

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E O LIVRO ELETRÔNICO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

*THE TAX IMMUNITY AND ELECTRONIC BOOK IN PLANNING
LEGAL BRAZILIAN*

Luís Henrique Bortolai¹

SUMÁRIO: Introdução; 1. Discussões jurisprudenciais; 2. Aplicação prática dos métodos de interpretação; 3. Análise crítica do tema; Considerações Finais; Referências das Fontes Citadas.

RESUMO: O presente trabalho objetiva uma análise crítica acerca da possibilidade de aplicação do instituto da imunidade tributária, aos livros eletrônicos, recente evolução tecnológica, que tem se revelado um objeto presente na realidade social brasileira. Esse estudo, almeja a apresentação de uma interpretação que busque trazer maior efetivação as disposições constitucionais, buscando atingir o máximo de sua efetivação, possibilitando o acesso à cultura e ao conhecimento disponível.

PALAVRAS-CHAVE: imunidade tributária; livro eletrônico; ordenamento jurídico brasileiro; Constituição Federal; métodos de interpretação.

ABSTRACT: The present paper a critical analysis of the applicability of the institute's tax immunity, to electronic books, recent technological developments which have proved an object present in the brazilian social reality. This study aims to present an interpretation that seeks to bring greater effectiveness to constitutional provisions, seeking to reach its maximum effectiveness, enabling access to culture and knowledge available.

KEYWORDS: tax immunity; electronic book; Brazilian law, the Federal Constitution, methods of interpretation.

¹ BORTOLAI, Luís Henrique. Doutorando em direito pela Faculdade Autônoma de Direito (FADISP). Mestre em direito pela Faculdade Autônoma de Direito (FADISP). Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de Campinas. Professor de direito na Universidade Presbiteriana Mackenzie, campus Campinas. Advogado.

INTRODUÇÃO

O presente artigo objetiva, de forma pontual, possibilitar um estudo aprofundado sobre a interação entre a imunidade tributária e os livros eletrônicos, tomando como base, certas jurisprudências e doutrinárias, de modo a concluir as disposições apresentadas.

1 DISCUSSÕES JURISPRUDÊNCIAIS

Não se pode negar o fato de que as inovações tecnológicas são uma realidade cada vez mais presente no dia a dia das pessoas, se tornando, muitas vezes, meios de substituição das vias ordinárias até então existentes. A título de exemplo, o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo já se manifestou acerca do instituto da imunidade tributária por diversas vezes, dentre as quais se destaca o seguinte trecho:

A imunidade deve ter interpretação extensiva, larga, não enfrentando o óbice do inciso II do artigo 111 do Código Tributário Nacional. Trata-se de uma imunidade impositiva objetiva e não condicionada, autêntica norma que não admite complementariedade legislativa, vedando peremptoriamente, qualquer ingerência de natureza limitatória.²

O Supremo Tribunal Federal, em julgados recentes, vêm mantendo posicionamento pela não abrangência deste benefício, estendendo seu alcance apenas a filmes e papéis fotográficos usados na edição de livros, jornais e periódicos, conforme já preconiza a Súmula nº 657 do referido Tribunal³. O verdadeiro fim de tal norma é possibilitar a disseminação de cultura e informações. Ao se restringir o âmbito de atuação da imunidade, haveria um verdadeiro contra-senso dentro das disposições contidas no próprio texto constitucional. O próprio Supremo Tribunal Federal, já entendeu que todos os

² BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação Cível nº 196.626-2. 3ª Câmara Civil. Rel. Luiz Tâmbara. RJTJESP 141/99.

³ A imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.

insumos utilizados na produção do livro, devem ser abarcados pela imunidade tributária. Senão vejamos:

Imunidade Tributária – Livro – Constituição, art. 19, inciso III, alínea 'd'. Em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se a interpretação ampla, de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrados. O livro, como objeto da imunidade tributária, não é apenas produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realizam, desde a redação, até a revisão da obra, sem restrição dos valores que a foram e que a Constituição protege.⁴

A Oitava Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, em julgamento datado de 1999, deu provimento ao recurso de apelação da Fazenda do Estado para declarar a inexistência de imunidade tributária para os denominados livros eletrônicos – CD-Rom –, valendo-se da aplicação do método histórico de interpretação, para concluir que a proposta ampliativa de imunidade foi rechaçada pelos constituintes e deve ser, portanto, respeitada. A ementa e trechos do acórdão são dispostas a seguir:

Impostos CD-ROM. Imunidade tributária. Inexistência. Privilégio de natureza constitucional. Irrelevância da destinação do bem e da qualificação da entidade que o produz. Hipótese não contemplada no artigo 150, inciso VI, 'd', da CF. Interpretação não extensiva. Recursos providos. Entretanto, não é qualquer papel que está imune a tributação de impostos, mas apenas aquele destinado a impressão de livros, jornais e periódicos, descabendo estender-se o benefício de natureza constitucional a outras hipóteses não contempladas pela Constituição, vale dizer, para abranger outros insumos, bem assim sobre legislação informatizada em forma de CD-Rom e mais programa de computador – *software*. As imunidades configuram privilégios de natureza constitucional e não podem estender-se além das hipóteses expressamente previstas na Constituição. (...) Resulta, pois, que se essa proposta ampliativa de imunidades não foi aceita, preferindo o legislador constituinte manter aquele privilégio apenas e tão-somente em relação a livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão, não se afigura razoável contrariar a sua real intenção *mens legislatoris* para

⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 102.141/RJ. Rel. Min. Carlos Madeira. Julgamento: 18/10/85. 2ª turma do STF. RTJ 116/267.

BORTOLAI, Luís Henrique. A imunidade tributária e o livro eletrônico no ordenamento jurídico brasileiro. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.9, n.3, 3º quadrimestre de 2014. Disponível em: www.univali.br/direitoepolitica - ISSN 1980-7791.

abranger hipótese que ele não resolveu agasalhar, incluindo-se a legislação informatizada - CD-Rom e *software* (...).⁵

Esclarecedora é a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região no tema aqui abordado, ao trazer um posicionamento inovador, e diverso daquele aplicado pelo Tribunal paulista acima transcrito. Senão vejamos:

IMUNIDADE. LIVROS. QUICKITIONARY. CF/88, ART. 150, INC. VI, ALÍNEA D. Hoje, o livro ainda é conhecido por ser impresso e ter como suporte material o papel. Rapidamente, porém, o suporte material vem sendo substituído por componentes eletrônicos, cada vez mais sofisticados, de modo que, em breve, o papel será tão primitivo, quanto são hoje a pele de animal, a madeira e a pedra. A imunidade, assim, não se limita ao livro como objeto, mas transcende a sua materialidade, atingindo o próprio valor imanente ao seu conceito. A Constituição não tornou imune a impostos o livro-objeto, mas o livro-valor. E o valor do livro está justamente em ser um instrumento do saber, do ensino, da cultura, da pesquisa, da divulgação de idéias e difusão de ideais, e meio de manifestação do pensamento e da própria personalidade do ser humano. É por tudo isso que representa, que o livro está imune a impostos, e não porque apresenta o formato de algumas centenas de folhas impressas e encadernadas. Diante disso, qualquer suporte físico, não importa a aparência que tenha, desde que revele os valores que são imanentes ao livro, é livro, e como livro, estará imune a impostos, por força do art. 150, VI, 'd', da Constituição. O denominado quickitionary, embora não se apresente no formato tradicional do livro, tem conteúdo de livro e desempenha exclusivamente a função de um livro. Não há razão alguma para que seja excluído da imunidade que a Constituição reserva para o livro, pois tudo que desempenha a função de livro, afastados os preconceitos, só pode ser livro.⁶

⁵ BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação Cível n. 28.579.5/4-00, Apte.: Fazenda do Estado de São Paulo, Apda.: Saraiva Data Ltda., maioria de votos, rel. desig. Des. Celso Bonilha, acórdão registrado sob n.º 00110316, DOE: de 01.02.1999.

⁶ BRASIL, Tribunal Regional Federal da Quarta Região. Apelação em Mandado de Segurança nº 2000.70.00.002338-5. Segunda Turma. Relator Vilson Darós. DJ 03/10/2001.

