

**FACULDADE NATALENSE PARA O DESENVOLVIMENTO DO RIO
GRANDE DO NORTE
DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO**

Imunidade Tributária do Livro Eletrônico

**Natal, RN
2007**

FABÍOLA CARLA DA SILVA

Imunidade Tributária do Livro Eletrônico

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial para a obtenção do certificado de Especialista em Direito Tributário, da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte,

Orientadora: Professora Flávia Sousa Dantas Pinto.

A presente Monografia possui conteúdo de um trabalho acadêmico, com razão pela qual avaliamos o TCC com a nota 9,0 (Nove).

[Assinatura]
16/09/09

Natal, RN

2007

Catálogo na Publicação – Biblioteca da FARN
Setor de Processos Técnicos

Silva, Fabíola Carla da
Imunidade tributária do livro eletrônico / Fabíola Carla da Silva. – Natal:
FARN, 2007.
55 f.

Orientador: Flávia Sousa Dantas Pinto (M.Sc.)
Monografia (Especialização em Direito Tributário) – Faculdade
Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte.

1. Direito Tributário – Monografia. 2. Imunidade Tributária –
Monografia. 3. Livro Eletrônico – Monografia. I. Título.

RN/FARN/BC

CDU 34:336.2

34:336.2
5578i
2007
EX:01



SUMÁRIO

Resumo.....	5
<i>Abstract</i>	6
INTRODUÇÃO.....	7
CAPÍTULO 1 – Imunidade Tributária- Análise Geral	
1.1 Considerações gerais.....	9
1.2 Conceito.....	10
1.3 Natureza jurídica.....	12
1.3.1 Imunidade tributária como limitação ao poder de tributar.....	13
1.3.2 Imunidade tributária como princípio constitucional.....	14
1.3.3 Imunidade tributária como hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada.....	16
1.4 Classificação.....	20
1.4.1 Imunidades gerais e especiais.....	21
1.4.2 Imunidades objetivas e subjetivas.....	22
1.4.3 Imunidades explícitas e implícitas.....	23
1.4.4 Imunidades incondicionáveis e condicionáveis.....	27
CAPÍTULO 2 – Imunidade do Livro Eletrônico	
2.1 Evolução e conceito da palavra livro.....	27
2.2 Finalidade da imunidade do livro.....	31
2.3 Imunidade tributária do art. 150, inciso VI, alínea d.....	32
2.3.1 Fundamentos.....	32
2.3.2 Classificação.....	34
2.3.3 Interpretação.....	34
2.3.3.1 Posição Doutrinária Minoritária.....	40

2.3.3.2 Posição Doutrinária Majoritária.....	42
2.4 Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a Imunidade do Livro Eletrônico.....	45

CONCLUSÕES

REFERÊNCIAS

RESUMO

O presente trabalho tem como escopo investigar a aplicabilidade do artigo 150, inciso VI, alínea *d*, da Constituição Federal de 1988, que trata de uma das espécies de imunidade tributária, analisando o chamado livro eletrônico. Foram abordadas e destacadas as diversas interpretações existentes sobre o tema, enfocando o objetivo pretendido com a referida imunidade.

PALAVRAS-CHAVE: Imunidade Tributária. Interpretação. Livro Eletrônico.

ABSTRACT

The present work has the purpose to investigate the applicability of the article 150, VI, *d*, of the Federal Constitution of 1988, that deals with immunity tax, that's called electronic book. It was broached and detailed several extant interpretations about the theme, focusing on the intended goal with the refered immunity.

KEY WORK: Immunity tax. Interpretation. Eletronic book.

INTRODUÇÃO

Há várias indagações jurídicas surgidas com a Sociedade do Conhecimento, caracterizada pela evidente transformação do interesse social, o qual passou a valorizar a informação como forma de desenvolver a competitividade, investindo maciçamente em pesquisa, e a utilização crescente destas modernas tecnologias da informação que necessitam de esclarecimentos. Da discussão acerca da natureza jurídica da imunidade tributária exsurgem questões atinentes à interpretação e ao alcance da norma imunizante, que despertam dúvidas, dentre elas tem-se a problemática da imunidade tributária do livro eletrônico.

É evidente a importância deste tema, uma vez que se trata de matéria genuinamente constitucional, instituída para beneficiar determinadas pessoas, situações ou bens, sem que haja qualquer instituto similar no Direito Comparado, conforme os esclarecimentos de Regina Helena Costa (COSTA, 2006, p. 22) ao estatuir que *“examinando-se as Constituições estrangeiras verifica-se que as mesmas dedicam poucos ou mesmo nenhum dispositivo à matéria tributária, o que faz concluir que o entendimento adotado é o de que a exoneração tributária, quando cabível, é assunto a ser tratado pelo legislador infraconstitucional, sob a forma de isenção”*.

Sem a pretensão de exaurir o assunto, o presente trabalho visa a tecer breves considerações sobre uma das espécies de imunidade tributária, elencada no artigo 150, inciso VI, alínea *d*, da Constituição Federal de 1988, que veda a União, aos Estados e aos Municípios instituírem impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, notadamente sobre a abrangência desta imunidade ao livro eletrônico.

À primeira vista, tal assertiva não requer maiores esclarecimentos, no entanto, diante da evolução dos meios tecnológicos, depara-se com a indagação acerca da abrangência da imunidade, perquirindo se esta alcançaria apenas o papel destinado à confecção do livro, jornal ou periódico, ou se abrangeria disquetes de computador e similares, cujo conteúdo seja composto de arquivos de dados equivalentes ao conteúdo dos livros, também chamados livros eletrônicos.

É de bom alvitre ressaltar que há posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais que defendem o sentido restritivo da norma imunizante, não alcançando, portanto, os livros feitos de outro material que não o papel, razão pela qual a questão está a merecer explicações.

Através do exame dos incipientes estudos doutrinários produzidos no Brasil acerca do assunto, aliado ao entendimento dos constitucionalistas, desenvolve-se um trabalho que traduz, de forma simples, a essência e a disciplina normativa da exoneração tributária do livro eletrônico, analisando a sua possibilidade no nosso ordenamento, na pretensão de extrair conclusões para clarificar os pontos obscuros que ainda existem acerca deste tema.

CAPÍTULO 1 – Imunidade Tributária – Análise Geral

1.1 – Considerações Gerais

Sabe-se que a doutrina, em sua quase integralidade, expõe a temática da imunidade tributária na oportunidade em que disserta sobre a matéria atinente à competência tributária. Entendendo-se esta como a faculdade, concedida às pessoas políticas (União, Estados Federados, Municípios e Distrito Federal), de instituir, abstratamente, tributos, os quais apresentam indícios de previsão estabelecidos constitucionalmente.

Da mesma forma que a nossa Constituição Federal de 1988 concede aos entes políticos a faculdade de instituir tributos, através da delimitação de suas competências tributárias, ela baliza o campo tributário ao instituir um âmbito negativo de tributação, quais sejam as imunidades tributárias.

É por este motivo que Geraldo Ataliba (1964, p. 231 apud COSTA, 2006, p. 21) mencionou que “a imunidade é ontologicamente constitucional”. Tanto a competência tributária como a imunidade tributária são institutos de natureza constitucionais.

Ao instituir um campo negativo de tributação, a nossa Constituição concede um direito público subjetivo a todos os destinatários da norma, impedindo que os legisladores formulem leis sobre a matéria imune, que os aplicadores se furtem de aplicá-las e que os contribuintes possam se defender da cobrança indevida de impostos, quando, porventura, a Fazenda tentar tributá-los, eximindo-se, assim, de seu pagamento.

Nesse sentido Roque Antônio Carrazza (CARRAZZA, 2006, p. 688) nos ensina que:

Em termos mais precisos, o direito à imunidade é uma garantia fundamental constitucionalmente assegurado ao contribuinte, que nenhuma lei, poder ou autoridade pode anular. Em suma, criar tributos, só a lei; violar imunidades tributárias, nem a lei pode. É que, no sistema constitucional tributário brasileiro, a materialidade das normas ordinárias instituidoras das regras-matrizes de incidência já se encontra qualificada no próprio Texto Supremo.

É de se registrar que a Constituição de 1988 foi a nossa primeira Carta Magna a dedicar uma seção inteira destinada a regulamentação das limitações ao poder de tributar do Estado e, segundo Uadi Lâmega Bulos (BULOS, 2002, p. 1.077), tais limitações consagraram “as principais garantias constitucionais do contribuinte contra o Fisco”.

1.2 – Conceito

Inicialmente, é mister esclarecer que toda conceituação carece de imprecisão por não conseguir traduzir, em breves palavras, a extensão e a essência do instituto conceituado, não sendo diferente com o conceito de imunidade tributária que ainda padece de certa indefinição.

Para Roque Antônio Carrazza (CARRAZZA, 2006, p. 691/692):

A expressão imunidade tributária tem duas acepções. Uma, ampla, significando a incompetência da pessoa política para tributar: a) pessoas que realizam fatos que estão fora das fronteiras de seu campo tributário; b) sem a observância dos princípios constitucionais tributários, que formam o chamado estatuto do contribuinte; c) com efeito de confisco; d) de modo a estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens (salvo a hipótese do pedágio); e) afrontando o princípio da uniformidade geográfica; e f) fazendo tábua rasa do princípio da não-discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens. E, outra, restrita, aplicável às normas constitucionais que, de modo expresse, declaram ser vedado às pessoas políticas tributar determinadas pessoas, quer pela natureza jurídica que possuem, quer pelo tipo de atividade que desempenham, quer, finalmente, porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações. Tanto em sua acepção ampla como na restrita, a expressão “imunidade tributária” alcança, em princípio, quaisquer tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Na mesma linha de raciocínio, Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2001, p. 233) aduz que:

Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.

José Souto Maior Borges (BORGES, 2001, p. 183) comunga com Chimenti (CHIMENTI, 2006, p. 65) o entendimento de que “a imunidade é uma hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada”, arrematando ao estatuir (BORGES, 2001, p. 217) que:

É a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar. Mais precisamente ainda: a eficácia específica do preceito imunitório consiste em delimitar a competência tributária aos entes públicos. Porquanto consiste numa limitação constitucional, a imunidade é uma vedação, uma negativa, uma inibição para o exercício da competência tributária.

Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2005, p. 172), por sua vez, versa que:

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 que não comportaria fracionamentos, vale dizer, assume foros absolutos, protegendo de maneira cabal as pessoas, fatos e situações que o dispositivo mencione.

Com maestria, Regina Helena Costa (COSTA, 2006, p. 51/52) nos ensina que:

Cabe afirmar, portanto, que a imunidade tributária pode ser visualizada sob o aspecto formal e sob o aspecto substancial. Sob o prisma da generalidade da tributação,

segundo o qual todos aqueles que realizam a mesma situação de fato, à qual a lei atrela o dever de pagar tributo, estão a ele obrigados, sem distinção. Assim, sob esse aspecto, a imunidade é a impossibilidade de tributação – ou intributabilidade – de pessoas, bens e situações, resultante da vontade constitucional. Sob o aspecto material ou substancial, por sua vez, a imunidade consiste no direito público subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados por essa norma constitucional exonerativa. A imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.

