

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS  
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO  
GRADUAÇÃO EM DIREITO**



**LUIZ FELIPE TADEU DE FREITAS CARDOSO**

**Tratamento tributário do livro eletrônico e do leitor de livro eletrônico**

Rio de Janeiro, Novembro/2011.

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS  
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO  
GRADUAÇÃO EM DIREITO**



**LUIZ FELIPE TADEU DE FREITAS CARDOSO**

**Tratamento tributário do livro eletrônico e do leitor de livro eletrônico**

Trabalho de Conclusão de Curso, sob orientação do professor Leonardo de Andrade Costa apresentado à FGV DIREITO RIO como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito

Rio de Janeiro, Novembro/2011.

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS**  
**ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO**  
**GRADUAÇÃO EM DIREITO**



Tratamento tributário do livro eletrônico e do leitor de livro eletrônico

Elaborado por LUIZ FELIPE TADEU DE FREITAS CARDOSO

Trabalho de Conclusão de Curso, sob orientação do professor Leonardo de Andrade Costa apresentado à FGV DIREITO RIO como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito

**Comissão Examinadora:**

Orientador: Leonardo de Andrade Costa

Examinador 1: Bianca Ramos Xavier

Examinador 2: Melina de Souza Rocha Lukic

**Assinaturas:**

---

Leonardo de Andrade Costa

---

Bianca Ramos Xavier

---

Melina de Souza Rocha Lukic

Nota Final: \_\_\_\_\_

Rio de Janeiro, 5 de Dezembro de 2011

Aos meus pais, pelo amor e constante presença.

Agradeço a todos que, de alguma forma, ajudaram e contribuíram para o presente estudo.

Em especial, agradeço a professora Melina Rocha Lukic pela imensurável ajuda na busca de bibliografia especializada e a minha amiga, Lívia Gândara, pela tempestiva ajuda na localização de tal bibliografia.

Deixo agradecimentos especiais à Biblioteca Mário Henrique Simonsen por me albergar tantas tardes e a todos os seus funcionários, pela ajuda sempre disponível. Agradeço, também, ao meu amigo, Rafael Montarroyos, companheiro de monografia na biblioteca.

Finalmente, agradeço ao meu orientador, Leonardo de Andrade Costa, por todos os comentários, revisões, correções, opiniões, conselhos, enfim, por me ouvir e viabilizar o presente trabalho.

## Resumo

Este trabalho trata da aplicabilidade, ao livro eletrônico e ao leitor de livro eletrônico, da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, veiculada no artigo 150, VI, “d”, Constituição Federal. A doutrina brasileira e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entendem que o objetivo da imunidade tributária do livro é garantir a liberdade de expressão e a difusão cultural por meio da vedação à instituição de impostos sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Entretanto, apesar de a doutrina empregar interpretação ampliativa dos ditames da mencionada imunidade, o Supremo Tribunal Federal, atualmente, possui uma postura restritiva, entendimento consolidado com a edição da Súmula 657. Sustenta-se no presente trabalho que tanto a doutrina como a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal confundem os conceitos de livro com aquele relacionado ao seu suporte, por partirem de premissa equivocada, isto é, da indissociabilidade do *E-Book* do seu suporte físico.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito Tributário. Imunidade Tributária. Livros. Jornais. Periódicos. Livro Eletrônico. Leitor de Livro Eletrônico.

## **Abstract**

This paper discusses the applicability, on the E-Book and the E-Book Reader, of the tax immunity of books, newspapers, journals and paper for the printing, conveyed in Article 150, VI, "d", of the Brazilian Constitution. The Brazilian literature and the Brazilian Supreme Court identify that the purpose of the mentioned tax immunity is to guarantee freedom of speech and access to knowledge by prohibiting the imposition of taxes on books, newspapers, journals and the paper for their printing. However, despite the broader interpretation of the immunity given by the Brazilian literature, the Brazilian Supreme Court currently has a restrictive approach, which is embodied in the 657/STF Summary. It is argued in this paper that both the Brazilian literature and the Brazilian Supreme Court confuse the concepts of content and media of books, due to the erroneous premise of regarding the E-Book as inseparable from its physical medium.

**KEYWORDS:** Tax Law. Tax Immunity. Books. Newspapers. Journals. E-Book. E-Book Reader.

## SUMÁRIO

1. Introdução .....	8
2. Livro, <i>E-Book</i> e <i>E-Book Reader</i> .....	12
2.1. Livro, Papel e História .....	12
2.2. <i>E-Book</i> .....	16
2.3. <i>E-Book Reader</i> .....	19
3. Aspectos Gerais da Imunidade Tributária, Isenção e Não-Incidência .....	25
4. A imunidade dos livros, jornais, periódicos, todos em formato físico, do papel destinado a sua impressão e o posicionamento do Supremo Tribunal Federal .....	30
5. A imunidade do livro eletrônico, dos diversos meios capazes de veiculá-lo e o posicionamento do Supremo Tribunal Federal quanto à matéria .....	39
5.1. Imunidade do <i>E-Book Reader</i> .....	46
6. Considerações Finais .....	51
7. Referências Bibliografia .....	53



## 1. Introdução

“Os livros são objetos transcendentais  
Mas podemos amá-los do amor tátil”<sup>1</sup>

No começo do ano de 2011, a Amazon, maior loja de varejo online do mundo, anunciou que estava vendendo cento e quinze *E-Books* para cada cem livros impressos em papel<sup>2</sup>. Outra grande livraria norte-americana, a Barnes and Noble, anunciou, em julho de 2011 que estava vendendo, em seu site, três *E-Books* para cada livro impresso em papel<sup>3</sup>.

Esses números são impressionantes, mas não são isolados. Nos últimos anos, o mercado editorial de *E-Books* cresceu vertiginosamente e eles passaram a integrar cada vez mais o cotidiano de leitores no mundo todo. A Association of American Publishers, que reúne aproximadamente trezentos membros do mercado editorial norte-americano, publicou dados que demonstram que nos oito primeiros meses de 2011, a venda de *E-Books* gerou uma receita bruta de US\$649.200.000,00 (seiscentos e quarenta e nove milhões e duzentos mil dólares), um aumento de 144,4% em comparação com o mesmo período no ano de 2010<sup>4</sup>.

Mas, considerando que *E-Books* existem desde 1971, como explicar seu recente sucesso? Muitos fatores podem ter contribuído para isso, mas uma grande parcela pode ser dedicada aos *E-Book Readers*. Esses aparelhos possuem como objetivo principal ou exclusivo, a depender do modelo, permitir que o seu usuário leia um *E-Book* como se estivesse lendo um livro impresso em papel. Com isso, os *E-Book Readers* são portáteis, leves, possuem bateria com longa duração e tela com tecnologia especial para simular a leitura de um livro. As livrarias citadas no começo

<sup>1</sup> Livro. Caetano Veloso. **Livros**. Faixa 2. Polygram, 1 CD-ROM.

<sup>2</sup> PEPITONE, Julianne. **Amazon sales pop as Kindle books overtake paperbacks**. Disponível em: <[http://money.cnn.com/2011/01/27/technology/amazon\\_earnings/index.htm](http://money.cnn.com/2011/01/27/technology/amazon_earnings/index.htm)>. Acesso em: 15 nov. 2011.

<sup>3</sup> OWEN, Laura Hazard. **Barnes & Noble: E-books Now Outsell Print Books 3 To 1 On BN.com**. Disponível em: <<http://paidcontent.org/article/419-barnes-noble-e-books-now-outsell-print-books-3-to-1-on-bn.com/>>. Acesso em: 15 nov. 2011.

<sup>4</sup> **E-book Sales Rose 116% in August**. Disponível em: <[www.publishersweekly.com/pw/by-topic/industry-news/financial-reporting/article/49310-e-book-sales-rose-116-in-august-.html](http://www.publishersweekly.com/pw/by-topic/industry-news/financial-reporting/article/49310-e-book-sales-rose-116-in-august-.html)>. Acesso em: 15 de nov. de 2011.

dessa introdução possuem modelos próprios de *E-Book Readers* e lojas online que permitem a venda de *E-Books* diretamente para os referidos aparelhos.

A importância dos *E-Book Readers* no âmbito literário é enorme. Uma pesquisa publicada pelo Pew Research Center, um *think-tank* norte-americano, revelou que o percentual de adultos nos Estados Unidos que possuem um *E-Book Reader* passou de 6% para 12% em um espaço de seis meses, no período compreendido entre novembro de 2010 e maio de 2011<sup>5</sup>.

No contexto literário brasileiro, há uma série de iniciativas do Poder Público com fins de incentivar a leitura, tais como o Plano Nacional do Livro e Leitura e o Programa Nacional Biblioteca da Escola. Mais ainda, a própria Constituição Federal possui previsão de imunidade tributária dos “livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão”, o que reduz o preço final desses produtos e amplia o acesso à cultura<sup>6</sup>.

Nesse sentido, e considerando os benefícios trazidos pelo *E-Book Reader*, seria natural concluir que seria apenas uma questão temporal para que os *E-Books* passassem a fazer parte do cotidiano brasileiro, ampliando a cultura e o número de leitores, tal qual ocorrera nos Estados Unidos.

A resposta prática não é tão simples como poderia parecer. Atualmente, os *E-Book Readers* são considerados produtos eletrônicos, sofrendo a incidência de impostos. E, apesar da discussão específica do *E-Book Reader* ainda não ter chegado ao Supremo Tribunal Federal (“STF”), a análise de sua jurisprudência aplicada aos outros suportes físicos de *E-Books* mostra que esta Corte não confere, na atualidade, interpretação extensiva à imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “d”, Constituição Federal.

É nesse contexto que o presente trabalho se insere, com a proposta de apresentar argumentos no sentido da imunidade tributária do *E-Book* e bem assim do aparelho especializado que permite a sua leitura, o denominado *E-Book Reader*.

<sup>5</sup> PURCELL, Kristen. **E-reader Ownership Doubles in Six Months**. Disponível em: <<http://pewresearch.org/pubs/2039/e-reader-ownership-doubles-tablet-adoption-grows-more-slowly>>. Acesso em: 15 de nov. 2011.

<sup>6</sup> Como será visto posteriormente, esse não é o único objetivo por trás da norma constitucional.

O segundo capítulo trará um breve histórico de livro e formas de identificação de algum objeto como livro, apresentando também os objetos principais deste trabalho, o *E-Book* e o *E-Book Reader*.

O terceiro capítulo introduz e explica de forma geral os conceitos de imunidade, isenção e não-incidência. O conceito de imunidade é especialmente importante para a compreensão do argumento deste trabalho, motivo pelo qual o quarto capítulo será dedicado exclusivamente à valoração que a doutrina e a jurisprudência do STF conferem à imunidade tributária do artigo 150, VI, “d”, Constituição Federal, aplicada apenas aos livros, jornais e periódicos impressos em papel e o papel destinado à impressão deles.

O quinto capítulo é dedicado ao exame da aplicabilidade da imunidade acima descrita ao *E-Book* e aos demais suportes que podem veicular o livro, em sua forma eletrônica, tanto em uma perspectiva doutrinária, quanto jurisprudencial do STF. Também serão estudados os motivos que levam o STF a não estender a imunidade aos suportes que veiculam o *E-Book*. Finalmente, apesar de ainda não ter sido objeto na jurisprudência do STF, serão avaliados os argumentos que militariam pela extensão da imunidade tributária aos *E-Book Readers*, a despeito da existência de postura contrária à extensão da imunidade aos demais veículos do *E-Book* por parte do STF. As considerações finais serão feitas no sexto capítulo.

Apesar do uso constante de jurisprudência, é importante ressaltar que esse trabalho não possui o escopo de desenvolver pesquisa exaustiva em tal campo. Com efeito, o recorte jurisprudencial será feito a partir de repositórios jurisprudenciais constantes da literatura e dos próprios julgados analisados. E, tendo em vista as restrições de tempo e considerando a sua importância, será utilizada apenas a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Finalmente, uma breve explicação sobre a nomenclatura a ser utilizada. Sob uma perspectiva técnica, o artigo 150, VI, “d”, Constituição Federal, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre os “livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão”. Entretanto, como forma de tornar a leitura mais fluida, esse trabalho utilizará técnica observada em obras doutrinárias sobre o mesmo tema, referindo-se também à imunidade descrita

acima como imunidade tributária, imunidade tributária do livro ou demais termos que, a despeito de pecarem pelo tecnicismo, conseguem convergir a mesma idéia.

Também serão utilizados de forma intercambiável, mas, nesse caso, por ausência de padrão na literatura acadêmica e jornalística sobre o tema, os termos livro eletrônico para se referir ao *E-Book* e leitor de livro eletrônico para se referir ao *E-Book Reader*.

## 2. Livro, *E-Book* e *E-Book Reader*

### 2.1. Livro, Papel e História

A escrita não é o único veículo da cultura. Durante muitos milênios, as tradições gestual e oral eram as únicas formas de transmissão cultural e a última, até hoje, é muito utilizada, notadamente nos cantões iletrados. Entretanto, não há como negar a bem-sucedida função desempenhada pela escrita na formação intelectual e cultural no mundo. E o livro é o seu veículo mais famoso.

A primeira definição de livro que uma busca no dicionário revela é que livro consiste em uma “reunião de folhas ou cadernos, cosidos ou por qualquer outra forma presos por um dos lados, e enfeixados ou montados em capa flexível ou rígida”<sup>7</sup>. O Dicionário Houaiss, apesar de possuir definição ligeiramente mais extensa, não é muito diferente e dispõe que livro é uma “coleção de folhas de papel, impressas ou não, cortadas, dobradas e reunidas em cadernos cujos dorsos são unidos por meio de cola, costura etc., formando um volume que se recobre com capa resistente”<sup>89</sup>.

Essas definições do conceito de livro não explicam o seu processo evolutivo tampouco o crescimento de sua importância. Durante muitos anos<sup>10</sup>, a escrita encontrava uma grande variedade de suportes, tais como pedras, bronze, tábuas de madeira, placas de argila<sup>11</sup> e o papiro, mas o século IV trouxe duas grandes inovações na história do livro, o pergaminho e o *codex*. O primeiro, feito com pele de animais, popularizou-se e virou o suporte mais utilizado, e não sem razão, pois, especialmente se comparado ao papiro, era mais resistente, podia ser reutilizado e era de produção mais fácil. O *codex*, um formato mais amigável para o armazenamento em bibliotecas, permite uma reunião de elevado volume de

<sup>7</sup> LIVRO. In: FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. Curitiba: Positivo, 2004, p. 1222.

<sup>8</sup> LIVRO. In: HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001, p. 1774.

