, 1998, p. 34).

Ainda, para Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (1998, p. 338), livro seria tão somente o material relacionado ou suscetível de ser assimilado ao papel no processo de impressão. Para corroborar tal concepção menciona o entendimento do Ministro Néri da Silva, no julgamento do RE 102.141-RJ, no qual afirmou que não há livro, periódico ou jornal sem papel.

Menciona ainda, Aliomar Baleeiro, no texto “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 4ª ed. RJ, Forense, 1974, p. 205, no qual ensina que por a Constituição não fazer distinção, o interprete também não poderá fazê-la. Assim estariam excluídos outros meios que não possuem vínculo com o papel como veículo.

O que está amparada pela imunidade tributária, é, apenas, a mídia escrita tendo como suporte o papel, não tendo sido acolhida a mídia falada ou vista, nem alcançado a eletrônica: o software ou o também só metaforicamente chamado livro eletrônico, ou seja, CD-Rom ou disquetes que, em conjunto com um programa, armazenam, com a técnica digital o conteúdo de livros, originariamente impressos em papel, necessitando, para ser utilizável, de hardware, conjunto de componentes mecânicos, elétricos e eletrônicos com os quais são construídos os computadores e equipamentos periféricos de computação, ao contrário, aliás, do verdadeiro livro, que basta por si mesmo (SARAIVA FILHO, 1998, p. 339).

Note-se que, o autor se refere ao software que fará a leitura do arquivo do livro digital, bem como ao hardware, que é utilizado como suporte físico para processamento do software, e afirma que, em nenhum dos casos aplica-se a imunidade tributária imputada aos livros. Os livros impressos em papel, segundo o autor, possuem características completamente distintas e não necessitam de mediação, bastando por si mesmos, ao contrário dos livros digitais que necessitam da mencionada mediação.

O autor afirma ainda que (SARAIVA FILHO, 1998, p. 345), nem ao menos existe no direito comparado exemplo semelhante de extensão da imunidade aos livros digitais.

Ademais, para o doutrinador (SARAIVA FILHO, 1998, p. 345), os veículos de divulgação eletrônica não atenderiam às finalidades constitucionais por serem, em regra,

consumidos somente por pessoas de maior poder aquisitivo. Este também é o entendimento de Ricardo Lobo Torres (1998, p. 201).

Ademais, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (1998, p. 345) afirma que não há necessidade de ampliar a imunidade tributária aos livros digitais, visto que eles já transitam livremente pela internet sem qualquer intervenção estatal. No mesmo sentido argumenta Ricardo Lobo Torres:

“a proteção da liberdade é desnecessária, posto que a Internet e outras *“networks of communication”* são livres por definição, sem donos e sem controle estatal. Em suma, a argumentação fundada na liberdade e não na justiça não ampara a projeção da imunidade para a “cultura eletrônica”: CD-Rom e Internet são produtos de consumo conspícuo, que não ficam ao sabor do intervencionismo estatal” (TORRES, 1998, p. 196).

Outro argumento trazido por Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (1998, p. 345-346), é que tal extensão imunizante comprometeria o futuro da fiscalidade, visto que se a imunidade dos livros fosse extrapolada para produtos da cultura eletrônica poderia vir a abranger praticamente tudo. Tal entendimento é corroborado por Ricardo Lobo Torres:

“a tecnologia eletrônica abre perspectivas novas para o futuro da humanidade. Não se tem ainda a idéia clara do seu desenvolvimento, mas sabe-se que passa a ocupar lugar central na economia globalizada. Não se pode, conseqüentemente, comprometer o futuro da fiscalidade, fechando-se a possibilidade de incidências tributárias pela extrapolação da vedação constitucional para os produtos da cultura eletrônica; tanto mais que a nova tecnologia pode digitalizar tudo o que antes aparecia impresso em papel, sendo a recíproca verdadeira em boa parte” (TORRES, 1998, p. 203).

Aliás, diante do argumento anterior, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (1998, p. 346) afirma que a constituinte teria considerado que, a ampliação da norma imunizante a outros meios como o digital poderia ser melhor analisada em outro momento, com maior compreensão dos impactos da evolução desses meios, inclusive, sobre as finanças do Estado.