Observa-se, portanto, que há certa sintonia, nos autores citados, acerca do conceito de imunidade tributária, não havendo dissenso quanto ao fato de ser o instituto citado de natureza constitucional, ressalta-se apenas que o mesmo tem o escopo de delimitar o campo tributário ao estatuir o âmbito da intributabilidade, sendo, ao mesmo passo, conforme o insigne ensinamento de Regina Costa, um direito público subjetivo de certas pessoas de verem aplicada a norma exonerativa constitucional.

1.3 – Natureza Jurídica

É indiscutível na doutrina que a imunidade tributária tem natureza constitucional, sendo disciplinada pela Constituição Federal de 1988.

No entanto, procura-se investigar neste tópico os diversos posicionamentos existentes sobre a natureza jurídica da imunidade tributária, sem a pretensão de exaurimento deste tema.

Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2005, p. 185) entende que a imunidade tributária é uma espécie de regra de estrutura que dispõe sobre a construção de outras regras, situando-se no patamar hierárquico constitucional:

As manifestações normativas que exprimem as imunidades tributárias se incluem no subdomínio das sobrenormas, metaproposições prescritivas que colaboram, positiva ou negativamente, para traçar a área de competência das pessoas titulares de poder político, mencionando-lhes os limites materiais e formais da atividade legiferante. Chegamos até aqui com o propósito de reconhecer que espécie normativa é a figura da imunidade, e já sabemos tratar-se **de regra que dispõe acerca da construção de outras regras**. Além disso, salientamos que o espaço freqüentado por tais normas é o patamar hierárquico da Constituição Federal, porquanto é lá que estão depositadas as linhas definidoras da competência tributária, no direito positivo brasileiro. (Os destaques são nossos)

Deve-se analisar as normas imunizantes como espécie de sobrenorma constitucional, a qual baseia a construção de outras normas ao estatuir um espaço intributável dentro do âmbito das normas tributárias, sendo espécie de norma constitucional demarcatória da competência tributária, por continente de hipótese de intributabilidade, excepcionando o princípio da generalidade da tributação.

1.3.1 – Imunidade tributária como limitação ao poder de tributar.

As imunidades tributárias genéricas encontram-se na nossa Constituição Federal no Título VI, o qual trata da tributação e do orçamento, dentro do Capítulo I, que versa sobre o sistema tributário nacional, na seção II – das limitações do poder de tributar.

Assim, há doutrinadores que tentam resumir a natureza jurídica da imunidade tributária como espécie de limitação constitucional ao poder de tributar, no entanto, tal escopo mostra-se insuficiente, haja vista que esta espécie de limitação não é característica exclusiva da norma imunizante, sendo apenas um de seus efeitos.

É de se ressaltar que, se assim considerássemos, teríamos a mesma natureza jurídica para as repartições de competências tributárias entre as pessoas políticas e para alguns princípios constitucionais, tais como o da legalidade,

anterioridade, capacidade contributiva, além da isenção, que segundo José Souto Maior Borges (BORGES, 2001, p. 157) teve o seu estudo evoluído pela doutrina de autolimitação do poder de tributar para espécie de limitações legislativas ao poder de tributar.

Tal afirmação, portanto, mostra-se vaga para resumir a natureza jurídica do instituto em estudo, principalmente porque a imunidade tributária exerce uma conduta limitativa no nascedouro da norma e não na inovação da ordem jurídica, ou seja, a imunidade atua no momento da construção constitucional do âmbito de abrangência da competência tributária deferida aos entes tributantes, dirigindo-se, principalmente, ao legislador ordinário.

Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2005, p. 173) nos ensina que:

É curioso refletir que toda atribuição de competência, ainda que versada em termos positivos e categóricos, importa uma limitação. Entretanto, nem por isso estaríamos autorizados a falar em imunidade, para os casos que ultrapassem os limites conferidos. Se assim não fosse, poderíamos declararmos imunes à tributação de nossas rendas e proventos de qualquer natureza pelo Município, uma vez que tal iniciativa se encontra inequivocamente defesa, nos dizeres da Constituição.

1.3.2 – A imunidade tributária como princípio constitucional

Sabe-se que os princípios, assim como as imunidades tributárias, revelam-se como os maiores exemplos, no nosso ordenamento jurídico, de limitações ao poder de tributar, aproximando-se ao compor o âmbito da competência tributária.

No entanto, constitui um erro tentar mostrá-los como sinônimos, uma vez que são institutos diversos.

José Afonso da Silva (SILVA, 1998, p. 95) afirma que os princípios exprimem a noção de “mandamento nuclear de um sistema”, caracterizando-se pelo seu forte conteúdo axiológico.

Neste sentido é importante transcrever a excelente lição de Uadi Lammêgo Bulos (BULOS, 2002, P. 37/38) sobre princípios:

Assim, do ponto de vista da abstração, os princípios seriam normas jurídicas com um grau de generalidade relativamente elevado. (...) Da ótica da determinabilidade ou aplicação no caso concreto, os princípios demandariam um trabalho maior de concretização pela autoridade jurisdicional (...). Com efeito, não se pode negar o caráter normogenético que embasa o entendimento do que seja princípio na Constituição brasileira de 1988. Logo, diz-se princípio, nos lindes da nossa Carta Suprema, os vetores normativos que embasam e constituem a razão essencial das normas jurídicas, logrando posição destacada dentro do sistema, e, por isso, desempenham uma função retórica-argumentativa. Numa palavra, os princípios na *Lex Mater* são de cunho hermenêutico, compatíveis com os diversos graus de concretização, à luz dos condicionamentos fáticos, jurídicos e axiológicos.

Os princípios apresentam alto grau de generalidade e abstração, tendo como escopo a orientação dos aplicadores do direito na interpretação e aplicação de outras normas. As imunidades, por outro lado, caracterizam-se como regras que determinam a construção de outras regras, incluindo-se no subdomínio das sobrenormas, colaborando, positiva ou negativamente, para traçar a área de competência tributária, mencionando os limites materiais e formais da atividade legiferante.

Apesar dos princípios e das imunidades terem como objeto o “poder de tributar”, ambos tratam este objeto de forma antagônica. Basta observar, para visualizar a oposição, que os princípios, em regra, prescrevem diretrizes positivas, enquanto as imunidades mostram o campo negativo.

Ante o exposto, conclui-se que as imunidades tributárias não podem ter a natureza de um princípio, haja vista as oposições relatadas, que os distanciam em razão dos efeitos opostos que provocam.

1.3.3 – Imunidade tributária como hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada

Para que haja uma maior compreensão deste tópico, faz-se mister trazer a lume, inicialmente, a conceituação de incidência tributária.

Para Regina Helena Costa (COSTA, 2006, p. 39):

Em outras palavras, incidência é o efeito produzido pela norma jurídica diante do reconhecimento da ocorrência, no mundo exterior, do fato apontado em sua hipótese. Destarte, a incidência é inafastável diante do perfazimento do evento descrito na hipótese da norma.

Sobre este tema, José Souto Maior Borges (BORGES, 2001, p. 178) nos ensina que:

Pretende-se que a incidência jurídica ou legal é o momento em que começa a atuação de um direito ou obrigação. Nas leis tributárias, o termo incidir significa que, sobre determinada matéria imponible (tributável), prevista em norma jurídica, o gravame atinge essa matéria. A incidência aponta a pessoa que, em definitivo, suporta o gravame e indica o ponto de incorporação do tributo à despesa, à renda, ou ao capital. Com isso, incorre-se numa criticável indistinção entre incidência jurídica e incidência econômica do tributo. Analisada sobre o prisma de sua estrutura lógica, toda norma jurídica, inclusive a norma tributária, se decompõe em uma hipótese de incidência ou previsão hipotética (suporte fático, fato gerador, *fattispecie*, *Tatbestand*) e uma regra ou preceito (regra de conduta). Como se acentuou, a incidência da regra jurídica é infalível, mas somente ocorre depois de realizada a sua hipótese de incidência. O que pode falhar é o respeito às consequências ou aos efeitos da incidência. As consequências da incidência correspondem à preceituação da regra.

Feito este parêntese, temos que a denominação da hipótese tributária como não-incidência constitucionalmente qualificada, apesar de encontrar-se em voga na doutrina, merece uma revisão, para tanto, têm-se as preciosas lições críticas de Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2005, p. 176/177):

Se as regras que imunizam são normas de competência, como todos consentem, seus destinatários são aquelas pessoas jurídicas de direito público dotadas de personalidade política. Tais entes constituem o pequeno universo tomado como alvo e objetivo final das chamadas regras sobre tributação, que a Lei Superior sobejamente abriga. Formam o corpo das perfeitadas leis sobre *leis tributárias*, que assim consideradas, não são portadoras de alusões *diretas e imediatas* ao tópico da incidência, tema exclusivo dos enunciados normativos que criam, propriamente, os tributos. As regras de imunidade são normas de estrutura, enquanto as de incidência são preceitos de conduta. No plano constitucional, o objeto da preocupação normativa é definir os campos de competência das entidades tributantes. As prescrições editadas nesse nível não curam da problemática da percussão do gravame, que é algo inerente à regra-matriz, erigida na plataforma do legislador ordinário. Supomos não ser precisamente essa a hora adequada para pensar em fenomenologia da incidência, quando estamos tratando de fixar os parâmetros de atuação legiferante das três unidades políticas. Fique ressalvado, porém, que a sentença não abrange as menções indiretas, mediatas ou oblíquas, implicitamente contidas nas entrevozes dos comandos que estipulam as prerrogativas. Exatamente porque seria absurdo focalizar atribuições dessa natureza sem tocar, de modo genérico, no alvo perseguido pelo sistema, que é, em última instância, o impacto jurídico da exação. Tudo concorre para afirmar que, não sendo o específico momento de disciplinar a ocorrência do fato e o concomitante aparecimento do vínculo, também não será o tempo cientificamente correto para vermos levantados os obstáculos impeditivos do nascimento da obrigação (*que ainda não foi descrita pelo legislador*), ou imaginarmos fatores que obstruam o fato típico (*que somente virá a lume com a lei instituidora do gravame*). A sucessividade não é temporal. É lógica, do mesmo teor daquela que nos compele a examinar primeiro a prestação, para depois cogitarmos do descumprimento do dever, antecedente da regra sancionatória, ou a que nos manda verificar a premissa maior e a menor antes da conclusão, no raciocínio inferencial-dedutivo. Os preceitos que definem a adjudicação de competências tributárias hão de preceder os dispositivos editados em função dos poderes outorgados. E a proposição não admite comutatividade. Seria incompreensível analisar a norma jurídica que cria o tributo e, portanto, define a incidência, sem antes observar, atentamente, os canais que a Constituição elegeu para esse fim.

João Roberto Santos Regnier (1975, p. 6, apud COELHO, 2005, p. 176)

defende a tese da impropriedade da expressão hipótese de não-incidência ao rezar que:

Ou a regra jurídica incide e irradia seus efeitos e, nesse mister, o emprego da expressão "Hipótese de Incidência" é incontestável; ou não incide (razão de que não produz efeitos jurídicos) e, nesse caso, não se pode aceitar pacificamente a validade do emprego da locução "Hipótese de não-incidência".

