



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Sobre a Imunidade dos Livros, Jornais e Periódicos Eletrônicos

Bruno Gama

Rio de Janeiro
2013

BRUNO GAMA

Sobre a Imunidade dos Livros, Jornais e Periódicos Eletrônicos

Artigo Científico apresentado como
exigência de conclusão de Curso de
Pós-Graduação *Lato Sensu* da
Escola de Magistratura do Estado do
Rio de Janeiro. Professores
Orientadores:
Mônica Areal
Néli Luiza C. Fetzner
Nelson C. Tavares Júnior

Rio de Janeiro
2013

SOBRE A IMUNIDADE DOS LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS ELETRÔNICOS

Bruno Gama

Graduado pela Universidade
Federal Fluminense. Advogado.

Resumo: A evolução tecnológica oportunizou o surgimento da internet e de novas mídias ou formatos para veicular o conteúdo correspondente aos livros, jornais e periódicos tradicionais, publicados em papel. Este novo formato é denominado digital ou eletrônico. Ocorre que a massificação de leitores digitais, que permitem a aquisição da informação ou de obra intelectual científica ou literária nesse novo formato, trouxe o questionamento sobre a abrangência do art. 150, VI, “d”, da CRFB/88, que dispõe sobre a imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos. Destarte, este trabalho é sobre a possibilidade e adequação de se estender a norma imunizante dos livros, jornais e periódicos aos livros, jornais e periódicos eletrônicos.

Palavras-chave: Tributário. Imunidade. Livro Eletrônico.

Sumário: Introdução. 1. Significado das Imunidades Tributárias em uma Constituição Democrática: Direitos Fundamentais ou Mero Favor Constitucional? 2. Da Divergência Doutrinária e Jurisprudencial. 3. Sobre a Adequação de Uma Interpretação Extensiva. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O atual cenário tecnológico trouxe uma série de inovações em termos de mídia que veicule informação, dentre elas livro, jornais e periódicos no formato eletrônico, facilitando imensamente a divulgação da cultura e informação, especialmente no que se refere a sua fácil distribuição via *internet*, sem falar no armazenamento, ambos bem mais simples do que ocorre com um livro físico.

Vale dizer que com a massificação, ainda em curso, de leitores digitais, como o kindle ou *tablets*, há até quem prenuncie a morte do livro físico em detrimento do livro eletrônico. Contudo, mesmo para quem acredita ser essa afirmativa radical, é inconteste que a

presença do livro eletrônico já se demonstra relevante.

Ocorre que, no que se refere ao plano jurídico tributário, o surgimento do livro eletrônico ainda traz considerável insegurança jurídica para o contribuinte. Isto porque doutrina e jurisprudência divergem se a hipótese está abarcada pelo dispositivo do art. 150, VI, alínea “d” da Constituição da República de 1988, a qual determina a imunidade tributária de livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Destarte, inicialmente questionar-se-á sobre a natureza, diante da doutrina e jurisprudência, da norma imunizante dos livros, comparando-a com outras formas de exclusão do crédito tributário.

De outro lado, caberá discorrer especificamente sobre a controvérsia supramencionada, detalhando as teses ou argumentos da doutrina que ataca ou defende a possibilidade de extensão da norma do art. 150, VI, “d”, da CRFB/88 aos livros, jornais e periódicos eletrônicos.

Ainda, impenderá abordar sobre a adequação de uma interpretação extensiva da norma imunizante dos livros, expondo-lhe os fundamentos.

1. SIGNIFICADO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS EM UMA CONSTITUIÇÃO DEMOCRÁTICA: DIREITOS FUNDAMENTAIS OU MERO FAVOR CONSTITUCIONAL?

Para uma adequada abordagem sobre tema ligado às imunidades tributárias, faz-se necessário fixar o significado desta categoria jurídica no ordenamento constitucional e tributário nacional.

Cabe asseverar, de intróito, que não há um conceito firme na doutrina para definir o que seja uma imunidade tributária.

Há autores¹ que se apóiam na tese da “incompetência tributária”, uma vez que o legislador constituinte originário teria estabelecido uma técnica de delinear, de modo criterioso, as áreas em que não caberá a incidência das exações tributárias, a qual obstaría, em um sistema rígido de distribuição de competência impositivas, a competência tributária dos entes políticos, considera esta como a aptidão jurídica para criar em abstrato tributos, descrevendo hipóteses de incidência, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e suas alíquotas.

Nesse sentido, cabe trazer a lição do preclaro professor Paulo de Barros Carvalho², segundo o qual a imunidade se define como:

[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Porém, há os que entendam diversamente sinalizando que a imunidade tributária revelaria uma hipótese de não incidência qualificada, como sói acontecer com Hugo de Brito Machado que define imunidade como “o obstáculo criado por uma norma jurídica da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou me em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas”³. Esta é a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal

Neste ponto, admitindo-se como correta esta posição, cabe uma exposição mais detida sobre o que é uma situação de não-incidência, mormente uma hipótese de não-incidência qualificada, aferindo, assim, a distinção da imunidade para as demais hipóteses de

¹ Nesse sentido, ver BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p. 209.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Apud* SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo : Saraiva, 2009, p. 240.

³ MACHADO, Hugo de Brito. *Apud* SABBAG, Eduardo. *op. cit.*, p. 241.

institutos assemelhados para que se entenda a natureza e importância das imunidades tributárias.

Via de regra, a doutrina⁴ aceita três diferentes institutos para fazer a exceção a obrigatoriedade do pagamento de um tributo, que são: a) a fixação de alíquota zero; b) a isenção; c) a não-incidência.

Nas hipóteses de fixação da alíquota zero, o ente federado que detém a competência tributária cria o tributo fixando todos os seus elementos no que se refere ao sujeito ativo, sujeito passivo, hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota. Ocorre que esta é zero e assim quando ocorra o fato gerador, a obrigação tributária não será existente, haja vista o cálculo zero.

Esta situação, apesar de em um primeiro momento parecer estranha, pois que o ente tributante criaria uma obrigação que não seria exigível, faz sentido quando acontece em um contexto tributos extrajurídicos, que são aqueles que têm o intuito não apenas de arrecadar para o Estado, mas também de regular a atividade econômica. É exemplo dessa espécie de tributo o IPI, II, IE e IOF.

Já no que condiz com a isenção, a despeito daqueles que entendem que seja espécie de norma de não incidência, vale dizer que é norma desonerativa, ela se verifica no âmbito do exercício da competência. Aqui, mesmo ocorrido o fato gerador e a obrigação tributária, não haverá lançamento e conseqüente crédito tributário, pois que obstado pela norma isentante.

A isenção, portanto, é uma mera dispensa legal de pagamento de tributo devido, conforme a doutrina tradicional, sendo esta a posição seguida pelo STF.

Cabe dizer ainda que esta pode ser plenamente objeto de revogação, vide o art. 178 do CTN.

⁴ Ver ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 6. ed. São Paulo: Método, 2012, p.143.

Quanto a não-incidência refere-se aos casos em que um fato não é alcançado pela norma que institui uma obrigação tributária, o que ocorre através de três possibilidades⁵.

Na primeira, o ente tributante não define determinada hipótese como aquela hábil a incidir tributo, mesmo podendo fazê-lo.