Diante dos argumentos expostos, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (1998, p. 346) e Ricardo Lobo Torres (1998, p. 204) concluem que, a imunidade tributária constante no art. 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição de 1988 não abrangeria os chamados livros digitais ou livros eletrônicos, abarcando somente o livro da mídia escrita tipográfica, que possui o papel como suporte.

Todavia, como veremos, é possível, a partir da regra constitucional atual, considerando a evolução social e tecnológica, bem como os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da questão, advogar pela extensão da imunidade tributária aos livros digitais, a partir da atual configuração da Carta Constitucional.

Portanto, para expor os fundamentos de nossa posição, apresentaremos os argumentos da doutrina contrária à exposta, para que seja estabelecido um diálogo equilibrado a respeito do tema.

3.2 Argumentos doutrinários em prol da imunidade tributária dos livros digitais.

A parcela majoritária da doutrina defende a extensão da imunidade tributária aos livros digitais, compreendendo que a norma constitucional não possui aplicação restrita aos livros impressos em papel.

A doutrina contrária à referida tese afirma que o constituinte não teve o intento de ampliar a norma imunizante aos livros digitais, visto que tais tecnologias já se faziam presentes no momento da constituinte, e, que mesmo com o anteprojeto apresentado para a Constituição de 1988 pelo Instituto dos Advogados de São Paulo e pela Associação Brasileira de Direito Financeiro, que buscava estender a imunidade a outros veículos de comunicação, incluindo meios audiovisuais, tal extensão foi rejeitada pelo legislador. Esse é o entendimento de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (1999, p. 343) e Ricardo Lobo Torres (1998, p. 198).

No entanto, o professor Ives Gandra da Silva Martins esclarece que o anteprojeto não foi rejeitado, ou que a tese ampliativa fora rejeitada, visto que ela nem ao menos foi apresentada e discutida na Assembléia Constituinte.

“Muitos entendem que a minha sugestão foi rejeitada, quando, de rigor, terminou não sendo discutida, pois os Deputados e Senadores do grupo influenciou o plenário e terminou por reduzir, parcialmente, os efeitos negativos do projeto da Comissão de Sistematização, foram obrigados, muitas vezes, a não discutir pontos que gostariam de ter discutido, por entenderem que outros mais importantes mereceriam seu esforço concentrado.

Assim é que, de nossa proposta original, algumas das sugestões foram aprovadas e discutidas e outras não foram sequer apresentadas, entre as quais a da redação extensiva” (MARTINS, 1998, p 38-39).

Ives Gandra da Silva Martins (1998, p. 36) afirma que a imunidade disposta no artigo 150, VI, alínea *d*, da Constituição de 1988 tem como objetivo a garantia da liberdade de expressão, a informação, formação cultural, dentro outros elementos importantes para uma nação democrática. Nesse sentido é o entendimento de Hugo de Brito Machado (1998, p. 84), Marco Aurélio Greco (1998, p. 716), José Augusto Delgado (1999, p. 60), Maria Teresa de Carcomo Lobo (1998, p. 99) e Marilene Talarico Martins Rodrigues (1998, p. 508).

“A fim de evitar que os detentores do poder perseguissem talentos inconformados com seu comando – como o fizeram Hitler com os artistas alemães, os russos com Boris Pasternak e Fidel Castro com esplêndidos poetas -, nosso constituinte, desde o direito anterior, garantiu a liberdade de expressão e afastou a imposição tributária, objetivando não permitir que o poder de tributar inviabilizasse os meios de informação e formação” (MARTINS, 1998, p. 37).

Segundo Ives Gandra da Silva Martins (1998, p. 39), a interpretação da norma deve ser ampliada para imunizar os livros digitais, visto que tal tese seria corroborada pelas decisões do STF sobre publicidade em jornais, revistas e periódicos, listas telefônicas e papel fotográfico.

“a Suprema Corte entendeu, por interpretação extensiva, que a imunidade se aplicava tanto à publicidade divulgada por esses veículos, quanto a listas telefônicas e à aquisição do papel fotográfico, pois essenciais ao desiderato constitucional de proteger a liberdade de expressão, informação e formação” (MARTINS, 1998, p. 39).

