

## O RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AOS LIVROS ELETRÔNICOS

### THE TAX IMMUNITY TO THE ELECTRONIC BOOKS

Marcelo Gonçalves dos Santos<sup>1</sup>

#### RESUMO

O avanço da tecnologia nos apresentou o livro eletrônico – também chamado de livro digital ou livro virtual. No primeiro momento, esses livros foram disseminados por meio de CD-ROM e disquetes. Hoje, na maioria dos casos, é pela Internet que se obtém um livro eletrônico. A Constituição Federal assegura aos livros, jornais e periódicos, bem como ao papel destinado à sua impressão, imunidade tributária com vistas a estimular o incremento da cultura e, ainda, impedir que o Estado exerça seu poder de tributar com o objetivo de inviabilizar publicações que sejam contrárias ao seu interesse. Havia controvérsia se os livros eletrônicos seriam abrangidos por essa imunidade. Entretanto, recentemente o Supremo Tribunal Federal decidiu o assunto (tema de repercussão geral) e inaugurou uma nova fase para o mercado editorial.

**Palavras chaves:** livro eletrônico; poder de tributar; imunidade cultural;

#### ABSTRACT

The advancement of technology introduced us to the electronic book - also called digital book or virtual book. At first, these books were disseminated through CD-ROMs and floppy disks. Today, in the majority of cases, it is through the Internet that an electronic book is obtained. The Federal Constitution guarantees to the books, newspapers and periodicals, as well as the paper destined to its printing, tax immunity with the purpose of stimulating the increase of the culture and, also, to prevent that the State prosecutes its power of taxation with the objective of making unfeasible publications that Contrary to their interests. There was controversy whether electronic books would be covered by such immunity. However, recently the Federal Supreme Court decided the legal case (subject of general repercussion) and inaugurated a new phase for the publishing market.

**Keywords:** eletronic book; power of tax; cultural imunity;

## 1. INTRODUÇÃO

O avanço da tecnologia nos apresentou o livro eletrônico – também conhecido como livro digital ou livro virtual. Esses livros circulavam, quando surgiram, por meio de

---

1 Tecnólogo em Processamento de Dados pela Universidade Estadual de Maringá – UEM (1995), Bacharel em Direito pelo Centro Universitário do Distrito Federal – UNIDF (2007), Especialista em Direito da Administração Pública pela Universidade Castelo Branco (2009), Especialista em Direito Tributário pela Universidade Estácio de Sá/Complexo de Ensino Renato Saraiva (2017). Endereço eletrônico: mgs.marcelo@yahoo.com.br.

SANTOS, Marcelo Gonçalves dos. O reconhecimento da imunidade tributária aos livros eletrônicos. In: ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul/dez-2017. ISSN 2175-7119.

mídias digitais conhecidas como disquetes (já obsoletos) e CD-ROM (em rumo à obsolescência). Nos dias de hoje, em face dos avanços experimentados no campo da tecnologia da informação, é por meio da Internet (rede mundial de computadores) que ocorre a grande troca de dados e informações; essa troca contempla, inclusive, a circulação de livros digitais (eletrônicos ou virtuais).

Nesta exposição, livro digital, livro eletrônico e livro virtual serão tratados como sinônimos. Não interessa ao nosso campo de estudo perquirir diferença entre eles as quais, se houver, são pequenas e sem relevância para nossa abordagem.

É largamente sabido que livros, jornais e periódicos – bem como o papel destinado à sua impressão – estão imunes da possibilidade de instituição de impostos sobre eles pelos entes da federação. Essa norma advém da Constituição Federal, no artigo 150, inciso VI, alínea “d”. Essa imunidade visa a proteger a disseminação da cultura, das artes, da ciência e das informações de modo geral. Tem a finalidade de não criar embaraços à livre manifestação do pensamento.<sup>1</sup>

A Constituição Federal, como foi promulgada em 1988, foi construída segundo a realidade e os valores de uma era que ainda não se falava, ao menos no Brasil, em mídias digitais e circulação eletrônica de conteúdo editorial. À época de sua gênese, não havia livros em formato digital no comércio brasileiro. Atualmente, livros são comercializados tanto na forma física (em papel) como na forma de sinais óticos, magnéticos e eletrônicos (CD-ROM e, sobretudo, na forma de livros digitais distribuídos via Internet).

A controvérsia no campo tributário surgiu quando se passou a falar em livro digital. O qualificador digital trouxe dúvidas (na verdade, provocou diferentes interpretações) quanto ao “novo livro” ser um objeto, um serviço ou um software e, em consequência, se estaria ou não abarcado pela norma imunizatória insculpida no referido dispositivo constitucional.

Acerca da não tributação de livros em papel não havia dúvidas. Entrementes, havia controvérsia quando se tratava de livros digitais. Esse artigo pretende discorrer acerca do caminho percorrido pela doutrina e pelos tribunais até a recente decisão do Supremo Tribunal Federal debruçando, sobretudo, na “ratio” apontada pela doutrina para o reconhecimento da imunidade tributária cultural aos livros eletrônicos.

## 2. O PODER DE TRIBUTAR

### 2.1 Conceito

O poder de tributar está ligado diretamente à ideia de Estado. Isso porque o Estado, com vistas à consecução de sua finalidade, possui objetivos a atingir e necessita empreender uma série de atividades; a realização dessas atividades dependem de recursos financeiros os quais, em parte, são carreados ao Estado por meio da atividade tributária (ou seja, da percepção de tributos). Logo, Estado e tributo são conceitos imprescindíveis à discussão do poder de tributar.

Estado, na lição preliminar de Darcy Azambuja, é a “organização político-jurídica de uma sociedade para realizar o bem público, com governo próprio e território determinado”.<sup>2</sup> Na mesma toada, Dalmo Dallari leciona “Estado como a ordem jurídica soberana que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território”.<sup>3</sup> Um Estado possui essencialmente três elementos: população, território e governo independente<sup>4</sup>; ou, ainda, povo, território e governo soberano.<sup>5</sup>

E a finalidade do Estado é a realização do bem público<sup>6</sup>, ou seja, a percepção do bem comum do seu povo<sup>7</sup>. Com relação ao seu fim, o faz perseguindo objetivos alinhados à sua finalidade. No caso do Brasil, esses objetivos estão expressamente consignados na Constituição Federal, no artigo 3º, a saber: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

O tributo, por sua vez, possui definição legal. O Código Tributário Nacional assim dispõe no artigo terceiro<sup>8</sup>:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente

2 AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 44.ed. São Paulo: Globo, 2003, p.6.

3 DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 23.ed. São Paulo, Saraiva, 2002, p.118.

4 AZAMBUJA, op. cit., p.17-18.

5 DALLARI, op. cit., p.118.

6 AZAMBUJA, op. cit., p.6.

7 DALLARI, op. cit., p.118.

8 BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Brasília, DF: Senado, 1966.

vinculada.