Este é o caso, por exemplo de um Estado que tendo competência para instituir imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos, quando o faz só prevê nesta lei que o fato gerador incidirá relativamente aos bens imóveis, deixando os bens móveis de fora da hipótese de incidência.

Na segunda, o ente tributante não dispõe de competência para definir o caso enquanto hipótese de incidência do tributo. Tal se dá porque a competência constitucional atribuída ao ente estatal não abrange o fato. É o que acontece no caso de propriedade de lancha, pois que, embora veículo automotor, não esta na esfera de incidência do IPVA.

Na última, todos os entes políticos tem a sua respectiva competência tributária limitada na própria Constituição, que define determinadas hipóteses em que não pode haver a incidência de tributos. Aqui, impede esclarecer que a norma constitucional veda expressamente a atuação do legislador, seja o constituinte derivado, seja o infraconstitucional.

As duas primeiras situações referem-se à hipótese de não-incidência pura e simples. A terceira situação é hipótese de não-incidência qualificada. Este é o caso da categoria jurídica das imunidades.

Portanto, importante diferença do instituto da imunidade em relação aos demais institutos que excepcionam a regra de que o pagamento de um tributo é sempre devido pelo contribuinte é que a imunidade é uma forma de não-incidência, mas não apenas isso. É uma hipótese de não-incidência qualificada, pois que tem assento constitucional.

⁵ Ibid., p 143 e 144.

Este fundamento constitucional, porém, não é à toa. O poder de tributar é um ato de soberania estatal, que se justifica no consentimento dos cidadãos, que tendo instituído o Estado com a função essencial de prover as necessidades coletivas, permite a este que invada seu patrimônio através da arrecadação de tributos para financiar os encargos públicos.

Contudo, conforme doutrina mais autorizada, não é a relação de tributação um poder-força, pois que, segundo lição de Norberto Bobbio⁶, “o uso da força é uma condição necessário, mas não suficiente para a existência do poder político (...)”. O que se quer dizer é que o poder de tributar não é uma relação de força, é sim um poder de direito, qual seja uma relação de direito em que se houver o emprego de força, será esta institucionalizada.

Aqui que fala mais forte a idéia de contrato constitucional, haja vista que, conforme nos ensina Ricardo Lobo Torres⁷, “a soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar”.

Diante desse panorama, que se faz imperioso reconhecer que o poder de tributar não é absoluto, ao contrário o Direito Tributário é instituído para estabelecer limites ao exercício arbitrário do Estado quando tributa seus cidadãos, justamente para consagrar o poder de tributar como um poder de direito, ou seja, relação de direito, e não poder-força, simples relação de poder, de sujeição.

Nesse contexto, a Carta Magna de 1988 determinou limitações ao poder de tributar que se apresentam em um conjunto de princípios e regras que vão do seu art. 150 ao 152. Entre essas limitações que afigura o instituto da imunidade tributária.

Destarte, a imunidade se enquadra em um contexto de subordinação, ou seja, uma relação baseada na diferença, em que as partes estão em uma condição assimétrica e complementar.

⁶ BOBBIO, Norberto. *Apud* SABBAG, Eduardo. *op. cit.*, p. 19.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Apud* SABBAG, Eduardo. *op. cit.*, p. 20.

Uma relação de sujeição ocorreria quando houvesse o concurso necessário de uma permissão forte, qual seja uma norma concedendo uma competência, com uma obrigação específica, qual seja uma norma conferindo limites ou vedações à conduta daquele que detém a competência.

Já a imunidade tem a ver com impotência, a qual assume, segundo a opinião de Tércio Sampaio Ferraz Júnior⁸, professor titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, duas faces que merecem referência⁹.

A imunidade genérica é aquela que se relacionando com as liberdades públicas, tais como a liberdade religiosa, a liberdade de expressão, a liberdade de ter acesso à informação, ou seja, os direitos subjetivos público, estabelece âmbitos de exclusão geral de interferência. Contudo, para configurar esta basta a ausência de norma de competência e da correspondente restrição à conduta sujeita, principalmente no direito público por força do princípio da legalidade.

A imunidade específica, por sua vez, é uma exceção expressa a uma competência genérica, é uma vedação específica, que leva em conta um objeto ou pessoa, para que se proteja uma liberdade pública, ou seja, excepciona um conjunto rígido de competências tendo em vista a preservação de direitos fundamentais.

O importante é destacar que a cada imunidade genérica corresponde uma imunidade específica, pois uma vez que proíba o poder tributante de instituir, por lei, tributos sobre determinados objetos cria-se imunidade objetiva específica que protege e garante imunidades genéricas, liberdades públicas.

⁸ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Livro eletrônico e imunidade tributária. In: *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. v. 22. 1997, p.33.

⁹ Para outros autores esta classificação em genérico e específico tem outra acepção. Para ver mais, consulte ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 6. ed. São Paulo: Método, 2012, p.150.

Com efeito, a imunidade tributária veste esse aspecto específico, o que é o contexto mediante o qual deve ser compreendido as funções dos dispositivos imunizantes do art. 150 da Constituição da República.

Vale dizer que, segundo aquele autor, seriam três as funções ou efeitos pretendidos pelas imunidades tributárias.

Há a função de bloqueio, que é a função primeira e essencial deste tipo de norma. Esta função obsta a ocorrência dos comportamentos contrários ao seu preceito, no sentido da instituição de tributos sobre aqueles objetos ou pessoas, sob pena de nulidade do ato, isto é, confere um status negativo¹⁰ do indivíduo em face do Estado enquanto contribuinte, desde que se encontre na hipótese albergada pela norma.

Sobre o tema, fica-se com a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho¹¹:

A Constituição juridiciza determinados determinados valores éticos, os garante e protege. Conquanto o regime econômico capitalista, pela sua própria dinâmica, utilize o homem como meio para a obtenção da riqueza, pelo que já se disse que subordina o “ser” ao “ter”(quem tem “é”), as Constituições brasileiras, harmônicas com a boa tradição humanista, têm feito procissão de fé em alguns valores que não descendem do modo capitalista de produção, mas da concepção democrática de vida e governo. Do constitucionalista e cientista político baiano, Prof. Nelson Sampaio (As idéias forças da democracia, Bahia, 1941, p.187), a frase lapidar: “A idéia nuclear da concepção democrática é o pressuposto ético que condena a utilização de qualquer indivíduo humano como simples instrumento ou meio para os fins de outros indivíduos ou grupos.

Do conteúdo da função proibitiva decorreria, contudo, outros dois conteúdos, expressos em uma função de resguardo, que consistiria em proteger determinadas liberdades individuais, tais como a liberdade de expressão, assegurando-se uma conduta desejada no sentido de proteger e favorecer as liberdades em detrimentos de possíveis restrições ao seu exercício.

¹⁰ Vale lembrar que o status negativo é uma das quatro posições que o indivíduo pode assumir em face do Estado, segundo Jellinek, pois que a circunstância de o homem ter personalidade exige que desfrute de um espaço de liberdade com relação à ingerência dos Poderes Públicos.

¹¹ COELHO, Sasha Calmon Navarro. *Apud* MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades condicionadas e incondicionadas – inteligência do art. 150, inc. VI e § 4º e art. 195, §7º, da Constituição Federal – parecer. In: *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. v. 22. 1997, p. 59.

Assim, também uma função uma função programática, ou seja, visando a um objetivo a ser concretizado, no sentido de facilitar, no caso em que se adentrará, o acesso à educação e a cultura ao baratear as mídias que veiculam tais objetos.