Conforme ensinamentos alhures, a norma imunizante trata-se de norma de estrutura, ou seja, são normas utilizadas para a construção de outras normas,

diferindo, portanto, das normas de comportamento, posto que estas são preceitos de conduta. Com tal constatação, Paulo de Barros Carvalho entende que tanto as regras de comportamento como as regras de estrutura apresentam, internamente, uma hipótese da descrição fática e uma proposição conseqüente, sendo que nas regras de comportamento o conseqüente é voltado diretamente para a conduta das pessoas, nas suas relações de intersubjetividade, o que não ocorre com as normas de estrutura onde o prescritor normativo expede um comando que atinge outras normas. Assim, conclui ser incorreta, ou no mínimo ambígua, a afirmação de que constituem as imunidades hipóteses de não-incidência constitucionalmente qualificada, pois asseverar que a regra constitucional possa não incidir equivale a negar-lhe o tom de juridicidade, declaração que, segundo o nobre tributarista, é inaceitável.

Por outro lado, seguindo raciocínio diverso, vários doutrinadores defendem a identificação da imunidade tributária como hipótese de não-incidência, uma vez que se utilizam dela para definir a imunidade e a isenção. Regina Costa (COSTA, 2006, p. 40) elenca alguns exemplos de seus adeptos: Amílcar de Araújo Falcão, Rubens Gomes de Sousa, José Souto Maior e Ives Gandra da Silva Martins, vejamos, neste sentido, os ensinamentos de José Souto Maior Borges (BORGES, 2001, p. 183/184):

A expressão "não-incidência", usada comumente pela doutrina do direito tributário em sentido genérico, para abranger todos os casos de inexigibilidade de tributos, pode ser empregada no sentido específico de inexistência de disposição prevendo o fato gerador. Partindo-se da constatação que, nas hipóteses de não-incidência, o tributo não é devido porque não chega a surgir a própria obrigação tributária, procura-se distingui-la da isenção, hipótese em que o tributo seria devido, porque existiria a obrigação, mas a lei dispensaria o seu pagamento. Tal distinção é criticável de vez que a isenção, contrariamente ao que pretende a quase generalidade da doutrina, configura hipótese de não-incidência legalmente qualificada, **como a imunidade configura hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada.** Ocorre

não-incidência quando os requisitos previstos na lei tributária não se verificam concretamente, de modo que não surge para o contribuinte a obrigação tributária. Não-incidência é conceito correlacionado com o de incidência. Ocorre incidência da lei tributária quando determinada pessoa ou coisa se encontra dentro do campo coberto pela tributação; dá-se não-incidência, diversamente, quando determinada pessoa ou coisa se encontra fora do campo de incidência da regra jurídica de tributação.

Ricardo Cunha Chimenti (CHIMENTI, 2006, p. 65) afirma taxativamente que “a imunidade é uma hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada” explicando tal afirmação sob o argumento de que “a Constituição impede que a lei de tributação inclua certos fatos na hipótese de incidência do imposto (impõe uma regra negativa de competência)”.

Yonne Dolácio de Oliveira (1992, p. 3366/3370, apud COSTA, 2006, p. 39/40) afirma a existência de três modalidades de não-incidência tributária, vejamos:

1) pela não realização do fato gerador; 2) pela inexistência de hipótese de incidência, o que pressupõe a possibilidade de existência de competência tributária e é, portanto, temporária – modalidade, essa, conhecida como isenção; e 3) por violação do tipo constitucional/complementar, o que pressupõe a inexistência de competências tributárias e, portanto, é permanente – modalidade, essa, conhecida como imunidade.

Ora, a possibilidade defendida de hipótese de não-incidência da norma imunizante é, no mínimo, contraditória, haja vista que não é esta embaraço para incidência de tributos, os quais são criados por normas hierarquicamente inferiores as normas constitucionais, onde se encontram previstas as imunidades tributárias, as quais se afiguram como espécies de normas de estrutura, que apresentam suporte fático que permitem a sua incidência e a produção do conseqüente que atinge diretamente outras normas. Ademais, temos que a “não-incidência”, não

sendo a imunidade uma dessas hipóteses, é irrelevante para a Ciência Jurídica pelo simples fato de não se configurar como espécie de fato jurídico.

Quando a lei, sempre de forma direta, estabelece uma hipótese de imunidade tributária apenas externa a existência de um fato intributável. A hipótese de incidência da norma de tributação é composta de fatos tributáveis, já excluídos os imunes e os isentos.

No nosso entender é incongruente a afirmação de que a imunidade é hipótese de não-incidência, diante da simples constatação de que estas incidem ao prescreverem o modo de criação de outras regras, por constituir espécie de sobrenorma tributária, delimitando o campo das normas atributivas de competência tributária, estabelecidas a nível constitucional, sendo imprópria à afirmação de que seria a imunidade uma hipótese de não-incidência **constitucionalmente qualificada**.

1.4 – Classificação

Faz-se mister, inicialmente, externar que a imunidade tributária apresenta elementos que são imprescindíveis para a sua composição, quais sejam: norma constitucional continente de exoneração tributária; conteúdo axiológico, e elementos acessórios, os quais podem ou não participar da sua composição, sem que haja prejuízo para a caracterização da norma imunizante, tais como: a explicitude ou implicitude da exoneração tributária; a norma constitucional continente da exoneração tributária ser de eficácia plena ou contida; a ausência ou presença de capacidade contributiva do sujeito beneficiado pela imunidade tributária; abrangência

da norma imunizante referir-se exclusivamente a um tipo de imposto ou se estender a outros tributos.

Existem, portanto, diversas classificações das normas imunizantes, fruto da combinação de seus elementos. Regina Costa (COSTA, 2006, p. 123/131), com maestria, traz uma vasta classificação ao diferenciar as imunidades em: genéricas e específicas; excludentes e incisivas; subjetivas, objetivas e mistas; ontológicas e políticas; explícitas e implícitas; e em incondicionadas e condicionáveis. Traremos, no entanto, a lume apenas as classificações que nos afigura como mais expressivas.

1.4.1 - Imunidades gerais ou especiais

Sabe-se que as normas imunizantes trazem em seu bojo, como elemento essencial, o seu forte caráter axiológico, exprimindo valores considerados caros por nossa Magna Carta de 1988. Assim, diante desta observação e levando-se em consideração a sua abrangência, podemos classificar as normas imunizantes em gerais e especiais.

As imunidades gerais são caracterizadas pela proteção de valores constitucionalmente relevantes, como a liberdade religiosa, a proteção ao princípio federativo, o estímulo à cultura e a proteção à liberdade de pensamento, a liberdade política, etc. Tais imunidades encontram-se disciplinadas no artigo 150, inciso VI, alíneas *a*, *b*, *c* e *d*, da Constituição Federal de 1988.

Estas imunidades impedem que qualquer das pessoas políticas institua tributos sobre a matéria imune, abrangendo todas as espécies tributárias.

Por outro lado, temos as imunidades especiais, as quais tutelam conveniências específicas, limitando-se a sua aplicação, em regra, a apenas uma das espécies tributárias. Como exemplo, tem-se a imunidade prevista na Constituição Federal, em seu artigo 153, § 3º, inciso III, que torna imune ao IPI os produtos industrializados destinados ao exterior.

1.4.2 – Imunidades objetivas e subjetivas

Esta classificação é a mais tradicional existente na doutrina, analisando a imunidade tributária sob a ótica de seu alcance sobre pessoas ou coisas.

Roque Carrazza (CARRAZZA, 2006, p. 683) entende que podemos classificar as imunidades em subjetivas, objetivas ou mistas:

Pensamos que esta classificação é útil e até a empregaremos mais adiante. Todavia, parece-nos que, em termos rigorosamente técnicos, *a imunidade é sempre subjetiva*, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações. O que estamos querendo expressar é que mesmo a chamada *imunidade objetiva* alcança pessoas, só que não por suas qualidades, características ou tipo de atividade que desempenham, mas porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações (v.g., a imunidade do art. 150, VI, "d", da CF). Já, a denominada *imunidade subjetiva* alcança pessoas pela sua própria natureza jurídica (por exemplo, a imunidade do art. 150, VI, "a", da CF). E, finalmente, a *imunidade mista* alcança pessoas por sua natureza jurídica e porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações (e.g., a imunidade do art. 153, § 4º, da CF).

Pois bem, a finalidade precípua dessa classificação é mensurar a extensão dos efeitos da exoneração constitucional.

Desta forma, consiste a imunidade subjetiva naquela deferida para beneficiar determinadas pessoas, diante da natureza jurídica desta ou do desempenho de atividades socialmente relevantes a justificar a atribuição da imunidade. Um exemplo

típico de imunidade subjetiva é a imunidade recíproca das pessoas políticas, autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

As imunidades objetivas são aquelas que recaem sobre coisas, em virtude de determinados fatos, bens ou situações, surgindo em função da importância destas, como é o exemplo da imunidade do livro, que só indiretamente atinge a pessoa que se beneficia da citada imunidade.

Na tentativa de proporcionar uma melhor distinção sobre essa classificação, Regina Helena Costa (COSTA, 2006, p. 127) estatui que:

Destarte, pode-se afirmar que as imunidades subjetivas são, sempre, gerais ou genéricas, porque referentes a quaisquer impostos que venham a incidir sobre o patrimônio, renda ou serviços do sujeito considerado. As imunidades objetivas, por outro lado, podem ser genéricas (exemplo: livros), mas quase sempre são específicas, de acordo com o querer constitucional.

1.4.3 – Imunidades explícitas e implícitas

Imunidades explícitas são aquelas estabelecidas expressamente por uma norma jurídica, como exemplo tem o artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988:

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

VI - instituir impostos sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

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

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

Ora, todas as imunidades elencadas são hipóteses de imunidades explícitas, as quais constituem a regra em nosso ordenamento jurídico, caracterizadas por estarem definidas, expressamente, através de uma norma jurídica, que no exemplo citado é norma constitucional.

Por outro lado, as imunidades implícitas, exceção em nosso ordenamento, caracterizam-se pela ausência de explicitação em norma jurídica, surgindo através da exigência extraída da interpretação de princípios contemplados pelo nosso ordenamento, como ocorre com a imunidade recíproca e a imunidade conferida às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, marcadas pela ausência de capacidade contributiva, da aplicação do princípio federativo e de autonomia municipal, no primeiro caso citado, e no princípio da isonomia, no segundo caso.

Segundo Kiyoshi Harada (HARADA, 2005, p. 208-209) não há imunidade implícita:

Não há imunidade implícita como querem alguns autores. O que existe são os direitos e garantias fundamentais implícitos, além daqueles enumerados no art. 5º da CF, por força de expressa disposição do seu § 2º. São exatamente esses direitos e garantias fundamentais expressos e outros que decorrem do regime e dos princípios tributários expressos, que no seu conjunto, formam o sistema de limitações do poder de tributar, onde se insere a imunidade, a vedação do efeito confiscatório, a isonomia, a uniformidade geográfica, a capacidade contributiva, etc.

Desta forma, Kiyoshi Harada identifique as imunidades implícitas com os direitos fundamentais, utilizando o artigo 5º, § 2º, da Constituição Federal, para justificar um elenco aberto e incompleto de imunidades. Neste sentido temos, também, o posicionamento de Ricardo Lobo Torres (1995, p. 175, apud COSTA, 2006, p. 130):

Para o autor cada qual dos direitos fundamentais declarados no art. 5º da Lei Maior exibe como uma (*sic*) sua qualidade essencial a intributabilidade absoluta por parte das pessoas políticas, ainda que não o diga o art. 150. E – como o próprio § 2º do art. 5º declara – o rol dos direitos fundamentais não é exaustivo, pelo quê conclui ser aberto e incompleto o elenco das imunidades aos tributos, destacando como imunidades implícitas as relativas à profissão, à família, ao acesso à Justiça e à personalidade do cidadão.