A prestação pecuniária compulsória denominada tributo é, portanto, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Logo, decorre diretamente da manifestação do poder do Estado. A essa manifestação de poder estatal dá-se o nome poder de tributar que, em apertada síntese, vem a ser a capacidade de o Estado impor tributos. O poder de tributar somente pode ser exercido pelas entidades estatais que possuem atribuição constitucional para impor condutas, ou seja, competência para legislar. É imprescindível, portanto, a existência do poder político (ou poder de império) para o regular exercício do poder de tributar<sup>9</sup>.

Considerando a consequência do exercício do poder de tributar, tem-se que a capacidade normativa é requisito essencial para o salutar exercício desse poder em um Estado Democrático de Direito. Isso porque a referida consequência redundaria em uma “invasão patrimonial tendente à percepção estatal do tributo”, ou seja, o Estado invadindo o patrimônio particular e transformando parcela dele em tributo. Isso é possível porque o poder de tributar é um fragmento da soberania do Estado<sup>10</sup>.

Convém salientar que os atos de soberania de um Estado Democrático de Direito não estão à revelia da vontade popular. Sacha Calmon Navarro Coêlho ensina que o poder de tributar decorre da delegação do povo, desde o estatuto fundante decorrente da Assembleia Constituinte, como se pode verificar em sua precisa lição<sup>11</sup>:

O poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo. O Estado, ente constitucional, é produto da Assembléia [sic] Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva. A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil.

Nesse mesmo sentido, assevera Eduardo Sabbag pontuando que o “poder de tributar é, em verdade, um poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente à percepção do tributo.”<sup>12</sup>

Contudo, o dever de prestar pecúnia ao Estado visa a satisfazer, antes de

---

9 SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.666.

10 SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p.56-57.

11 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p.39.

12 SABBAG, op. cit., 2016, p.58.

mais nada, o interesse da própria coletividade. É que o Estado tem por fim promover o bem comum do povo. Logo, a referida invasão patrimonial do particular destina-se a arrecadar meios para custear o convívio de todos não sendo, portanto, um fim em si mesmo. Nesse sentido, a conferir Leandro Paulsen citando Klauss Tipke e Douglas Yamashita<sup>13</sup>:

O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos.

## 2.2 Formas de Limitação do Poder de Tributar

O Estado, no exercício de seu poder de império, avança sobre o patrimônio do particular obrigando-o a prestar tributo na forma de pecúnia. Ocorre que o patrimônio é um direito individual e como tal está albergado pela Constituição da República Federativa do Brasil, no título “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”; assim dispõe o “caput” e inciso XXII do artigo 5º<sup>14</sup>:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:  
(...)  
XXII - é garantido o direito de propriedade;  
(...)

Ademais, os indivíduos também estão protegidos contra qualquer ato que o obrigue a algo sem o devido fundamento normativo. A Constituição Federal consagra como direito individual de todos somente a lei ter o condão de estabelecer obrigações (isso abrange, é evidente, a obrigação de prestar tributos)<sup>15</sup>:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei (...):  
I - (...)  
II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;  
(...)

Como o poder de tributar impõe obrigação e incide sobre o patrimônio particular, não pode ser exercido à revelia de limites haja vista a existência de proteção constitucional em favor de todos os indivíduos (entre os quais estão os contribuintes). Logo, o poder de tributar sofre limitações as quais dão concretude à

13 PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2009, p.14.

14 BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

15 BRASIL. op. cit.

proteção dos direitos individuais dos contribuintes. Esses limites também estão na Constituição Federal e tomam a forma de princípios e imunidades tributárias<sup>16</sup>.

Segundo Kildare Gonçalves Carvalho, a “Constituição, nos artigos 150 a 152, estabelece um conjunto de princípios e vedações que delimitam o poder de tributar do Estado, garantindo o contribuinte contra o Fisco”. E prossegue apresentando um rol de princípios tributários e, por fim, a vedação nominada imunidade fiscal.<sup>17</sup> Verifica-se, então, que o sentido de limitar o poder de tributar é acautelar o contribuinte contra possíveis arbítrios do Fisco.

No mesmo sentido, a explanação de Sacha Calmon ao referir-se às limitações do poder tributar como contenção da potestade do Estado-Fisco, conforme se vê a seguir<sup>18</sup>:

Assim, se por um lado o poder de tributar apresenta-se vital para o Estado, beneficiário de sua potestade, por outro a sua disciplinação e contenção são essenciais à sociedade civil ou, noutras palavras, à comunidade dos contribuintes.

Kiyoshi Harada assevera que a competência para tributar, ao lado dos princípios tributários, também é uma importante via limitadora do poder de tributar. Ocorre que a Constituição fixa expressamente qual ente político pode tributar o quê; logo, de outro giro, aquele ente político que não recebeu competência para tributar algo não pode obviamente fazê-lo; é uma consequência lógica<sup>19</sup>.

Leandro Paulsen, também com muita clareza, ensina que o poder de tributar sujeita-se ao binômio “possibilidades *versus* limites”: Ao mesmo tempo que “autoriza” a tributação, indica também uma séria de “vedações”. Fugir desses parâmetros significa violar direitos individuais<sup>20</sup>.

Ainda acerca do binômio “possibilidades *versus* limites”, a Constituição indica quem pode e quem não pode tributar; o que pode e o que não pode ser tributado; quando pode e quando não pode ser tributado; quem pode e quem não pode ser tributado. Luciano Amaro corrobora esse entendimento, como se vê a

---

16 SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p.56.

17 CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional**. Volume 2. 20.ed.rev.atu.ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2013, p.774.

18 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p.39.

19 HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19.ed.rev.ampl. São Paulo: Atlas, 2010, p.358-359.

20 PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2009, p.13.

seguir<sup>21</sup>:

Desse modo, as chamadas “limitações ao poder de tributar integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar (ou seja, do poder, que emana da Constituição, de os entes políticos criarem tributos).

Com isso, depreende-se que o poder de tributar sofre limitações em favor daquele que por ele é atingido (contribuintes e responsáveis). As limitações ao poder de tributar tomam a forma de normas constitucionais de competência tributária, princípios constitucionais tributários e imunidades tributárias. Convém consignar que alguns doutrinadores consideram imunidades tributárias como sendo espécie de competência tributária.

### **2.2.1 Normas Constitucionais de Competência Tributária**

A repartição constitucional da competência tributária é uma importante limitação ao poder de tributar. Merece especial atenção haja vista que, considerando a estrutura peculiar do Estado Federal Brasileiro, tanto a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios possuem expressiva autonomia política, nos termos da previsão constante nos artigos 18, 21 a 24, 30 e 32, todos da Constituição Federal<sup>22</sup>. A referida peculiaridade traz consigo importantes reflexos, “notadamente em matéria tributária, que mereceu um tratamento específico em atenção à tipicidade da Federação Brasileira, onde o contribuinte é súdito, ao mesmo tempo, de três governos distintos”<sup>23</sup>.

Como no Brasil o contribuinte é súdito de três governos distintos, a repartição de competência ganha suma relevância pois dá sentido e harmonia ao sistema tributário a que esse contribuinte está submetido. Convém destacar que a submissão em pauta não é mediante infundada coação mas devido à expressão da vontade geral<sup>24</sup>.