Embora todas as funções mencionadas sejam importantes, as duas primeiras ganham mais relevo, pois que perfazem o plano fundamental da norma, isto é, o seu núcleo, que opera mormente no âmbito jurídico, razão pela qual sempre serão eficazes. O que se quer dizer é que se a difusão da cultura e do ensino não for de fato facilitada pelo barateamento das mídias nem por isso a norma será ineficaz, haja vista que a competência tributária do Estado ainda restará vedada, impedindo a restrição das liberdade, pelo menos pelo Poder Público.

Em consequência, quando se estuda o caso das mencionadas vedações constitucionais na forma de imunidades coisas, ou seja, objetivas, que recai sobre livros, jornais, periódicos, com intuito de promover a cultura, é primário e fundamental para o entendimento daquelas imunidades o sentido que elas têm para a liberdade e o correlato bloqueio do poder tributante.

Com efeito, a imunidade tributária revela-se aqui um direito subjetivo fundamental do contribuinte, enquanto direito de defesa do contribuinte perante o Estado. Nesse esteio, cabe repisar a importância dos direitos fundamentais de defesa, emoldurando o ensinamento do Professor Ingo Wolfgang Sarlet¹²:

[...] importa consignar aqui que ao significado dos direitos fundamentais como direitos subjetivos de defesa do indivíduo contra o Estado corresponde sua condição (como direito objetivo) de normas de competência negativa para os poderes públicos, no sentido de o status fundamental de liberdade e igualdade dos cidadãos se encontra subtraído da esfera de competência dos órgãos estatais, contra os quais se encontra também protegido, demonstrando que também o poder constitucionalmente reconhecido é, na verdade, juridicamente constituído e desde a sua origem determinado e limitado, de tal sorte que o Estado somente exerce seu poder no âmbito do espaço de ação que lhe é colocado à disposição.”

¹² SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 9. ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 161.

É imperioso registrar, por oportuno, que Ricardo Lobo Torres entende que a imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à impressão do artigo 150, inciso VI, letra "d" da Constituição Federal não teria, em verdade, natureza jurídica de imunidade tributária, já que não estaria dotada de característica essencial, qual seja ser atributo dos direitos fundamentais e constituir numa plena garantia da liberdade de expressão, tendo como fundamento a idéia de justiça ou de utilidade. Configuraria assim a imunidade da alínea "d" mais um privilégio constitucional do que um direito fundamental, assumindo, segundo opinião do autor, em alguns casos, como no dos jornais, até o aspecto de "privilégio odioso"¹³.

O pensamento de Ricardo Lobo Torres vai além na tese. Recorre ele ao direito comparado para sustentar que não se encontra em outros ordenamentos estrangeiros exemplo de imunidade constitucional para livros, jornais e periódicos, citando como exemplo os Estados Unidos, onde haveria apenas algumas isenções concedidas pela legislação ordinária estadual para os órgãos da imprensa, sem, contudo, se encontrar vedação constitucional ou imunidade genérica, ainda que ancorada na 1ª Emenda, embora os tribunais americanos controlem a legislação que ofenda a liberdade pela tributação punitiva ou pelos discrimenes nos favores concedidos aos jornais¹⁴.

Afirma ainda que uma vez que não se trata de verdadeira imunidade, ao dispositivo do art. 150, VI, "d" da Carta Magna, não se lhe estenderia as conseqüências dessas, entre as quais a irrevogabilidade.

Ives Gandra da Silva Martins¹⁵, doutrinador que encarregou de elaborar para a constiuente de 1988, o texto referente às imunidades tributárias defende, por sua vez e em contraposição ao primeiro autor, que o instituto da imunidade consagra fundamentos

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. Apud MARANHÃO, André Luíz. *As imunidades tributárias do art. 150, VI, d, da Constituição Federal de 1988*. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=609>>. Acesso em: 12 out. 2012.

¹⁴ Ibid.

¹⁵ Ibid.

extrajurídicos, atendendo a orientação do poder constituinte em função das idéias políticas vigentes, preservando, dessa forma, os valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira. Afirma então que a imunidade é antologicamente constitucional.

Fecha o raciocínio este autor sustentando, por fim, que não se deve considerar a imunidade tributária como um benefício ou como um favor fiscal, uma renúncia à competência tributária ou um privilégio, mas sim, uma forma de resguardar e garantir os valores da comunidade e do indivíduo¹⁶.

De fato, é de observar que a norma imunizante em comento alberga uma série de valores e direitos do indivíduo insertos no texto constitucional relativos a cultura e a educação, tais como a livre manifestação de pensamento, art. 5º, IV, a livre manifestação da atividade cultural, científica, artística e de comunicação, art. 5º, IX, o acesso à informação, art. 5º, XIV, a educação como direito de todos e dever do Estado, art. 205, a garantia de pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes de cultura nacional e difusão de manifestações culturais, art. 215, o incentivo ao desenvolvimento científico e pesquisa, art. 218.

Nesse sentido, vale dizer que o Supremo Tribunal Federal, em julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 939¹⁷ se posicionou segundo a última corrente, declarando a imunidade dos jornais, livros e periódicos insuscetível de alteração por Emenda Constitucional, considerando-a norma imunizante.

Desta feita, restou não somente que a norma do art. 150, VI, “d”, da Constituição é um direito fundamental, como também atribui-lhe um caráter cláusula pétreia, pois, se tal dispositivo não pode ser alterado via Emenda Constitucional, logicamente, também não

¹⁶ Ibid.

¹⁷ Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade 939. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+939%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+939%2EACMS>>. Acesso em: 13 out.2012.

poderá ser modificado por nenhum outro tipo de norma, tendo em vista o princípio da hierarquia.

2. DA DIVERGÊNCIA DOUTRINÁRIA E JURISPRUDENCIAL

Via de regra, na linguagem comum, o termo “livro” não desperta grandes dúvidas no que se refere a sua aceção de tal forma que enseje uma dificuldade de compreensão sobre o seu objeto, abarcando este tanto a obra literária ou científica que seja veiculada na forma impressa quanto o formato eletrônico, fato que já foi reconhecido nos dicionários¹⁸.

Vale ressaltar que o jornal “O Globo” divulga, semanalmente, no “Segundo Caderno” lista dos livros mais vendidos¹⁹, incluindo nesta aqueles publicados em forma eletrônica. Seria admissível dizer, então, que para o consumidor é apenas uma questão de formato, comodidade e preço.

Contudo, ainda que a semântica não desperte divergência, o mesmo não se pode dizer no campo da linguagem técnico-jurídica tributária, em que o panorama fático trazido pela evolução tecnológica revelou que o significado da palavra “livro” é controvertido, tanto como o é, por consequência, a subsunção de determinados fatos a regra imunizante do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal. O Fato é que a doutrina e jurisprudência estabelecem o significado do objeto em comento a partir do que elegeram para ser o objetivo da referida norma, ou seja, de acordo com o objetivo é que se definirá o alcance do dispositivo.

Explica-se com um exemplo: a alienação onerosa de um “e-book”. A depender da exegese que se dê a supramencionada norma, tal fato pode constituir fato gerador do ICMS. É de observar, então, a essencialidade do tema para o contribuinte.