Para repelir as orientações acima, faz-se necessário, inicialmente, conceituarmos os direitos fundamentais.

Para Alexandre de Moraes (MORAES, 2005, p.162):

O conjunto institucionalizado de direitos e garantias do ser humano, que tem por finalidade básica o respeito a sua dignidade, por meio de sua proteção contra o arbítrio do poder estatal e o estabelecimento de condições mínimas de vida e desenvolvimento da personalidade humana, pode ser definido como direitos humanos fundamentais.

José Joaquim Gomes Canotilho (CANOTILHO, 2002, p. 391) entende que “direitos fundamentais são os direitos do homem, jurídico-institucionalmente garantido e limitado espacio-temporalmente”.

Diante dos insígnies conceitos, concluímos que os direitos fundamentais são aqueles inerentes à natureza humana. Ora, é faticamente impossível o elenco completo de todas as hipóteses possíveis de direitos e garantias fundamentais no artigo 5º da Constituição Federal. Constatando esta possibilidade é que o legislador originário prevê a possibilidade de existência de outros direitos fundamentais além daqueles expostos no já citado artigo 5º da Constituição Federal. Ante esta constatação, nos afirma Manoel Gonçalves Ferreira Filho (FERREIRA FILHO, 1989, p. 254):

A atual Constituição Federal brasileira, como as anteriores, ao enumerar os direitos fundamentais, não pretende ser exaustiva ao estabelecer os setenta e sete incisos do art. 5º. De fato, além desses direitos explicitamente reconhecidos, admite existirem

outros "decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte" (art. 5º, § 2º).

Assim, parece-nos incongruente a afirmação feita pelos ilustres Kiyoshi Harada e Ricardo Torres, ao estatuir que não há imunidades implícitas, mas direitos fundamentais inseridos em elenco aberto e incompleto, que se afigura como espécie de intributabilidade absoluta, confundindo as imunidades tributárias com os direitos fundamentais. É de se ressaltar que as imunidades tributárias explícitas ou implícitas apresentam-se através de rol taxativo, haja vista que é necessária a sua identificação para a delimitação do campo negativo da competência tributária, o qual é estabelecido no plano constitucional.

Comentando o acima transcrito, Regina Costa (COSTA, 2006, p. 130) arremata afirmando que:

A nosso ver, ao invés de se afirmar ser o elenco das imunidades aberto e incompleto, revela-se mais adequado invocar-se o por vezes mencionado *princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação*, do qual a imunidade tributária é uma das manifestações.

Assim, as imunidades tributárias podem ser classificadas em explícitas e implícitas, surgindo aquelas de normas expressas, enquanto estas são extraídas de princípios, sendo perfeitamente possível a identificação de suas hipóteses. Ademais, as imunidades não se confundem com os direitos fundamentais, elas, na verdade, densificam-se, conferindo a determinados sujeitos um direito público subjetivo de não-sujeição à imposição fiscal, ou seja, impede que a tributação obste o exercício dos direitos fundamentais, protegendo-os.

1.4.4 – Imunidades incondicionáveis e condicionáveis

Esta classificação baseia-se na possibilidade de restrição da norma constitucional exonerativa.

Assim, a imunidade incondicionável é aquela que abriga norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata, ou seja, é aquela que produz, ou tem a possibilidade de produzir, todos os seus efeitos imediatamente, dispensando o auxílio de qualquer outro comando normativo. A imunidade recíproca, estabelecida no artigo 150, VI, a, da Constituição Federal de 1988, é exemplo de imunidade incondicionável.

A imunidade condicionável, por sua vez, é aquela que contém norma constitucional de eficácia contida, onde o legislador constituinte deixa margem à atuação restritiva, muito embora tenha a norma exonerativa aplicabilidade imediata, como ocorre na imunidade sobre o patrimônio, renda, ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que devem observar os requisitos estabelecidos em lei.

A imunidade que recai sobre os livros, sejam eles impressos ou eletrônicos, são incondicionáveis, haja vista que a norma constitucional que a prevê tem a capacidade de produzir todos os seus efeitos imediatamente, dispensando o auxílio de qualquer outro comando normativo.

CAPÍTULO 2– IMUNIDADE DO LIVRO ELETRÔNICO

2.1. Evolução e conceito da palavra Livro

Desde o início da sociedade, o ser humano sempre procurou desenvolver técnicas de comunicação, inicialmente foram os desenhos nas cavernas, culminando com o aparecimento da escrita. Não obstante, com o passar dos tempos, vimos surgir os livros, os quais se corporificaram através de diferentes materiais.

Assim, nos primórdios da sociedade os livros eram manuscritos, passando depois a serem impressos, caminhando dessa forma até os dias atuais.

É de se observar, no entanto, que neste trajeto foram várias as matérias-primas utilizadas para a transmissão do conhecimento.

Em excelente exposição, Angela Maria da Motta Pacheco (PACHECO, 2003, p. 17-18) nos explica a evolução da matéria prima utilizada na confecção dos livros:

A matéria-prima da escrita e dos livros variou no tempo. As primeiras de que se tem notícia foram as placas de argila de formato vagamente retangular, encontradas em Tell Brak, Síria, datadas do IV milênio a.C. Veio depois o tecido vegetal. "Liber", que deu origem à palavra livro, designava o tecido que era encontrado entre a madeira e a casca exterior da árvore. Antes da adoção do papiro, importado do Egito, a escrita era feita nesta matéria lenhosa. Os pedaços eram colados formando uma folha longa que se enrolava obtendo o rolo de manuscrito. Mas foi no século III a.C. que o pergaminho, papel de pégamo feito de pele de cabra, carneiro ou bezerro, passou a ser o *support* (matéria-prima) dos livros. Este era trabalhado pelas mãos dos artesãos, que de estado bruto o desbastavam, raspavam e branqueavam. (...) Vindo da China, através da Arábia, o papel propagou-se na Europa a partir do século XIV. O papel primitivo, porém, era menos durável que o pergaminho e rasgava-se com facilidade. Assim, inicialmente, chegaram os reis a proibi-lo na redação de atos públicos. Apesar da dificuldade de sua aceitação, os italianos perseveraram e a indústria papeleira aperfeiçoou-se e difundiu-se a partir desse país por toda a Europa Ocidental. Do século XIV a XVI, as papelarias multiplicaram-se para atender a uma demanda crescente. A matéria-prima do papel é o trapo branco. Esse sofria um processo de maceração. Separando-se a celulose, esta era levada à fábrica, quase sempre um moinho que, deixando de moer o trigo, passava a ser utilizado na fabricação do papel. A lavagem em água pura foi o próximo passo, de onde, passando por uma prensa, as folhas saíam para a secagem. Ainda assim não poderiam ser usadas porque absorveriam a tinta. Foram necessárias a cetinagem e lissagem com a ajuda do sílex para torná-lo impermeável à tinta que fica gravada apenas pela impressão dos caracteres.

Ocorre que o mundo foi cercado por inúmeras transformações. Daí o surgimento de outros suportes físicos que não os livros impressos, mas com o mesmo conteúdo, como são os casos dos disquetes, CD-ROM, internet, etc, tão comuns nos dias atuais, mas que sabidamente não reinarão isolados por muito tempo.

Hodiernamente, faz-se mister verificarmos o alcance da imunidade do livro. Para tanto, devemos compreender o que é um livro, chegando, assim, a sua essência.

Segundo o conceituado Moderno Dicionário Enciclopédico Brasileiro (ÁBILA FILHO, 1986, p. 487), livro é um "conjunto de cadernos manuscritos ou impressos, cosidos entre si, brochados ou encadernados", entende também que livro é "obra literária ou científica".

Iêdo Batista (NEVES, 1990, p. 677) aduz que livro é "porção de cadernos manuscritos ou impressos e cosidos ordenamente", ou "composição literária ou científica que constitui volume".

Encontramos o conceito de livro na Lei nº 10.756/2003, que institui a Política Nacional do Livro, art. 1º, II, a qual estabelece que o livro é "o meio principal e insubstituível da difusão da cultura e transmissão do conhecimento", conceito este que se assemelha a essência a qual defendemos no presente trabalho.

Não obstante, em seu art. 2º, dispõe que:

Art. 2º Considera-se livro, para efeitos desta Lei, a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato e acabamento.

Parágrafo único. São equiparados a livros:

I-fascículos, publicações de qualquer natureza que representem parte de livro;

- II - materiais avulsos relacionados com o livro, impressos em papel ou em material similar;
- III- roteiros de leitura para controle e estudo de literatura ou de obras didáticas;
- IV – álbuns para colorir, pintar, recortar ou armar;
- V- atlas geográficos, históricos, anatômicos, mapas e cartogramas;
- VI – textos derivados de livros ou originais, produzidos por editores, mediante contrato de edição celebrado com o autor, com a utilização de qualquer suporte;
- VII – livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual;
- VIII – livros impressos no Sistema Braille.

Como pode ser facilmente constatado, a idéia de livro, ao longo de séculos, estava relacionada com um bem, um objeto ou uma coisa palpável, material, com peso e volume, ocupando um determinado lugar no espaço.

Aldemario Castro (CASTRO, 2005, p. 18-19) faz excelente exposição de suas idéias ao preceituar que:

O surgimento e o aperfeiçoamento das modernas tecnologias, notadamente eletrônicas, impuseram uma profunda modificação na apresentação ou forma de uma série de bens ou coisas tradicionalmente palpáveis ou materiais. Trata-se de um fenômeno identificado como "desmaterialização de conceitos". O livro é um excelente exemplo de coisa tradicionalmente tangível, composto por folhas impressas e encadernadas, conforme as definições antes destacadas, que evoluiu para formatos desprovidos da referida materialidade.

Definir o livro pelo seu formato, pelo padrão tecnológico de sua confecção é um equívoco considerável, diante das "desmaterializações dos conceitos", como afirmado por Aldemario Castro. Com efeito, existe algo fundamental ou essencial na idéia de livro que não apresenta relação com o formato ou técnica de fabricação. Estamos tratando da essência da idéia de livro, o fato do livro ser, e aqui está sua transcendental importância, um suporte, ou melhor, um veículo para o armazenamento e a divulgação de um conjunto específico de dados, informações e conhecimentos.

Ademais, um livro caixa, destinado a registrar a movimentação contábil de uma empresa, vendido em branco, mas devidamente impresso com pautas e outros campos para preenchimento, é uma **reunião de folhas ou cadernos soltos, cosidos ou por qualquer outra forma presos por um dos lados e enfeixados ou montados em capa flexível ou rígida**. Porém é evidente que referido livro caixa, assim como um livro de atas, não são livros para fins de imunidade tributária.

Não podemos desprezar a existência atual de outros suportes materiais para o livro. Hoje temos livros informatizados, definidos pelos seus caracteres essenciais e não mais pelo seu aspecto exterior. Destarte, serão sempre livros, isto é, veículos de transmissão de idéias.