<sup>9</sup> Esses também são os exemplos utilizados em WANDERLEY, Thiago Barbosa. A imunidade do livro face à sua evolução conceitual. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 179, ago. 2010.

<sup>10</sup> Há, na área acadêmica, uma recomendação para que o autor, sempre que possível, evite trazer o histórico do assunto de seu trabalho, sob pena de soterrar o leitor com informações desnecessárias. Entretanto, esse não é o caso da presente monografia, pois o conceito do livro e o sua evolução histórica desempenham um papel importante na compreensão do argumento principal, como será visto mais adiante.

<sup>11</sup> LIVRO. In: ENCICLOPÉDIA Mirador Internacional. São Paulo: Encyclopaedia Britannica do Brasil, 1990. p. 6958.

informações e possibilita a leitura em uma mão apenas. Entretanto, o processo de popularização do livro só veio a ter início no século XII, com o influxo filosófico, cultural e tecnológico obtido a partir do contato com as civilizações árabes, destacando-se um posicionamento mais positivo à difusão e popularização do ensino da leitura e, principalmente, o papel. Mais barato e, com isso, mais disponível para uma crescente população de leitores, o papel tornou-se muito popular, mas ele ainda tinha um grande empecilho ao seu sucesso: cada livro tinha que ser copiado à mão. Com o aperfeiçoamento da tipografia por Johannes Gutenberg no século XV, o livro tornou-se mais eficaz que o método oral e gestual na transmissão cultural e passou a ser visto como um veículo de informações<sup>12</sup>. No começo do século XIX, surgiria a última grande invenção na história do livro, a tipografia mecânica<sup>13</sup>.

O processo histórico do livro, brevemente descrito acima, revela que o livro não é algo estático, mas um suporte em constante evolução, cujos formatos e insumos são diversos, dependendo do estágio tecnológico, e que consiste em um poderoso disseminador da cultura e da liberdade de expressão. Por isso que os mencionados dicionários, trazem mais acepções para livro, no sentido de que ele pode ser entendido como “[o]bra literária, científica ou artística que compõe, em regra, um volume<sup>14</sup>” ou pode ser considerado “do ponto de vista do seu conteúdo: obra de cunho literário, artístico, científico, técnico, documentativo, etc. que constitui um volume”<sup>15</sup>. A Enciclopédia Mirador Internacional finaliza o seu conceito de livro dizendo que ele possui “[...] a finalidade de transmitir idéias ou conhecimentos”<sup>16</sup>.

Essas definições trazem uma acepção mais moderna do livro, concebendo-o como um veículo de idéias e não como um mero conjunto de folhas. Nessa esteira e considerando que a sua adequada interpretação traz importantes consequências tributárias, Felipe Daudt de Oliveira faz importante estudo sobre o sentido da

<sup>12</sup> CORREIA, Ana Lúcia Merege. **O livro impresso, trajetória e contemporaneidade**. In: PEREIRA, Maria de Nazaré Freitas; PINHEIRO, Lena Vania Ribeiro (Coord.). O sonho de Otlet: aventura em tecnologia da informação e comunicação. 1. ed. Rio de Janeiro/Brasília: IBICT/DEP/DDI, 2000, p. 29-32. Apesar de ser sempre creditado como responsável pela tipografia, a verdade é que Gutenberg teria se associado a Johann Fust e Peter Schöffer, cf. LIVRO. In: ENCICLOPÉDIA Mirador Internacional. São Paulo: Encyclopaedia Britannica do Brasil, 1990. p. 6959.

<sup>13</sup> LIVRO. In: Enciclopédia Mirador Internacional. São Paulo: Encyclopaedia Britannica do Brasil, 1990. p. 6959.

<sup>14</sup> LIVRO. In: FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, *op. cit.*, p. 1222.

<sup>15</sup> LIVRO. In: HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles, *op. cit.*, p. 1774.

<sup>16</sup> LIVRO. In: ENCICLOPÉDIA Mirador Internacional. São Paulo: Encyclopaedia Britannica do Brasil, 1990, p. 6958.

palavra livro<sup>17</sup>. Argumenta que a definição tradicional de livro, encontrada em dicionários, analisa o vocábulo pela sua composição física, como um conjunto de folhas, sendo ela insuficiente para expressar o seu sentido e alcance nos tempos atuais. E isso porque, até recentemente, a forma física do livro e o seu conteúdo intelectual caminhavam juntos corporificados em um mesmo volume físico e, com isso, bastava usar uma definição de livro para se referir à totalidade deles. Mas, com o avanço da tecnologia, o livro passou a encontrar outros suportes e essas qualificações tradicionais tornaram-se insuficientes. A solução é perceber o livro pela sua essência que, com base no regramento constitucional atual e passado, conforme os ensinamentos de Aliomar Baleeiro<sup>18</sup>, consistiria nos veículos de expressão do pensamento, os quais seriam referidos de forma representativa nos textos constitucionais brasileiros pelos livros, jornais e periódicos. Assim, um objeto é qualificado por sua essência e não por seu nome<sup>19</sup>. Continuando o raciocínio de Felipe Daudt de Oliveira, o processo de intelecção de algo como livro é precedido pela identificação da essência do objeto em análise. Em se verificando tratar-se de veículo de idéias, estar-se-á diante de um livro, a despeito de seu suporte físico. Dessa forma, o conceito de livro não se reportaria mais ao seu suporte físico em papel, mas diversamente, a qualificação de determinado objeto como livro seria resultado da sua qualidade de veículo de idéias.

Oferecendo raciocínio semelhante sobre a essência do livro, Félix Soibelman argumenta que o livro deve ser analisado pelo conceito de substância aristotélico. Com isso, afirma que

[A]quilo que define a coisa é sua essência necessária, o que é, o que constitui a coisa em si remontando ao conceito de substância em Aristóteles como o que se mantém passando por todas as modificações tal qual foi com a evolução do livro até os dias atuais.<sup>20</sup>

No livro, a sua substância seria “a obra escrita ou ilustrada capaz de transmitir conteúdo intelectual”, a despeito de seu veículo. Como um exemplo de que o livro

<sup>17</sup> OLIVEIRA, Felipe Daudt de. **O Sentido da Palavra Livro no art. 150 da Constituição Federal – Proteção de uma Essência e não de um Nome**. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003, pp. 68-78.

<sup>18</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005, p. 354.

<sup>19</sup> OLIVEIRA, Felipe Daudt de, *op. cit.*, *loc. cit.*

<sup>20</sup> SOIBELMAN, Félix. **É incoerente taxar o livro eletrônico**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2010-mar-16/incoerencia-isentar-tributo-livro-papel-taxar-livro-eletronico>>. Acesso em: 28 out. 2011.

independe da forma, bastaria observar que “A República” de Platão fora elaborado muito antes do conceito tradicional de livro, mas nem por isso deixou de ser considerado livro<sup>21</sup>.

A Lei 10.753, de 30 de outubro de 2003, que instituiu a Política Nacional do Livro, traz em seu artigo 2º, a definição legal de livro:

Art. 2º Considera-se livro, para efeitos desta Lei, a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato e acabamento.  
Parágrafo único. São equiparados a livro:  
(...)  
VII - livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual;

Essa definição, se confrontada com o raciocínio até então esposado, sofre algumas críticas<sup>22</sup>. A primeira delas é que o conceito geral, definido no *caput*, qualifica o livro sob uma ótica material, similar àquela utilizada pelos dicionários mencionados. Tal definição padece de anacronismo e tenta engessar um conceito incontestavelmente mutável, pretendendo equiparar gênero e espécie. É que o vocábulo livro não se refere unicamente ao conjunto de folhas encadernadas, mas, diversamente, a todos os veículos capazes de transmitir cultura.

Outra impropriedade da lei é apontada por Ives Gandra da Silva Martins<sup>23</sup>, pois a mesma pretende incluir em seu conceito de livro aqueles “livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual”. Para o mencionado autor, isso seria um verdadeiro contra-senso, pois desse raciocínio resultaria que alguns livros eletrônicos seriam considerados como livros pela lei, enquanto outros não o seriam, a depender do uso a que estivessem destinados. Em um exemplo, um romance disponível em livro tradicional e em CD, seria considerado livro e não livro.

Curiosamente, apesar das inconsistências apresentadas, a própria lei traz uma definição mais adequada e atualizada de livro, mas apenas no seu artigo 1º, II, que trata das diretrizes da Política Nacional do Livro, ao dizer que “o livro é o meio

<sup>21</sup> SOIBELMAN, Félix, *op. cit.* Acesso em: 28 out. 2011.

<sup>22</sup> WANDERLEY, Thiago Barbosa, *op. cit.*, p.167.

<sup>23</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aspectos referentes a imunidade dos livros eletrônicos, assim como das obrigações a que estão tais bens e serviços desvinculados de controle pela Ancine e Codecine. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 180, p. 172-173, set. 2010.



principal e insubstituível da difusão da cultura e transmissão do conhecimento, do fomento à pesquisa social e científica, da conservação do patrimônio nacional, da transformação e aperfeiçoamento social e da melhoria da qualidade de vida”.

## 2.2. *E-Book*

Desde a tipografia mecânica, o livro não sofreu nenhuma grande revolução, mas tão-somente modernização de suas técnicas de impressão, até criação do *E-Book*. A definição mais simples para *E-Book* consiste em dizer que ele é um substituto eletrônico visual para o livro tradicional. Esse substituto eletrônico visual é um arquivo eletrônico, que pode ser criado em diversos formatos, e que pode ser aberto e lido em uma série de dispositivos eletrônicos, como computadores pessoais, *notebooks*, *netbooks*, celulares, *tablets* e, principalmente, como será visto mais a frente, *E-Book Readers*.

Até o advento do *E-Book*, o livro era analisado como algo composto por duas facetas indissociáveis, uma formal, preenchida pelas suas funções física e documental, em que ele serve de suporte e, outra espiritual ou material, em que o livro é visto pelo conteúdo que corporifica, pelas as idéias que estão escritas nele<sup>24</sup>. Atualmente, entretanto, forma e conteúdo podem se separar e a acepção ampla de livro é composta por uma faceta material, formada pelo *E-Book* e, outra, formal, caracterizada pelo suporte fático que reproduz o *E-Book*.

Apesar de apenas mais recentemente ter ganhado espaço na mídia, o *E-Book* não é uma tecnologia nova e data de 1971, com a sua criação por Michael S. Hart<sup>25</sup>. O Projeto Gutenberg, criado por Hart pouco tempo depois, é um esforço internacional para digitalizar os livros existentes em domínio público e atualmente possui cem mil livros digitalizados, em seu acervo e de seus parceiros, e disponíveis de forma gratuita<sup>26</sup>.

O *E-Book* apresenta uma série de vantagens em relação ao livro comum, mas ironicamente, a principal é que ele dispensa o uso do papel como insumo principal.

<sup>24</sup> FURTADO, José Afonso. **O livro**. Lisboa: Difusão Cultural, 1995, p. 19 *apud* CORREIA, Ana Lúcia Mereghe, *op. cit.*, p. 27.

<sup>25</sup> LEBERT, Marie. **Project Gutenberg (1971-2008)**. NEF: University of Toronto & Project Gutenberg, 2008, p. 2. Disponível em: <[http://www.gutenberg.org/catalog/world/readfile?fk\\_files=918645&pageno=1](http://www.gutenberg.org/catalog/world/readfile?fk_files=918645&pageno=1)>. Acesso em: 20 out. 2011.

<sup>26</sup> **Project Gutenberg**. Disponível em: <<http://www.gutenberg.org/>>. Acesso em: 20 out. 2011.

Justamente por ser eletrônico, não há necessidade de todo o aparato para impressão do livro, configurando fenômeno semelhante ao acontecido com o advento da tipografia, em que o trabalho dos monges copistas passou a não ser utilizado. E isso faz com que o custo de produção do *E-Book* seja menor se comparado ao de um livro tradicional<sup>27</sup>. Os custos intelectuais e materiais relacionados ao processo de elaboração e edição do livro são mantidos, mas como não é necessário imprimir o livro, o custo variável com a impressão de cada edição é próximo de zero<sup>28</sup>. Com isso, o custo de produção final desse novo método de acesso à informação, fica diminuído em grande maneira e, com preços menores para o consumidor, o acesso cultural fica ampliado.

A outra vantagem é a disponibilidade imediata, de modo que assim que o livro é publicado, qualquer pessoa pode adquiri-lo e baixá-lo em qualquer lugar do mundo, sem ter que lidar com o custo material e temporal do envio e o processo burocrático de importação. Além disso, o autor não incorrerá nos custos de distribuição, pois não será necessário distribuir o livro em livrarias físicas, bastando a sua disponibilização em meio virtual. O consumidor, além de ser beneficiado com os preços menores dos *E-Books*, também economizará os custos de deslocamento até a livraria.

Ao contrário do livro tradicional que é impresso em número certo, o *E-Book* não se esgota. Essa é uma vantagem, pois o autor não precisa se preocupar com a falta ou excesso de livros impressos, característica que também pode ser objeto de críticas. Isso ocorre porque um bem digital permite que vários outros sejam gerados a partir dele e isso pode facilitar a violação de propriedade intelectual. A solução empregada para garantir que, depois de sua aquisição, apenas uma única pessoa acesse um bem digital se dá por meio de ferramentas de gestão de direitos digitais (*Digital Rights Management*, DRM). Por meio da implementação de *DRM*, o titular da

<sup>27</sup> Um exemplo disso é que a editora norte-americana Simon & Schuster, ao reportar seus resultados financeiros no primeiro trimestre de 2011, no qual a venda de *E-Books* duplicou, atribuiu o salto em seu lucro operacional de US\$ 2.000.000,00 (dois milhões de dólares) para US\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de dólares), aos menores custos de produção, envio e retorno, bem como a uma política de austeridade interna, cf. MILLIOT, Jim. **Simon & Schuster Results Up, Digital Doubles**. Disponível em: <<http://www.publishersweekly.com/pw/by-topic/industry-news/financial-reporting/article/47094-simon--schuster-results-up-digital-doubles.html>>. Acesso em: 25 out. 2011. Entretanto, há argumentos no sentido de que essa diferença é menor do que se geralmente se supõe, pois os aspectos físicos do custo de produção do livro equivaleriam a apenas 15% de seu custo total, cf. BROIDA, Nick. **Burning Question: Why Do Ebooks Cost So Much?** Disponível em: [http://www.wired.com/magazine/2010/08/pr\\_burningquestion\\_ebooks/](http://www.wired.com/magazine/2010/08/pr_burningquestion_ebooks/). Acesso em: 25 out. 2011.