¹⁸ *li.vro - sm (lat libru), ... 9 Inform* Qualquer aplicação multimídia; livro eletrônico. MICHAELIS Dicionário de Português Online. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=livro>>. Acesso em: 31/03/2013.

livro - (latim *liber, libri*), *s. m.livro electrónico*: edição em formato digital do texto de um livro. Dicionário Priberam da Língua Portuguesa. Disponível em: <<http://www.priberam.pt/dlpo/>>. Acesso em: 31/03/2013.

¹⁹ Jornal O Globo, Ed. O Globo. Circulação Nacional. 30/03/2013.

Nesse diapasão, impende esclarecer que a doutrina que se dedica ao tema acabou por se entrincheirar em duas posições distintas e opostas.

A primeira corrente sustenta a utilização do significado estrito de livro, ao menos para fins de imunidade tributária, pois que livro seria necessariamente aquela obra intelectual editada e impressa em papel. Esta corrente é defendida por autores de escol, tais como Ricardo Lobo Torres²⁰, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho²¹ e Sacha Calmon²².

A tese dos referidos pensadores é alicerçada em interpretação literal e histórica do art. 150, VI, “d” da Carta Magna, conforme se expõe.

De início, cabe observar que esta corrente nega validade à expressão e ao objeto “livro eletrônico”. Sacha Calmon²³ chega a afirmar que a expressão “livro eletrônico” é eufemismo; assim também, Ricardo Lobo Torres²⁴ que sustenta que só metaforicamente existe semelhança entre livros e informações na internet e que hipertexto é diferente de texto impresso.

O primeiro argumento, então, para aqueles que defendem uma visão restritiva é a interpretação literal do termo livro, é que o denominado “livro eletrônico” enquadra-se na categoria dos softwares, fato que, por si só, segundo Ricardo Lobo Torres²⁵, afastaria a regra imunizante, haja vista que o STJ tem pacificado o entendimento de que o software de prateleira está no campo de incidência do ICMS e o personalizado está no campo do imposto municipal de serviços.

O segundo argumento defendido pela corrente restritiva atine a expressa citação ao papel, que na visão dos referidos autores não pode ser desprezada, uma vez que o constituinte fez a referência

²⁰ TORRES, Ricardo Lobo Torres; *Apud* NOWACZYK, Fábio Weber. Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Livro eletrônico. In: *Imunidade Tributária e Direitos Fundamentais*. Coord. Luiz Silveira Porto Difini. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 116.

²¹ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; *Apud* NOWACZYK, Fábio Weber, p. 116.

²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Apud* NOWACZYK, Fábio Weber, p. 116.

²³ *Ibid.*, p.116.

²⁴ TORRES, Ricardo Lobo Torres. *Apud* NOWACZYK, Fábio Weber, op. cit, p.116.

²⁵ *Ibid.*, p. 122.

ao insumo com o objetivo de limitar a imunidade ao livro feito em papel. Impende esclarecer que Aliomar Baleeiro igualmente corrobora esta alegação, vide este escólio²⁶:

A Constituição não distingue nem pode o intérprete distinguir os processos tecnológicos de elaboração dos livros, jornais e periódicos, embora os vincule ao papel como elemento material de seu fabrico. Isso exclui, pareceu-nos, os outros processos de comunicação de pensamento, como a radiodifusão, a televisão, os aparelhos de ampliação de som, a cinematografia etc., que não têm por veículo o papel.

Ainda, vale dizer, acompanhando o raciocínio esposado, que Heleno Tórres²⁷ sustenta que a vinculação ao papel foi uma forma de o constituinte originário estabelecer um “mínimo existencial” em matéria de acesso à informação.

No que toca à interpretação histórica aqui realizada, o argumento é de que o próprio Ives Gandra Martins²⁸, que foi o responsável por elaborar os textos das imunidades do art. 150, VI, admite que foi proposto aos constituintes uma redação mais abrangente para o dispositivo da alínea “d”, citando como exemplo a sugestão de incluir “outros veículos de comunicação, inclusive audiovisuais”.

Com efeito, afirma Eurico Marcos Diniz de Santi²⁹ que “se o conteúdo de emenda rejeitada pode inibir a própria competência constitucional processar emendas, com muito mais razão tal conteúdo há de ser útil para corroborar na composição de sentido do texto constitucional estabelecido”.

A segunda corrente, ao revés da primeira, propugna por um significado abrangente de livro. Esta corrente é defendida por autores igualmente de peso, tais como Hugo de Brito Machado³⁰, Roque Carrazza³¹, Tércio Sampaio Ferraz Júnior³².

²⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Apud* DOS SANTOS, Telma Maria Freitas Alves. Imunidade tributária e o livro eletrônico. In: *Tratado das Imunidades e Isenções Tributárias*, Coord. Mônica de Almeida Magalhães Serrano. São Paulo : Verbatium, 2011, p.258.

²⁷ TÓRRES, Heleno Taveira. *Apud* NOWACZYK, Fábio Weber, op. cit, p.125.

²⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Apud* DOS SANTOS, Telma Maria Freitas Alves, op. cit., p. 258.

²⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Apud* NOWACZYK, Fábio Weber, op. cit, p.119.

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Apud* NOWACZYK, Fábio Weber, op. cit, p.116.

³¹ CARRAZA, Roque Antônio; *Apud* NOWACZYK, Fábio Weber, op. cit, p.116.

A tese aqui encontra fundamento em uma interpretação teleológica e extensiva do dispositivo imunizante dos livros, periódicos e jornais.

A primeira alegação é que o essencial para determinar um livro é o seu conteúdo, identificado como um veículo transmissor de idéias e, assim, sob este ângulo, o veículo, se papel ou eletrônico, é apenas uma questão de forma, que se afigura secundária.

Nessa idéia, para os últimos, conforme escólio de Hugo de Brito Machado³³, o livro eletrônico nada mais seria que uma evolução em relação ao livro de papel, tal como este representou uma evolução em relação ao papiro e as tábuas de barro, pois que se mantém essencialmente como um meio de transmissão de idéias, de conhecimento, de informação, teria o conteúdo do livro impresso que qualquer comum do povo poderia identificar. Destarte, não configuraria integração por analogia nem interpretação extensiva a tese que defende a imunidade do “livro eletrônico”³⁴.

Ademais, argumenta-se que a interpretação das imunidades não pode ser literal.

A uma, pela subversão da hierarquia normativa do ordenamento jurídico, pois que seguindo a regra do art. 111, II, do CTN, uma norma constitucional seria interpretada à luz do ordenamento infraconstitucional, quando deve ocorrer o contrário.

A duas, pois, uma vez que são garantias constitucionais que visam a concretizar determinados valores, a regra de interpretação para as imunidades constitucionais deve ser a teleológica, sem falar que esta regra hermenêutica seria mais condizente a cumprir o princípio da máxima efetividade, que se aplica às normas constitucionais³⁵.

³² FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Apud NOWACZYK, Fábio Weber, op. cit, p.117.

³³ MACHADO, Hugo de Brito. Apud NOWACZYK, Fábio Weber, op. cit, p.117.

³⁴ Cabe aqui aludir a interpretação concretista ou dinâmica defendida pelo magistério de Paulo Bonavides, que propugna pelo mesmo resultado, qual seja através do caso concreto observar que apenas forma do livro evoluiu, porém o conteúdo permanece o mesmo. Para saber mais, consultar BONAVIDES, Paulo, *Curso de direito constitucional*, 13º Ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2003.