2.2 - Finalidade da imunidade do Livro

A imunidade tributária seja do livro, dos jornais ou dos periódicos, foi pensada para proteger princípios que o legislador considerou importantes para a nação, quais sejam o princípio da liberdade de manifestação, da educação para todos, etc. Desta forma, a imunidade foi imaginada para proteger o objeto imune contra toda e qualquer forma de imposto, evitando, assim, manobras estatais.

Procura-se retirar impostos dos veículos de educação, cultura e saber para livrá-los das influências políticas, para que, através do livro, da imprensa, das revistas, possa criticar livremente os governos sem interferências fiscais. Por isso mesmo o insumo básico, o papel de impressão está imune, evitando, assim, a utilização de impostos de barreiras do contingenciamento na tentativa de embaraçar a liberdade de imprensa.

Percebe-se, facilmente, que a imunidade tem por fim impedir que, através do imposto, o Estado tolha a liberdade e a democracia, transformando em letra morta os valores democráticos consagrados pela Constituição.

Tais imunidades, por isto mesmo, nem por emenda constitucional podem ser revogadas, vez que o art. 60, § 4.º, da CF, determina que não seja sequer objeto de deliberação emenda constitucional tendente a abolir os direitos e garantias individuais.

Assim, tais imunidades somente diante de uma nova Constituição podem ser revogadas. É a proteção máxima que o Direito pode oferecer, pois somente através de uma reconstrução dele podem ser removidas.

Ademais, quanto mais barato for o livro, mais viável será a educação, a manifestação de idéias e, finalmente, a democracia.

2.3 – Imunidade tributária do artigo 150, VI, alínea d

2.3.1 – Fundamentos

A imunidade tributária do livro, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão tem fundamento constitucional, notadamente, no seu artigo 150, inciso IV, alínea “d” da nossa Constituição Federal de 1988.

No entanto, tal previsão remonta à Constituição de 1946, a qual restringia tal imunidade apenas ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, não abrangendo estes, vejamos:

Art. 31 – A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

I- criar distinções entre brasileiros ou preferências em favor de uns contra outros Estados ou Municípios;

II- estabelecer ou subvencionar cultos religiosos, ou embaraçar-lhes o exercício;

III- ter relação de aliança ou dependência com qualquer culto ou igreja, sem prejuízo da colaboração recíproca em prol do interesse coletivo;

IV- recusar fé aos documentos públicos;

V- lançar 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 Públicos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;
- c) **Papel destino exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.**

Foi com a Constituição de 1967 que referida imunidade passou a compreender, além do papel destinado à sua impressão, os livros, jornais e periódicos, passando estes, a partir de então, a serem imunes também, conforme a inteligência do artigo 20, inciso III, alínea "d", da Constituição Federal de 1967, tendo a Emenda Constitucional de 1969 mantido esta imunidade sem alterações em seu artigo 19, inciso III, alínea "d".

Faz-se mister esclarecer que a imunidade do livro é fundamentada não só pelo dispositivo citado alhures, mas por princípios e valores que a nossa Constituição protege de forma dispersa por todo o seu texto. Desta forma, através da referida imunidade, a nossa Magna Carta resguarda valores como: a livre manifestação do pensamento (art. 5º, IV, CF-88); a liberdade de expressão da atividade intelectual, artística, científica, e de comunicação (art. 5º, IX, CF-88); a educação como direito de todos e dever do Estado e da família (art. 205, CF-88); a liberdade no ensino seja no aprender ou no divulgar as idéias ou a arte (art. 206, II, CF-88), concedendo, ao mesmo tempo, a segurança de que o Estado garantirá a

todos o exercício dos direitos culturais, com acesso a suas fontes, apoiando a difusão de manifestações (art. 215, CF-88) e a certeza que incentivará o desenvolvimento científico (art. 218, CF-88).

O artigo 220 da Constituição Federal de 1988 traz, ainda, a proteção de que tais direitos, acima elencados, os quais têm como escopo a manifestação do pensamento, jamais poderão sofrer qualquer espécie de restrição.

2.3.2 – Classificação

A imunidade do denominado livro eletrônico e a do livro convencional, jornais e periódicos classifica-se como: **gerais**, haja vista que as suas vedações dirigem-se a todas as pessoas políticas, sem exceções, abrangendo quaisquer espécies de impostos que possam incidir sobre o bem protegido pela norma imunizante; **objetiva**, por ser concedida em função de determinado bem, que no caso em testilha é o livro, jornal ou periódico, considerado de elevado valor na proteção de determinados direitos assegurados constitucionalmente; **explícita**, por estar hospedada, expressamente, em uma norma constitucional; e, por fim, **incondicionável**, pois a norma que a prevê é constitucional de eficácia plena e aplicabilidade direta e imediata.

É de se registrar que esta espécie de imunidade não alcança os tributos que não estejam diretamente relacionados com o livro, jornal, periódico ou papel destinado a sua impressão. Por este motivo, a editora, por exemplo, não estará imune ao pagamento do imposto de renda ou a qualquer outro imposto que não incida sobre o objeto claramente indicado pela Constituição.

2.3.3 – Interpretação

Inicialmente, é de bom alvitre externar que o Direito é composto por um emaranhado de princípios, institutos e normas, os quais têm como escopo regular a conduta das pessoas em sociedade, conferindo segurança e certeza nas diversas relações jurídicas.

Para que essa regulação seja compreendida, faz-se necessária a utilização do instituto da interpretação, o qual deve ser acompanhado da integração e da aplicação jurídica, principalmente diante da constatação de que as normas jurídicas são construções humanas passíveis de imperfeição, estando muitas delas maculadas, seja pela atecnia de seus termos ou pela obscuridade, imprecisão, omissão ou contradição dos mesmos.

Para Carlos Maximiliano (1941, p. 23, apud MELO, 2001, p. 135-136) "interpretar é explicar; dar o significado do vocábulo, atitude ou gesto; reproduzir por palavras o pensamento exteriorizado; mostrar o sentido verdadeiro de uma expressão; extrair, de frase, sentença ou norma, tudo o que nela se contém".

A interpretação, portanto, é um processo analítico de compreensão e determinação do sentido e extensão da norma jurídica enfocada, que deve ser aplicado, quando necessário, em conjunto com a integração jurídica para que haja uma correta aplicação da norma.

O estudo do instituto da interpretação jurídica é de suma importância para o desenvolvimento da discussão proposta no presente trabalho, uma vez que apenas através da utilização dos vários métodos interpretativos, postos à disposição através da Hermenêutica Jurídica, é que podemos mensurar o alcance ou não da norma imunizante aos denominados livros eletrônicos.

Amilcar de Araújo Falcão (1959, p. 84, apud MELO, 2001, p. 136) nos revela que:

o intérprete, portanto, não cria nem inova; limita-se a considerar o mandamento legal em toda a sua plenitude e extensão e a simplesmente, declarar-lhe acepção, o significado e o alcance. Pode ocorrer que o legislador tenha expressado mal a sua vontade, estabelecendo entre a edição da lei e o seu espírito uma inequivalência ou um desequilíbrio aparente, de modo que a fórmula verbal signifique menos (*minus dixit quam voluit*), ou mais (*plus dixit quam voluit*) do que se intentava dizer. Em qualquer dos dois casos, a interferência do intérprete, restabelecendo o sentido da norma, pela pesquisa do seu espírito (*mens legis*), não amplia, nem restringe, aquele mesmo sentido. É um erro, ou uma impropriedade, como se vê, falar, em um caso, em interpretação extensiva e, no outro, restritiva. Qualquer que seja a hipótese, será sempre declaratória a interpretação.

O artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal de 1988, diz, de forma literal, que é vedado aos entes políticos "instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão".

Sabe-se que existem diversos métodos de interpretação (gramatical, lógico, sistemático, teleológico e histórico) que auxiliam o intérprete para que este aplique a norma da forma mais escorreita possível, externando, assim, o seu verdadeiro sentido. Mas, para tanto, faz-se necessário observar as mudanças dos termos e a evolução dos conceitos e valores sociais da elaboração da norma até o momento exato da sua aplicação ao caso concreto.

José Eduardo Soares de Melo (MELO, 2001, p. 136) nos ensina, que:

A mutabilidade dos acontecimentos, as transformações sociais obrigam à apreensão dos fenômenos sociais segundo uma atualidade, pois é cediço que não só os fatos como os conceitos (noções de bons costumes, ordem pública etc.) são plenamente alteráveis.

Pelo método gramatical, constrói o sentido da norma partindo da análise literal do texto normativo e das palavras que o compõem, através dos recursos fornecidos pelas regras e métodos da lingüística. Desta forma, chegaríamos, facilmente, a conclusão de que são imunes os livros, os jornais e os periódicos veiculados através do papel.

No entanto, faz-se mister ressaltar que, hodiernamente, este método de interpretação tem importância relativa, haja vista que o mesmo pode apresentar limitações e distorções, se tomado isoladamente, em face do reducionismo formalístico que impõe ao processo interpretativo. Tanto é que, no caso em estudo, despreza as transformações sofridas após a promulgação da Constituição, na chamada "Era da Informática", já que existem outros suportes para a transmissão de idéias, como é o caso dos disquetes, CD-ROMS, DVD, etc., mostrando-se este método insuficiente para o esclarecimento das indagações acerca do livro eletrônico, ou seja, aquele que não utiliza o papel como suporte físico.

Não há como extrair o verdadeiro sentido da norma jurídica pela simples tradução literal das palavras lançadas nos textos normativos. Não obstante esta constatação, não se deve desprezar as ferramentas disponibilizadas por este método de interpretação, pelo simples fato de que nenhum processo de interpretação de textos normativos pode prescindir dos instrumentos da gramática e da lingüística como requisitos mínimos para a compreensão de tais textos. Assim, o método gramatical apresenta-se como primeiro método de aproximação do intérprete à norma jurídica em análise.

O método lógico tem como objetivo a busca do significado da norma, analisando-a segundo os ditames das técnicas da lógica formal, sob o manto da coerência e da harmonia do sistema.

Sistemático é o método interpretativo que considera o sistema em que se insere a norma, relacionando-a com outras normas concernentes ao mesmo objeto. Parte-se da premissa que o sistema jurídico não se compõe de um único sistema normativo, mas de vários, que constituem um conjunto harmônico e interdependente. A interpretação produzida com a utilização deste método é fruto da vinculação e harmonia ao conjunto do sistema do Direito. A partir desse critério apreendem-se os aspectos transformadores, retificadores ou continuativos da norma recente perante a ordem jurídica respectiva.

O método teleológico caracteriza-se pela busca da finalidade da norma, através da subordinação do processo interpretativo ao império dos fins objetivados pela norma jurídica. Por este método, o intérprete examina os objetivos pretendidos pela legislação enfocada, extirpando possíveis resultados interpretativos que contrariem ou impossibilitem a realização de seus escopos legais.

Sergio Feltrin Corrêa (CORRÊA, 1999, p. 461) afirma que:

... não existe, entretanto, um perfeito consenso no tocante a uma melhor e definitiva aplicabilidade deste ou de qualquer outro dos distintos meios de interpretação, dispondo o intérprete de liberdade para escolher aquele que a seu ver se afigura mais conveniente.

No entanto, apesar da liberdade dada ao intérprete, observa-se que, na operação interpretativa, a maioria dos hermeneutas procura harmonizar os três

últimos métodos descritos alhures: método lógico-sistemático e teleológico, após análise gramatical da norma, efetivada mediante o método lingüístico.