<sup>28</sup> O autor ainda precisará arcar com os custos das transferências de dados e, caso venda sua obra em alguma livraria virtual, com o percentual incidente sobre a venda.

propriedade intelectual de determinado bem digital pode impor uma série de restrições ao consumidor, tais como, em um exemplo aplicado ao *E-Book*, impressão parcial do texto, restrição da sua reprodução à apenas um tipo de aparelho eletrônico, impossibilidade de seleção de parte do texto, dentre outras formas<sup>29</sup>.

Com as facilidades e custos baixos de publicação, tornou-se mais fácil e lucrativo publicar um livro em formato eletrônico, o que tem propiciado cada vez mais o surgimento de novos autores. E como não é mais necessário depender de uma editora consolidada para o lançamento de um novo livro, o espectro cultural aumenta em grande maneira, pois o livro pode ser publicado independentemente de seu apelo comercial. John Locke, autor independente de romances policiais, em cinco meses vendeu pouco mais de um milhão de *E-Books*<sup>30</sup>.

Finalmente, uma vantagem com importância cada vez maior: o *E-Book* causa um impacto reduzido sobre o meio-ambiente. A indústria do livro nos Estados Unidos produziu mais de quatro bilhões de livros em 2006, consumindo um milhão e seiscentas mil toneladas de papel no processo<sup>31</sup>, mas o *E-Book*, por ser digital, não traz impacto sobre o meio ambiente, apesar de os meios utilizados para sua leitura trazerem, mas mesmos estes são menores do que os da indústria dos livros.

O mercado de *E-Books* no Brasil ainda não amadureceu como nos Estados Unidos, mas já demonstra grandes evoluções. Para fins exemplificativos, uma pesquisa no site da Amazon, gigante do comércio de varejo online nos Estados Unidos da América, revela que o livro *Aleph*, de autoria do Paulo Coelho possui cópias físicas por pouco mais de US\$14,00 (quatorze dólares), mas a sua edição em *E-Book* custa US\$12,00 (doze dólares)<sup>32</sup>. Essa mesma edição, se comprada em formato físico na

<sup>29</sup> Para mais informações sobre DRM e as críticas que tal método recebe, cf. **Digital Rights Management**. In: Wikipédia: a enciclopédia livre. Disponível em <[http://en.wikipedia.org/wiki/Digital\\_rights\\_management](http://en.wikipedia.org/wiki/Digital_rights_management)>, acesso em: 23 out 2011.

<sup>30</sup> **John Locke Becomes the First Independently Published Author to Join the "Kindle Million Club"**. Disponível em: <<http://phx.corporate-ir.net/phoenix.zhtml?c=176060&p=irol-newsArticle&ID=1576066>>. Acesso em: 21 out. 2011

<sup>31</sup> BOOK INDUSTRY STUDY GROUP (BISG) E GREEN PRESS INICIATIVE. **Environmental Trends and Climate Impacts: Findings from the US Book Industry**. Estados Unidos da América, p. 8, disponível em <<http://www.greenpressinitiative.org/orderform.htm>>, acesso em: 23 out. 2011. Cf. também versão resumida dos dados obtidos, disponível em <[http://www.greenpressinitiative.org/documents/trends\\_summary.pdf](http://www.greenpressinitiative.org/documents/trends_summary.pdf)>.

<sup>32</sup> Dados disponíveis em <<http://www.amazon.com/Aleph-Paulo-Coelho/dp/0307700186>>, acesso em: 23 out. 2011.

livraria Saraiva, custaria R\$32,00 (trinta e dois reais), ao passo que a sua versão em formato *E-Book* também oferecida, custa R\$17,00 (dezessete reais)<sup>33</sup>.

Não seria possível – e muito menos é esse o escopo do presente trabalho – dizer se com o tempo o *E-Book* significará o fim do livro tradicional. Apesar de sempre haver aqueles que derivam o prazer tátil da leitura do livro tradicional, certo é que, como visto, o *E-Book* possui muitas vantagens sobre o livro tradicional. Sob uma perspectiva estritamente econômica, poder-se-ia argumentar que a diminuição de presença das editoras e livrarias e demais intermediários na cadeia produtiva do livro, permitiria que mais recursos fossem alocados para os demais elos da cadeia, fazendo com que, simultaneamente, o autor pudesse receber mais pela sua obra e consumidor, pagar menos.

### 2.3. *E-Book Reader*

O *E-Book Reader* é um aparelho especializado que, dependendo do modelo, possui como função exclusiva ou principal a leitura de um *E-Book* como se fosse um livro tradicional. Por permitir uma experiência sensorial, quando feita em um texto, sua descrição perde impacto e, eventualmente, faz com que o leitor confunda *E-Book Reader* com outras tecnologias existentes que também permitem a leitura de um *E-Book*, especialmente com o *tablet*. Mas *E-Book Reader* é fundamentalmente diferente das demais tecnologias existentes por dois motivos: (i) dependendo do modelo, sua única ou principal função é permitir a leitura de um *E-Book* como se o leitor manuseasse um livro tradicional e (ii) ele utiliza uma tecnologia especial conhecida como papel eletrônico ou, em inglês, *eletronic paper*, *e-paper*, *eletronic ink* ou *E-Ink*<sup>34</sup>.

<sup>33</sup> Dados disponíveis respectivamente em <<http://www.livrariasaraiva.com.br/produto/3439980/aleph/>> e <<http://www.livrariasaraiva.com.br/produto/3437807/aleph-o/>>, ambos acessados em: 23 out. 2011.

<sup>34</sup> De forma técnica, papel eletrônico é um gênero sob o qual se albergam diversas tecnologias que procuram simular o papel tradicional, sendo a *E-Ink* a mais famosa e usada na maioria dos *E-Book Readers*. Apesar das diferenças nas tecnologias, elas são fundamentalmente iguais no sentido de que, por algum processo, pequenas partículas migram para a parte superficial da tela formando textos sem emitir luz. Cf. **ELETRONIC PAPER**. In: Wikipédia: a enciclopédia livre. Disponível em: <[http://en.wikipedia.org/wiki/Electronic\\_paper](http://en.wikipedia.org/wiki/Electronic_paper)>. Acesso em: 5 out. 2011

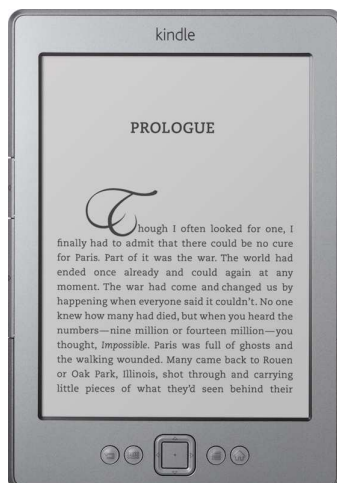


Imagem exemplificativa de um E-Book Reader. Disponível em: <[http://media.corporate-ir.net/media\\_files/irol/17/176060/kindle\\_sept/Kindle/Kindle%20\(front%201\).jpg](http://media.corporate-ir.net/media_files/irol/17/176060/kindle_sept/Kindle/Kindle%20(front%201).jpg)>. Acesso em: 25 out. 2011.

Os dispositivos eletrônicos atuais, como *notebooks*, *tablets*, celulares, dentre outros, em regra, dispõem de uma tela para reproduzir mídias. Essas telas podem ser de diversas tecnologias, tais como *liquid crystal display* (LCD), *LED-backlight LCD*, *organic light-emitting diode* (OLED), mas todas elas possuem em comum o fato de emitirem luz e permitirem a transição de uma série de imagens em seqüência rápida. Justamente por emitirem luz e, se utilizadas para a reprodução de um *E-Book*, tais telas causariam fadiga visual após longos períodos de leitura<sup>35</sup>. Por outro lado, e também por emitirem luz, podem ser utilizadas de noite sem grandes dificuldades.

O papel eletrônico é uma tecnologia especial que não emite luz, apenas a reflete. Quando uma tela de um *E-Book Reader* reproduz um *E-Book*, ela não emite luz de forma constante, tal qual faria uma tela de computador, mas pigmentos monocromáticos dentro de micro cápsulas se organizam para formar o texto sem emitir luz<sup>36</sup>. Com isso, o leitor experimenta uma sensação visual semelhante à de um livro e pode ler por longos períodos sem cansar os olhos<sup>37</sup>. A tela de papel eletrônico

<sup>35</sup> Esse ponto não é livre de contestações. Apesar da dificuldade de se encontrar literatura acadêmica que aborde tal controvérsia, há artigos jornalísticos que abordam essa questão, em especial um artigo disponível no site do New York Times, com entrevistas de alguns médicos e professores de universidades nos Estados Unidos. Em resumo, o argumento principal é de que outras variáveis, como leitura prolongada e postura inadequada, causariam fadiga visual, não havendo diferença entre o uso de telas que emitam luz e um *E-Book Reader*. Entretanto, novamente por ausência de literatura sobre o assunto, pesquisas em fóruns de discussão pela Internet revelam que muitos leitores, incluindo o autor do presente trabalho, sofrem fadiga visual ao ler textos no computador, mas não sofrem com o uso de *E-Book Readers*. Para mais informações, cf. BILTON, Nick. **Do E-Readers Cause Eye Strain**. Disponível em <<http://bits.blogs.nytimes.com/2010/02/12/do-e-readers-cause-eye-strain/>>. Acesso em: 20 out 2011.

<sup>36</sup> **Electronic Paper**. Disponível em: <[http://en.wikipedia.org/wiki/Electronic\\_paper](http://en.wikipedia.org/wiki/Electronic_paper)>, acesso em: 23 out. 2011.

<sup>37</sup> Cf. nota de rodapé número 35.

se comporta exatamente como um livro e demanda que o leitor tenha uma fonte constante de luz.

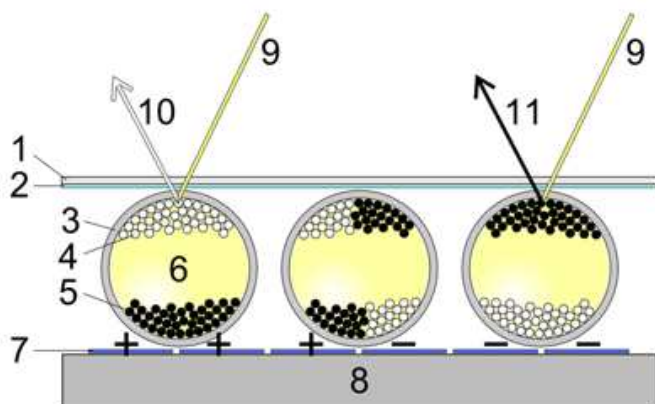


Imagem descritiva do funcionamento da reprodução de imagens com a tecnologia *E-Ink*. A imagem mostra os pigmentos brancos e pretos (4 e 5) se organizando para exposição de imagens. As setas 10 e 11 demonstram a cor que a luz (9) ganha, ao ser refletida nos pigmentos organizados na parte superior das micro cápsulas (3).<sup>38</sup>

Também pelo fato de a tecnologia ser diferente daquela de uma tela normal que emite luz, a tela de papel eletrônico possui uma taxa de atualização baixa, o que equivale a dizer que ela é incapaz de gerar seqüências rápidas de imagens, como um filme.

Apesar da semelhança no formato, o *E-Book Reader* não deve ser confundido com o *tablet*. No Brasil, a Lei 12.507, de 11 de outubro de 2011, modifica outros diplomas legais com o objetivo de conferir tratamento tributário mais brando ao *tablet*. O artigo 1º modifica a Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, incluindo a definição legal de *tablet*, que passou a ser

[M]áquinas automáticas de processamento de dados, portáteis, sem teclado, que tenham uma unidade central de processamento com entrada e saída de dados por meio de uma tela sensível ao toque de área superior a 140 cm<sup>2</sup> (cento e quarenta centímetros quadrados) e inferior a 600 cm<sup>2</sup> (seiscentos centímetros quadrados) e que não possuam função de comando remoto (tablet PC) classificadas na subposição 8471.41 da Tipi, produzidas no País conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo.

Esse conceito é fundamentalmente diferente daquele do *E-Book Reader*, pois o *tablet* possui finalidade principal diversa da de permitir a leitura de *E-Books*, que é o

<sup>38</sup> Imagem e explicação sobre funcionamento retirados de **E INK**. In: Wikipédia: a enciclopédia livre. Disponível em: <[http://en.wikipedia.org/wiki/E\\_Ink](http://en.wikipedia.org/wiki/E_Ink)>. Acesso em: 23 out. 2011.

signo distintivo principal do *E-Book Reader*. Além disso, nem todo *E-Book Reader* possui tela sensível ao toque e alguns contam com teclado.

Atualmente, o consumidor dispõe de vários modelos de *E-Book Readers*, de diferentes fabricantes e com diferentes tamanhos de tela, mas todos monocromáticos<sup>39</sup>. A Amazon lançou a quarta-geração de seu bem-sucedido *E-Book Reader*, o Kindle, agora disponível em três modelos<sup>40</sup>. Além dele, há o modelo Nook, da Barnes and Noble, e o PRS, da Sony, dentre outros<sup>41</sup>. No mercado brasileiro, a Positivo lançou o Positivo Alfa e há o Cool-Er da Gato Sabido<sup>42</sup>.

Essa variedade de fabricantes e modelos faz com que o mercado de *E-Book Readers* seja competitivo e, como consequência disso, alguns modelos possuem mais recursos que outros. Com efeito, a despeito de alguns modelos permitirem somente a leitura de *E-Books*, outros, sem perder sua função primordial de leitura, permitem também a audição de audiolivros, visualização de imagens e, por vezes, o acesso a internet, sendo que os dois últimos recursos ficam em muito prejudicados pelas limitações da tela de papel eletrônico. É necessário ressaltar, todavia, que tais recursos são acessórios à função principal de permitir a leitura de livros eletrônicos, não descaracterizando o conceito de *E-Book Reader*. Nesse sentido, é possível categorizar os modelos de *E-Book Reader* em duas categorias: (i) aqueles cuja função exclusiva é permitir a leitura de *E-Books*; e (ii) aqueles cuja função primordial é permitir a leitura de tais livros digitais, mas que também possuem outras poucas funções com caráter acessório. Finalmente e fora da categorização proposta, há os demais aparelhos eletrônicos que não possuem a leitura de livros eletrônicos como função exclusiva ou primordial e também não possuem tela de papel eletrônico.