³⁵ Estes argumentos são defendidos por Andrei Pitten Veloso no artigo “Imunidade tributária do livro digital: fundamento e alcance”. In: *Revista de Estudos Tributários*, nº 83. Porto Alegre, 2012, p.22 e 23.

Por outro giro, ataca-se igualmente a interpretação estrita da norma imunizante dos livros resultante de interpretação histórica, conforme expõe Andrei Pitten Velloso³⁶, Professor da Escola de Direito Tributário na Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul, que nos traz uma lição clássica de hermenêutica, informando-nos que a interpretação de uma norma deve ocorrer segundo a vontade objetiva do legislador e não a sua intenção subjetiva, que seria nebulosa e insondável, ao produzir a norma. Em resumo, a norma serve a um fim e este que deve ser buscado pelo aplicador.

Lembra o doutrinador que esta postura hermenêutica é a adotada tradicionalmente pela jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal da Alemanha.

Acrescenta ainda o pensamento de Humberto Ávila³⁷, para quem há prevalência *prima facie* dos argumentos imanentes do sistema jurídico, tal como ocorre com a interpretação teleológica, sobre os argumentos a ele transcendentes, como acontece com a histórica, tendo em vista que aqueles, distintamente desses, decorrem do texto e sistema da Constituição.

Em terceiro, rebatendo a alegação da corrente que defende uma interpretação estrita, também se defende, vide escólio de Andrei Pitten³⁸ igualmente, que, observando a evolução das Cartas Constitucionais, é possível verificar a existência de duas normas imunizantes no art. 150, VI, d, da CF/88 e não apenas uma.

A primeira outorgada ao bem cultural posto em circulação, qual seja aos livros, aos jornais e aos periódicos. Essa garantia teria fundamental importância quando da importação, produção e circulação do produto acabado.

A segunda outorgada ao insumo papel destinado à impressão do livro, jornal ou periódico, ou seja, que leva em conta a destinação desse objeto. A eficácia imunizante teria

³⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. Imunidade tributária do livro digital: fundamento e alcance. In: *Revista de Estudos Tributários*, nº 83. Porto Alegre, 2012, p.36.

³⁷ ÁVILA, Humberto. *Apud* VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 36.

³⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 26 e 27.

especial relevo nas etapas produtivas e comerciais que antecedem a confecção dos livros e periódicos.

A conclusão aqui é que são duas normas distintas, muito embora previstas no mesmo dispositivo, que incidem em etapas econômicas e objetos diferentes, não ocorrendo uma vinculação necessária e única do dispositivo do art. 150, VI, d, para com livro de papel.

A divergência doutrinária atinge a jurisprudência, em especial o STF, na medida em que a própria Corte se divide entre Ministros que se posicionam por uma interpretação estrita e outros pela extensiva, conforme decisão que reconheceu repercussão geral no Recurso Extraordinário 330.817 do Rio de Janeiro³⁹, da qual se extrai partes:

A transcendência dos interesses que cercam o debate são visíveis tanto do ponto de vista jurídico quanto do econômico. A controvérsia acerca da subsunção dos novos meios de comunicação à norma imunizante é objeto de acalorado debate na doutrina e na jurisprudência (...)

No âmbito jurídico, a controvérsia repousa na dicotomia atualmente existente na hermenêutica quanto à interpretação do art. 150, inciso VI, alínea d, da Constituição Federal. Dependendo da corrente hermenêutica adotada, se restritiva ou extensiva, o dispositivo terá essa ou aquela interpretação.

A corrente restritiva possui um forte viés literal e concebe que a imunidade alcança somente aquilo que puder ser compreendido dentro da expressão papel destinado a sua impressão. Aqueles que defendem tal posicionamento aduzem que, ao tempo da elaboração da Constituição Federal, já existiam diversos outros meios de difusão de cultura e que o constituinte originário teria optado por contemplar o papel. Estender a benesse da norma imunizante importaria em desvirtuar essa vontade expressa do constituinte originário.

(...)

Ainda que por muito tempo adepta da corrente restritiva, a jurisprudência desta Suprema Corte evoluiu para admitir a aplicabilidade da imunidade a alguns materiais correlatos, como, por exemplo, filmes e papéis fotográficos. Manteve-se, contudo, fiel à concepção literal, entendendo que tais materiais seriam congêneres ao papel.

É importante frisar que o adoção da corrente restritiva não é unânime na doutrina, tampouco nesta Corte. A despeito da doutra maioria admitir que a norma imunizante deve alcançar somente o papel e seus derivados, alguns Ministros já sinalizaram que esse não é o melhor entendimento que se deve dar ao caso.

Ao que parece, o Ministro Celso de Mello perfilha entendimento oposto ao que vem prevalecendo (...)

Em contraposição à corrente restritiva, os partidários da corrente extensiva sustentam que, segundo uma interpretação sistemática e teleológica do texto constitucional, a imunidade serviria para se conferir efetividade aos princípios da livre manifestação do pensamento e da livre expressão da atividade intelectual, artística, científica ou de comunicação, o que, em última análise, revelaria a intenção do legislador constituinte em difundir o livre acesso à cultura e à informação. A concepção extensiva destaca que o foco da desoneração não pode ser o suporte, mas, sim, antes de tudo, a própria difusão de obras literárias, periódicos e similares.

³⁹ Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/> sob o número 2828199>. Acesso em 30 de março de 2013.

Como exemplo dessa vertente, pode ser citado o seguinte julgado da Primeira Turma desta Corte [...].

Impende esclarecer que esse Recurso Extraordinário ainda não foi julgado, restando ainda não pacificada a matéria.

3. SOBRE A ADEQUAÇÃO DE UMA INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA

Diante da controvérsia, que anteriormente se trouxe, parece ao ora articulista mais adequada a adoção do posicionamento que se queda pela interpretação extensiva da imunidade dos livros, jornais e periódicos aos livros, jornais e periódicos eletrônicos, pelas razões que ora se expõe.

De intróito, cabe asseverar que, de fato, no que se refere às imunidades, a melhor interpretação não é a estrita.

Vale lembrar que o direito, enquanto ciência humana e fenômeno cultural, encontra distinção das ciências classificadas como naturais, como é exemplo a física e a química.

Nesta espécie de ciência, o objeto é invariável, pois o que pode variar aqui, e se for o caso, é tão somente as conclusões obtidas através do método empírico-indutivo, próprio a pesquisa dessa matéria, em que se comprova o conteúdo do objeto através da aferição dele. Incabível, portanto, realizar qualquer atividade interpretativa sobre o conteúdo do objeto, uma vez que, sendo invariável, o significado que se lhe atribua sempre será único, tal como ocorre com as leis da física cujas premissas serão as mesmas para todos e em qualquer lugar do planeta, modificando-se, ou melhor, substituindo-se apenas esta premissa ou significado se for observado e comprovado através da experiência que o conteúdo do objeto é outro.

Já no que se refere aos objetos culturais, impende esclarecer que o significado pode variar, pois que o conteúdo do objeto é extremamente variável, já que passível de se agregar outros valores a ele, de acordo com o tempo e lugar. O método aplicável aqui para se dar um

significado aos objetos culturais é o empírico-dialético, em que se não se afere este sentido, mas sim se o constrói.