Somente por meio da atividade legislativa é que o Estado-Fisco poderá exercer esse poder haja vista que a “competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas

21 AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.129.

22 BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

23 HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19.ed.rev.ampl. São Paulo: Atlas, 2010, p.357.

24 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p.71.

políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.”<sup>25</sup>

A outorga de competência para tributar não deve ser entendida como mera autorização para tributar. Não pode, jamais, ser interpretada como liberdade “desenfreada” para o Estado-Fisco tributar como consequência do fato de ter recebido competência. Ao contrário, deve ser lida em conjunto com todas as demais contenções desse poder. Segundo a dicção de Luciano Amaro, não se trata de outorga desmedida de competência.<sup>26</sup>

Somente a Constituição Federal pode outorgar competência tributária; logo, nenhum ente da federação poderá exercer o poder de tributar se não o fizer com fundamento na Constituição Federal. Eis aqui, novamente, a competência tributária com o sentido de limitação do poder de tributar<sup>27</sup>.

## 2.2.2 Princípios Constitucionais Tributários

Segundo o professor Roque Antônio Carrazza, princípio jurídico “é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.”<sup>28</sup>

Os princípios, em que pese o grau de abstração e generalidade, são normas de conduta (possuem caráter normativo) e, nesse sentido, são de estrita observância sob pena de grave afrontamento ao sistema jurídico. Tal afrontamento, no entendimento de Roque Antônio Carrazza, é mais grave e danoso do que a desobediência a uma regra (mesmo essa sendo constitucional). Isso porque os princípios são a tradução das ideias fundamentais que informam a organização jurídica na forma de pontos de apoio normativos<sup>29</sup>.

Os princípios carregam consigo não apenas o seu caráter normativo como

---

25 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.218.

26 AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.127-128.

27 HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19.ed.rev.ampl. São Paulo: Atlas, 2010, p.358-359.

28 CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27.ed.rev.ampl.atu. São Paulo: Malheiros, 2011, p.47.

29 Ibidem, p.48-50.



também a respectiva carga normativa; com isso, desde logo, irradiam seus efeitos.<sup>30</sup>

O Sistema Tributário Nacional é moldado por uma série de princípios constitucionais tributários. Alguns estão expressos no texto constitucional; outros são implícitos. Alguns constam topicamente na seção intitulada “Das Limitações do Poder de Tributar” da Constituição Federal (artigos 150 a 152); outros estão dispersos no texto constitucional. Mas todos balizam o exercício da tributação<sup>31</sup>.

### 3. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

#### 3.1 Conceito

Ao lado dos princípios constitucionais tributários, figuram também as imunidades como limitações ao poder de tributar. As imunidades tributárias são veiculadas no texto constitucional e dizem respeito a situações ou pessoas que não podem ser alcançados pela tributação, como forma de “preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos” da sociedade. Configuram, portanto, expressa vedação constitucional ao poder de tributar.<sup>32</sup>

Eduardo Sabbag assim define imunidade tributária<sup>33</sup>:

“a norma constitucional de desoneração tributária, que, justificada no conjunto de caros valores proclamados na Carta Magna, inibe negativamente a atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário o direito público subjetivo de 'não incomodaçoão' perante o ente tributante”

A imunidade tributária e os princípios constitucionais tributários formam o que há de mais expressivo em limitação ao poder de tributar.<sup>34</sup>

No dizer de Luciano Amaro, a imunidade tributária é o expresso não querer da Constituição em tributar “certas pessoas, ou bens, ou serviços, ou situações”.<sup>35</sup>

Paulo de Barros Carvalho assevera que a imunidade tributária é um obstáculo constitucional ao poder de tributar e que desse obstáculo decorre expressa e absoluta proteção ao cidadão-contribuinte.<sup>36</sup>

---

30 SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.667.

31 SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p.61.

32 Ibidem, p.295-296.

33 Ibidem, p. 298.

34 AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.128.

35 Ibidem, p.175.

36 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.180.

A razão para obstar a tributação de situações, objetos, bens ou pessoas específicas deve-se às escolhas políticas elegidas pelo legislador constituinte, ou seja, o “fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão, etc.)”; a consequência dessa escolha a nível constitucional “faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não tributabilidade das pessoas ou situações imunes.”<sup>37</sup>

Cuida-se, por decorrência lógica, da não atribuição de competência para tributar pois, especificamente na hipótese de imunidade tributária, “[n]ão se trata de uma amputação ou supressão do poder de tributar, pela boa razão de que, nas situações imunes, não existe (nem preexiste) poder de tributar”.<sup>38</sup>

Logo, estando a situação ou pessoa imunes, jamais há que se falar em parte credora ou devedora, objeto tributário ou afins, pois jamais ocorrerá o fato gerador nem se constituirá a respectiva obrigação tributária.<sup>39</sup>

Portanto, cuida a imunidade tributária de afastar o poder de o Estado-Fisco tributar situações, objetos, bens ou pessoas que estão protegidos constitucionalmente em razão da escolha feita pelo legislador constituinte.

### **3.2 A Imunidade Tributária como Competência Negativa**

A imunidade tributária, segundo o professor Eduardo Sabbag, é uma forma de contenção do poder de tributar manifestada por meio de expressa negação da competência tributária. Ou seja, é a indicação expressa daquilo (situação, bens ou pessoas) que não poderá ser submetido ao poder de tributação. No entendimento do referido mestre, isso ocorre porque o “legislador constituinte adotou a técnica de traçar, de modo cuidadoso, as áreas que refutam a incidência das exações tributárias, levando-se em consideração nosso sistema rígido de distribuição de competências impositivas”.<sup>40</sup>

Logo, se no Sistema Tributário Nacional há a distribuição rígida de

---

37 AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.176.

38 Ibidem, p.176.

39 SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.670.

40 SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p.295.

competências impositivas para tributar e, ainda, o traçado cuidadoso das áreas que refutam as possíveis competências para tributar, claro está que nesse sistema, respectivamente, há expressamente atribuição de competências e há negação de competências.

O Paulo de Barros Carvalho critica o posicionamento adotado por alguns estudiosos de que a imunidade seja uma limitação constitucional às competências tributárias afirmando que a regra imunizadora é, antes de tudo, definidora de competência.<sup>41</sup>

Na mesma toada, Leandro Paulsen apregoa que as “regras negativas de competência tributária são consideradas como normas de imunidade, pois afastam a possibilidade de tributação de determinadas pessoas ou bases econômicas.”<sup>42</sup> E, ainda, destaca a exclusividade constitucional dessas normas imunizantes em razão do seguinte raciocínio: “As regras de imunidade têm foro exclusivo na Constituição porque são regras (ainda que negativas) de competência tributária.”<sup>43</sup>

Convém ressaltar que as imunidades tributárias, por sua natureza, trazem consigo dupla consequência jurídica: primeiro, contém o poder de tributar; segundo, constituem direito subjetivo do contribuinte à não tributação.<sup>44</sup>

Por fim, claro está que o estabelecimento das imunidades tributárias implica necessariamente no desenho da competência tributária (desenho de contenção) e, por extensão, na formulação de direito subjetivo de não sofrer tributação além do que esse desenho permitir.