E não é apenas na tela que o *E-Book Reader* se assemelha ao livro tradicional. O formato é igual ao de um livro e o aparelho é feito para ser utilizado com apenas

<sup>39</sup> Há pesquisas avançadas para a criação de papel eletrônico colorido. Entretanto, essa tecnologia ainda não foi incorporada nos *E-Book Readers* disponíveis para o consumidor. Mais informações sobre essa tecnologia estão disponíveis no site da Eink, empresa especializada na tecnologia de mesmo nome, em <[http://www.eink.com/display\\_products\\_triton.html](http://www.eink.com/display_products_triton.html)>, acesso em: 23 out. 2011.

<sup>40</sup> O Kindle encontra-se disponível em quatro modelos, (i) Kindle Touch, (ii) Kindle, (iii) Kindle Keyboard e (iv) Kindle Fire, entretanto, o último, por utilizar a tecnologia LCD, é considerado um tablet. Para mais informações, cf. <<http://phx.corporate-ir.net/phoenix.zhtml?c=176060&p=irol-mediaKindle>>, acesso em: 23 out. 2011.

<sup>41</sup> Cf. respectivamente <<http://www.barnesandnoble.com/nook/index.asp>> e <[http://store.sony.com/webapp/wcs/stores/servlet/CategoryDisplay?catalogId=10551&storeId=10151&langId=-1&identifier=S\\_Portable\\_Reader](http://store.sony.com/webapp/wcs/stores/servlet/CategoryDisplay?catalogId=10551&storeId=10151&langId=-1&identifier=S_Portable_Reader)>, acessados em: 23 out. 2011

<sup>42</sup> Cf. respectivamente <<http://www.positivoalfa.com.br/ficha-tecnica>> e <<http://www.gatosabido.com.br/leitor/produto.html>>, ambos acessados em: 23 out. 2011



uma mão. Além disso, como o papel eletrônico consome pouca bateria, a estimativa de duração da bateria de um *E-Book Reader* é muito maior do que a de um *tablet* ou *notebook*, por exemplo, a bateria do Kindle Touch oscila entre três semanas e dois meses, dependendo do uso<sup>43</sup>.

A memória interna, muitas vezes expansível, permite que um único *E-Book Reader* armazene uma quantidade de livros equivalente a de uma pequena biblioteca. O Kindle Touch, por exemplo, permite o armazenamento simultâneo de até 3.000 livros<sup>44</sup>. Em termos de preço, um *E-Book Reader* é mais caro do que a aquisição de um livro em formato tradicional. O modelo mais barato do Amazon Kindle custa, em média, US\$ 79,00 (setenta e nove dólares) e o Positivo Alfa, R\$600,00 (seiscentos reais). Após incorrer nesse custo fixo, o consumidor poderá adquirir os *E-Books* que, em regra, possuem preço mais baixo que as cópias físicas, ou mesmo baixar gratuitamente aqueles disponíveis em domínio público.

Outra vantagem do *E-Book Reader* é a possibilidade de o leitor modificar a fonte ou o tamanho do texto de acordo com a sua preferência. Isso é especialmente útil para pessoas com deficiência visual que podem comprar um *E-Book* e aumentar o tamanho da letra, sem incorrer em custos adicionais. Além disso, grande parte dos *E-Book Readers* possui dicionário integrado e permite com uma simples seleção, saber o significado de alguma palavra.

Algumas bibliotecas nos Estados Unidos permitem o empréstimo de livros digitais<sup>45</sup>, bastando que o leitor faça o download do livro e após o decurso de determinado lapso temporal, o *E-Book* se apaga automaticamente do aparelho. O *E-Book Reader* pode substituir uma biblioteca de milhares de exemplares e, ao fazê-lo, diminui o impacto ambiental em grande maneira.

<sup>43</sup> Dados retirados da página descritiva do produto, disponível em <<http://www.amazon.com/Kindle-Touch-e-Reader-Touch-Screen-Wi-Fi-Special-Offers/dp/B005890G8Y/>>, acesso em: 23 out. 2011. O Positivo Alfa mensura sua bateria em até 10.000 páginas viradas, conforme dados disponíveis em <<http://www.positivoalfa.com.br/ficha-tecnica/>>, acesso em: 23 out. 2011.

<sup>44</sup> Cf. informações disponíveis em <<http://www.amazon.com/Kindle-Touch-e-Reader-Touch-Screen-Wi-Fi-Special-Offers/dp/B005890G8Y/>>, acesso em: 23 out. 2011. Para efeitos comparativos, o Positivo Alfa possui memória interna de dois *gigabytes*, mas aceita expansão dela por meio de cartões SD, cf. informações disponíveis em <<http://www.positivoalfa.com.br/ficha-tecnica/>>, acesso em: 23 out. 2011.

<sup>45</sup> Para mais informações e lista das bibliotecas norte-americanas que permitem esse tipo de empréstimo, cf. <[http://wiki.mobileread.com/wiki/EBook\\_Lending\\_Libraries](http://wiki.mobileread.com/wiki/EBook_Lending_Libraries)>, acesso em: 24 out. 2011.



Um aspecto final, por vezes negligenciado, é que o *E-Book Reader* não permite apenas a leitura de livros, mas permite também a leitura de jornais e periódicos. E, dependendo do modelo, o consumidor pode receber diariamente e de forma automática o jornal em seu *E-Book Reader*.

Descrito o objeto principal da análise desse trabalho, o próximo capítulo irá trazer um conceito geral de imunidade, da isenção e bem assim da não-incidência. Tais institutos formam a base jurídica sobre a qual o restante do presente estudo será desenvolvido.

### 3. Aspectos Gerais da Imunidade Tributária, Isenção e Não-Incidência

Na seara tributária, toda impossibilidade de tributação geral ou específica possui causa em uma hipótese de imunidade, isenção ou não-incidência tributária. Em que pesem suas conseqüências jurídico-tributárias distintas e o fato de um dos argumentos centrais deste trabalho repousar na interpretação dos ditames constitucionais relativos à imunidade de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, torna-se necessário distinguir os conceitos tributários de imunidade, isenção e não-incidência.

A incidência de um tributo ocorre sempre que um ato, fato ou negócio jurídico se aperfeiçoa e, enquadrando-se em uma categoria tributária legalmente prevista, gera a obrigação de pagamento de tributos. Em via oposta, sempre que um fato se aperfeiçoar e não der causa ao nascimento da obrigação tributária por não se enquadrar em uma hipótese de incidência, estará configurada uma hipótese de não-incidência, que pode ser pura ou qualificada. A não-incidência pura ocorre sempre que o legislador preferir não deixar expressa a sua falta de competência tributária, ao passo que a não-incidência qualificada ocorre sempre que o legislador deixar claro em lei infraconstitucional que não possui competência<sup>46</sup>.

Dessa forma, a não-incidência está fora do âmbito possível de tributação, ao passo que na isenção, o legislador do ente competente, apesar de criar o tributo que abarca uma série de situações (inclusive aquela desonerada pela isenção), resolve excepcionar expressamente determinada hipótese possivelmente tributada<sup>47</sup>. Assim, a isenção é composta por situações excepcionais, escolhidas expressamente pelo legislador para escapar da malha tributária e que, não fosse a isenção, seriam submetidas à incidência. Pelo exposto conclui-se que a caracterização da não-incidência demanda raciocínio lógico excludente, em que tudo o que não está no campo passível de tributação, configura não-incidência, ao passo que, na isenção, será necessário procurar todos os ditames do legislador para identificar as situações que seriam possivelmente tributadas, mas que, por força legal, não o são.

<sup>46</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 251-252.

<sup>47</sup> *Idem, ibidem*.

O artigo 111, II, Código Tributário Nacional, dispõe que a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deverá ser interpretada de forma literal<sup>48</sup>, entendimento partilhado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal<sup>49</sup>. Essa disposição é mera consequência do fato de as isenções serem expressão do poder autolimitador do ente competente para tributar<sup>50</sup>, tornando, portanto, injustificável o exercício daquele pelo Poder Judiciário, ainda que incidentalmente. Ainda sobre esse assunto, Ives Gandra da Silva Martins afirma

E, realmente, sendo a isenção uma desoneração, por força da lei, um favor fiscal, uma renúncia de exercer o poder de tributar por parte de seu titular, por variados motivos, nada mais natural que, em relação às desonerações por isenção, anistia, renúncia, não incidência, e até mesmo alíquota zero, a interpretação seja uma interpretação, não literal, mas restritiva<sup>51</sup>.

Preliminarmente, cumpre destacar que existem múltiplas correntes doutrinárias quanto ao Poder de Tributar e às Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.

Com efeito, e sem pretensões de definição exaustiva, a corrente defendida por Ricardo Lobo Torres argumenta que o Poder de Tributar encontra limitação anterior à Constituição, por meio dos direitos humanos preexistentes, que constituiriam simultaneamente medida e limitação de seu espaço<sup>52</sup>. O rol constitucional das Limitações ao Poder de Tributar deveria apenas refletir tais limitações preexistentes, tendo, em consequência, eficácia meramente declaratória. Como resultado, algumas disposições, referidas no texto constitucional como Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, em verdade não possuiriam tal natureza, vez que não fundadas

<sup>48</sup> Hugo de Brito Machado defende que o método de interpretação literal é um método insuficiente por si só, em razão da dubiedade das palavras, devendo o intérprete da norma tributária complementar o sua conclusão com outras retiradas a partir do uso dos outros métodos hermenêuticos. Por isso, referido autor entende que o artigo 111, CTN, não veda que o intérprete utilize outros métodos de interpretação normalmente aceitos, quando for analisar alguma norma constante do rol disposto no artigo, mas que tão-somente deixe de usar a equidade como método de integração. Para mais informações, cf. MACHADO, Hugo de Brito, *op. cit.*, p. 142.

<sup>49</sup> Cf. STF, Recurso Extraordinário nº 181.138-2/SP, Rel. Celso de Mello, j. 06.09.1994, DJ 12.05.1995 p. 13019/1508, *in verbis*, “[o]s magistrados e Tribunais - que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, o benefício da isenção tributária em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem fiscal. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe recusou a própria Lei Fundamental do Estado. E de acentuar, neste ponto, que, em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só atua como legislador negativo”.

<sup>50</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Vol. III. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 492.

<sup>51</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva, *op. cit.*, p.165.

<sup>52</sup> TORRES, Ricardo Lobo, *op. cit.*, p. 14.

em direitos humanos preexistentes, como, por exemplo, a vedação à incidência de ICMS sobre as operações interestaduais realizadas com o petróleo, constante do artigo 155, §2º, X, “b”, Constituição Federal.

Em outro sentido, correntes de cunho positivista entendem que o Poder de Tributar e as suas Limitações derivam do próprio texto constitucional<sup>53</sup> e não de direitos humanos preexistentes. Assim, a Constituição não nasce limitada, mas se autolimita e as disposições constitucionais teriam, portanto, natureza constitutiva.

A análise dessas diferentes correntes e diferentes teorias filiadas às diferentes correntes não constitui objetivo do presente trabalho. Dada a heterogeneidade e, por vezes, confusão lógica entre as teorias existentes, esse trabalho adotará apenas uma corrente, com o fim instrumental de possibilitar sua continuidade argumentativa, conforme será explicado a seguir.

As imunidades tributárias constituem vedação constitucional ao exercício da competência tributária por parte dos entes federativos. Dessa forma, são hipóteses de tamanha importância que levaram o constituinte a retirar, desde o plano constitucional, determinado quinhão da competência tributária dos entes federativos. Disso é possível extrair as duas grandes diferenças entre as imunidades e as isenções: fonte normativa e plano de aplicabilidade. Com efeito, enquanto a isenção é exclusão legislativa no campo da incidência do tributo, a imunidade é exclusão constitucional de determinadas matérias na competência tributária dos entes federativos<sup>54</sup>.

Espécie do gênero limitações constitucionais ao poder de tributar, em regra, as imunidades tributárias estão localizadas no art. 150, VI, CF, sob a Seção II, “Das Limitações do Poder de Tributar”. Entretanto, sem prejuízo de sua localização usual sob a referida seção, há imunidades fora de tal seção, mas dentro do capítulo que dispõe sobre o “Sistema Tributário Nacional”, como a imunidade do artigo 153, §5º e, outras até mesmo fora dele, como a do artigo 201, mas todas dentro da Constituição<sup>55</sup>.

<sup>53</sup> Nesse sentido, cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 481.

<sup>54</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 281.

<sup>55</sup> *Idem*, *ibidem*, p. 158-161.

Misabel Derzi, em nota na atualização da obra de Aliomar Baleeiro, sintetiza as quatro características da imunidade tributária, ao dizer que a imunidade

“(i) é regra jurídica, com sede constitucional; (ii) é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação, ou regra de incompetência; (iii) obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados; e (iv) distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar”<sup>56</sup>.

Em verdade, mesmo os autores que utilizam uma concepção com viés mais positivista de imunidade, entendendo constituir imunidade constitucional aquilo assim referido pela Constituição Federal, defendem a existência de valores subjacentes às referidas imunidades. Assim, quando identificam uma imunidade no texto constitucional, procuram descobrir quais os valores que aquela imunidade tenta proteger para, com isso, tentar definir sua extensão.

Na clássica lição de José Afonso da Silva, as normas constitucionais podem ser categorizadas de acordo com a sua eficácia, constituindo normas de eficácia plena, limitada ou contida. As normas de eficácia plena produzem seus efeitos de pronto, sem que precisem de normas infraconstitucionais que as regulamentem. As normas de eficácia limitada precisam de regulamentação infraconstitucional para que produzam seus efeitos e as normas de eficácia contida estão aptas a produzir efeitos de pronto, mas podem ter sua eficácia restringida<sup>57</sup>. Esse conceito, quando aplicado às imunidades tributárias, resulta em imunidades condicionais, que são imunidades cuja eficácia está condicionada à edição de lei complementar, como no caso da imunidade do patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições sem fins lucrativos, e imunidades incondicionais ou auto-executáveis, que não necessitam de lei complementar para exercício de seus efeitos, como na imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão<sup>58</sup>.

As imunidades podem ser objetivas ou subjetivas. As imunidades subjetivas trazem vedação à incidência de tributos sobre determinadas pessoas, enquanto as

<sup>56</sup> BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2002, p. 114.

<sup>57</sup> SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 7ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p.82

<sup>58</sup> ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio da F. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 19 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 250.

imunidades objetivas vedam a incidência de tributos sobre determinados bens ou mercadorias<sup>59</sup>. Sem prejuízo de sua análise posterior mais profunda e a título exemplificativo, no caso da imunidade à instituição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, a imunidade é objetiva, de maneira que o editor não pagará ICMS pela venda de livros, mas terá que recolher imposto de renda pelo acréscimo patrimonial decorrente da venda daqueles. Segundo Ricardo Lobo Torres, as imunidades subjetivas resguardam seus destinatários da incidência de impostos diretos, e as imunidades objetivas, da incidência de impostos indiretos, a despeito de, no último caso, o Supremo Tribunal Federal possuir julgados estendendo os efeitos de imunidades objetivas às pessoas que produziram e/ou comercializariam os bens ou mercadorias imunes<sup>60</sup>.