Assim, diante dos objetos culturais podem ser produzidas interpretações sempre renovadas e sempre integradas às anteriores, sem descaracterizá-los, haja vista que isto é de sua natureza. É, pois, entre os objetos do “mundo da cultura”, compreendido como aquele criado pelo homem, que se insere o Direito.

A propósito, ensina Inocêncio Mártires Coelho:

"Em relação a esses objetos, observados os fenômenos e formulada uma hipótese – como "explicação antecipada e reacional" para a sua ocorrência -, se essa solução provisória, após submetida a experimentação, vier a se verificar, então o cientista da natureza dará por concluído o seu trabalho, enunciando uma lei, que traduzirá, em linguagem sintética e generalizadora, as relações constantes e necessárias que existem entre os fenômenos observados."

"Já os objetos culturais – porque são ontologicamente valiosos – exigem para o seu conhecimento um método específico e adequado, um método empírico-dialético, que se constitui pelo ato gnosiológico da compreensão, através do qual, no ir e vir ininterrupto da materialidade do substrato à vivência do seu sentido espiritual, procuramos descobrir o significado das ações ou das criações humanas. Neste setor da realidade, a busca de explicações constituiria um absurdo tão grande quanto julgar os fenômenos da natureza."⁴⁰

Portanto, o que se fazer ver é que o Direito e assim as normas jurídicas, gênero do qual são espécies a lei e a Constituição, submetem-se a uma lógica socrática, representada pelo método empírico-dialético, e não a uma lógica cartesiana, aplicada às ciências naturais, de maneira que o significado de uma norma jurídica pode vir a ser modificado ou ampliado por uma interpretação renovada de acordo com a evolução do “mundo da cultura”, sendo incongruente com sua natureza, especialmente em âmbito constitucional cujas normas, sejam princípios ou regras, via de regra, consagram valores fundamentais para a ordem social, estabelecer um significado estático, hermético, “cristalizante”, que aparte a norma da evolução social e a trate como um objeto da ciência natural.

⁴⁰ COELHO, Inocêncio Mártires. Apud NUNES JUNIOR, Amandino Teixeira. A moderna interpretação constitucional. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 60, 1 nov. 2002. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3497>>. Acesso em: 6 abr. 2013.

COELHO, Inocêncio Mártires. Interpretação constitucional. Porto Alegre, Sérgio A., Fabris Editor, 1997, pág. 32 Leia mais: <<http://jus.com.br/revista/texto/3497/a-moderna-interpretacao-constitucional#ixzz2Ph8YwLXw>>

Diante do exposto, o livro eletrônico, se não cabe na acepção estrita, cabe na literalidade do termo livro, pois que o significado deste pode ser renovado ou ampliado para abranger também as novas formas por ele assumidas atualmente. Desnecessário, portanto, igualmente utilizar interpretação analógica, já que a interpretação literal, sob este prisma, é suficiente.

Por outro giro, ainda que a interpretação literal não permitisse compreender o livro eletrônico como livro, vale dizer que restringir a norma imunizante dos livros a este tipo de interpretação, com base no art. 111, I do CTN, que se aplica a exclusão do crédito tributário e a outorga de isenção, conforme defende a corrente restritiva da imunidade dos livros, vai em sentido contrário a singularidade das normas constitucionais, que, segundo Luís Roberto Barroso⁴¹, possuem quatro características específicas.

A primeira, a superioridade hierárquica, confere a Constituição, e, por conseguinte, as normas que contém, a posição de fundamento de todo o ordenamento jurídico, subordinando-o, e de tal maneira que não só as leis infraconstitucionais, como todos os atos jurídicos em geral, só têm validade se não contravertem os valores ali esposados, bem como determina que essas leis devam ser interpretadas à sua luz, ou seja, o paradigma é a Constituição, não o contrário.

A segunda, a natureza da linguagem, condiz com a qualidade da norma constitucional de ter cunho mais principiológico, sendo assim portadora de elementos mais abstratos, o que lhe confere mais abertura e menor densidade jurídica, razão pela qual o doutrinador J. J. Gomes Canotilho⁴² esclarece que se torna indispensável uma operação de

⁴¹ BARROSO, Luís Roberto, Apud NUNES JUNIOR, Amandino Teixeira. Op.cit. p.3.
BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. São Paulo, Saraiva, 1999, p. 107. Leia mais: <<http://jus.com.br/revista/texto/3497/a-moderna-interpretacao-constitucional/2#ixzz2QLrYqBrx>>

⁴² CANOTILHO, J. J. Gomes. Apud NUNES JUNIOR, Amandino Teixeira. Op.cit. p.3.
CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito Constitucional. Coimbra: Almedina, 1993, p. 210.

concretização na qual se reconhece às entidades aplicadoras um "espaço de conformação", isto é, discricionariedade, mais ou menos ampla.

A terceira, o conteúdo específico, pois que as normas constitucionais, por serem a base do ordenamento, trazem conteúdo distinto, próprio a organização do Estado, tanto no aspecto da estruturação como na divisão de atribuições e competências administrativas, legislativas e judiciais, ou que encerre direitos e garantias de direitos fundamentais, ou, ainda, normas programáticas. Ou seja, não se destinam tais normas a prescrever condutas de indivíduos ou de grupos sociais, mas sim têm a função precípua de estruturar organicamente o Estado, regular os direitos fundamentais e as respectivas garantias e indicar os valores a serem preservados e os fins sociais a serem atingidos.

A quarta, o caráter político, haja vista que as normas constitucionais não se resumem a um código, em que se deve obedecer a determinada técnica, ao revés, são fruto de uma decisão política fundamental da sociedade, representado pelo poder constituinte originário, que não foi sujeita a qualquer tipo de limitação.

Assim, só a primeira característica já bastaria para afastar malfadada tese, contudo, lembrar as demais ajuda a reforçar o raciocínio.

Sob outro prisma, é de observar que a função realizada pelo livro eletrônico é a mesma que a do livro de papel, qual seja veicular obra literária ou científica. Dessa maneira, os fundamentos jurídicos, políticos, culturais e econômicos que justificam a imunidade dos livros cabem igualmente a imunidade do livro eletrônico, motivo pelo qual haveria uma incongruência em não aplicar a norma imunizante também a esta espécie.

Nessa senda, assevera Andrei Pitten Velloso⁴³:

É fácil perceber que, se os constituintes, representando a população brasileira, pretenderam impedir que a tributação embaraçasse o exercício da liberdade de

⁴³ VELLOSO, Andrei Pitten. Op. cit., p. 31.

VELLOSO, Andrei Pitten. Imunidade tributária do livro digital: fundamento e alcance. In: Revista de Estudos Tributários, nº 83. Porto Alegre, 2012, p.36.

expressão e pensamento sob a forma escrita e, para tanto, imunizaram os livros, os jornais e os periódicos, seria um manifesto contrassenso admitir a turbação de tais liberdades pelo mero fato de os livros, jornais e periódicos modernos serem transmitidos aos leitores por meio diverso do tradicional. Isso significaria admitir que o simples progresso tecnológico possa esvaziar a imunidade estampada no texto da Carta Política e, por consequência, mutilar a efetividade da garantia que ela representa para essas liberdades, imprescindíveis à concretização de uma verdadeira democracia.