### **3.3 A Imunidade Tributária como Garantia Fundamental**

O poder de tributar, quando devidamente materializado e concretizado às últimas consequências, tem como resultado final a interferência no direito de propriedade dos particulares – parte do patrimônio do particular, na forma de pecúnia, é transferido para o Estado-Fisco. Entretanto, como já visto alhures, o direito de propriedade é qualificado como direito fundamental (Constituição Federal, artigo 5º, “caput”).

---

41 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p.181.

42 PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2009, p.240.

43 Ibidem, p.240.

44 SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p.297-298.

Ocorre que as imunidades tributárias funcionam, inclusive, como meio assecuratório dos direitos individuais dos contribuintes pois limitam o poder de império do Estado em tributar os contribuintes retirando-lhes, pela via legal, parte de seu patrimônio.<sup>45</sup>

É nesse sentido o entendimento de Eduardo Sabbag, que assim leciona acerca da proteção dos direitos individuais dos contribuintes<sup>46</sup>:

Para o STF, as imunidades e os princípios tributários são *limitações constitucionais ao poder de tributar*, ganhando a estatura de *cláusulas pétreas* – limites não suprimíveis por emenda constitucional, uma vez **asseguradores de direitos e garantias individuais** (art. 60, § 4º, IV, CF), aptos ao resguardo de princípios, interesses e valores, tidos como fundamentais pelo Estado.  
(o original não possui negrito)

Segundo Roque Antônio Carrazza, o alcance das imunidades tributárias não estão sujeitas às normas infraconstitucionais. E prossegue, aclarando mais ainda a força protetiva das imunidades em benefício dos contribuintes<sup>47</sup>:

As regras imunizantes criam situações de não-incidência tributária que não podem ser ilididas; não, pelo menos, enquanto o Texto Magno não for alterado por novo *poder constituinte originário*. É que tais normas envolvem, sem exceção, *cláusulas pétreas*, e, por isso, sua eventual revogação viola direito fundamental e rompe a ordem constitucional vigente.

E, mais que impor limites ao poder do Estado, as “garantias fundamentais asseguram ao indivíduo a possibilidade de exigir dos Poderes Públicos o respeito ao direito que instrumentalizam”<sup>48</sup>.

Por fim, a clássica nota de atualização da professora Mizabel Derzi na consagrada obra de Aliomar Baleeiro; segundo a professora, muitas das imunidades tributárias são “especializações” dos direitos e garantias individuais e, como tal, não estão sujeitas à modificação por emenda constitucional uma vez revestidas do caráter de norma pétrea”.<sup>49</sup>

---

45 CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27.ed.rev.ampl.atu. São Paulo: Malheiros, 2011, p.772.

46 SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p.298.

47 CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27.ed.rev.ampl.atu. São Paulo: Malheiros, 2011, p.773.

48 MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4.ed.rev.atual. São Paulo: Saraiva. 2009, p.302.

49 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.ed.rev.compl. À luz da Constituição de 1998 até a Emenda Constitucional nº10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.14.

## 4. O LIVRO DIGITAL

### 4.1 Livro de papel “versus” livro digital

Roque Antônio Carrazza principia o estudo da imunidade dos livros trazendo à colação um conceito intuitivo do termo livro<sup>50</sup>:

Todos nós sabemos que um livro é um objeto elaborado com papel, que contém, em várias páginas encadernadas, informações, narrações, comentários, etc. Impressos por meio de caracteres. Esta é a acepção corriqueira de livro, que qualquer dicionarista registra.

Mas é Eduardo Sabbag que oferece uma análise do termo “livro” como veículo de pensamento, essencial para o exame da imunidade explicitada no art. 150, I, “d”, da Constituição Federal<sup>51</sup>:

O conceito de livro é aberto, complexo e ambíguo. Pode ser impresso em papel; pode ser um livro virtual, no espaço cibernético; pode conter folhas soltas ou cosidas; pode vir com capa flexível ou dura; pode conter informação científica ou leviana; entre outras tantas multifacetadas possibilidades.

A nosso sentir, os livros são suportes materiais utilizados à propagação de um pensamento formalmente considerado. Nesse passo, o livro deve conter uma *base física* (em papel ou mídia eletrônica) e uma *finalidade “espiritual”* de geração do bem educativo.

Bem se vê que o autor estende o conceito de livro para além daqueles existentes em meios materiais: inclui as publicações em mídia eletrônica no campo conceitual de livro. Ocorre que à época da construção da Constituição Federal, nos idos de 1988, não se falava, no Brasil, de produção e distribuição de livros por outros meios que não o papel. A própria Internet (rede mundial de computadores e atualmente meio de grande difusão de livros digitais), embora já existente, era algo muito incipiente no Brasil e com pouquíssimos pontos de acesso.

Segundo Cláudio Colnago, os livros eletrônicos decorrem da combinação de um conteúdo (manifestação virtual do tradicional livro impresso, em outras palavras, uma mensagem a ser transmitida), com um dispositivo eletrônico (*hardware* na forma de computador, *e-readers*, *tablets*, etc) e um aplicativo com funcionalidade de emular a possibilidade de leitura de um livro (*software*).<sup>52</sup>

É importante reconhecer que esse avanço não inventou algo diferente do

50 CARRAZA, op. cit., p.862-863.

51 SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p.390.

52 COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. A imunidade tributária dos livros eletrônicos e dos aparelhos destinados à sua leitura (*e-books* e *e-readers*). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n.100, ano 19, p.35-48, set./out., 2011, p.42-47.

livro pois “o livro eletrônico não deixa de ser uma obra cuja criação foi totalmente intelectual, buscando, da mesma forma que no livro impresso, a difusão do conhecimento e apresentando, inclusive, as mesmas consequências jurídicas”.<sup>53</sup>

Hugo de Brito Machado Segundo lança luz ao tema pondo em evidência que a evolução tecnológica “tocou” apenas o suporte físico sobre o qual os livros ganham existência.<sup>54</sup>

Carpinetti e Santos destacam trecho do voto da relatora Maria Leonor Leite Vieira proferido no julgamento do processo DRT-12-0808/2000, no sentido de que, para o nosso ordenamento, o que interessa é que “livro é meio de propagação de conhecimento qualquer que seja o meio através do qual isso é feito”.<sup>55</sup>

Verifica-se, portanto, que livro digital é, antes de mais nada, livro. O “digital” diz respeito ao meio (ou suporte) onde o conteúdo editado (ou dados, informação, mensagem, entre outros sentidos) é conduzido (ou armazenado, ou reproduzido, entre outros sentidos). Tanto é que um mesmo conteúdo é atualmente vendido na forma de “livro em papel” ou “livro digital”; nesse caso, segundo o raciocínio estudado, a essência do objeto é fixa mas os suportes são variados e atendem ao gosto de cada leitor.

## 4.2 Formas de Distribuição do Livro Digital

Segundo Liliana Giusti Serra, em artigo apresentado no III Seminário de Pesquisa da Fundação Escola de Sociologia e Política de São Paulo, o livro eletrônico é o resultado da reunião de quatro elementos: o dispositivo de leitura (*hardware*), os formatos dos arquivos (conteúdo), as plataformas de leitura (*software*) e as ferramentas de DRM (*Digital Rights Management*)<sup>56</sup>.