Observa-se, portanto, que os métodos de interpretação não se excluem. Na verdade, encontra-se em permanente comunicação, sendo necessariamente convergentes. A conclusão interpretativa deve ser fruto da utilização inicial do método gramatical – utilizado como primeiro instrumento de aproximação da norma – com o critério combinado lógico-sistemático e teleológico.

Afora os métodos alhures citados, temos ainda o método histórico, que consistiria na reconstrução de seu conteúdo original no momento interpretativo, através da análise dos documentos atinentes à elaboração da lei.

Tenta-se, no método histórico, desvendar a intenção real do legislador no instante de elaboração da norma, com o fito de se compreender sua razão de ser, seus fins e a vontade efetiva do legislador. É de se registrar, entretanto, que este método terá sempre validade limitada, haja vista que o intérprete, para uma correta aplicação da norma, não pode olvidar que esta está inserida em um contexto dinâmico, estando em permanente processo de renovação e interação, garantindo-lhe, assim, uma adequada adaptação à realidade social enfocada.

Por estas constatações e com a certeza de que os métodos de interpretação não se excluem, ao contrário, eles não apenas se comunicam permanentemente, como devem ser tidos como necessariamente convergentes, temos que a imunidade tributária do livro eletrônico deve ser interpretada sem dispensar o método gramatical, que é utilizado como primeira ferramenta para a compreensão de todos os termos a serem analisados na norma, mas utilizá-lo conjuntamente com o método

lógico, sistemático e teleológico, para possibilitar uma aplicação esmerada, garantindo a segurança e estabilidade das diversas relações efetivadas no seio da sociedade enfocada.

Ademais, pela utilização conjunta dos métodos alhures, chega-se a constatação de que livro é um veículo de transmissão de idéias, pois esta é a sua essência, não se cingindo à sua conceituação clássica de reunião de folhas ou cadernos soltos, cosidos ou por qualquer outra forma presos por um dos lados e enfeixados ou montados em capa flexível ou rígida.

Ora, não importa o insumo de que é fabricado o livro, se de papel, pela internet ou através de CD-ROM. Porque o essencial não é o papel, que só surgiu na Idade Média, mas a veiculação de determinado conteúdo, como concretização de uma idéia.

2.3.3.1- Posição Doutrinária Minoritária

O surgimento de várias espécies de insumos utilizados para a veiculação de idéias abriu grande margem para debates doutrinários tributários acerca da abrangência dos termos constantes no artigo 150, inciso IV, letra "d". Existindo, assim, uma corrente que acredita que a norma abriga todas as espécies de insumos e outra que defende a sua abrangência apenas no que atina ao papel utilizado na fabricação do livro, jornal ou periódico.

O ilustre tributarista Leandro Paulsen traz o pensamento do nobre Consultor da União e Procurador da Fazenda Nacional, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (1996, p. 77, apud PAULSEN, 2004, p. 279/280), sobre este tema, justificando

os argumentos defendidos pela corrente doutrinária que estatui a abrangência da norma imunizante apenas ao papel e não a outras espécies de insumos, vejamos:

Além do texto constitucional ter vinculado o livro, o jornal, e o periódico ao papel impresso, todos esses novos veículos de transmissão e difusão de pensamentos, conhecimentos e informações (refere-se às fitas de áudio ou audiovisuais, aos cd-roms, aos disquetes gravados, aos slides, aos programas científicos ou didáticos transmitidos pela televisão, inclusive a cabo) já eram contemporâneos da elaboração da Carta Política promulgada em 5 de outubro de 1988, e no entanto, o preceptivo do art. 150, VI, d, não os contemplou(...) A extensão, para conferir a imunidade para os veículos de topo da atual tecnologia, representaria uma integração analógica, e, como já explicitiei, esta não é apropriada à espécie. Não cabe a analogia integrativa no tratamento de imunidades, com o intuito de ampliar seus efeitos a casos semelhantes. Por esta razão, a imunidade do art. 150, VI, d, da CF, não alcança os softwares e demais produtos de mídia eletrônica. Encontram-se amparados pela imunidade apenas os meios de transmissão de idéias e pensamentos veiculados por papel (...) portanto imunes são os veículos da mídia escrita livros, jornais e periódicos, tendo como suporte o papel, e não os produtos de informática e outros meios de comunicação sonora ou audiovisuais, que possuem como suporte ou um pequeno disco de plástico onde os dados são armazenados na forma binária com microscópicos orifícios em sua superfície e identificados através de raios laser com o auxílio de um software integrado, conhecido como CD-ROM, bem como os disquetes, ou fitas magnéticas etc. Não nego que sou sensível aos argumentos de que a tendência é a disseminação dos nossos tradicionais livros, jornais e periódicos amparados pela norma constitucional do art. 150, VI, d, mas aí haverá, certamente, emenda constitucional adequada com o fito de conservar a liberdade de pensamento e transmissão de cultura e informação, sem a influência política, bem como que o reconhecimento da imunidade, no caso, contribuiria para a redução dos preços dos produtos da moderna tecnologia, o que poderia ampliar o âmbito de sua utilização, possibilitando, quiçá, o consumo deles por parte dos segmentos de menor capacidade econômica.

Heleno Taveira Tôrres (TORRES, 2003, p. 95) comunga do mesmo entendimento:

Nesse contexto, afirmamos que a imunidade constante no art. 150, VI, d, da Constituição Federal só abarca os veículos de comunicação que tenham como suporte material o papel, ou similar, organizados em forma escrita, cujo conteúdo seja expressão de informação, educação ou cultura. "Livro", para efeito de aplicação da regra imunitória, só poderá ser aceito como sendo aquela base material apresentada em papel ou similar, como meio de divulgação de informação, cultura e educação. "Livro eletrônico", assim entendido o veículo utilizado para a expressão de informação, educação e cultura, que se apresente seja sob a forma de disquetes ou CD-ROMS, cujo conteúdo seja apreendido pelo espírito humano por meio da leitura, mas com acesso indireto, através de um instrumento cibernético, não goza dos benefícios da imunidade do art. 150, VI, d, devendo ser tributado como qualquer outro bem de consumo.

No mesmo sentido são as lições de Ricardo Lobo Torres (TORRES, 2003, p. 237/238):

Admite-se a interpretação extensiva no direito constitucional tributário, desde que, como observa Karl Larenz, se respeite a possibilidade expressiva da letra da lei (*mögliche Wortsinn*). No caso em exame descabe falar em interpretação extensiva, eis que os temas "livros e jornais" não suportam a extensão que os transforme em CD-ROM ou hipertexto na *network*. Muito menos se poderia buscar a analogia entre os produtos da "cultura gutemberguiana" e da "cultura eletrônica", porque inexiste lacuna constitucional a ser suprida pela integração jurídica. Quando foi promulgada a Constituição de 1988, a tecnologia já estava suficientemente desenvolvida para que o constituinte, se o desejasse, definisse a não-incidência sobre a nova *media* eletrônica. Se o não fez é que, *a contrario sensu*, preferiu restringir a imunidade aos produtos impressos em papel.

Não obstante o brilhantismo de tais defesas, as teses restritivas da imunidade do livro consubstanciam equívocos e são por isto mesmo insubsistentes. Primeiro porque analisam a norma constitucional como se tratassem de lei ordinária, buscando uma suposta interpretação autêntica, enquanto a maioria da doutrina entende que deva haver a abrangência a todos os tipos de insumos, uma vez que estes se mostram acessórios a essência do livro que é a veiculação de idéias. Segundo porque não se discute a imunidade de produtos de informática genericamente, mas daqueles produtos que contém na sua essência um livro, como é exemplo o CD-ROM do Repertório da IOB de jurisprudência ou o do Dicionário Aurélio. Por tais motivos, esta corrente doutrinária tornou-se minoritária.

2.3.3.2- Posição Doutrinária Majoritária

A maioria da doutrina, utilizando-se dos diversos métodos de interpretação, defende que se deve conceituar o livro como veículo de transmissão de idéias e, por isso, a imunidade tributária abrangeria aquele que se apresentasse no mundo externo através de um suporte de informática, como é exemplo o CD-ROM. Filiamo-

nos a esta corrente, haja vista que entendemos ser incongruente imunizar um livro que utiliza como insumo o papel e não ter o mesmo tratamento para aquele que utiliza um disquete, CD-ROM, DVD, etc.

São adeptos desta corrente, apenas para citar exemplos: Aires F. Barreto (BARRETO, 2003, p. 10/11), Angela Maria da Motta Pacheco (PACHECO, 2003, p. 25/26), Dejalma de Campos (CAMPOS, 2003, p. 34), Felipe Daudt de Oliveira (OLIVEIRA, 2003, p. 77), Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2003, p. 120), Ives Gandra da Silva Martins (MARTINS, 2003, p. 129), Johnson Barbosa Nogueira (NOGUEIRA, 2003, p.138), José Artur Lima Gonçalves (GONÇALVES, 2003, p. 162), Marco Aurélio Greco (GRECO, 2003, 176), Regina Helena Costa (COSTA, 2006, p. 191/192) e Roque Antonio Carrazza (CARRAZZA, 2006, p. 748/749).

Na verdade, não se deve interpretar uma norma imunizante nem a restringindo, nem a alargando, mas sim perscrutando o seu efetivo alcance, tendo o aplicador em conta todo o ordenamento e as circunstâncias do caso concreto.

Deve levar em consideração que a norma imunizante de que se cuida foi encartada no texto constitucional para a proteção de valor fundamental da humanidade, que é a liberdade de expressão, sem a qual não se pode falar de democracia.

Afinal, a interpretação de norma constitucional sempre inspira cuidados. Atento ao princípio da supremacia constitucional, não pode o intérprete esquecer que a Carta Magna alberga os princípios fundamentais do Estado e que na interpretação de suas normas tais princípios devem ser vistos como um conjunto incindível e não podem ser aniquilados por uma interpretação puramente literal.

Só através de uma interpretação literal isolada se pode conceber a limitação da imunidade do art. 150, VI, "d", aos livros de papel, como pretendem os defensores do posicionamento doutrinário minoritário. Os elementos sistêmico, lógico e teleológico, cada um e todos conduzem ao resultado oposto.

Se considerarmos ser o livro eletrônico a mais moderna forma de livro, incipiente a promulgação da Constituição, e que fatalmente substituirá a versão de papel, inevitavelmente concluímos estar ele também abrangido pela imunidade.

Norteados pelo elemento sistêmico, verificamos que a regra imunizante está em sintonia com as demais normas da Constituição, especialmente com aquelas que consagram os direitos e garantias fundamentais.

Valendo-se do elemento teleológico, atentando para a finalidade da norma imunizante, concluímos que o objetivo da imunidade poderia ser frustrado se o legislador pudesse tributar qualquer dos meios indispensáveis à produção dos objetos imunes.