Destarte, segundo o autor (1998, p. 40), se o papel fotográfico que, embora seja papel, não compõe o jornal, mas cumpre o seu papel na obtenção da notícia, é imune, ainda mais o livro digital que possui o mesmo conteúdo que o livro impresso.

Hugo de Brito Machado (1998, p. 82) defende a ampliação da imunidade aos livros digitais, ao afirmar que “toda imunidade tem por fim a realização de um valor prestigiado pelo constituinte, de sorte que o elemento teleológico é sempre o caminho para a efetiva realização dos valores supremos que o constituinte prestigiou”.

O fato destacado por Oswaldo Othon (1998, p. 345) de não haver no direito comparado exemplo semelhante de extensão da imunidade aos livros digitais, não impede que o Brasil proceda nesse sentido, mesmo porque o sistema tributário brasileiro se estrutura de forma bastante distinta de diversos outros países.

Ainda, embora o autor (1998, p. 345) e Ricardo Lobo Torres (1998, p. 201) afirmem que os veículos de divulgação eletrônica não atenderiam às finalidades constitucionais por serem consumidos somente por pessoas de maior poder aquisitivo, a realidade a cada dia desmente tal posicionamento.

Ora, os livros digitais crescem exponencialmente a cada ano no mercado, a ponto da empresa americana Amazon, gigante no ramo de livros digitais, no ano de 2012, abrir uma filial no Brasil para introduzir seus livros e leitores de livros digitais.

Ademais, com a evolução tecnológica os produtos eletrônicos de leitura se tornam cada dia mais baratos, possibilitando uma ampliação cada vez maior do acesso à tecnologia pela população.

Outro argumento destacado por Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (1998, p. 345) é a liberdade de trânsito e a ausência de intervenção estatal aos livros digitais na internet, que justificaria a desnecessidade de ampliação da imunidade tributária à eles.

Porém, a atual inexistência de intervenção estatal sobre os livros digitais na internet, não é argumento suficiente para justificar a desnecessidade da aplicação da imunidade tributária a eles, visto que já existe legislação que impõe regras para a navegação na internet, como o Marco Civil da Internet, que poderia ser modificado de modo a dificultar a irrestrita liberdade de trânsito dos livros digitais.

Assim, relevante para uma sociedade democrática efetivar a aplicação da norma imunizante aos livros digitais, visto ser um importante instrumento de garantia da liberdade de expressão, informação e cultura.

“O sentido da imunidade protetora desta liberdade de expressão, informação e cultura, é não permitir que através do poder de tributar, que é também o poder de destruir, governantes vocacionados ao totalitarismo utilizassem-se da imposição como cerceamento da livre manifestação do pensamento” (MARTINS, 1998, p. 37).

A alegação de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (1998, p. 345-346) e de Ricardo Lobo Torres (1998, p. 203) de que a imunidade tributária dos livros digitais comprometeria a fiscalidade, não merece acolhida, visto que esconde um inaceitável viés autoritário, pois a liberdade de expressão não pode ser negada em prol da voracidade tributária do Estado, que certamente possuirá outros meios de arrecadar receitas.

“A preocupação fiscalista não justifica, de nenhum modo, que se abra mão dos instrumentos de proteção da liberdade de expressão, contra os ímpetos, cada vez maiores, do poder tributário, até porque não faltarão ao Estado meios de suprir suas necessidades financeiras, e certamente poderá fazê-lo, sem o sacrifício da liberdade de comunicação e de expressão. Admitir o tributo sobre os instrumentos de comunicação e de expressão do pensamento é abrir caminho ao Estado autoritário, tal como admitir a censura. A tese da defesa da fiscalidade, como a defesa da moralidade, pode ser sedutora sob certos aspectos, mas no fundo esconde inaceitável proteção ao autoritarismo” (MACHADO, 1998, p. 84-85).

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (1998, p. 339), ao citar Aliomar Baleeiro, indica que os livros impressos em papel possuem características muito distintas dos livros digitais, que necessitariam da mediação de um software e de um hardware para que se pudesse fazer a leitura do arquivo do livro, enquanto que o livro em papel bastaria por si só, sem mediação.