Igualmente, se a imunidade dos livros, jornais e periódicos almeja propiciar amplo acesso à cultura, à informação e à educação mediante a redução do preço final de tais bens culturais, é inequívoco que ela os abrange em todas as suas formas físicas, desde a impresa até a digital, haja vista que todas elas cumprem a função de veículo do conhecimento e, portanto, são igualmente eficazes na realização dos direitos fundamentais à cultura, à informação, à educação.

Impende esclarecer, nesse sentido, que o STF no que condiz a denominada “imunidade relacionada”, prevista no §4º do inciso VI do art. 150 da CRFB/88, utiliza largamente a interpretação teleológica para aplicá-lo, ou seja, se preocupa com a finalidade buscada pela norma do que a literalidade do dispositivo, conforme pode se depreender da Súmula 724 de sua jurisprudência, que enuncia que “ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”⁴⁴.

Vale dizer que essa interpretação teleológica e extensiva também já foi usada pelo STF no âmbito da imunidade dos livros, periódicos e jornais do art. 150, VI, “d” da CF/88 para alcançar apostila (RE 183.043), revista ou manual técnico (RE 77.867), lista telefônica (RE 101.441), álbum de figurinha e até espaço dedicado a anúncio no jornal (RE 87.049).

Em referência, a ementa da decisão no RE 179.893, que segue:

EMENTA. Álbum de figurinha. Imunidade tributária. art. 150, VI, d, da Constituição Federal. Precedentes da Suprema Corte. Os álbuns de figurinhas e os respectivos cromos adesivos estão alcançados pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, d, da Constituição Federal. (STF – RE 179893/SP - Relator: MENEZES DIREITO, Julgamento: 14/04/2008, Publicação: 30-05-2008)⁴⁵.

⁴⁴ Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0724.htm>. Acesso em 06 de abril de 2013.

⁴⁵ Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28179893%2E%2E%2E+OU+179893%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a55uo72>>. Acesso em 06 de abril de 2013.

Destarte, se o STF estende a norma imunizante a lista telefônica e álbum de figurinha, que não têm conteúdo intelectual relevante, com mais razão deve fazê-lo as obras de importância intelectuais escritas que sejam veiculados em formato eletrônico, pois que essas de fato cumprem com a finalidade da norma.

Ademais, cabe destacar a hermenêutica específica das normas constitucionais, conforme entendimento da doutrina de direito constitucional atual⁴⁶, na qual se defende a aplicação de métodos e princípios de interpretação que favoreçam a concretização do conteúdo da norma constitucional, especialmente no que se refere à parte dogmática destas, pelo aplicador, tendo por pressuposto que a hermenêutica da Constituição é, essencialmente, uma hermenêutica de princípios, demandando "mandatos de otimização".

Entre os princípios de interpretação constitucional, vale destacar o princípio da força normativa da constituição e o da máxima efetividade⁷, mediante os quais pode se basear a imunidade do livro eletrônico, tendo em vista que o primeiro determina que, na interpretação constitucional, deve-se dar primazia às soluções ou pontos de vista que possibilitem a atualização de suas normas, garantindo-lhes eficácia e permanência, e o segundo estabelece que na interpretação das normas constitucionais, deve-se atribuir-lhes o sentido que lhes empreste maior eficácia.

Por outro giro, a extensão da imunidade aos livros eletrônicos sustentaria a promoção de outro direito fundamental, qual seja a de um meio ambiente ecologicamente equilibrado, conforme estabelece o art. 225 da CF, pois que a substituição do livro eletrônico pelo impresso, ao dispensar o suporte físico de papel, repercutirá na redução do desmatamento, haja vista a árvore é a matéria-prima do papel, bem como extirpará toda a poluição do processo de industrialização do livro. Além disso, ainda cumpriria um dos princípios

⁴⁶Estes princípios foram desenvolvidos a partir das contribuições do jurista alemão Konrad Hesse, Para saber mais: HESSE, Konrad. *A Força normativa da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio A. Fabris Editor, 1991.

fundamentais da ordem econômica, vide art. 170, VII, da CF que estabelece o “tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação”.

Por fim, cabe lembrar que tramita no Congresso o Projeto de Lei 114/2010, de autoria do Senador Acir Gurgacz, institui a Política Nacional do Livro e atualiza a definição de livro e altera a lista de equiparados ao livro impresso, incluindo o livro em formato digital e magnético. O projeto já foi aprovada na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado⁴⁷.

CONCLUSÃO

As imunidades tributárias não têm um conceito fechado e pacífico na doutrina, haja vista que alguns autores defendem a tese de que seria uma incompetência tributária; outros que é intributabilidade originária; outros, ainda, que seria uma forma de não-incidência qualificada constitucionalmente.

Contudo, é imperioso observar que seja qual for a tese adotada não há divergência de que a natureza das imunidade é distinta de outras formas de exclusão do crédito tributário, tais como a fixação de alíquota zero, a isenção e a pura não-incidência.

No que se refere à natureza jurídica da imunidade dos livros, jornais e periódicos do art. 150, VI, “d”, da CRFB/88, apesar de parte da doutrina divergir, como o autor Ricardo Lobo Torres, a posição majoritária é que ela seja uma garantia fundamental do contribuinte, inclusive esta é a posição pacífica do STF.

Quanto à extensão da norma imunizante dos livros, jornais e periódicos aos livros, jornais e periódicos eletrônicos coube observar que a doutrina está bem dividida, havendo aquelas que defendem que a interpretação do dispositivo deva ser estrita, como Ricardo Lobo

⁴⁷ Notícia obtida no “blog” do Senador Francisco Dornelles sob o título “Imunidade tributária do artigo 150, inciso VI, alínea “d” da CF/88 e IPI”. Disponível em: <http://www.dornelles.com.br/inicio/index.php?option=com_content&task=view&id=954&Itemid=113>. Acesso em 06 de abril de 2013.

Torres, por ser norma de exclusão do crédito tributário, aplicando o regramento do art. 111, II, do CTN, que determina interpretação literal a essa; por entender que o livro eletrônico não é livro, mas sim um software de “prateleira”, aplicando a jurisprudência do STJ; ao argumento de que o constituinte originário não estendeu a outras mídias a imunidade quando poderia fazê-lo, vinculando a imunidade dos livros ao papel.

Entretanto, demonstrou-se que a lógica cartesiana da corrente restritiva não pode imperar, haja vista que os objetos culturais, como são o Direito e suas normas, têm uma natureza distinta dos objetos naturais, uma vez que seu significado pode ser reconstruído e renovado com a evolução social, de maneira que o livro eletrônico é uma espécie de livro, só se distinguindo pelo formato. Nesse sentido, o livro eletrônico será livro ainda que se realize uma interpretação literal.

Ademais, é de se observar a natureza das normas constitucionais, como é a norma imunizante dos livros, que tem a característica da superioridade hierárquica, a qual estabelece que o ordenamento seja interpretado segundo suas disposições e não o contrário, afastando a tese da aplicação do art. 111, II, do CTN.

Vale ressaltar ainda outros aspectos como a natureza da linguagem, o conteúdo específico e caráter político, uma vez que esses caracteres demonstram que as normas constitucionais veiculam valores e princípios fundamentais para a sociedade, no caso, a liberdade de expressão e o acesso à educação e à cultura, e, portanto, merecem uma interpretação que os considerando, observe a função do objeto da norma, e, assim, os confira a integração e máxima efetividade no caso concreto.