Finalmente, é necessário lembrar que o caput do artigo 150, VI, “d”, Constituição Federal, ao dispor sobre as Limitações ao Poder de Tributar, adverte que tais se darão “[s]em prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”. As imunidades, como espécies das Limitações ao Poder de Tributar constituem garantias ao contribuinte e assim devem ser interpretadas<sup>61</sup>. Não podem ser consideradas como mero fim em si mesmas, mas, ao contrário, devem ser entendidas como meios para proteção de direitos fundamentais. “Daí que as normas constitucionais referentes à imunidade tributária devem merecer, em sua aplicação, exegese compreensiva e, até mesmo, extensiva”<sup>62</sup>.

O objetivo do próximo capítulo é aprofundar o estudo do conceito de imunidade, mas especificamente com relação à hipótese da imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. A primeira parte do quarto capítulo versará sobre o conceito doutrinário da referida imunidade e a segunda parte abordará como o Supremo Tribunal Federal aplica tais conceitos em suas decisões.

<sup>59</sup> TORRES, Ricardo Lobo, *op. cit.*, p. 103.

<sup>60</sup> TORRES, Ricardo Lobo, *op. cit.*, p. 104.

<sup>61</sup> WANDERLEY, Thiago Barbosa, *op. cit.*, p.164.

<sup>62</sup> Voto do Min. Celso de Mello, *in* STF, Recurso Extraordinário nº 174.476-6/SP, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 26.09.1996, DJ 12.12.1997 p. 65580/670.

#### 4. A imunidade dos livros, jornais, periódicos, todos em formato físico, do papel destinado a sua impressão e o posicionamento do Supremo

Conforme já destacado, do conjunto das imunidades elencadas pela Constituição Federal, interessa primordialmente ao presente estudo a disposta no artigo 150, VI, “d”, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos<sup>63</sup> sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Um dos objetivos do presente estudo é definir e delimitar o alcance da imunidade tradicional à instituição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Para tanto, os vários aspectos da referida imunidade serão analisados, por meio da apresentação e contestação dos conceitos estabelecidos pela doutrina e o posicionamento do Supremo Tribunal Federal

Mas o primeiro passo é ter em mente que toda imunidade constitucional visa proteger algum valor reputado importante pelo legislador constituinte e, em consequência, o primeiro passo é identificar, no caso da imunidade dos livros, quais são os valores que devem ser protegidos.

Nesse particular, a interpretação histórica é particularmente útil. É que a imunidade dos livros não é uma disposição repetida *ipsis litteris* ao longo das diversas Constituições brasileiras, mas ao contrário, trata-se de um conceito que evoluiu juntamente com o cenário político brasileiro.

Com efeito, o regime ditatorial getulista utilizava a tributação excessiva do papel como uma das formas de censura aos jornais de oposição, em clara e nefasta demonstração das possibilidades extra-fiscais dos tributos. A Constituição de 1946 impediu o uso de tal artifício no futuro e protegeu a liberdade de pensamento e de imprensa, ao resguardar seu insumo mais básico no artigo 31, V, “c”, vedando aos

---

<sup>63</sup> Apesar de não consistir tema relevante para o presente trabalho, há divergência na definição de quais tributos seriam abarcados pela imunidade, a despeito do texto normativo referir-se expressamente apenas à instituição de impostos. Em sentido da imunidade apenas aos impostos, cf. COSTA, Helena Regina. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 189, bem como, STF, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº. 332.964-4/RS, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 23.05.2006, DJ. 16.06.2006, p. 24/492 e STF, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 325.302/RS, Rel. Min. Carlos Britto, j. 20.06.2006, DJ 27.10.2006, p. 46/674. Em sentido oposto, cf. MACHADO, Hugo de Brito, *op. cit.*, p. 304.

Entes Federativos o lançamento de impostos sobre o “papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros”<sup>64</sup>.

É interessante notar que da leitura do referido artigo pode-se concluir apenas que o insumo papel é imune aos impostos e tal disposição foi ampliada nas Constituições seguintes. A partir da Constituição de 1967, a vedação aos impostos passou a ser aplicável aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, e tal redação foi mantida no artigo 150, VI, “d”, Constituição atual. A simples leitura permite concluir que não apenas o papel é imune à instituição de impostos, mas também o são os livros, jornais e periódicos considerados individualmente. E, apesar da dificuldade na sustentação de que esse também seria o objetivo nas Constituições de 1967 e “1969”, a inclusão dos livros, jornais e periódicos – e não apenas do seu papel – no escopo da imunidade, tem por objetivo permitir a difusão e o acesso à cultura.

Esse é o entendimento de Aliomar Baleeiro que aponta que “[a] Constituição alveja duplo objetivo, ao estatuir essa imunidade: amparar e estimular a cultura dos livros, periódicos e jornais; garantir a liberdade de manifestação de pensamento, o direito de crítica e a propaganda partidária”<sup>65</sup>.

A interpretação sistemática revela que as disposições no decorrer do corpo da Constituição de 1988 sinalizam os valores protegidos por ela. Assim é que a liberdade de expressão e de imprensa encontram-se contempladas no rol dos direitos fundamentais<sup>66</sup> e mais detidamente dispostas no artigo 220<sup>67</sup>, sem prejuízo de eventuais disposições esparsas. Da mesma forma, o acesso à cultura é protegido pelo artigo 215<sup>68</sup>.

Como se verá na análise da extensão da imunidade do livro, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal oscila ao longo dos anos, mas surpreendentemente mantém-se estável no tocante aos valores constitucionais protegidos por tal

<sup>64</sup> BALEEIRO, Aliomar, *op. cit.*, p. 339.

<sup>65</sup> *Idem, ibidem*. No mesmo sentido, CARRAZZA, Roque Antonio, *op. cit.*, p.759.

<sup>66</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, (...), nos termos seguintes:

IV - é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato;

XIV - é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional;

<sup>67</sup> Art. 220. A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição.

<sup>68</sup> Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.



imunidade. No Recurso Extraordinário nº 102.141-1/RJ, o Min. Aldir Passarinho, utiliza a definição de Aliomar Baleeiro, afirmando “ser o objetivo constitucional o de proteção à educação, à cultura e à liberdade de comunicação e de pensamento<sup>69</sup>”.

Esse entendimento é o mesmo entendimento de julgado mais recente, o Recurso Extraordinário 221.239-6/SP, de relatoria da Min. Ellen Gracie. Tratava-se de hipótese de afastamento da referida imunidade e a conseqüente cobrança de impostos no caso de um álbum de cromos ilustrados, ao argumento de que essa espécie de publicação não possuiria propósito educacional ou cultural e, como agravante no caso em análise, ainda teria como temática folhetim televisivo. Na ocasião, a Min. Ellen Gracie decidiu pela manutenção da imunidade, sob o argumento de que o legislador constituinte “não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação”<sup>70</sup>. E, se o próprio constituinte não fez distinções para restringir a aplicabilidade da imunidade, certamente não caberia ao legislador fazê-lo. Finalmente, em seu voto, a Min. Ellen Gracie identifica os valores protegidos pela imunidade constitucional do artigo 150,VI, ‘d’, *in verbis*:

“A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade intelectual, artística, científica e de comunicação, consagrada no inciso IX do artigo 5ª da Constituição Federal. Visa também a facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação, com a redução do preço final.”<sup>71</sup>

Importante ressaltar que o trecho acima não apenas indica o entendimento de quais seriam os valores constitucionais resguardados pela vedação à instituição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, mas também revela os motivos que levaram o legislador constituinte a criar tal disposição. Assim, como já mencionado anteriormente, não só a liberdade de expressão resta protegida com a impossibilidade de tributação de seus insumos e/ou produto final com caráter de censura, mas, também, o acesso à informação e a difusão cultural e educacional são garantidos com a redução do preço final.

<sup>69</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 102.141-1/RJ, Segunda Turma, Rel. p/ acórdão Min. Carlos Madeira, j. 18.10.1985, DJ 29.11.1985 p. 21920/347.

<sup>70</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 221.239-6/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 25.05.2004, DJ 06.08.2004 p.61/ 599.

<sup>71</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 221.239-6/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 25.05.2004, DJ 06.08.2004 p. 61/599.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no tocante à extensão da imunidade, conforme antecipado, não se manteve uníssona ao longo dos anos, e atualmente adota postura mais restritiva. Com efeito, no Recurso Extraordinário nº 102.141-1/RJ, cuja controvérsia versava sobre cobrança de ISS sobre serviço de editoração de enciclopédia, o relator, Min. Carlos Madeira, distinguiu as técnicas interpretativas aplicáveis à isenção e à imunidade. Assim, o artigo 111 do CTN imporia interpretação literal às disposições que concedessem isenção, mas tal *ratio* não seria aplicável no caso das imunidades e a sua interpretação deveria ser a mais ampla possível, utilizando os métodos sistemáticos, teleológicos, dentre outros. E utilizando o último, sistemático, concluiu que, para o atendimento do objetivo do legislador constituinte, não se poderia analisar o livro como um produto finalizado, mas sim como um conjunto de serviços que o compõe, tais como editoração, composição, revisão e que, por serem parte essencial do livro, também deveriam ser protegidos pelo escopo imunitário. Assim, “[c]onsiderar imune apenas o livro como produto acabado, seria restringir exatamente os valores que a Constituição protege”<sup>72</sup>.

Esse entendimento foi flexibilizado no âmbito do Recurso Extraordinário nº 230.782/SP, no qual foi decidido que os serviços de composição gráfica não gozariam de albergue sob a imunidade dos livros<sup>73</sup>. Mesmo linha decisória foi utilizada no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 530.121/PR, em decisão de que o serviço de distribuição e entrega de jornais não está protegido pela norma imunitária<sup>74</sup>.

O artigo 150, VI, “d”, ao tratar dos insumos necessários à impressão de livros, jornais e periódicos, menciona expressamente apenas o papel destinado à sua impressão estará imune aos impostos. O Supremo Tribunal Federal possui dois julgados principais com relação aos insumos, ambos com julgamento em plenário. O primeiro é o Recurso Extraordinário nº 174.476-6/SP<sup>75</sup>, de relatoria para acórdão do Min. Marco Aurélio, cuja controvérsia fática girava em torno da possibilidade de extensão

<sup>72</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 102.141-1/RJ, Segunda Turma, Rel. p/ acórdão Min. Carlos Madeira, j. 18.10.1985, DJ 29.11.1985, p. 21920/353.

<sup>73</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 230.782/SP, Primeira Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 13.06.2000, DJ 10.11.2000, p. 104.

<sup>74</sup> STF, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 530.121/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 09.11.2010, DJe 29.03.2011.

<sup>75</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 174.476-6/SP, Plenário, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 26.09.1996, DJ 12.12.1997, p. 65580/653.

ao filme fotográfico, insumo consumido na impressão de jornal, da imunidade constitucional conferida ao papel tradicional expressamente referido no artigo 150, VI, 'd'. Em voto vencedor, o Min. Marco Aurélio ressaltou o fundamento político e cultural do artigo 150, VI, "d", argumentando que a Constituição de 1988 proibiu a censura, vedando a edição de normas impeditivas à liberdade de informação jornalística. Assim,

“O preceito constitucional há de merecer interpretação teleológica, buscando-se atingir, de forma plena, o objetivo visado, que outro não é senão afastar procedimentos que, de algum modo, possam inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. Sob o meu ponto de vista, a parte final do preceito, concernente à imunidade e à referência a livros, jornais, periódicos, não é exaustiva, e, tampouco, merecedora de interpretação literal (...). Tal óptica redundaria no esvaziamento da regra constitucional.”<sup>76</sup>

O fato de a norma constitucional referir-se apenas ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, deixando de listar os demais insumos, seria meramente resultado de seu caráter exemplificativo. Frente à inconveniência ou mesmo impossibilidade fática de listar todos os insumos, o legislador constituinte teria optado por mencionar exemplificativamente o papel; pensar o contrário equivaleria a restringir a imunidade e violar seus fundamentos subjacentes, pois o papel não é o único insumo utilizado na impressão de livros, jornais e periódicos.

Entretanto, a controvérsia do Recurso Extraordinário nº 174.476-6/SP estava restrita a papéis diferentes da concepção tradicional do papel de imprensa, mas que, ainda assim, eram papéis. Com isso, apesar de naquele julgado, alguns votos defenderem a extensão da imunidade a todos os insumos utilizados na impressão dos livros, jornais e periódicos<sup>77</sup>, como essa distinção não era necessária à pacificação da controvérsia, não houve debate específico e, em consequência, posicionamento jurisprudencial com relação aos demais insumos que, nada obstante serem

<sup>76</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 174.476-6/SP, Plenário, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 26.09.1996, DJ 12.12.1997 p. 65580/653.

<sup>77</sup> Voto do Min. Marco Aurélio, STF, Recurso Extraordinário nº 174.476-6/SP, Plenário, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 26.09.1996, DJ 12.12.1997 p. 65580/654. “Abandone-se, na espécie, a tentação ligada ao literalismo, perquirindo-se o objetivo maior da norma constitucional, isso diante da impossibilidade, e, diria mesmo, da inconveniência de o legislador ser casuísta. Para mim – e aí não estaríamos agora a discutir o alcance do preceito constitucional – seria suficiente a referência a livros e periódicos. A alusão ao papel, destinado à impressão, outro sentido não tem senão o de exemplificar um dos itens que entram na produção do bem. Os demais também estão abrangidos pela imunidade tributária, sob pena de tornar-se restrita a imunidade, desconhecendo-se o objetivo precípuo que, há de ser incansavelmente repetido, é o de verdadeiro estímulo à veiculação de notícias e idéias, tal como inerente ao próprio Estado Democrático de Direito”.

utilizados na formação dos livros, jornais ou periódicos, não eram assimiláveis ao papel.

Tal controvérsia foi endereçada em outro julgado paradigmático, o Recurso Extraordinário nº 203.859-8/SP, de relatoria para acórdão do Min. Maurício Corrêa, em que fora debatida a extensão da imunidade do papel ao papel fotográfico e à solução alcalina, insumo essencial à impressão do jornal. Em tal julgado, o Min. Maurício Corrêa fez referência ao Recurso Extraordinário nº 174.476-6/SP e entendeu que seu conteúdo jurisprudencial estaria limitado à extensão da imunidade do papel tradicional aos insumos assimiláveis como papel. Assim, o papel fotográfico gozaria da imunidade, mas tal sorte não assistiria à solução alcalina, sob pena de violação do parâmetro jurisprudencial estabelecido. Isso porque tal solução, nada obstante ser utilizada na impressão do jornal, consistiria em mero componente que, adicionado à tinta, facilitaria o processo de impressão, sendo apenas técnica mais moderna.