Ainda, o autor (1998, p. 342) e Ricardo Lobo Torres (1998, p. 190-191) destacam a diferença fundamental entre o livro, que é organizado linearmente, com início, meio e fim, e o livro digital, que possui uma organização que permite uma navegação mais ampliada pelo texto.

Assim, ante os referidos motivos, haveria uma impossibilidade de se dar o mesmo tratamento tributário dado ao livro impresso ao livro digital.

No entanto, o fato dos livros digitais permitirem uma navegação mais ampla, e a necessidade de mediação de um *software* e de um *hardware*, não são motivos para dar tratamento tributário diferenciado, afinal, a forma como se navega ou o suporte necessário utilizado pelo texto não define o objeto livro.

Ora, um livro de Platão estruturado num Códice, ou ainda em pergaminho, não deixa de ser considerado um livro de Platão por não ter sido produzido numa prensa industrial, nos moldes dos livros atuais.

Assim, Hugo de Brito Machado esclarece que o conceito de livro não pode “ser limitado ao que hoje como tal geralmente se entende. Há de abranger os instrumentos que, com a mesma finalidade, tendem a substituir o livro tradicional” (MACHADO, 1998, p. 85).

No mesmo sentido é o entendimento de Maria Teresa de Cárcamo Lobo:

“o conceito de livro, jornal, periódico tem, necessariamente, que abranger todas as formas de expressão, de informação e de comunicação decorrentes das modernas tecnologias e não, apenas, obviamente, as que se apresentam fisicamente sob a forma de *paper print*” (LOBO, 1998, p 98).

Outrossim, Yoshiaki Ichihara (1998, 0. 326) corrobora o entendimento exposto, ao entender que a identificação de um livro não se dá pelo formato que ele possui ou pelo material utilizado para ser o seu suporte, mas pelo seu conteúdo e finalidade, enquanto meios de expressão e comunicação intelectual, artística, científica, etc.

“Não reconhecer a imunidade tributária dos livros eletrônicos é o mesmo que parar no tempo e no espaço, preso a uma interpretação literal e retrógrada, sem enxergar a realidade atual e do futuro, pois, em termos de conteúdo, função, objetividade, recursos para pesquisa, copiagem, transporte, divulgação, rapidez na localização dos textos, etc., os CD-Roms superam em muito os tradicionais livros, jornais, periódicos, etc.”(ICHIHARA, 1998, p. 327).

No mesmo sentido, Marco Aurélio Greco (1998, p. 716) defende que o termo livro, trazido pelo texto constitucional, deve ser compreendido como a “*obra* ordenada, independentemente da sua forma de apresentação”.

Assim, a visão tradicional que considera livro somente a obra impressa em papel, já não possui respaldo na realidade fática do mundo contemporâneo, visto que cada vez mais a leitura de obras intelectuais, científicas, etc., tem se dado a partir da utilização de dispositivos eletrônicos.

Portanto, resta ao interprete da Lei compreender o sentido da norma constitucional, a partir de uma visão mais ampliada a respeito do que vem a ser o livro na atualidade.

“Hoje não se pode ver o livro apenas dentro dos limites clássicos da noção de livro como a reunião de folhas de papel, impressas, presas a uma capa que pode ser flexível ou rígida, cujo conteúdo varia, podendo ser didático, científico, romance, histórico, técnico, etc. A divulgação de conhecimentos e cultura, hoje com o avanço da tecnologia, é feita também através de discos, fitas, disquetes de computadores, CD-Roms e outros meios. O essencial é que os livros transmitem as informações por meio de escrita ou ilustração” (RODRIGUES, 1998, p. 508).

Portanto, não obstante o argumento de Othon (1998, p. 34), de que em relação ao art. 150, inciso VI, alínea d, não se poder usar a analogia integrativa, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo (2003, p. 103-104) esclarecem que considerar imunes também os livros digitais não consiste numa analogia integrativa, nem ao menos numa interpretação extensiva, visto que “livros eletrônicos são livros”, são a “nova forma assumida pelo livro”.

Ademais, ainda que no caso se tratasse de uma analogia integrativa, segundo Hugo de Brito Machado (1998, p. 84) ela é indispensável para à efetividade da Constituição e deve ser utilizada.