Os livros eletrônicos são distribuídos segundo um formato digital o qual

---

53 MEDINA, Francisco das Chagas Sampaio; PINHEIRO, Paulo Roberto Meyer; TASSIGNY, Mônica Mota. A imunidade tributária aos *e-books* frente a atuação doutrinária e jurisprudencial: análise das perspectivas da hermenêutica jurídica constitucional do Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n.127, ano 24, p.29-77, mar./abr., 2016, p.71.

54 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a Imunidade Tributária dos Livros Eletrônicos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n.112, ano 21, p.67-83, set./out.,2013, p.69.

55 CARPINETTI, Ana Carolina; SANTOS, Stella Oger P. Aplicação da norma de imunidade tributária do art. 150, VI, d, da CF/1988 aos livros digitais: uma análise à luz dos recentes precedentes sobre o assunto. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n.127, ano 24, p.19-30, mar./abr., 2016, p.23.

56 SERRA, Liliana Giusti. **Os Quatro Elementos dos Livros Digitais**. In: III Seminário de Pesquisa da Fundação Escola de Sociologia e Política de São Paulo. São Paulo, 2014. Disponível em: [http://www.fespsp.org.br/seminario2014/anais/GT6/10\\_OS\\_QUATRO\\_ELEMENTOS.pdf](http://www.fespsp.org.br/seminario2014/anais/GT6/10_OS_QUATRO_ELEMENTOS.pdf). Acessado em: 22 nov. 2016, p.1.

indica como o arquivo que retém o conteúdo do livro propriamente dito está codificado. O formato do arquivo não tem a ver com o conteúdo em si mas diz respeito a como os dados digitais estão estruturados e gravados bem como devem ser interpretados pelos equipamentos eletrônicos no momento em que forem projetados nas telas ou visores. Segundo Tania Ivani ROKOHL, os formatos de codificação digital (formato de arquivos) mais comuns empregados na produção de livros eletrônicos são ASCII, TXT, HTM, HTML, XHTML, XML, OPF, LIT, PRC, PDB, PDF, WAP, xDOC, WML, DOC, DocPalm, RTF, RB, EXE e ePub. Destaca, ainda, que atualmente o formato mais popular é o PDF<sup>57</sup>.

Uma vez formatado digitalmente (ou seja, conteúdo codificado em um dos formatos acima), o livro eletrônico é “gravado” em algum meio eletrônico que possibilite a sua distribuição. Esse meio corresponde ao suporte do conteúdo informacional; os meios eletrônicos mais comuns de distribuição de livros eletrônicos são CD-ROM, DVD, *pen-drives*, *tablets* e *e-readers*. A respeito dos *tablets* e *e-readers*, , cabe uma ressalva: embora sejam dispositivos de leitura de livros eletrônicos, podem funcionar também como meio de distribuição. Exemplo: um *tablet* foi comprado com a finalidade de ser utilizado para acessar e navegar na Internet, servir de calculadora e agenda eletrônica, editor de textos e planilhas de cálculos, e para executar jogos eletrônicos; entretanto, veio também com um aplicativo de leitura e conjunto de livros digitais previamente instalados no dispositivo. Nesse exemplo, o próprio dispositivo eletrônico serve também como meio de distribuição dos livros digitais<sup>58</sup>.

### 4.3 Livro Digital é um Software?

Segundo Rita de Cássia Lopes da Silva (2003, p.34), “software é uma sequência de instruções em uma linguagem que faz o computador realizar uma determinada tarefa”. Em outras palavras, a grosso modo *software* é o que se conhece como programa de computador<sup>59</sup>.

Rememorando Liliana Giusti Serra (2014, p.1), o *software* é um dos

---

57 ROKOHL, Tania Ivani. **Livro Digital: novos suportes, novos desafios**. 2012. Trabalho de Conclusão de Curso de Bacharelado. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. RS Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/54275/000855813.pdf?...1>. Acessado em: 13 nov. 2016, p.16.

58 Ibidem, p.3-6.

59 SILVA, Rita de Cássia Lopes da. **Direito Penal e Sistema Informático**. 1.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p.34.

elementos da composição final denominada livro eletrônico: o dispositivo de leitura (*hardware*), os formatos dos arquivos (conteúdo), as plataformas de leitura (*software*) e as ferramentas de direitos autorais.<sup>60</sup>

Logo, dados digitais (no caso em exame, o conteúdo de um livro digital) e *software* não se confundem. O *software* instrui o dispositivo eletrônico a como lidar com os dados digitais armazenados na forma de arquivos para, como resultado final, propiciar a experiência de leitura aos usuários de dispositivos eletrônicos dessa natureza.

Em razão dessa distinção - *software versus* livros digitais - os livros digitais não estão submetidos às mesmas imposições tributárias. Na verdade, já não há controvérsia sobre as obrigações tributárias que se abatem sobre os fatos da vida que envolvem a distribuição de software. O mesmo não se verifica quando se fala especificamente do livro digital. Hugo de Brito Machado Segundo, ao enfrentar a questão da tributação do livro digital como se *software* fosse, aduz claramente que são objetos que não estão submetidos às mesmas mas regras (isso em razão de suas diferenças). De acordo com o autor, livro eletrônico é, no máximo, uma especialização do gênero *software* e, em consequência, não está submetido ao regime tributário dado aos *softwares* em geral<sup>61</sup>.

## 5. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS DIGITAIS

### 5.1 Fundamento Constitucional

A Constituição Federal estabelece no Capítulo I do Título VI (art. 145 a 162) o Sistema Tributário Nacional. Esse sistema foi estabelecido de “forma completa, nada deixando à eventual colaboração do legislador ordinário”<sup>62</sup>. Por meio desse sistema, já estão estabelecidas as espécies possíveis de tributos, as hipóteses que podem ser por eles alcançados e aquelas que estão resguardadas de eventual tributação, e, ainda, a distribuição de competência entre os entes da federação.

---

60 SERRA, Liliana Giusti. **Os Quatro Elementos dos Livros Digitais**. In: III Seminário de Pesquisa da Fundação Escola de Sociologia e Política de São Paulo. São Paulo, 2014. Disponível em: [http://www.fespsp.org.br/seminario2014/anais/GT6/10\\_OS\\_QUATRO\\_ELEMENTOS.pdf](http://www.fespsp.org.br/seminario2014/anais/GT6/10_OS_QUATRO_ELEMENTOS.pdf). Acessado em: 22 nov. 2016, p.1.

61 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a Imunidade Tributária dos Livros Eletrônicos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n.112, ano 21, p.67-83, set./out.,2013, p.71-72.