Ou seja, deve preponderar a interpretação teleológica e o princípio da máxima efetividade na aplicação de norma constitucional que veicula direitos garantias fundamentais, ainda que em detrimento de argumentos genéticos e puramente literais, aliás, como faz o Tribunal Constitucional alemão.

Assim, uma vez que o livro eletrônico exerce a mesma função do livro, não há que se afastá-lo da órbita de incidência da norma imunizante, ao revés, abrangê-lo daria efetividade à democratização da cultura e da educação, bem como até o direito ao meio-ambiente equilibrado.

Vale dizer, por fim, que o próprio legislador percebeu a importância da extensão da imunidade aos livros, jornais e periódicos eletrônicos e elaborou o Projeto de Lei 114/2010, que já foi aprovada na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 6. ed. São Paulo: Método, 2012.

ÁVILA, Humberto. Apud VELLOSO, Andrei Pitten, Imunidade tributária do livro digital: fundamento e alcance. In: *Revista de Estudos Tributários*, nº 83. Porto Alegre, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. Apud DOS SANTOS, Telma Maria Freitas Alves. Imunidade tributária e o livro eletrônico. In: *Tratado das Imunidades e Isenções Tributárias*, Coord. Mônica de Almeida Magalhães Serrano. São Paulo : Verbatium, 2011.

BOBBIO, Norberto. Apud. SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BONAVIDES, Paulo, *Curso de direito constitucional*, 13. ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2003

BORGES, José Souto Maior. *Isenções tributárias*. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

BARROSO, Luís Roberto, Apud NUNES JUNIOR, Amandino Teixeira. A moderna interpretação constitucional. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 7, n. 60, 1 nov. 2002 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3497>>. Acesso em: 6 abr. 2013.

_____, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. São Paulo, Saraiva, 1999, pág. 107. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3497/a-moderna-interpretacaoconstitucional/2#ixzz2QLrYqBrx>>. Acesso em 06 de abril de 2013.

BRASIL. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3497/a-moderna-interpretacao-constitucional#ixzz2Ph8YwLXw>>. Acesso em 30 de março de 2013.

BRASIL. Disponível em: <http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/stf_0724.htm>. Acesso em 06 de abril de 2013.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/sobonúmero_2828199>. Acesso em 30 de março de 2013.

_____, Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Inconstitucionalidade 939. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+939%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+939%2EACMS>>. Acesso em: 13 out. 2012.

_____, Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28179893%2ENUME%2E+OU+179893%2EACMS%2%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a55uo72>>. Acesso em 06 de abril de 2013.

_____, Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28179893%2ENUME%2E+OU+179893%2EACMS%2%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/a55uo72>>. Acesso em 06 de abril de 2013.

CANOTILHO, J. J. Gomes. Apud NUNES JUNIOR, Amandino Teixeira. A moderna interpretação constitucional. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 60, 1 nov. 2002. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3497>>. Acesso em: 6 abr. 2013.

_____, J. J. Gomes. *Direito Constitucional*. Coimbra, Almedina, 1993.

CARRAZA, Roque Antônio; Apud NOWACZYK, Fábio Weber. Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Livro eletrônico. In: *Imunidade Tributária e Direitos Fundamentais*. Coord. Luiz Silveira Porto Difini. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Apud SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

COELHO, Inocêncio Mártires. Apud NUNES JUNIOR, Amandino Teixeira. A moderna interpretação constitucional. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 60, 1 nov. 2002. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3497>>. Acesso em: 6 abr. 2013.

_____, Inocêncio Mártires. *Interpretação constitucional*. Porto Alegre, Sérgio A. Fabris Editor, 1997.

COELHO, Sasha Calmon Navarro. Apud MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades condicionadas e incondicionadas – inteligência do art. 150, inc. VI e § 4º e art. 195, §7º, da Constituição Federal – parecer. In: *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. v. 22. 1997.

_____, Sacha Calmon Navarro. Apud NOWACZYK, Fábio Weber. Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Livro eletrônico. In: *Imunidade Tributária e Direitos Fundamentais*. Coord. Luiz Silveira Porto Difini. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

DORNELLES, Francisco. “Imunidade tributária do artigo 150, inciso VI, alínea “d” da CF/88 e IPI”. Disponível em: <http://www.dornelles.com.br/inicio/index.php?option=com_content&task=view&id=954&Itemid=113>. Acesso em 06 de abril de 2013.

DOS SANTOS, Telma Maria Freitas Alves. Imunidade tributária e o livro eletrônico. In: *Tratado das Imunidades e Isenções Tributárias*, Coord. Mônica de Almeida Magalhães Serrano. São Paulo : Verbatium, 2011.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Apud NOWACZYK, Fábio Weber. Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Livro eletrônico. In: *Imunidade Tributária e Direitos Fundamentais*. Coord. Luiz Silveira Porto Difini. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

_____, Tércio Sampaio. Livro eletrônico e imunidade tributária. In: *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*. v. 22. 1997.

GLOBO, Jornal, Ed. O Globo. Circulação Nacional. 30 mar. 2013.

HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre, Sérgio A. Fabris Editor, 1991.

MACHADO, Hugo de Brito. Apud SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____, Hugo de Brito. Apud NOWACZYK, Fábio Weber. Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Livro eletrônico. In: *Imunidade Tributária e Direitos Fundamentais*. Coord. Luiz Silveira Porto Difini. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Apud DOS SANTOS, Telma Maria Freitas Alves. Imunidade tributária e o livro eletrônico. In: *Tratado das Imunidades e Isenções Tributárias*, Coord. Mônica de Almeida Magalhães Serrano. São Paulo : Verbatium, 2011.

MICHAELIS Dicionário de Português Online. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=livro>>. Acesso em: 31/03/2013.

NUNES JUNIOR, Amandino Teixeira. A moderna interpretação constitucional. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 60, 1 nov. 2002 . Disponível em:<<http://jus.com.br/revista/texto/3497>>. Acesso em: 6 abr. 2013.

PRIBERAM, Dicionário da Língua Portuguesa. Disponível em: <<http://www.priberam.pt/dlpo/>>. Acesso em: 31/03/2013

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Apud NOWACZYK, Fábio Weber. Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Livro eletrônico. In: *Imunidade Tributária e Direitos Fundamentais*. Coord. Luiz Silveira Porto Difini. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; Apud NOWACZYK, Fábio Weber. Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Livro eletrônico. In: *Imunidade Tributária e Direitos Fundamentais*. Coord. Luiz Silveira Porto Difini. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 9. ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

TÔRRES, Heleno Taveira. Apud NOWACZYK, Fábio Weber. Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Livro eletrônico. In: *Imunidade Tributária e Direitos Fundamentais*. Coord. Luiz Silveira Porto Difini. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. Apud MARANHÃO, André Luiz. As imunidades tributárias do art. 150 VI, d, da Constituição Federal de 1988. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=609>>. Acesso em: 12 out. 2012

_____, Ricardo Lobo; Apud NOWACZYK, Fábio Weber. Imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Livro eletrônico. In: *Imunidade Tributária e Direitos Fundamentais*. Coord. Luiz Silveira Porto Difini. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

_____, Ricardo Lobo. Apud SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009

VELLOSO, Andrei Pitten. Imunidade tributária do livro digital: fundamento e alcance. In: *Revista de Estudos Tributários*, nº 83. Porto Alegre, 2012.