“Na tarefa de fazer efetiva a Constituição tem-se de considerar aquelas lacunas que English qualifica como verdadeira, e cujo não preenchimento conduz a um momento de incongruência no sistema. Incongruência que, no caso, admitindo-se a restrição à norma imunizante, compromete o respeito aos valores fundamentais que o constituinte pretendeu preservar” (MACHADO, 1998, p. 84).

Portanto, conforme o exposto, não faltam razões para se defender a extensão da norma imunizante aos livros digitais, visto que para que a norma constitucional cumpra a sua finalidade, não podemos excluir do seu campo de abrangência um objeto que, por mais que tenha sofrido modificações em seus suportes materiais, possui a essência daquilo que a norma pretendeu imunizar, afinal, o livro digital nada mais é do que um livro, devendo estar compreendido pela imunidade tributária conferida pela Constituição Federal.

No entanto, para melhor fundamentar a tese, resta a análise dos posicionamentos jurisprudenciais acerca do tema.

3.3 Argumentos jurisprudenciais acerca da imunidade tributária dos livros digitais.

Como mencionado no tópico 4, o presente trabalho tem o intuito de analisar a aplicação da norma imunizante aos livros digitais, e não aos seus leitores, sendo, portanto, este o critério utilizado para a análise da jurisprudência selecionada.

Cumprido destacar, conforme esclarece Ives Gandra da Silva Martins (1998, p. 39), que a interpretação extensiva da norma imunizante é provada pelas decisões do Supremo Tribunal Federal que reconhece que, através de interpretação extensiva, é cabível a aplicação do dispositivo imunizante em relação ao ISS nas listas telefônicas, e à aquisição de filmes e papéis fotográficos, devido à relevância da proteção da “liberdade de expressão, informação e formação”.

Assim, no RE 101.441-5/RS, de relatoria do Ministro Sydney Sanches, julgado em 04.11.1987, entendeu-se que não estão excluídos da imunidade os periódicos que cuidam somente de informações genéricas sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, afinal possuem utilidade pública, como é o caso das listas telefônicas.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (ART. 19, III, 'D', DA C.F.). I.S.S. - LISTAS TELEFONICAS. A EDIÇÃO DE LISTAS TELEFONICAS (CATALOGOS OU GUIAS) E IMUNE AO I.S.S., (ART. 19, III, 'D', DA C.F.), MESMO QUE NELAS HAJA PUBLICIDADE PAGA. SE A NORMA CONSTITUCIONAL VISOU FACILITAR A CONFECÇÃO, EDIÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DO LIVRO, DO JORNAL E DOS 'PERIODICOS', IMUNIZANDO-SE AO TRIBUTO, ASSIM COMO O PRÓPRIO PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO, E DE SE ENTENDER QUE NÃO ESTAO EXCLUÍDOS DA IMUNIDADE OS 'PERIÓDICOS' QUE CUIDAM APENAS E TÃO SOMENTE DE INFORMAÇÕES GENERICAS OU ESPECIFICAS, SEM CARÁTER NOTICIOSO, DISCURSIVO, LITERARIO, POETICO OU FILOSOFICO, MAS DE 'INEGAVEL UTILIDADE PÚBLICA', COMO E O CASO DAS LISTAS TELEFONICAS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO, POR UNANIMIDADE DE VOTOS, PELA LETRA 'D' DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL, E PROVIDO, POR MAIORIA, PARA DEFERIMENTO DO MANDADO DE SEGURANÇA. (RE 101441/RS, Relator: Min. SYDNEY SANCHES, Julgamento: 04/11/1987, Órgão Julgador: Tribunal Pleno).

Outrossim, é o entendimento da mencionada Corte, nos autos do RE 190.761-4/SP, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, julgado em 26.09.1996, em relação aos filmes e papéis fotográficos, por interesse da sociedade, para que não se iniba a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos.

IMUNIDADE - IMPOSTOS - LIVROS - JORNAIS E PERIÓDICOS - ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "D", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e

nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos com são os filmes e papéis fotográficos. (RE 174476/SP, Relator: Min. MAURÍCIO CORRÊA, Julgamento: 26/09/1996 Órgão Julgador: Tribunal Pleno”.