62 HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19.ed.rev.ampl. São Paulo: Atlas, 2010, p.358-359.



A imunidade concedida pelo legislador constituinte aos livros tem assento constitucional no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, a conferir<sup>63</sup>:

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

Ao conceder a imunidade também ao papel destinado à impressão dos livros, jornais e periódicos, o legislador constituinte demonstrou que, de fato, optou por livrá-los ao máximo possível do alcance do poder tributário do Estado. E o fez, por certo, movido por especial razão. Kiyoshi Harada aduz que a “Carta Magna, ao imunizar os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, teve por objetivo incentivar a cultura geral e garantir a livre manifestação do pensamento e do direito à crítica.”<sup>64</sup>

A imunidade dos livros, jornais e periódicos é objetiva, ou seja, sua substância é suficiente para atrair ou não a imunidade. Logo, o conteúdo é irrelevante não devendo ser perquirido se possui finalidade educacional, cultural, científico, artístico, etc. Sendo livro, jornal ou periódico, não podem estar sujeitos aos impostos.<sup>65</sup>

A esse respeito, vale conferir decisões do Supremo Tribunal Federal em dois casos emblemáticos confirmando o entendimento de que o valor (qualidade ou relevância) do conteúdo veiculado nos livros, jornais ou periódicos não é elemento apto a incluir ou excluir seus veículos do campo da imunidade: (i) em 1987, o STF deu provimento ao Recurso Extraordinário nº 101.441/RS, da relatoria da Sr. Ministro Sydney Sanches, reconhecendo que as listas telefônicas gozam de imunidade tributária mesmo que seu conteúdo não seja noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico pois isso não foi requisito estabelecido pelo texto constitucional; (ii) em 2004, o STF deu provimento ao Recurso Extraordinário nº 221.239/SP, da relatoria da Sra. Ministra Ellen Gracie, reconhecendo que os álbuns de figurinhas gozam de imunidade tributária pois o texto constitucional não fez

---

63 BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

64 HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19.ed.rev.ampl. São Paulo: Atlas, 2010, p.375.

65 Ibidem, p.375.

ressalvas quanto ao valor artístico ou didático da publicação, tampouco da relevância ou qualidade do conteúdo.

Claro está, portanto, que o conteúdo dos livros, jornais e periódicos é irrelevante para a incidência da imunidade tributária. Entretanto, o que ainda suscitava dúvidas é se a imunidade tributária em exame abarcaria também os livros, jornais e periódicos em versões eletrônicas. Em outras palavras, o qualificador eletrônico, por ser de natureza objetiva e não ter sido consignado no texto constitucional, seria elemento de exclusão desses objetos da abrangência da imunidade tributária cultural?

O professor Kiyoshi Harada defende o posicionamento de que a tecnologia na área da informática provocou a ampliação do conceito de livro – o que antes era necessariamente físico, atualmente é possível ter existência virtual em meios eletrônicos. Aduz que o aspecto (físico ou virtual) não se sobrepõe ao objeto em si que, no caso dos livros, é transmitir e conservar informações<sup>66</sup>.

Converge nesse sentido, o entendimento esposado por Sacha Calmon para quem, quando do seu estudo acerca da extensão da imunidade tributária aos demais objetos de difusão cultural, “onde há a mesma razão, há a mesma disposição”.<sup>67</sup>

Eduardo Sabbag apregoa que deixar de considerar o avanço tecnológico sobre o mercado editorial resultaria no desvirtuamento da ideia de desoneração que foi traçada pelo poder constituinte originário. Defende, portanto, o reconhecimento da imunidade sobre livros difundidos em meios ópticos (CD-ROM) por serem sucedâneos do livros em papel.<sup>68</sup>

Na mesma toada, o entendimento de Roque Antônio Carraza que, em seus estudos, no sentido de que a Constituição Federal determinou imunidade tributária aos livros por serem veículos do pensamento e não pela condição de objetos físicos de impressão de texto; o que vale, segundo o professor, é que seja meio de difusão da cultura.<sup>69</sup>

---

66 HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19.ed.rev.ampl. São Paulo: Atlas, 2010, p.376.

67 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p.314.

68 SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p.392.

69 CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27.ed.rev.ampl.atu. São Paulo: Malheiros, 2011, p.863.

## 5.2 Julgados nos Tribunais

Os tribunais vinham enfrentando o tema cada qual segundo seu próprio entendimento; isso promoveu diversos entendimentos e grave insegurança jurídica. Em razão da divergência de entendimentos, havia (a ainda há pois a decisão é bem recente) considerável judicialização de conflitos atinentes a instituição de tributos sobre livros eletrônicos. Os tribunais (estaduais e federais) foram instados a apreciar e decidir esses conflitos. A seguir, serão explorados três exemplos de como os tribunais vinham enfrentando o tema.

Examinando a ementa da decisão proferida na apelação em mandado de segurança AMS nº 2000.61.04.005281-4, na Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3º Região, da relatoria da Senhora Desembargadora Federal Consuelo Yoshida, publicada no DJ em 03/11/2008, tem se que, naquele processo, foi reconhecida que a imunidade dos livros é do tipo objetiva, em reconhecimento da liberdade de comunicação e da manifestação do pensamento; visa, então, a proteção de valores como a expressão da atividade intelectual, artística e científica e o acesso e difusão da cultura e da educação; nesse sentido, houve o desapego ao valor léxico e o apreço ao espírito da lei, por meio de interpretação evolutiva adequando a concepção à realidade.<sup>70</sup>

Agora, examinando a ementa da decisão proferida em agravo de instrumento na apelação cível AgIn 0023050-98.2014.8.07.0000, na Terceira Turma Cível do Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios, sob a relatoria do Senhor Desembargador Alfeu Machado, publicada no DJE em 28/01/2015, pág. 188, verifica-se que o reconhecimento de que o texto constitucional não prende a ideia de imunidade dos livros à existência deles em papel; se assim fosse, segundo a decisão em comento, a liberdade de cultural estaria “presa” ao papel e a difusão da cultura condenada ao retrocesso; a interpretação literal do texto constitucional seria então amesquinhadora da intenção do constituinte no tocante aos valores fundamentais da liberdade, expressão e cultura.<sup>71</sup>

---

70 BRASIL. Tribunal Regional Federal – 3ª Região. **AMS n. 200061040052814**. Apelante: União Federal (Fazenda Nacional). Apelado: Oxford University Press do Brasil Publicações LTDA. Relator: Desembargadora Consuelo Yoshida, São Paulo. DJ 03 nov. 2008. Disponível em: [www.trf3.jus.br](http://www.trf3.jus.br). Acesso em: 12 dez. 2016.

71 BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. **AgIn n. 0023050-98.2014.8.07.0000**. Agravante: Distrito Federal. Agravado: Saraiva e Siciliano S/A. Relator: Desembargador Alfeu Machado, Distrito Federal. DJE 28 jan. 2015. Disponível em [www.tjdft.jus.br](http://www.tjdft.jus.br). Acesso em: 12 dez. 2016.