O Recurso Extraordinário nº 203.859-8/SP foi decidido por maioria e, entre os votos vencidos, há manifestações importantes. Um dos argumentos utilizados<sup>78</sup>, em defesa da interpretação literal, consiste na afirmação de que a extensão da imunidade aos insumos não assimiláveis ao papel importaria em casuística excessiva por parte do julgador. Ainda que tenha sido vencido, o Ministro Marco Aurélio traz pertinente ponderação no sentido de que:

“Não me cabe, Senhor Presidente, estabelecer restrições relativamente ao teor da alínea “d”. Não me cumpre, também, partir para a interpretação ampliativa; fico com a estrita. Entendo que a alínea “d” do inciso VI do artigo 150 em comento viabiliza conclusão sobre a imunidade concernente a todo e qualquer produto que seja consumido na confecção de livros, jornais e periódicos; não caminho no sentido de estendê-la, por exemplo, a equipamentos que integrem o ativo fixo, até mesmo ao prédio em que situado um empreendimento comercial, jornalístico ou editorial. **Fico apenas no sítio alusivo à confecção, perquirindo, portanto, a respeito daqueles produtos que a ela são indispensáveis.**”<sup>79</sup>

Esses dois Recursos Extraordinários viriam a se somar a outros e resultaram na Súmula 657 do Supremo Tribunal Federal que dispõe que “[a] imunidade prevista no

<sup>78</sup> Voto do Min. Ilmar Galvão, STF, Recurso Extraordinário nº 203.859-8/SP, Plenário, Rel. p/ acórdão Min. Maurício Corrêa, j. 11.12.1996, DJ 24.08.2001 p. 62/1276

<sup>79</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 203.859-8/SP, Plenário, Rel. p/ acórdão Min. Maurício Corrêa, j. 11.12.1996, DJ 24.08.2001 p. 62/1279. Grifos meus.

art. 150, vi, "d", da constituição federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos".

A Súmula 657/STF passou a ser utilizada em larga escala. Interessante notar que o Min. Celso de Mello, em controvérsia sobre importação de insumos assimiláveis como papel<sup>80</sup>, registrou o seu entendimento acerca da interpretação teleológica e extensiva do artigo 150, VI, "d", Constituição Federal, mas reconheceu que seu posicionamento estava em descompasso com a jurisprudência estabelecida pelo Supremo Tribunal Federal e, por isso, prestigiando o princípio da colegialidade, votava em acordo com o conteúdo da Súmula 657/STF.

Mas, em julgado recente que versava sobre importação de "peças sobressalentes para equipamento de preparo e acabamento de chapas de impressão offset", a primeira turma do Supremo Tribunal Federal, em voto condutor do Min. Marco Aurélio, contestou o entendimento veiculado na Súmula 657/STF. Na ocasião, o Min. Menezes Direito argumentou que as peças objeto do julgado perfilavam-se sob o conceito de produtos não assimiláveis como papel, não gozando, dessa forma, da imunidade tributária conferida ao papel de impressão<sup>81</sup>. Em resposta, o Min. Marco Aurélio defendeu que essa imunidade "não diz respeito apenas ao produto final, ao produto acabado; apanha, também, os insumos, o maquinário, indispensáveis à produção dos livros, jornais e periódicos"<sup>82</sup>. Com isso, as peças seriam utilizadas no processo de publicação de livros, jornais e periódicos e, portanto, gozariam da imunidade conferida ao papel de impressão. Finaliza seu raciocínio, argumentando que

O objetivo maior da norma é viabilizar, sem ônus maiores, a divulgação de idéias à comunicação. A imunidade conferida a livros, jornais, periódicos apanha todo e qualquer insumo e mesmo ferramenta indispensável à edição desses veículos de comunicação.<sup>83</sup>

Um poderoso argumento dos defensores da interpretação literal da imunidade dos livros consiste em afirmar que o único insumo que o constituinte quis ver protegido

<sup>80</sup> STF, Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 327.414/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Celso de Mello, j. 07.03.2006, DJe 12.02.2010.

<sup>81</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 202.149/RS, Primeira Turma, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j.26.04.2011, DJe 10.10.2011, p.104-105.

<sup>82</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 202.149/RS, Primeira Turma, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j.26.04.2011, DJe 10.10.2011, p.106.

<sup>83</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 202.149/RS, Primeira Turma, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j.26.04.2011, DJe 10.10.2011, p.106.

pela imunidade constitucional é o papel de imprensa. Afinal, caso ele quisesse ampliar o escopo imunitário, bastava ter listado todos os insumos dos livros, jornais e periódicos e, ao não fazê-lo, deixou clara sua opção pelo rol restrito. Para fortalecer ainda mais esse argumento, há o fato de, quando da Constituinte de 1987, Ives Gandra teria apresentado redação ampliativa do rol dos insumos, mas que fora rejeitada<sup>84</sup>, como o texto final da Constituição poderia atestar.

Esse argumento não é sustentável por algumas razões e a primeira consiste em contestar a anedota histórica. Conforme explicação do próprio Ives Gandra, em verdade sua proposta não fora propriamente rejeitada pela Assembléia Constituinte de 1987, mas ela apenas deixou de ser analisada, sorte compartilhada com outras tantas propostas preteridas em um momento de pluralismo político, com o fim de concentrar os esforços políticos na análise e aprovação de propostas reputadas mais importantes<sup>85</sup>.

Além disso, ensina Luís Roberto Barroso<sup>86</sup> que a interpretação gramatical é apenas a primeira etapa de qualquer interpretação jurídica. Por meio dela, o intérprete entende os enunciados legais e tenta atribuir-lhes significados, dado que os conceitos que compõe o enunciado legal, muitas vezes, possuem muitos significados. Entretanto, apesar de constituir ponto de partida, em regra a interpretação gramatical não é suficiente para a completude do processo hermenêutico, mas serve apenas para formar “o substrato de que deve partir e em que deve repousar o intérprete”. Assim, adverte que

De regra, todavia, correrá risco o intérprete que estancar sua linha de raciocínio na interpretação literal. Embora o espírito da norma deva ser pesquisado a partir de sua letra, cumpre evitar o excesso de apego ao texto, que pode conduzir à injustiça, à fraude e até ao ridículo.

Há outras justificativas para a menção apenas ao papel, sem intuito restritivo. Uma delas é pelo simbolismo histórico e político da inclusão nominal do papel no rol das imunidades, vez que, conforme mencionado, não só o papel é considerado o insumo principal para impressão, como, conforme visto, a tributação excessiva do papel era

<sup>84</sup> Voto do Min. Ilmar Galvão, *in* STF, Recurso Extraordinário nº 174.476-6/SP, Plenário, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 26.09.1996, DJ 12.12.1997, p. 65580/640-641.

<sup>85</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003, pp. 127-128.

<sup>86</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 6 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 127-128.

uma efetiva forma de censura durante o Estado Novo<sup>87</sup>. Outra explicação é a esposada pelo Min. Marco Aurélio no Recurso Extraordinário 174.476-6/SP, da impossibilidade ou inconveniência do legislador listar todos os insumos existentes para a impressão de livros, jornais e periódicos, ao risco adicional de deixar de incluir insumo importante. Finalmente, outra interpretação possível sobre a menção expressa do insumo papel pelo legislador é esposada pelo Min. Francisco Rezek, no âmbito do já mencionado RE 102.141-1/RJ, ao dizer que

“O papel, todavia, é matéria-prima que vem de fora; e por isso mereceu menção especial. É produzido alhures, razão por que o constituinte estimou necessário deixar claro que, mesmo antes de adentrar os locais de produção do livro, o papel está imune a tributos, em razão do seu **destino**.”<sup>88</sup>

Todos esses argumentos militam em torno do sentido exemplificativo do papel quando de sua menção como insumo para os livros, jornais e periódicos. E de outra forma, não poderia ser, pois livros, jornais e periódicos não utilizam apenas papel em sua elaboração e seria verdadeira incongruência pretender garantir a imunidade tributária do produto final, mas tributá-los em seu processo produtivo.

Esse é o posicionamento adotado por Hugo de Brito, ao dizer que

A imunidade do livro, jornal ou periódico, e do papel destinado à sua impressão, há de ser entendida em seu sentido finalístico. E o objetivo da imunidade poderia ser frustrado se o legislador pudesse tributar os meios indispensáveis à produção de objetos imunes. [...] Assim, a imunidade, para ser efetiva, abrange todo o material necessário à confecção do livro, do jornal ou do periódico. Não apenas o exemplar deste ou daquele, materialmente considerado, mas o conjunto. Por isso nenhum imposto pode incidir sobre qualquer insumo, ou mesmo sobre qualquer dos instrumentos, ou equipamentos, que sejam destinados exclusivamente à produção desses objetos.<sup>89</sup>

No próximo capítulo continuará o estudo dos conceitos aqui examinados, aplicando-os às hipóteses dos meios capazes de veicular o livro eletrônico e, especificamente, ao *E-Book Reader*.

<sup>87</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Livro Eletrônico – Imunidade Tributária – Exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal**. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003, pp. 269.

<sup>88</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 102.141-1/RJ, Rel. Min. Carlos Madeira, j. 18.10.1985, DJ 29.11.1985 p. 21920/354. Grifo meu.

<sup>89</sup> MACHADO, Hugo de Brito, *op. cit.*, p. 310-311.

## **5. A imunidade livro eletrônico, dos diversos meios capazes de veiculá-lo e o posicionamento do Supremo Tribunal Federal quanto à matéria**

Como visto no segundo capítulo, o livro impresso em formato tradicional não é o único veículo capaz de suportar as idéias que constituem a essência do vocábulo livro. O avanço tecnológico trouxe mudanças e, dentre elas, o livro eletrônico e seus meios de suporte. Apenas a título exemplificativo, pois certamente surgirão outros meios, atualmente podem servir como suporte para o livro eletrônico, o CD-ROM, o DVD-ROM, o *pen-drive*, o cartão de memória *Standard Disk* e o *E-Book Reader*.

Também visto, mas no quarto capítulo, que o artigo 150, VI, “d”, Constituição Federal, possui como objetivo resguardar, de acordo com a maior parte da doutrina e jurisprudência, a liberdade de pensamento, nela inclusa a liberdade de imprensa, e a difusão da cultura e educação. Essa proteção se dá pela vedação à instituição de impostos sobre “livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua publicação” e isso porque tais veículos permitem a livre manifestação do pensamento, a crítica por meio da imprensa e o engrandecimento intelectual e cultural.

O livro eletrônico e seus diferentes suportes são plenamente capazes e, por vezes, até melhores na persecução do objetivo da norma imunizante. Com efeito, os custos mais baixos, facilidade de transferência, menor impacto ambiental, dentre outras vantagens, sem dúvida militam pela liberdade do pensamento e difusão cultural e educacional.

Em consequência, ganha força o argumento de que a essência de livro é o que define algo como livro e não a sua designação ou o seu nome. Afinal, aquilo ao que nos referimos como livro mudou de suporte físico ao longo dos anos e, como aqui se pretende argumentar, ainda mudará, sem, com isso, deixar de ser conhecido como livro. Para além disso, esses novos suportes continuam desempenhando as tarefas que alguns poderiam entender exclusivas do livro impresso em formato tradicional.

E se o objetivo constitucional era defender a liberdade de expressão e acesso à cultura por meio da defesa dos veículos de idéia que, até recentemente, conhecíamos como livros impressos em formato tradicional, e considerando que os novos veículos de idéia continuam alcançando esses objetivos constitucionais, seria



corolário natural percebê-los sob a definição ampla de livro que deve se extrair da Constituição, estendendo-lhes a imunidade até então conferida apenas aos livros impressos em formato tradicional. Daí, portanto, a maioria da doutrina entende que o livro eletrônico deveria gozar da imunidade conferida ao livro tradicional<sup>90</sup>.

Antes de prosseguir o raciocínio, é necessário, entretanto, fazer uma importante ressalva. É essencial distinguir a forma do conteúdo do livro, conforme explicado brevemente na introdução. O conteúdo do livro é fruto das idéias que o compõe e a forma é definida pelo suporte físico utilizado na sua veiculação. Esses dois conceitos se confundem nos livros, jornais e periódicos impressos em papel, pois o conteúdo está indissociavelmente ligado ao meio físico em que se exterioriza, isto é, à sua forma.

Essa característica não é necessariamente aplicável aos livros eletrônicos. Neles, é possível que o suporte físico (a forma) ande junto do conteúdo, como no caso de um *E-Book* gravado em um CD-ROM. Assim como o livro impresso em papel, nesse caso, o CD-ROM e o *E-Book* são indissociáveis e aquele CD-ROM específico só servirá de suporte para aquele *E-Book*.

Por outro lado, no caso dos *E-Book Readers*, a forma é dissociável do conteúdo. Quando um *E-Book Reader* é comprado, ele não vem com nenhum *E-Book*, salvo, por vezes, seu manual de instruções, mas ele pode servir de suporte para milhares de *E-Books* de forma simultânea.

Essa distinção ainda não foi analisada pela doutrina ou pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tendo em vista que, como se verá abaixo, o livro eletrônico e o seu suporte têm sido concebidos como se fossem, necessariamente, um só instrumento. Como consequência disso, não há argumentação exclusivamente destinada à questão da imunidade dos suportes de livros eletrônicos, mas o uso indiscriminado de argumentos que se referem ao suporte e ao conteúdo como se fossem uma coisa única.

<sup>90</sup> Ricardo Lobo Torres, entretanto, entende que a imunidade tributária conferida pelo artigo 150, VI “d”, Constituição Federal, visa resguardar a cultura tipográfica e não a eletrônica. Assim, a proteção constitucional deveria ter por objetivo a proteção das idéias lançadas em papel e não em formato eletrônico, referido pelo autor como espaço cibernético. Para mais informações, cf. TORRES, Ricardo Lobo, *op. cit.*, p. 301.

Continuando com a descrição do panorama doutrinário, Roque Antonio Carrazza, por exemplo, sustenta que a “palavra *livros* está empregada no Texto Constitucional *não* no sentido restrito de conjunto de folhas de papel impressas, encadernadas e com capa, *mas, sim*, no de *veículos de pensamento*, isto é, de *meios de difusão da cultura*”<sup>91</sup>.