Ainda, em relação ao tema, a Corte editou a Súmula 657, com o seguinte texto: “A imunidade prevista no Art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”.

Em 16 de setembro de 2010, a Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, ao julgar um Agravo no Processo 2001.61.04.002446-0, entendeu que são imunes os CD-ROMs, fitas cassetes de áudio e vídeo, pôsteres, *flashcards*, fichas de contexto, gráficos, e fantoches que tenham como finalidade o ensino infantil de língua inglesa.

Assim, a Relatora Consuelo Yoshida afirmou em seu voto que o dinamismo da sociedade engendra uma evolução constante das relações jurídicas, obrigando o Direito a se amoldar para que cumpra o seu papel. Salientou ainda, o disposto no art. 150, VI, d, da Constituição de 1988, acerca das espécies em papel se justifica pela época da Constituinte, onde o papel era a modalidade mais usual de suporte utilizado.

“In casu, a melhor opção ao intérprete 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. (...)

Nesse passo, valendo-me das já apontadas técnicas de hermenêutica, entendo cabível atribuir elastério interpretativo ao disposto no art. 150, inc. VI, alínea "d" da Constituição Federal, de modo a estender a benesse nele contemplada a livros com suporte em CD-ROM, fitas cassete de áudio e vídeo, pôsteres, *flashcards*, fichas de contexto, gráficos, brochuras e fantoches (...)

Isso porque o que torna os aludidos produtos imunes são os fins a que se destinam, sendo irrelevante a sua forma” (BRASIL, TRF3, 2010).

Igualmente, a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em 30 de agosto de 2011, no julgamento de uma apelação no Processo Eletrônico 5004268-63.2010.404.7000, sob o argumento de que a imunidade presente no texto deveria ser interpretada teleologicamente, entendeu que é imune o dispositivo de leitura de textos digitais, pois o livro digital sem o aplicativo de leitura seria inútil (BRASIL, TRF4, 2011).

No mesmo sentido, a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em 05 de julho de 2011, decidiu no Processo Eletrônico 5014246-64.2010.404.7000, que é

cabível a imunidade tributária quanto ao dispositivo “*Kindle*” da empresa Amazon, utilizado para a leitura de livros digitais, visto que se equipara a “materiais similares” ao papel, para o fim da concessão da imunidade tributária (BRASIL, TRF4, 2011).

Por fim, importante frisar que em 31 de agosto de 2012, o ministro Dias Toffoli, apreciando o Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ, reconheceu a repercussão geral da questão constitucional que envolve o alcance da imunidade com relação ao suporte digital. No entanto, ante a ausência de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, resta em aberto a questão.

Conforme se pode notar, a jurisprudência ainda não está pacificada no tocante às questões relativas à imunidade dos dispositivos de leitura digital. Todavia, não há nos entendimentos analisados uma contrariedade flagrante quanto à imunidade dos livros em arquivos digitais, visto que o centro da discussão se dá no tocante aos dispositivos que possibilitam a sua leitura.

Portanto, não obstante a divergência jurisprudencial, notória é a tendência de reconhecimento da imunidade tributária, se não aos dispositivos de leitura, ao menos em relação aos arquivos que abrigam os livros digitais.

Afinal, o livro digital, enquanto arquivo eletrônico, nada mais é do que um livro, pois possui essencialmente a mesma finalidade de um livro, a saber, transmitir informações ao seu consumidor através de seu conteúdo. Ainda que o arquivo eletrônico ou digital que contém o livro, necessite da mediação de um *software* e de um *hardware* para que se torne acessível às pessoas, todas as informações que o faz similar a um livro em papel já estão contidas nele, enquanto arquivo eletrônico ou digital.

Portanto, conforme os argumentos presentes no tópico anterior, diante da finalidade da norma constitucional e considerando os entendimentos jurisprudenciais trazidos, é cabível a aplicação do disposto no Art. 150, inciso VI, alínea d, da Constituição Federal, em relação aos livros digitais, compreendidos como o arquivo eletrônico ou digital.

Considerações Finais.

Os livros são objetos de grande importância para a história da humanidade, e ao longo dos séculos os materiais para a sua fabricação se modificaram, fazendo que o papel passasse a ser produzido em larga escala, o que o fez predominar como suporte material dos livros.