Partindo para mais um caso concreto, agora em exame a decisão proferida na apelação nº 0002600-78.2013.8.26.0053, na Segunda Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, sob a relatoria do Senhor Desembargador Renato Delbianco, publicada no Diário Eletrônico nº 1918, em 03/07/2015 (acórdão registrado sob nº 20150000474130). Nessa decisão, é reforçada mais uma vez que a Constituição Federal prestigiou a livre manifestação do pensamento e as atividades intelectual, artística e científica; o texto constitucional o fez sem impor que isso ocorra necessariamente mediante veículos em papel; ressalta que a garantia constitucional é voltada ao fornecimento de informações; assim, excluir os meios eletrônicos dessa seara é assinalar o retrocesso.<sup>72</sup>

### 5.3 Julgados no Supremo Tribunal Federal

A controvérsia, enfim, foi apresentada ao Supremo Tribunal Federal. O STF havia apreciado e se manifestado algumas vezes a respeito do tema mas ainda não tinha assentado jurisprudência. Inicialmente, o entendimento do STF era no sentido da interpretação restritiva do conceito de livro para os fins do art. 150, VI, “d” da CF. Optava a Suprema Corte pela interpretação literal da norma. Isso pode ser constatado em diversos julgados.

Em 2009, decisão proferida no agravo regimental no recurso extraordinário nº 495.385, oriundo do Estado de São Paulo, sob a relatoria do Senhor Ministro Eros Grau, e publicada no DJE nº 200, divulgado em 22/10/2009, reconheceu que filmes e papéis fotográficos utilizados para a impressão de livros, jornais e periódicos também são imunes. Entretanto, segundo a decisão, somente estão imunes porque são “assimiláveis ao papel” posto que é esse o material (e seus assemelhados) que estaria contemplado pela norma constitucional.<sup>73</sup>

No mesmo sentido, a decisão proferida no agravo regimental no recurso extraordinário nº 504.615, oriundo do Estado de São Paulo, da relatoria do Sr Ministro Ricardo Lewandowski, e publicada no DJE nº 94, divulgado em 18/05/2011. Essa decisão literalmente aduz que o artigo 150, VI, “d”, da CF, deve ter interpretado restritivamente e que a imunidade somente poderá ser estendida àqueles materiais

---

72 BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Ap n. 0002600-78.2013.8.26.0053.**

Apelante: Estado de São Paulo. Apelado: Livraria Internacional SBS LTDA. Relator: Desembargador Renato Delbianco. DJE nº 1918, em 03/07/2015. Disponível em: [www.tjsp.jus.br](http://www.tjsp.jus.br). Acesso em: 12 dez. 2016.

73 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AgRg no RE nº 495.385.** Reclamante: Editora Três LTDA. Reclamado: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Eros Grau, Brasília. DJE nº 200, divulgado em 22/10/2009. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acessado em 17 dez. 2016.

que sejam assimiláveis ao papel – naquele caso concreto, os filmes e papéis fotográficos. Foi reiterado, portanto, o entendimento anterior.<sup>74</sup>

Nesse contexto foi firmado o enunciado 657 na Súmula do Supremo Tribunal Federal, com a seguinte disposição: “A imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.”<sup>75</sup>

Em 2011, ganhou espaço no STF uma corrente oposta àquela restritiva. Segundo aquela decisão, da Constituição Federal deve ser extraída a maior concretude possível de suas normas devendo, para isso, ser exercida interpretação teleológica e integrativa. Essa decisão foi proferida no Recurso Extraordinário nº 202.149, oriundo do Estado do Rio Grande do Sul, da relatoria do Senhor Ministro Celso de Melo, publicada no DJE nº 195 e divulgada em 10/10/2011. De acordo com essa decisão, a CF mencionou papel no art. 150, VI, “d” de forma exemplificativa e não exaustiva. O caráter exemplificativo permite, portanto, que a norma seja interpretada em todo o seu viés teleológico e, nesse caminhar, que livro digital (ou eletrônico) possa gozar do mesmo regime do livro em papel.<sup>76</sup>

Entretanto, por último foi o Recurso Extraordinário nº 330.817 que vinha tratando a questão. Nesse RE, Estado do Rio de Janeiro e Elfez Edição, Comércio e Serviço LTDA (esse último conta com *amicus curiae* União Federal, Associação Nacional dos Editores de Livros e Sindicato Nacional dos Editores de Livros) travaram discussão acerca da possibilidade de reconhecimento da imunidade relativa ao ICMS cobrado na comercialização de enciclopédia jurídica em meio digital. O Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, por meio da 11ª Câmara Cível, reconheceu a indigitada imunidade. Entretanto, o Estado do Rio de Janeiro viu-se irredimido e combateu a decisão no STF. O referido RE teve repercussão geral reconhecida em 2012, em decisão proferida no Recurso Extraordinário nº 330.817, da relatoria do Senhor Ministro Dias Toffoli, e publicada no DJE nº 192, divulgado em

---

74 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AgRg no RE nº 504.615**. Reclamante: Empresa Folha da Manhã S/A. Reclamado: União Federal. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. DJE nº 94, divulgado em 18/05/2011. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acessado em 17 dez. 2016.

75 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 657**. A imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 18 dez. 2016.

76 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 202.149**. Reclamante: União Federal. Reclamado: Grupo Editorial Sinos S/A. Relator: Ministro Celso de Melo. Relator para o acórdão: Ministro Marco Aurélio. DJE nº 195, divulgado em 10/10/2011. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acessado em 17 dez. 2016.

28/09/2012.<sup>77</sup>

Em setembro de 2016, o Ministro Relator Dias Toffoli proferiu voto negando provimento ao recurso extraordinário (favorável à imunidade dos livros eletrônicos); mas o julgamento foi suspenso em razão da existência de repercussão geral do tema (suspensão publicada no DJE nº 215, divulgado em 06/10/2016).

Entretanto, em 8 de março de 2017, o plenário do STF apreciou e julgou o referido tema de repercussão geral sinalizando o rumo que a jurisprudência deverá tomar e, em consequência, as decisões dos litígios assemelhados. A conferir:

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, apreciando o tema 593 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário e fixou a seguinte tese: "A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo".

Prevaleceu, portanto, a corrente que enxergou na hermenêutica constitucional um instrumento à favor da sociedade e seus dias atuais; houve por bem "observar [...] que a interpretação normativa deve ser realizada de forma ampla, comparando a realidade com o caso concreto, e não priorizando somente o momento histórico em que a norma foi editada".<sup>78</sup>

Assim, foi inaugurada uma nova fase para o mercado de produção e consumo de material editorial digital; desta vez, com segurança jurídica no tocante à imunidade cultural aos livros e publicações eletrônicas.

## 6. CONCLUSÃO

Um livro digital é resultado da convergência de quatro elementos: um dispositivo de leitura (*hardware*), um programa de computador funcionando como plataforma de leitura (*software*), um conteúdo codificado em arquivos digitais (mensagem do livro) e controle de direitos autorais. Verifica-se, nos dias de hoje, que é possível adquirir 1 (um) dispositivo de leitura e 1 (um) programa de computador e, em sequência, muitos (dezenas, centenas ou milhares) arquivos digitais (estes contendo a mensagem/conteúdo de um livro, para serem lidos no

---

77 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 330.817**. Reclamante: Estado do Rio de Janeiro. Reclamado: Elfez Edição Comércio e Serviços LTDA. Relator: Ministro Dias Toffoli. DJE nº 192, divulgado em 28/09/2012. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acessado em 17 dez. 2016.