Destarte, constatamos a atecnia de nossos legisladores ao tratar sobre o tema em estudo, haja vista que não elucidaram a questão na recente Lei que instituiu a Política Nacional do Livro, só admitindo a existência do livro eletrônico para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual (Lei nº 10.756/2003, artigo 2º, inciso VI), sendo omissa quanto ao material utilizado no que atina aos fascículos e publicações de qualquer natureza que representem parte de livro; aos roteiros de leitura para controle e estudo de literatura ou de obras didáticas; aos álbuns para colorir, pintar, recortar ou armar; e aos atlas geográficos, históricos, anatômicos, mapas e cartogramas; (Lei nº 10.756/2003, artigo 2º, inciso I, III, IV, V). Assim,

mesmo utilizando a hermenêutica tradicional para interpretar a questão trazida a lume, vê-se que apenas o elemento literal, quando utilizado isoladamente, não serve para atingir os objetivos pretendidos pela citada norma, fazendo-se necessário se perquirir a finalidade da norma imunizante, para que se tenha maior segurança no afirmar o seu alcance.

2.4 – Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a Imunidade Tributária do livro eletrônico

Este tópico tem como escopo traçar o perfil do entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca da abrangência da imunidade tributária do livro impresso em papel ao livro alojado em meio magnético, sem, no entanto, ter a pretensão de realizar uma análise exaustiva da jurisprudência existente no Pretório Excelso.

Para tanto, utilizamo-nos de julgados proferidos após a promulgação de nossa Carta Magna e disponibilizados para pesquisa através da página oficial do Supremo Tribunal Federal na Internet (www.stf.jus.br).

Desta forma, no que atina as imunidades de forma geral, a nossa Corte Suprema tem-se orientado no sentido de imprimir aos seus julgados uma interpretação de salvaguarda de liberdades e direitos básicos conferidos por nossa Constituição Federal, no entanto, no caso específico da imunidade do livro, atribui, em alguns julgados, interpretação restritiva ao artigo 150, VI, *d*, da Constituição Federal.

O Plenário do Supremo já debateu exaustivamente o alcance da imunidade no que diz respeito aos insumos empregados na confecção dos jornais e livros,

entendendo que a imunidade alcança os equipamentos e insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, ao papel ou a qualquer outro material assimilável a papel utilizado no processo de impressão, além de tintas e filmes fotográficos, conforme demonstra as ementas das decisões colacionadas a seguir:

RE 174476 / SP - SÃO PAULO - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO
 Julgamento: 26/09/1996 - Órgão Julgador: Tribunal Pleno - Publicação DJ 12-12-1997 - 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 193883 / SP - SÃO PAULO - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO - Julgamento: 22/04/1997 - Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA
 EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ICMS. ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INSUMOS DESTINADOS À IMPRESSÃO DE JORNAIS. **O Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 190.761 e 174.476, reconheceu que a imunidade consagrada no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, para os livros, jornais e periódicos, é de ser entendida como abrangente de qualquer material suscetível de ser assimilado ao papel utilizado no processo de impressão.** Ausência de demonstração no sentido de que o material importado pela recorrente constituía produto que pudesse ser considerado papel de impressão. Questão, ademais, insuscetível de apreciação em sede de recurso extraordinário, por encontrar deslinde por via de reexame da prova produzida nos autos (Súmula 279). Recurso extraordinário não conhecido.

RE 206076 / SP - SÃO PAULO - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - Relator(a): Min. MOREIRA ALVES - Julgamento: 24/04/1998 - Órgão Julgador: Primeira Turma - EMENTA: ICMS. Empresa jornalística. Alegação de imunidade tributária. - O Supremo Tribunal Federal, no julgamento, em Plenário, dos RE nº 174.474 e 203.859, Relator para o acórdão o Ministro MAURÍCIO CORRÊA, firmou entendimento de que a imunidade alcança as operações de importação de filmes e papéis fotográficos, e nas decisões proferidas nos RE nºs 208.466 e 203.063, (Rel.: Min. MAURÍCIO CORRÊA, DJ 14/03/97), afastou a referida imunidade relativamente aos demais insumos gráficos. Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário não conhecido.

RE 220154 / RS - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI - Julgamento: 17/03/1998 - Órgão Julgador: Primeira Turma
 EMENTA: ICMS. FATO GERADOR. MERCADORIAS IMPORTADAS DO EXTERIOR. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. Insumos destinados à impressão gráfica. O Plenário do Supremo Tribunal já se pronunciou sobre ambas as questões, decidindo que o fato

gerador do ICMS nas operações relativas à mercadoria importada ocorre quando de sua entrada no território nacional, por ocasião do desembaraço aduaneiro, não mais prevalecendo o entendimento que se adotou na vigência da Carta anterior (RE 193.817-RJ, DJ 05.II.96), **e que a imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da CF., abrange somente o papel e os filmes fotográficos destinados à composição de livros, jornais e periódicos** (RREE 174.476-SP, 190.761-SP e 178.863-SP). Recurso Extraordinário do Estado conhecido e provido. Recurso Extraordinário da contribuinte não conhecido.

RE 267690 / SP - SÃO PAULO - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO - Julgamento: 25/04/2000 - Órgão Julgador: Primeira Turma - EMENTA: LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 150, VI, D, DA CONSTITUIÇÃO. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, em recentes julgamentos (RE 190.761 e 174.476), versando a imunidade prevista no dispositivo constitucional em referência, entendeu ser ela restrita, no que tange a equipamentos e insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, ao papel ou a qualquer outro material assimilável a papel utilizado no processo de impressão. Acórdão que dissentiu desse entendimento ao entender estar ao abrigo do privilégio constitucional tintas e filmes fotográficos, que, evidentemente, não são assimiláveis ao papel de impressão. Conhecimento e provimento do recurso.

RE 392221 / SP - SÃO PAULO -RECURSO EXTRAORDINÁRIO - Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO -Julgamento: 18/05/2004 - Órgão Julgador: Segunda Turma - Publicação DJ 11-06-2004 - EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. PAPEL: FILMES DESTINADOS À PRODUÇÃO DE CAPAS DE LIVROS. C.F., art. 150, VI, d. I. - Material assimilável a papel, utilizado no processo de impressão de livros e que se integra no produto final - capas de livros sem capa-dura - está abrangido pela imunidade do art. 150, VI, d. Interpretação dos precedentes do Supremo Tribunal Federal, pelo seu Plenário, nos RE 174.476/SP, 190.761/SP, Ministro Francisco Rezek, e 203.859/SP e 204.234/RS, Ministro Maurício Corrêa. II. - R.E. conhecido e improvido.

Em recentes julgados, o Plenário do Supremo Tribunal entendeu, por maioria de votos, que a imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal não alcança todos os insumos utilizados na impressão de livros, jornais e periódicos, mas tão-somente aqueles compreendidos no significado da expressão "papel destinado a sua impressão", conforme decisão abaixo transcrita:

RE 432914 / RJ - RIO DE JANEIRO, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, julgamento: 01/06/2005-Publicação DJ 16/06/2005 PP-00096- Decisão: 1. A recorrida é editora e lançou no mercado o curso "Monte o Seu Laboratório de Eletrônica", composto de vários fascículos. Cada exemplar era vendido com componentes eletrônicos, cujo objetivo era facilitar o acompanhamento das lições pelo comprador. Esses equipamentos eletrônicos eram importados, e, para o seu desembaraço aduaneiro, exigia-se o pagamento dos impostos devidos. Alegando que

tais objetos eram favorecidos pela imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, a recorrida impetrou mandado de segurança para garantir a entrada dessas mercadorias em território nacional sem o recolhimento de impostos. 2. A segurança foi deferida em primeira instância, em sentença confirmada pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, com base nos seguintes argumentos: "A imunização do livro tem por finalidade a garantia da liberdade de expressão, prevista no art. 5º, IV, da Constituição Federal, por ser este um veículo de divulgação da livre manifestação do pensamento. Se o livro vem acompanhado de CD ou de peças, didáticas, para que o leitor melhor acompanhe o curso e aprenda a montar os aparelhos, entendo que tais mercadorias também são imunes em razão da preponderância econômica e intelectual do texto sobre os mesmos. Ressalte-se ademais, que diante da inexorável tendência da substituição da cultura tipográfica pela informatizada, ou se dá uma interpretação abrangente à imunidade em questão, ou se retira a eficácia da mesma, que, desta forma, não mais tutelar um direito fundamental erigido como cláusula pétrea pelo art. 60, § 4º, da Constituição Federal". O Plenário do Supremo Tribunal, ao julgar o RE 203.859, rel. Min. Carlos Velloso, por maioria, DJ de 24.08.2001, entendeu que a imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal não alcança todos os insumos utilizados na impressão de livros, jornais e periódicos, mas tão-somente aqueles compreendidos no significado da expressão "papel destinado a sua impressão". Ao determinar a não-incidência de impostos sobre os produtos descritos na inicial, o acórdão recorrido mostrou-se em desacordo com essa orientação, razão por que dou provimento ao recurso extraordinário (art. 557, § 1º-A, do CPC). Custas ex lege. Publique-se. Brasília, 1º de junho de 2005. Ministra Ellen Gracie Relatora

No entanto, faz-se mister, nesta oportunidade, trazermos a lume o entendimento do Ministro Celso de Melo no RE 509279/RJ, julgado em 27 de agosto de 2007, ao sustentar, mesmo diante da decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 203.859/SP, a possibilidade de interpretação extensiva do postulado da imunidade tributária, na hipótese prevista no art. 150, VI, "d", da Carta Política, considerando, para esse efeito, a própria teleologia da cláusula que impõe, ao Estado, essa específica limitação constitucional ao poder de tributar, vejamos:

RE 509279 / RJ - RIO DE JANEIRO, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Julgamento: 27/08/2007, Publicação DJ 18/09/2007 PP-00073- DECISÃO: A controvérsia constitucional suscitada na presente causa põe em evidência a discussão em torno da abrangência normativa da imunidade tributária a que se refere o art. 150, VI, "d", da Constituição da República. Devo registrar, neste ponto, que dissinto, respeitosamente, da orientação majoritária que tem sido observada, no tema ora em análise, pela jurisprudência desta Suprema Corte. É que, embora vencido no julgamento do RE 203.859/SP, ocasião em que o Supremo Tribunal Federal consagrou entendimento restritivo a propósito da matéria em causa, sustento - com fundamento em autorizada lição doutrinária (HUGO DE BRITO MACHADO, "Curso de Direito Tributário", p. 248, item n. 3.12, 20ª ed., 2002, Malheiros; ROQUE ANTONIO CARRAZZA, "Curso de Direito Constitucional Tributário", p. 681, item n. 4.4.3, 17ª ed., 2002, Malheiros; REGINA HELENA COSTA, "Imunidades Tributárias",