Para demonstrar ainda mais a importância da finalidade de difusão cultural, Carrazza, apoiado nos ensinamentos de Aliomar Baleeiro<sup>92</sup>, traz o exemplo dos livros que, nada obstante seus nomes, não possuem condão de difundir a cultura ou o pensamento<sup>93</sup>. São livros-caixa, livros de bordo e demais livros cuja função principal é servir de registro e que, justamente por isso, não seriam abarcados pela norma imunizante<sup>94</sup>.

Por isso, para o referido autor, a extensão do vocábulo livro no texto constitucional deveria ser interpretada de forma finalística, buscando-se o sentido trazido pela norma, sua *intentio legis*, que, no caso, é a defesa da cultura e da liberdade de pensamento. Assim, arremata, dizendo que

Logo, extraindo, em sua integralidade, a substância da comunicação escrita que o constituinte gravou, no texto da Lei Maior, não temos dúvidas em proclamar que, além do livro convencional, também outros meios de comunicação de idéias, conhecimentos e informações são abrangidos pela imunidade<sup>95</sup>.

Regina Helena da Costa chega à conclusão semelhante, mas faz uso conjunto da interpretação evolutiva e teleológica. Luis Roberto Barroso afirma que a interpretação evolutiva, também chamada de histórico-evolutiva, juntamente com a reforma do texto constitucional pelo poder constituinte derivado, são os dois métodos possíveis para a mutação ou transição constitucional, sem que haja rompimento da ordem constitucional estabelecida<sup>96</sup>. E, afirma

A interpretação evolutiva é um processo informal de reforma do texto da Constituição. Consiste ela na atribuição de novos conteúdos à norma constitucional, sem modificação do seu teor literal, em razão

<sup>91</sup> CARRAZZA, Roque Antonio *op. cit.*, pp. 259. Grifos no original.

<sup>92</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11 ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2002, p. 148.

<sup>93</sup> Esse trabalho não comunga com essa particular distinção, pois mesmo que os livros de registro, em geral, não sirvam para difundir cultura qualitativamente apreciada, eles guardam sua função de registro e, com isso, podem ter funções culturais. Apenas a título exemplificativo, o livro de bordo de uma embarcação pode ser muito útil na reconstrução dos hábitos de uma época.

<sup>94</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, *op. cit.*, pp. 262-263.

<sup>95</sup> *Idem, ibidem*, pp. 266-267.

<sup>96</sup> BARROSO, Luís Robert, *op. cit.*, 6 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008, p. 145.

de mudanças históricas ou de fatores políticos e sociais que não estava presentes na mente dos constituintes<sup>97</sup>.

Utilizando a interpretação evolutiva e a teleológica, Regina Helena da Costa afirma que

Ora, aplicando-se tais métodos interpretativos, tem-se que, se a imunidade conferida aos livros tem por finalidade assegurar a liberdade de pensamento, de expressão, o acesso à informação e a própria difusão da cultura e da educação, o conceito de livro engloba todo meio material pelo qual esse objetivo seja atingido. Outrossim, diante da evolução da tecnologia, o conceito de livro deve ter a sua conotação modificada, para comportar conteúdos que não foram imaginados pelo legislador constituinte mas que são, indubitavelmente, fiéis à finalidade da norma constitucional.

**Diante desse quadro, forçoso concluir-se que a imunidade em foco abarca também o chamado “livro eletrônico”.<sup>98</sup>**

Ives Gandra de Martins também partilha do entendimento de que os livros eletrônicos deveriam gozar da norma imunizante e, nesse sentido, traz interessante argumento para a defesa da extensão da imunidade aos livros eletrônicos<sup>99</sup>. Em primeiro lugar, utiliza o método interpretativo literal para sustentar que o artigo 150, VI, “d”, Constituição Federal, não proíbe a imunidade dos livros eletrônicos. É que a redação atual imuniza os “livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão” e caso o objetivo fosse apenas tornar imunes os livros, jornais e periódicos, o legislador constituinte teria escrito “livros, jornais, periódicos de papel, assim como o papel destinado à sua impressão”.

Em seguida, argumenta que o artigo 150, VI, “d” visa proteger a imprensa, a educação e a cultura, evitando que “o poder, através dos tributos, criasse tal nível de imposição, que viesse a impedir a liberdade de expressão, controlando, via imposição, os órgãos de comunicação social e as instituições de cultura e educação”.

Por essa ótica, a pretensão de resguardar esses valores pela garantia da imunidade de tais veículos em papel equivaleria a reduzir a nada a norma, pois a manifestação cultural, educacional e política em outros veículos, tais como o eletrônico, ainda estaria suscetível aos influxos censores.

<sup>97</sup> *Idem, Ibidem*, p. 146.

<sup>98</sup> Grifos do Original, *in* COSTA, Helena Regina, *op. cit.*, p. 191.

<sup>99</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aspectos referentes a imunidade dos livros eletrônicos, assim como das obrigações a que estão tais bens e serviços desvinculados de controle pela Ancine e Codecine. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 180, p.160-172, set. 2010.

Para o autor, não seria razoável supor que o legislador constituinte visou apenas proteger a liberdade de expressão em um único veículo, deliberadamente presumindo que as manifestações em outros veículos não merecessem tutela constitucional.

“A meu ver – e neste sentido já me manifestei repetidas vezes – a forma de disponibilização de obra intelectual (em papel, eletrônico ou digital) é indiferente, pois o conteúdo da mensagem, e não a forma, é que determina ser ou não a obra imune. Privilegiar a forma sobre o conteúdo é considerar a vestimenta mais importante que o cidadão que a enverga. É de se lembrar que, quando se discutia imunidade, no passado, a comunicação eletrônica ou digital era desconhecida, razão pela qual este tipo de questão não se colocou”.<sup>100</sup>

A jurisprudência, conforme mencionado no início do capítulo, partilha da confusão da doutrina no tocante à concepção indissociável de forma e conteúdo e, em consequência, analisa o livro eletrônico e seu suporte como se fossem um só. Mas, enquanto a doutrina utiliza argumentos que legitimam a imunidade do livro eletrônico para ampliar a imunidade do *E-Book* e de seu suporte, a jurisprudência faz uso de argumentos relativos apenas ao suporte físico do *E-Book* para denegar a imunidade, sem considerar que contido pela forma, está o *E-Book* e suas consequências positivas sobre o acesso à cultura e a liberdade de expressão.

Foge do escopo do presente trabalho a pesquisa aprofundada e com fins exaustivos da jurisprudência dos tribunais brasileiros, mas isso não impede a reprodução daqueles julgados mais representativos identificados pela doutrina e a retirada, a partir daí, de algumas conclusões.

O Recurso Extraordinário nº 282.387/RJ, de relatoria do Min. Eros Grau, versava sobre a possibilidade da extensão da imunidade à instituição de impostos sobre a importação de livros eletrônicos de informática em mídia CD-ROM acompanhados de livros físicos. O Min. Eros Grau decidiu que a imunidade conferida pelo artigo 150, VI, “d”, Constituição Federal era apenas aplicável ao papel ou aos produtos a ele assimiláveis<sup>101</sup>.

Na mesma linha, o Recurso Extraordinário nº 416.579/RJ, de relatoria do Min. Joaquim Barbosa, tinha como controvérsia a extensão da imunidade aos livros

<sup>100</sup> *Idem, ibidem*, p.170.

<sup>101</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 282.387/RJ, Decisão Monocrática, Rel. Min. Eros Grau, j. 23.05.2006, DJ 08.06.2006, p. 64.

eletrônicos gravados em CD-ROM. Após trazer resumo histórico do posicionamento do Supremo Tribunal Federal, o Min. Joaquim Barbosa decidiu que

Dado que o suporte físico que funciona como mídia (“cd-rom”) não se confunde e não pode ser assimilado ao papel, o acórdão recorrido contrariou a orientação fixada por esta Corte (cf., e.g., o AI 530.958, rel. min. Cezar Peluso, decisão monocrática, DJ de 31.03.2005 e o RE 497.028, rel. min. Eros Grau, decisão monocrática, DJe 223 de 26.11.2009)<sup>102</sup>.

Por fim, há o caso da enciclopédia jurídica que, veiculada em CD-ROM, buscava extensão do tratamento imunizante conferido aos livros para, especificamente, não ter que recolher ICMS. O Recurso Extraordinário nº 330.871, de relatoria do Min. Dias Toffoli, foi denegado com base na jurisprudência consolidada que abrange tão-somente os “insumos compreendidos na acepção da expressão “papel destinado à sua impressão”<sup>103</sup>.

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal possui interpretação restritiva no tocante à possibilidade de extensão da imunidade tributária do artigo 150, VI, “d” aos livros eletrônicos veiculados em meios que não o papel tradicional.

Isso ocorre da aplicação, por vezes, irrefletida da Súmula 657/STF que, como visto, consolidou o entendimento de que “[a] imunidade prevista no art. 150, vi, “d”, da constituição federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”. Na prática, não parece haver um juízo sobre a extensão da norma imunizante, mas meramente aplicação da referida súmula, mesmo nos casos que não configurariam hipótese de insumo assimilável. Com isso, todas as hipóteses de livros eletrônicos em meios diversos que pretendem receber a imunidade conferida aos livros, jornais e periódicos, são automaticamente submetidas ao teste do produto assimilável como papel e, em regra, são denegadas.

E como um exemplo do descompasso da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal com a jurisprudência dos tribunais inferiores e entendimento da doutrina, os acórdãos objetos dos Recursos Extraordinários em comento foram todos a favor da extensão da imunidade aos livros eletrônicos.

<sup>102</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 416.579/RJ, Decisão Monocrática, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 17.12.2009, DJe 08.02.2010.

<sup>103</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ, Decisão Monocrática, Rel. Dias Toffoli, j. 04.02.2010, DJe 05.03.2010.

Entretanto, essa postura do Supremo Tribunal Federal tende a mudar em um futuro próximo. O Recurso Extraordinário 595.676/RJ, de relatoria do Min. Marco Aurélio, versa sobre a importação de curso escrito sobre eletrônica, acompanhado de pequenas peças necessárias aos seus exercícios práticos. A repercussão geral desse recurso já foi reconhecida pelo Min. Marco Aurélio, conhecido por esposar interpretação teleológica e ampliativa da imunidade conferida pelo artigo 150, VI, “d”, Constituição Federal. E, apesar de ainda não ter julgado o mérito, o Min. Marco Aurélio já antecipou que pretende analisar o conteúdo e alcance da mencionada norma imunizante, afirmando

Na era da informática, salta aos olhos a repercussão geral do tema controvertido. o Tribunal Regional Federal da 2ª Região assentou a incidência do preceito relativo à imunidade. Passo a passo, o Supremo há de estabelecer, com a segurança jurídica desejável, o alcance do texto constitucional<sup>104</sup>.

Também é interessante apontar que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, apesar de seu posicionamento contrário à extensão da imunidade do livro ao livro eletrônico, por vezes adota postura favorável à tal extensão. Conforme Ives Gandra aponta<sup>105</sup>, no Agravo de Instrumento nº 724.291/SP, o Min. Ricardo Lewandowski proferiu decisão monocrática confirmando a decisão que havia negando seguimento ao STF de Recurso Extraordinário que versaria sobre aplicabilidade da imunidade do artigo 150, VI, “d”, CF à importação de maquinário para confecção de jornais. Em sua razão de decidir, apesar de defender interpretação restritiva, ao risco de desencadear processo imunizante ilimitado, o Min. Ricardo Lewandowski afirma que:

A questão ainda não é pacífica, a doutrina se posta pela abrangência do tema, enquanto a jurisprudência se divide. Porém, o entendimento prevalente e atual do Supremo Tribunal Federal, e no sentido de que **a imunidade consagrada pelo art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, deve se restringir aos elementos de transmissão propriamente ditos, evoluindo apenas para abranger novos mecanismos de divulgação e propagação da cultura e informação de multimídia, como o CD-ROM, aos denominados livros, jornais, e periódicos eletrônicos, e o que melhor atende ao preceito em tela. Interpretação sistemática e teleológica que se amolda aos critérios limitadores da tributação.** Pensar de forma diversa seria desencadear um processo imunizante ilimitado em relação aos instrumentos que levam a produção final de um livro, não abarcados expressamente pela Constituição afinal, o texto limita as hipóteses, não cabendo ao interprete estender outras aquelas já

<sup>104</sup> STF, Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 595.676/RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 18.03.2010, DJe 19.08.2011, p.2

<sup>105</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva, *op. cit.*, p.171-172.

traçadas, distinguindo onde o legislador constituinte não quis distinguir<sup>106</sup>.

Já no âmbito da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945/MS, há algumas importantes manifestações aplicáveis ao presente estudo. A controvérsia do julgado versava sobre lei ordinária que consolidava o regramento do ICMS em determinado Estado e, com isso, acarretaria a sua incidência sobre a venda de softwares, havendo problemática adicional acerca do cabimento do instrumental normativo utilizado. Em seu voto, o Min. Ricardo Lewandowski trouxe o argumento da equiparação do software ao livro eletrônico, pois seria fruto de atividade intelectual, dizendo, “[a]inda nessa linha, destaco a tese da imunidade tributária do software, equiparado ao livro eletrônico, defendida por Hugo de Brito Machado, Roque Antônio Carrazza, dentre outros”<sup>107</sup>. Já o Min. Gilmar Mendes, apesar de tecer voto favorável à cobrança de ICMS sobre o software, fez importante concessão pontual, dizendo que “[e]sse debate já foi colocado, conforme destacava o eminente Min. Ricardo Lewandowski, em relação aos livros e, agora, aos *e-books* e tudo o mais, pois gozam da mesma imunidade que se assegura aos livros, ao papel, mas aqui isso fica evidente”.<sup>108</sup>

### 5.1. Imunidade do *E-Book Reader*

Por todo o exposto, a princípio, não haveria mais o que discutir, o *E-Book Reader* é uma espécie de veículo de idéias e deve seguir a sorte dos demais. Assim, sob a ótica da doutrina, em homenagem à interpretação teleológica e evolutiva, o *E-Book Reader* deveria gozar da imunidade conferida pelo artigo 150, VI, “d”, Constituição Federal. Por outro lado, sob a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, em respeito à interpretação literal e da Súmula 657/STF, o *E-Book Reader* não é considerado insumo assimilável como papel e deve ser tributado.

Entretanto, o *E-Book Reader*, nada obstante também constituir um suporte físico para o livro eletrônico, possui duas características que o distinguem radicalmente (em sua essência) dos demais veículos de idéias.

<sup>106</sup> Agravo de Instrumento nº 724.291/SP, Decisão Monocrática, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j.08.05.2009, DJe 20.05.2009. Grifos meus.