78 MEDINA, Francisco das Chagas Sampaio; PINHEIRO, Paulo Roberto Meyer; TASSIGNY, Mônica Mota. A imunidade tributária aos *e-books* frente a atuação doutrinária e jurisprudencial: análise das perspectivas da hermenêutica jurídica constitucional do Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n.127, ano 24, p.29-77, mar./abr., 2016, p.71-72.

mesmo equipamento e com o mesmo programa).

Em face dessa composição estrutural, entendemos que um livro digital não é um *software* propriamente dito e, em consequência, com ele não deve ser confundido; ademais, traz consigo a mesma mensagem/conteúdo do correspondente livro em papel, embora essa mensagem/conteúdo esteja “gravada” por meio de sinais digitais. Mas o fundamental é que, mesmo por meio digital, continuam sendo veículos de transmissão do pensamento, de ideias, de dados, de informações. E livros são livros porque cumprem esse desiderato; não porque têm a forma de um conjunto de páginas reunidos entre capas.

Os Tribunais Regionais Federais e os Tribunais de Justiça vinham enfrentando essa questão e tendiam a estender a imunidade cultural aos livros, jornais e periódicos digitais. Reconheciam, embora sem pacificar o assunto, que o meio eletrônico ou digital não retiram desses livros a sua essência de veículos de ideias.

Por sua vez, o Supremo Tribunal Federal possuía interpretação restritiva e, a despeito dela, estendia a imunidade tributária apenas aos filmes e papéis fotográficos por serem justamente assemelhados ao papel. Preferia uma interpretação gramatical do texto constitucional. Mas a Suprema Corte vinha dando a entender que mudaria seu entendimento. Isso porque começou a produzir julgados em que, por meio da adoção de interpretação teleológica integrativa, passou a reconhecer que o papel, no preceito imunizatório, era qualidade exemplificativa e não exaustiva.

Contudo, no RE nº 330.817 foi sinalizado com ainda mais força a possibilidade de mudança de posicionamento – o Ministro Relator Dias Toffoli proferiu voto negando provimento ao recurso extraordinário e o julgamento foi suspenso em razão de haver reconhecimento de repercussão geral do tema.

Finalmente, em 8 de março de 2017, o plenário do STF decidiu a questão, na forma de repercussão geral, fixando a seguinte tese: “A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo”. Prevaleceu, como visto alhures, o entendimento de que a substância é que determina o que vem a ser livro e não o suporte em que é veiculado.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 44.ed. São Paulo: Globo, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.ed.rev.compl. À luz da Constituição de 1998 até a Emenda Constitucional nº10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BRASIL. Tribunal Regional Federal – 3ª Região. **AMS n. 200061040052814**. Apelante: União Federal (Fazenda Nacional). Apelado: Oxford University Press do Brasil Publicações LTDA. Relator: Desembargadora Consuelo Yoshida, São Paulo. DJ 03 nov. 2008. Disponível em: [www.trf3.jus.br](http://www.trf3.jus.br). Acesso em: 12 dez. 2016.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. **AgIn n. 0023050-98.2014.8.07.0000**. Agravante: Distrito Federal. Agravado: Saraiva e Siciliano S/A. Relator: Desembargador Alfeu Machado, Distrito Federal. DJE 28 jan. 2015. Disponível em [www.tjdft.jus.br](http://www.tjdft.jus.br). Acesso em: 12 dez. 2016.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Ap n. 0002600-78.2013.8.26.0053**. Apelante: Estado de São Paulo. Apelado: Livraria Internacional SBS LTDA. Relator: Desembargador Renato Delbianco. DJE nº 1918, em 03/07/2015. Disponível em: [www.tjsp.jus.br](http://www.tjsp.jus.br). Acesso em: 12 dez. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AgRg no RE nº 495.385**. Reclamante: Editora Três LTDA. Reclamado: Estado de São Paulo. Relator: Ministro Eros Grau, Brasília. DJE nº 200, divulgado em 22/10/2009. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acessado em 17 dez. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AgRg no RE nº 504.615**. Reclamante: Empresa Folha da Manhã S/A. Reclamado: União Federal. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. DJE nº 94, divulgado em 18/05/2011. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acessado em 17 dez. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 202.149**. Reclamante: União Federal. Reclamado: Grupo Editorial Sinos S/A. Relator: Ministro Celso de Melo. Relator para o acórdão: Ministro Marco Aurélio. DJE nº 195, divulgado em 10/10/2011. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acessado em 17 dez. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE nº 330.817**. Reclamante: Estado do Rio de Janeiro. Reclamado: Elfez Edição Comércio e Serviços LTDA. Relator: Ministro Dias Toffoli. DJE nº 192, divulgado em 28/09/2012. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acessado em 17 dez. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 657**. A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos. Disponível em: [www.stf.jus.br](http://www.stf.jus.br). Acesso em: 18 dez. 2016.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**.



Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Brasília, DF: Senado, 1966.

CARPINETTI, Ana Carolina; SANTOS, Stella Oger P. Aplicação da norma de imunidade tributária do art. 150, VI, d, da CF/1988 aos livros digitais: uma análise à luz dos recentes precedentes sobre o assunto. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n.127, ano 24, p.19-30, mar./abr., 2016.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27.ed.rev.ampl.atu. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional**. Volume 2. 20.ed.rev.atu.ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26.ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. A imunidade tributária dos livros eletrônicos e dos aparelhos destinados à sua leitura (*e-books* e *e-readers*). **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n.100, ano 19, p.35-48, set./out., 2011.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 23.ed. São Paulo, Saraiva, 2002.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19.ed.rev.ampl. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Ainda a Imunidade Tributária dos Livros Eletrônicos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n.112, ano 21, p.67-83, set./out.,2013.

MEDINA, Francisco das Chagas Sampaio; PINHEIRO, Paulo Roberto Meyer; TASSIGNY, Mônica Mota. A imunidade tributária aos *e-books* frente a atuação doutrinária e jurisprudencial: análise das perspectivas da hermenêutica jurídica constitucional do Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, n.127, ano 24, p.29-77, mar./abr., 2016.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 4.ed.rev.atual. São Paulo: Saraiva. 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário – Constituição e Código tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2009.

ROKOHL, Tania Ivani. **Livro Digital: novos suportes, novos desafios**. 2012.

Trabalho de Conclusão de Curso de Bacharelado. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. RS Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/54275/000855813.pdf?...1>. Acessado em: 13 nov. 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SERRA, Liliana Giusti. **Os Quatro Elementos dos Livros Digitais**. In: III Seminário de Pesquisa da Fundação Escola de Sociologia e Política de São Paulo. São Paulo, 2014. Disponível em: [http://www.fespsp.org.br/seminario2014/anais/GT6/10\\_OS\\_QUATRO\\_ELEMENTOS.pdf](http://www.fespsp.org.br/seminario2014/anais/GT6/10_OS_QUATRO_ELEMENTOS.pdf). Acessado em: 22 nov. 2016.

SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

SILVA, Rita de Cássia Lopes da. **Direito Penal e Sistema Informático**. 1.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.