p. 192, item n. 2.4.5, 2001, Malheiros, v.g.) - a possibilidade de interpretação extensiva do postulado da imunidade tributária, na hipótese prevista no art. 150, VI, "d", da Carta Política, considerando, para esse efeito, a própria teleologia da cláusula que impõe, ao Estado, essa específica limitação constitucional ao poder de tributar. É preciso ter presente, na análise do tema em exame, que a garantia da imunidade estabelecida pela Constituição republicana brasileira, em favor **dos livros, dos jornais, dos periódicos e do papel** destinado à sua impressão (CF, art. 150, VI, "d"), reveste-se de significativa importância de ordem político-jurídica, destinada a preservar e a assegurar o próprio exercício das liberdades de manifestação do pensamento e de informação jornalística, valores em função dos quais essa prerrogativa de índole constitucional foi conferida, instituída e assegurada. Não se pode desconhecer, dentro desse contexto, que as imunidades tributárias de natureza política destinam-se a conferir efetividade e a atribuir concreção a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições. Constituem, por isso mesmo, expressões que traduzem significativas garantias de ordem instrumental, vocacionadas, na especificidade dos fins a que se dirigem, a proteger o exercício da liberdade de expressão intelectual e da liberdade de informação. O instituto da imunidade tributária não constitui um fim em si mesmo. Antes, representa um poderoso fator de contenção do arbítrio do Estado, na medida em que esse postulado fundamental, ao inibir, constitucionalmente, o Poder Público no exercício de sua competência impositiva, impedindo-lhe a prática de eventuais excessos, prestigia, favorece e tutela o espaço em que florescem aquelas liberdades públicas. Cumpre ter em consideração, neste ponto, a grave advertência lançada pelo Ministro ALIOMAR BALEEIRO ("Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar", p. 189 e 191, 5ª ed., 1977, Forense), cujo magistério, versando o tema da imunidade concernente a livros, jornais e revistas, assinala: "A Constituição almeja duplo objetivo ao estatuir essa imunidade: amparar e estimular a cultura através dos livros, periódicos e jornais; garantir a liberdade de manifestação do pensamento, o direito de crítica e a propaganda partidária (...). (...) o imposto pode ser meio eficiente de suprimir ou embaraçar a liberdade da manifestação do pensamento, a crítica dos governos e homens públicos, enfim, de direitos que não são apenas individuais, mas indispensáveis à pureza do regime democrático". (grifei) Dentro dessa perspectiva, é preciso considerar que a garantia da imunidade qualifica-se como instrumento de proteção constitucional vocacionado a preservar direitos fundamentais - como a liberdade de informar e o direito do cidadão de ser informado -, em ordem a evitar uma situação de perigosa submissão tributária das empresas jornalísticas, reais destinatárias dessa especial prerrogativa de ordem jurídica, ao poder impositivo do Estado. Ocorre, no entanto, que o Supremo Tribunal Federal, ao interpretar, restritivamente, o alcance da cláusula inscrita no art. 150, VI, "d", da Carta Política firmou entendimento no sentido de que a garantia constitucional da imunidade tributária, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, exclusivamente, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, em consequência, para esse efeito, os filmes e papéis fotográficos (RTJ 167/988-989, Rel. p/ o acórdão Min. MARCO AURÉLIO - RE 178.863/SP, Rel. Min. CARLOS VELLOSO - RE 289.370/SP, Rel. Min. MOREIRA ALVES, v.g.). Essa diretriz jurisprudencial - de que respeitosamente divirjo, como já assinaléi no início desta decisão - exclui, do alcance tutelar da garantia constitucional a que alude o art. 150, VI, "d", da Lei Fundamental, quaisquer outros insumos, embora referentes ao processo de composição, impressão e publicação de livros, jornais e periódicos (RE 203.124/RS, Rel. Min. NELSON JOBIM), tais como tintas (AI 307.932-AgR/SP, Rel. Min. NÉRI DA SILVEIRA - RE 265.025/SP, Rel. Min. MOREIRA ALVES, v.g.), maquinários e peças necessárias à produção (RE 195.576-AgR/SP, Rel. Min. MARCO AURÉLIO - RE 203.267/RS, Rel. p/ o acórdão Min. MAURÍCIO CORRÊA - RE 213.688/PR, Rel. Min. MARCO AURÉLIO), equipamentos a serem utilizados no parque gráfico (RE 215.798/RS, Rel. Min. ILMAR GALVÃO), tiras plásticas (fios de prolipropileno) para amarração de jornais (RE 208.638-AgR/RS, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE - RE 220.154/RS, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI) e produtos à base de solução alcalina, para acelerar o processo de secagem da tinta, viabilizando, desse modo, a pronta distribuição das publicações (RE 204.234/RS, Rel. p/ o acórdão Min. MAURÍCIO CORRÊA). Cabe ressaltar, por

necessário, que esse entendimento tem prevalecido na jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal (RTJ 167/1050, Rel. Min. NÉRI DA SILVEIRA - RE 208.466-AgR/RS), Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA - RE 244.698-AgR/SP, Rel. Min. ELLEN GRACIE, v.g.): "O Supremo Tribunal Federal, no julgamento, em Plenário, dos RE nºs 174.474 e 203.859, Relator para o acórdão o Ministro MAURÍCIO CORRÊA, firmou entendimento de que a imunidade alcança as operações de importação de filmes e papéis fotográficos, e, nas decisões proferidas nos RE nºs 208.466 e 203.063 (Rel.: Min. MAURÍCIO CORRÊA, DJ 14/03/97), afastou a referida imunidade relativamente aos demais insumos gráficos." (RE 206.076/SP, Rel. Min. MOREIRA ALVES - grifei) O exame da presente causa evidencia que o acórdão ora questionado - que reconheceu, em favor da empresa recorrida, a prerrogativa da imunidade tributária, por tratar-se, no caso, de "kits" eletrônicos que acompanham fascículos educativos - diverge da jurisprudência que o Supremo Tribunal Federal consagrou na análise do tema em discussão. Não obstante a minha pessoal convicção em sentido contrário, que acolhe exegese extensiva a propósito do tema em discussão, tal como exposta no julgamento do RE 203.859/SP, em voto parcialmente vencido que nele proferi, devo ajustar o meu entendimento à diretriz jurisprudencial prevalecente nesta Suprema Corte, em respeito e em atenção ao princípio da colegialidade. Sendo assim, pelas razões expostas, conheço e dou provimento ao presente recurso extraordinário, em ordem a denegar o mandado de segurança impetrado pela parte ora recorrida. No que concerne à verba honorária, revela-se aplicável o enunciado constante da Súmula 512/STF. Publique-se. Brasília, 27 de agosto de 2007. Ministro CELSO DE MELLO Relator

Célio Armando (JANCZESKI, 2005, p. 57-58), diante da constatação de que o Pretório Excelso confere interpretação restritiva ao tema, discorda das decisões, de certa forma, contraditórias:

Não se pode perder de vista, de qualquer modo, o alerta do Min. Carlos Velloso, quando do julgamento do RE 174.476-6/SP, no sentido de que "é preciso interpretar a imunidade inscrita no art. 150, VI, d, tendo em vista os valores que a norma visa proteger: valores da cultura, da liberdade de expressão, de crítica, de informação. Ora, é incontestável que o livro, o jornal e o periódico estão a serviço de tais valores. O entendimento em sentido contrário assenta-se na verdade, numa interpretação puramente literal do texto constitucional. A interpretação literal, entretanto, não presta obséquio nem ao Direito nem à Justiça. Ela não chega a ser aliás, interpretação. É técnica de trabalho, tão só."

Na contramão da evolução patrocinada pela "Era da Informática", o Supremo Tribunal Federal, em sua maioria, trata o tema do livro eletrônico sob uma orientação conservadora, apegando-se à literalidade do texto normativo, quando deveriam

patrocinar uma interpretação evolutiva por ser a mais adequada à vontade constitucional na hipótese.

CONCLUSÕES

Assim, por tudo o que foi exposto alhures, tecemos as seguintes conclusões:

1) O disposto no artigo 150, VI, "d", é extensivo aos livros veiculados através de CD-ROM, disquetes, *internet*, ou em qualquer outro suporte físico, estando tal insumo imune de tributação, uma vez que a Constituição Federal deve ser interpretada no sentido de se conceder máxima efetividade às suas normas;

2) Ademais, deve-se primar, através da hermenêutica, pela adequação das normas à realidade atual, a fim de garantir sua rigidez e sua supremacia, sob pena de suas regras restarem estioladas com o decorrer do tempo;

3) Mesmo que sejam utilizados os métodos tradicionais de hermenêutica, em sua maioria, levam à conclusão de que o livro eletrônico também é imune, com exceção da interpretação literal, causadora de verdadeiros absurdos quando utilizada de forma isolada;

4) Por fim, sendo coisas distintas o livro e seu suporte físico, e sendo os Cds, disquetes e similares apenas o mais novo suporte físico dos livros, mesmo utilizando a interpretação literal concluímos ser o livro eletrônico imune, pois, literalmente, é um livro, houve uma evolução no conceito de livro.

REFERÊNCIAS

ÁBILA FILHO, José. *Moderno Dicionário Enciclopédico Brasileiro*. 21ª ed. Curitiba: Editora Educacional Brasileira S.A, 1986.

BARRETO, Aires F.. *Livro Eletrônico: O Alcance da Imunidade é o que Prestigia os Princípios Constitucionais*. In: MACHADO, Hugo de Brito. et alii. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 8-13.

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

BULOS, Uadi Lammêgo. *Constituição Federal Anotada*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CAMPOS, Dejalma. *A Imunidade e as Garantias Constitucionais – Alcance do Artigo 150, VI, d, da CF*. In: MACHADO, Hugo de Brito. et alii. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 30-34.

CANOTILHO, J.J.Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 5ª ed. Lisboa: Almedina, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CASTRO, Aldemario Araujo. *A Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. et alii. *Imunidade Tributária*. 1ª ed. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 17-24.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CORREIA, Sergio Feltrin. *Normas Gerais de Direito Tributário*. In: FREITAS, Vladimir Passos. et alii. *Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência*. 1ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999, p. 416-476.

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

DELGADO, Mauricio Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 4ª ed. São Paulo: LTr, 2005.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

GONÇALVES, José Artur Lima. *A Imunidade Tributária do Livro*. In: MACHADO, Hugo de Brito. et alii. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 139-163.

GRECO, Marco Aurélio Greco. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. In: MACHADO, Hugo de Brito. et alii. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 121-129.

HARADA, Kiyoshi. *Imunidade do Livro*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. et alii. *Imunidade Tributária*. 1ª ed. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 205-212.

JANCZESKI, Célio Armando. *A Imunidade dos Livros, Periódicos e do Papel destinado à sua Impressão*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. et alii. *Imunidade Tributária*. 1ª ed. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 55-66.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. In: MACHADO, Hugo de Brito. et alii. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 97-120.

MARTINS, Ives Gandra da Eilva. *Imunidades Tributárias*. In: MACHADO, Hugo de Brito. et alii. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 121-129.

MELO, José Eduardo Soares de. *Interpretação e Integração da legislação Tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra. et alii. *Curso de Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 135-159.

MORAES, Alexandre de. *Constituição do Brasil Interpretada e Legislação Constitucional*. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

NEVES, Iêdo Batista. *Vocabulário Prático de Tecnologia Jurídica e de Brocardos Latinos*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Fase, 1990.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. *A Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. In: MACHADO, Hugo de Brito. et alii. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 130-138.

OLIVEIRA, Felipe Daudt de. *O Sentido da Palavra Livro no art. 150 da Constituição Federal – Proteção de uma Essência e não de um Nome*. In: MACHADO, Hugo de Brito. et alii. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 68-78.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. *Imunidade Tributária do livro*. In: MACHADO, Hugo de Brito. et alii. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 14-29.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência*. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004.

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 15ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

TORRES, Heleno Taveira. *Tributação e Imunidade dos Chamados Livros Eletrônicos*. In: MACHADO, Hugo de Brito. et alii. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 79-96.

TORRES, Ricardo Lobo. *Imunidade Tributária nos Produtos de Informática*. In: MACHADO, Hugo de Brito. et alii. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 79-96.