É importante perceber que, não obstante as diversas modificações ocorridas nos materiais que compõem os livros, estes não deixaram de ser concebidos como livros.

Ao longo do século XX ocorreu um intenso desenvolvimento tecnológico que resultou no surgimento de sistemas de armazenamento computacional de informações, capazes de abrigar bibliotecas inteiras, possibilitando a digitalização de extensas obras armazenadas em dispositivos cada vez menores.

Em resumo, foi a partir dos mencionados avanços na computação que foi possível o desenvolvimento tecnológico que deu origem ao surgimento dos livros digitais.

A Constituição Federal de 1988 imunizou os livros em seu artigo 150, inciso VI, alínea d. E, como pudemos notar, o livro não pode ser resumido somente ao livro impresso em papel, visto que o arquivo que contém o livro digital nada mais é do que um livro.

A Carta Constitucional buscou imunizar o livro entendido como o instrumento de divulgação do conhecimento e da cultura, e protegeu a obra literária, científica, artística, informativa, etc., ou seja, buscou resguardar da imposição de impostos o conteúdo do livro e não somente o objeto físico.

O livro digital reproduz integralmente, em arquivo digital, o conteúdo dos livros impressos em papel, e possui como elemento central, não o suporte físico no qual está materializado, mas a informação que transmite ao leitor, às pessoas.

Portanto, ele é imune a impostos, porque assim o legislador constituinte dispôs, visto que não houve na Carta Constitucional uma vinculação da aplicação da imunidade somente ao livro disposto em um suporte material específico.

A finalidade da referida norma constitucional é a proteção à liberdade de expressão, a divulgação de informação e cultura, devendo o seu interprete ter tais finalidades em conta na hora de delimitar a sua aplicação.

Conforme se pôde notar, há grande divergência doutrinária, e a jurisprudência ainda não está pacificada no tocante às questões relativas à imunidade dispositivos de leitura

digital. Todavia, nos entendimentos analisados no presente trabalho a divergência maior se dá no tocante aos dispositivos e objetos que possibilitam o processamento e leitura dos livros digitais.

Assim, não obstante a divergência jurisprudencial e doutrinária, notória é a tendência de reconhecimento da imunidade tributária, se não aos dispositivos de leitura, ao menos em relação aos arquivos que abrigam os livros digitais.

Afinal, como já citado, o livro digital, enquanto arquivo eletrônico, nada mais é do que um livro, pois possui essencialmente a mesma finalidade de um livro, a saber, transmitir informações ao seu consumidor através de seu conteúdo.

Ainda que o arquivo eletrônico ou digital que contém o livro, necessite da mediação de um *software* e de um *hardware* para que se torne acessível às pessoas, todas as informações que o faz similar a um livro em papel já estão contidas nele, enquanto arquivo eletrônico ou digital.

Portanto, compreendemos ser aplicável a norma disposta no Art. 150, inciso VI, alínea d, da Constituição Federal, em relação aos livros digitais, compreendidos como o arquivo eletrônico ou digital.

Referências:

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ALMEIDA, José Maria Fernandes de. **Breve história da INTERNET**. Universidade do Minho. Departamento de Sistemas de Informação. 2005. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/1822/3396>>. Acesso em 01/10/2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2^a ed. 1972, Saraiva.

BERTASI, Maria Odete Duque; MELARÉ, Márcia Regina Machado; MIRETTI, Luiz Antônio Caldeira. **Imunidade Tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais:Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 641-660. (Pesquisas tributárias. Nova série: n.4).

BRASIL. **Constituição (1824). Constituição Política do Império do Brasil**. Rio de Janeiro, 22 abr. 1824. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em 08/08/2015.

BRASIL. **Constituição (1891). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 24 fev. 1891. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm> Acesso em 08/08/2015.

BRASIL. **Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 16 jul. 1934. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm> Acesso em 09/08/2015.

BRASIL. **Constituição (1937). Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 10 nov. 1937. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm>. Acesso em: 09/08/2015.

BRASIL. **Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 18 set. 1946. Disponível em

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm> Acesso em: 09/08/2015.