<sup>107</sup> STF, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945/MS, Plenário, Rel. p/ Acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.05.2010, DJe 11.03.2011, p. 72.

<sup>108</sup> STF, Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945/MS, Plenário, Rel. p/ Acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 26.05.2010, DJe 11.03.2011, p. 77.

Em primeiro lugar, dependendo do modelo, ele é feito exclusivamente ou com função primordial de permitir a leitura de um *E-Book* como se o leitor estivesse lendo um livro impresso em formato tradicional. Os demais suportes de idéias apresentados servem apenas para conter o livro eletrônico e exigem outro meio para a sua leitura. O CD-ROM, por exemplo, é apenas uma unidade magnética que contém o livro eletrônico, mas precisa de um computador para reproduzir seu conteúdo.

O *E-Book Reader*, ao contrário, contém e permite a leitura do livro. E, ao fazê-lo, age da mesma forma que um livro e alcança os mesmos resultados que um livro alcançaria. Vale dizer, se o livro impresso em formato tradicional permite a difusão da cultura e a liberdade de expressão, o *E-Book Reader* faz o mesmo. E se o objetivo da norma imunizante é permitir a produção ou importação do insumo para que seja veiculada a liberdade de expressão ou diminuir os custos dos livros para que a cultura seja mais facilmente difundida, não há razão para imunizar o livro impresso e tributar o livro eletrônico, se o segundo alcança os mesmos resultados do primeiro.

Esse entendimento que diferencia o *E-Book Reader* dos demais instrumentos não é exclusivo desse trabalho. Com efeito, o Projeto de Lei do Senado nº 114/2010, visa modificar a Lei 10.753/03 e atualizar o conceito de livro. Seu artigo 2º passaria a dizer:

“Art. 2º Considera-se livro, para efeitos desta Lei, a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer forma e acabamento, assim como a publicação desses textos convertidos em formato digital, magnético ou ótico, ou impressos no Sistema Braille.

§ 1º São equiparados a livro os seguintes produtos, impressos, inclusive no Sistema Braille, ou convertidos em formato digital, magnético ou ótico:

- I – fascículos, publicações de qualquer natureza que representem parte de livro;
- II – materiais avulsos relacionados com o livro;
- III – roteiros de leitura para controle e estudo de literatura ou de obras didáticas;
- IV – álbuns para colorir, pintar, recortar ou armar;
- V – atlas geográficos, históricos, anatômicos, mapas e cartogramas;
- VI – textos derivados de livro ou originais, produzidos por editores, mediante contrato de edição celebrado com o autor.

**§ 2º São também equiparados a livro:**

- I – periódicos impressos no Sistema Braille ou convertidos



em formato digital, magnético ou ótico;

II – matérias avulsas ou artigos autorais, originários de periódicos, desde que impressos no Sistema Braille ou convertidos em formato digital, magnético ou ótico;

III – **equipamentos cuja função exclusiva ou primordial seja a leitura de textos em formato digital** ou a audição de textos em formato magnético ou ótico, estes apenas para o acesso de deficientes visuais.” (NR)

Por esse projeto de lei, a *ratio* utilizada para se albergar o equipamento eletrônico como livro é saber se ele possui função primordial ou exclusiva a de permitir a leitura de textos em formato digital. Com isso, apenas os *E-Book Readers* seriam considerados livros, excluídos de tal conceito os demais produtos eletrônicos, tais como os *tablets* e similares .

Importante destacar parte da fundamentação utilizada para a justificação do referido projeto de lei:

É notório que os avanços tecnológicos das últimas décadas do século XX transformaram o mundo de tal forma que prepararam estes primeiros anos deste século a romper barreiras de comunicação e de gestão de conteúdo de forma surpreendente.

Não cabe neste mundo globalizado e multimídia definir-se livro tão somente como “publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer forma e acabamento”, tal qual faz atualmente o art. 2º da Lei nº 10.753, de 30 de outubro de 2003, que institui a Política Nacional do Livro.

Submetemo-nos a um atraso quando nos prendemos a esse conceito, numa realidade em que se pode ter fácil acesso a audiolivros ou mesmo armazenar uma biblioteca com centenas ou milhares de obras em pequenas memórias USB flash drive, os conhecidos pen drives, ou nas diversas mídias óticas, tais como o CD-ROM e os vários formatos DVD gravável – todos esses, hoje, com valores acessíveis a quase todos<sup>109</sup>.

O outro argumento para a extensão da norma imunizante aos *E-Book Readers* se relaciona com o entendimento de que o vocábulo papel no texto constitucional não é auto-esgotável, mas representa categoria sob a qual subjazem todos os materiais necessários à elaboração de livros, jornais ou periódicos<sup>110</sup>. Como visto, com a evolução das técnicas de impressão, o papel, em seu sentido tradicional, deixou de ser o único insumo utilizado na elaboração das obras referidas acima e passou a

<sup>109</sup> Texto inicial do Projeto de Lei do Senado nº 114 de 2010. Disponível em: <[http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p\\_cod\\_mate=96609](http://www.senado.gov.br/atividade/materia/detalhes.asp?p_cod_mate=96609)>. Acesso em: 01 nov. 2011.

<sup>110</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 174.476-6/SP, Plenário, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, j. 26.09.1996, DJ 12.12.1997, p. 65580/655.

dividir espaço com outros insumos, como filme fotográfico. Nesse contexto, o Supremo Tribunal Federal lançou entendimento de que os produtos assimiláveis como papel de impressão gozariam de imunidade tributária. Em verdade, de outra forma não poderia ser, pois seria ilógico, em uma concepção de efetividade constitucional, pretender alcançar os valores constitucionais de difusão do conhecimento e liberdade de expressão apenas com a imunidade nominal do livro e do papel, deixando de abarcar todos os (muitos) outros insumos, tão necessários quanto o papel.

Ocorre que com o advento e a popularização do *E-Book*, o papel em seu sentido tradicional deixou de ser o único suporte físico utilizado, passando a dividir com os outros meios de veiculação de pensamento, tais como Disquete, CD-ROM, *E-Book Readers*, dentre outros, essa qualidade de suporte informacional. Com isso, Carrazza afirma que

Neste contexto, o disquete virgem equivale ao papel destinado à impressão de livros. Assim, as operações jurídicas com ele praticadas (compra, importação, exportação etc.) também são abrangidas pela imunidade da alínea *d* em exame<sup>111</sup>.

Apenas por isso, não seria nenhum descabimento argumentar que o *E-Book Reader* deveria gozar de enquadramento jurídico como um produto assimilável ao papel em sua concepção tradicional. Mas em verdade, mesmo que as demais tecnologias não fossem entendidas como assimiláveis ao papel, ainda assim, o *E-Book Reader* deveria sê-lo, pois emprega em sua tela a tecnologia do **papel** eletrônico, tecnologia produzida à semelhança do papel tradicional e que possui como única finalidade reproduzir a sensação da leitura de um livro em papel tradicional.

E, nesse particular, a distinção entre forma e conteúdo do conhecimento fortalece ainda mais o argumento acima. Dessa forma, o *E-Book Reader* é, por excelência, o papel destinado à impressão do livro eletrônico. E, em via consequencial, o mesmo argumento utilizado pelo Supremo Tribunal Federal para não estender a imunidade do livro aos livros eletrônicos em diversos veículos, a saber, o fato de eles não serem assimiláveis ao papel de impressão, entendimento consolidado na Sumula 657/STF, serve de argumento para a extensão no caso do *E-Book Reader*. Por empregar a tecnologia de **papel** eletrônico, ele é um produto assimilável ao papel,

<sup>111</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, *op. cit.*, pp. 268. Grifos no original.

destinado à impressão de livros, jornais e periódicos em formato eletrônico, devendo gozar, com isso, da imunidade tributária.

## 6. Considerações Finais

Este trabalho buscou apresentar os argumentos necessários à extensão da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, veiculada no artigo 150, VI, “d”, Constituição Federal, ao *E-Book* e ao *E-Book Reader*.

Até recentemente, qualquer livro era composto por duas facetas indissociáveis, as idéias e o seu suporte físico. Com *E-Book*, a separação entre as idéias e o seu suporte físico passou a ser possível, materializando-se tanto em um CD-ROM, DVD-ROM ou mesmo o denominado *E-Book Reader*. A jurisprudência do Supremo Tribunal e a doutrina brasileira quando empreendem uma análise tributária do *E-Book* tendem a confundi-lo com o seu suporte.

Com isso, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, atualmente mais restritiva, faz uso da Súmula 657/STF, que dispõe que a imunidade tributária só será estendida aos produtos assimiláveis como papel, para denegar imunidade tributária do livro ao *E-Book*, ao argumento de que o seu suporte físico não seria assimilável como papel. Com isso, o Supremo Tribunal Federal deixa de analisar o *E-Book* em si e seus benefícios, para ater-se tão-somente à forma que o mesmo possui. O Min. Marco Aurélio, entretanto, pretende fazer análise mais aprofundada sobre o tema, conforme se verifica em seu voto no citado Recurso Extraordinário nº 595.676/RJ, cuja repercussão geral já foi reconhecida.

A maior parte da doutrina, por sua vez, entende que a imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão deve ser interpretada de maneira finalística ou em conjunto com a interpretação evolutiva. Nesse sentido, o vocábulo “livros” no texto constitucional deveria ser entendido de forma exemplificativa, incluindo os livros eletrônicos e os seus veículos, instrumentos capazes de garantir a liberdade de expressão e a difusão cultural.

Em verdade, a discussão sobre a possibilidade de extensão da imunidade tributária ao *E-Book Reader* ainda não chegou ao Supremo Tribunal Federal. Pelo conteúdo de suas decisões até o presente momento, poder-se-ia prever que o *E-Book Reader* não será considerado insumo assimilável ao papel, não fazendo jus à imunidade

tributária. Entretanto, em decorrência de suas características próprias, há possibilidade do *E-Book Reader* ser reconhecido como merecedor da imunidade tributária.

O primeiro argumento para isso é que o *E-Book Reader*, dependendo do modelo, possui como função principal ou exclusiva a reprodução de livros digitais como se o leitor manuseasse um livro impresso em papel. Esse argumento ganha ainda mais força com o Projeto de Lei do Senado nº 114/2010 que pretende alterar a Lei 10.753/03 para incluir no conceito de produto equiparado a livro aqueles “equipamentos cuja função exclusiva ou primordial seja a leitura de textos em formato digital”. E nesse particular, caso o projeto de lei seja aprovado, haverá reconhecimento legal de que o *E-Book Reader* se equipara ao livro em formato tradicional e, com isso, é possível que a discussão nem chegue ao âmbito judicial, salvo em sede de controle de constitucionalidade.

O segundo argumento é decorrente da tecnologia de papel eletrônico empregada na confecção da tela, que reproduz imagens à semelhança do papel impresso e, com isso, pode ser considerado o papel destinado à impressão do livro eletrônico.

## 7. Referências Bibliografia

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2002.

\_\_\_\_\_. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 6 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

BOOK INDUSTRY STUDY GROUP (BISG) E GREEN PRESS INICIATIVE. **Environmental Trends and Climate Impacts: Findings from the US Book Industry**. Estados Unidos da América, p. 8, disponível em <<http://www.greenpressinitiative.org/orderform.htm>>, acesso em: 23 out. 2011.

BROIDA, Nick. Burning Question: **Why Do Ebooks Cost So Much?** Disponível em: [http://www.wired.com/magazine/2010/08/pr\\_burningquestion\\_ebooks/](http://www.wired.com/magazine/2010/08/pr_burningquestion_ebooks/). Acesso em: 25 out. 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

\_\_\_\_\_. **Livro Eletrônico – Imunidade Tributária – Exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal**. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CORREIA, Ana Lúcia Merege. **O livro impresso, trajetória e contemporaneidade**. In: PEREIRA, Maria de Nazaré Freitas; PINHEIRO, Lena Vania Ribeiro (Coord.). O sonho de Otlet: aventura em tecnologia da informação e comunicação. 1. ed. Rio de Janeiro/Brasília: IBICT/DEP/DDI, 2000.

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

ENCICLOPÉDIA Mirador Internacional. São Paulo: Encyclopaedia Britannica do Brasil, 1990. p. 6958.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. Curitiba: Positivo, 2004,

HOUAISS, Antônio e VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001

LEBERT, Marie. **Project Gutenberg (1971-2008)**. NEF: University of Toronto & Project Gutenberg, 2008, p. 2. Disponível em: <[http://www.gutenberg.org/catalog/world/readfile?fk\\_files=918645&pageno=1](http://www.gutenberg.org/catalog/world/readfile?fk_files=918645&pageno=1)>. Acesso em: 20 out. 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aspectos referentes a imunidade dos livros eletrônicos, assim como das obrigações a que estão tais bens e serviços desvinculados de controle pela Ancine e Codecine. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 180, p. 172-173, set. 2010.

\_\_\_\_\_. **Imunidades Tributárias**. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MILLIOT, Jim. **Simon & Schuster Results Up, Digital Doubles**. Disponível em: <<http://www.publishersweekly.com/pw/by-topic/industry-news/financial-reporting/article/47094-simon--schuster-results-up-digital-doubles.html>>. Acesso em: 25 out. 2011.

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

OWEN, Laura Hazard. **Barnes & Noble: E-books Now Outsell Print Books 3 To 1 On BN.com**. Disponível em: <<http://paidcontent.org/article/419-barnes-noble-e-books-now-outsell-print-books-3-to-1-on-bn.com/>>. Acesso em: 15 nov. 2011.

PEPITONE, Julianne. **Amazon sales pop as Kindle books overtake paperbacks**. Disponível em:

<[http://money.cnn.com/2011/01/27/technology/amazon\\_earnings/index.htm](http://money.cnn.com/2011/01/27/technology/amazon_earnings/index.htm)>.

Acesso em: 15 nov. 2011.

PURCELL, Kristen. **E-reader Ownership Doubles in Six Months**. Disponível em:

<<http://pewresearch.org/pubs/2039/e-reader-ownership-doubles-tablet-adoption-grows-more-slowly>>. Acesso em: 15 de nov. 2011.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio da F. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 19<sup>a</sup>. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 7<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

SOIBELMAN, Félix. **É incoerente taxar o livro eletrônico**. Disponível em:

<<http://www.conjur.com.br/2010-mar-16/incoerencia-isentar-tributo-livro-papel-taxar-livro-eletronico>>. Acesso em: 28 out. 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Vol. III. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

WANDERLEY, Thiago Barbosa. A imunidade do livro face à sua evolução conceitual. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 179, p.167, ago. 2010.

Wikipédia: a enciclopédia livre. Disponível em: <<http://wikipedia.org>>.