BRASIL. Constituição (1967). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 20 out. 1967. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm> Acesso em: 09/08/2015.

BRASIL. Constituição (1969). Emenda Constitucional n. 1. Brasília, 20 out. 1969. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm> Acesso em: 09/08/2015.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 09/08/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 101441/RS. Relator: SANCHES, Sydney. Julgamento em 04-11-1987. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acessado em 05-10-2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 174476/SP. Relator: CORRÊA, Maurício. Julgamento em 26-09-1996. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acessado em 05-10-2015.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Agravo. Processo 2001.61.04.002446-0. Relatora: YOSHIDA, Consuelo. Julgamento em 16-09-2010. Disponível em <<http://www.trf3.jus.br>>. Acessado em 05-10-2015.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação. Processo 5004268-63.2010.404.7000. Relator: JUNQUEIRA, Álvaro Eduardo. Julgamento em 30-08-2011. Disponível em <<http://www.trf4.jus.br>>. Acessado em 05-10-2015.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação. Processo 504246-64.2010.404.7000. Relatora: MUNCH, Luciane Amaral Corrêa. Julgamento em 05-07-2011. Disponível em <<http://www.trf4.jus.br>>. Acessado em 05-10-2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012 (arquivo em formato EPUB).

CHARTIER, Roger. **Do código ao monitor: a trajetória do escrito.** Estud. av., São Paulo, v. 8, n. 21, p. 185-199, ago. 1994. Disponível em

<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-40141994000200012&lng=pt&nrm=iso>. acessos em 08 jul. 2015.
<http://dx.doi.org/10.1590/S0103-40141994000200012>.

CHARTIER, Roger. "**Escutar os mortos com os olhos**". *Estud. av.*, São Paulo, v. 24, n. 69, p. 6-30, 2010. Available from <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-40142010000200002&lng=en&nrm=iso>. access on 08 July 2015.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da jurisprudência do STF**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 13. ed. 1 reimpressão. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2009.

FONSECA FILHO, Clézio. **História da computação [recurso eletrônico] : O Caminho do Pensamento e da Tecnologia**. Porto Alegre : EDIPUCRS, 2007.

KATZENSTEIN, Úrsula Ephraim. **A Origem do Livro: da Idade da Pedra ao advento da impressão tipográfica no Ocidente**. São Paulo: HUCITEC; INL, Fundação Nacional Pró-Memória, 1986.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Imunidade tributária do livro eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 97-120.

MEIRA, Silvio. **Direito Tributário Romano**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978. P 12-13.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**. São Paulo: Revista dos Tribunais, Tomo II, 1967.

MOTA, Marcio de Oliveira; GOMES, Danielle Miranda de oliveira Arruda Gomes. **Uma análise do comportamento do consumidor na adoção de inovação tecnológica: uma perspectiva brasileira dos livros eletrônicos**. *Revista de Negócios*, v. 18, n. 4, p. 3-16, 2013.

NASCIMENTO, Walter Vieira do. **Lições de história do direito**. 15ª ed. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2009.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1980.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014 (arquivo em formato EPUB).

SARAIVA FILHO, Osvaldo Othon de Pontes. **Os CD-ROM's e disquetes com programas gravados são imunes?** Revista Dialética de Direito Tributário, nº 07. São Paulo: Saraiva, 1996.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012 (arquivo em formato EPUB).

SIDOU, José Maria Othon. **A natureza social do tributo**. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

SILVA, Giana Mara Seniski & BUFREM, Leilah Santiago. **Livro Eletrônico: a evolução de uma idéia**. INTERCOM, Sociedade Brasileira de Estudos Interdisciplinares da Comunicação, XXIV Congresso Brasileiro da Comunicação, Campo Grande/MS, 2001

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Pleno. ADI 939**. Relator: Sidney Sanches. Brasília, DF, 15 de dez. 1993, DJ de 18.03.1994.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **REs 116.607**. Relator: Moreira Alves. Brasília, DF.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. **RE 206.774**. Relator: Ilmar Galvão. Brasília, DF, 04.04.2000, DJ 09.06.2000.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **RE 630462**. Relator: Ayres Britto. Brasília, DF, 22.06.2011, DJ 02.08.2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.