Destaca-se do voto vencedor do então Desembargador do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, Wilson Marques, se valendo dos ensinamentos de Aliomar Baleeiro, no sentido de que:

(...) livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitam idéias, informações comentários, narração reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos Braille destinados a cegos. E, em outro trecho, enuncia: 'Dentro do conceito do notável tributarista baiano, o Dicionário Aurélio Eletrônico é um livro, porque é um veículo de transmissão de idéias, informações e comentários gravados por processo tecnológico'.⁷

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região, também já se posicionou compreendendo que nenhum imposto deve incidir sobre o livro eletrônico. E o relator, Desembargador Vieira de Carvalho, foi mais além, ao dizer que "o jornal que leio, via Internet, jornal é"⁸, ou seja, até mesmo as publicações veiculadas pela internet também devem ser agasalhadas pela imunidade tributária, relevando a flagrante hipótese de imunização dos livros eletrônicos. Segundo o então Desembargador do Tribunal de Justiça de São Paulo, Yoshiaki Ichihara, em posicionamento diversa daquele explicitado acima, afirma que:

Não reconhecer a imunidade tributária dos livros eletrônicos é o mesmo que parar no tempo e no espaço, preso a interpretação literal e retrógrada, sem enxergar a realidade atual e do futuro, pois, em termos de conteúdo, função, objetividade; recursos para pesquisa, copiagem, transporte, divulgação, rapidez na localização dos textos, etc., os CD-Roms superam em muito os tradicionais livros, jornais, periódicos, etc.⁹

⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. Apelação Cível nº 1.801/96. Desembargador Wilson Marques. Maioria de Votos. j. 18.03.97.

⁸ BRASIL. Tribunal Regional da Segunda Região. Registro nº 98.02.02873-8/RJ. Acórdão da Quarta Turma. Julgamento 18/03/1988. DJU II 19/03/99. Revista Consultor Jurídico 23/08/99.

⁹ ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Imunidades Tributárias. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série - 4, 2001, p. 326.

Tais julgados, de diferentes estados, revelam uma linha de pensamento uniforme, de que métodos interpretativos diversificados devem ser utilizados, de modo a trazer maior aplicabilidade às normas. Além disso, as disposições legais devem se coadunar com as expectativas e anseios da sociedade, que a cada dia que passa, tem se modificado e evoluído, sem o devido acompanhamento legislativo. O Supremo Tribunal Federal, na ADIN nº 939, no voto do Ministro Sepúlveda Pertence, extrai-se o seguinte trecho:

(...) salvaguardas fundamentais de princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição, como a liberdade religiosa, de manifestação de pensamento, pluralismo político do regime, liberdade sindical, a solidariedade social, o direito à educação e assim por diante.¹⁰

Importante que se deixe claro que os magistrados e desembargadores devem se manter atualizados às mudanças legislativas, mas principalmente as sociais, de modo a proporcionar as partes, e a parcela da população atingida, uma interpretação condizente com as suas reais necessidades. O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo assim já se manifestou sobre o assunto:

Embora não verse a questão do livro eletrônico, o certo é que o Poder Judiciário já cunhou a extrema amplitude da imunidade versada no art. 150, VI, 'd', verbis: '(...) visando a difusão da cultura, educação, liberdade de pensamento e comunicação, constituiria injustificável contradição do constituinte alijar da abrangência tributária apenas parcela do processo de difusão da cultura e da educação, da liberdade de pensamento e de comunicação, através de jornais e periódicos. Restaria, evidentemente, frustrado o alvo constitucional'.¹¹

Nesta linha ainda, o Tribunal Regional Federal da 2ª Região, em acórdão abaixo transcrito, releva de forma ímpar, um entendimento mais condizente com a realidade, e próximo das acepções trazidas no presente trabalho. Senão vejamos:

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIN 939-7-DF. Confederação Nacional dos Trabalhadores do Comércio. Congresso Nacional. Rel. Min. Sydney Sanches. Julgamento em 14/12/1993. DJU: 18/03/1994. RTJ 151/755.

¹¹ BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação nº 370.331-0 SP. 4ª Câmara. V.U. Julgado em 12/08/87. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. São Paulo: IOB, 1998, p.12.

Constitucional e Tributário. Imunidade. CD-ROM. Livros impresso em papel, ou em CD-ROM, são alcançados pela imunidade da alínea 'd' do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. A Portaria MF 181/89 – na qual se pretende amparado o ato impugnado – não determina a incidência de imposto de importação e IPI sobre disquetes, CD-ROM, nos quais tenha sido impresso livros, jornais e periódicos. Remessa improvida.¹²

Tal disposição, se coaduna perfeitamente com as disposições apresentadas até o momento, merecendo especial atenção e realce, dada a sua explicação concisa e direta, revelando clara hipótese de aplicação de métodos diferenciados, das normas então vigentes, de forma a concretizar, de forma efetiva, as disposições do texto constitucional.

2 APLICAÇÃO PRÁTICA DOS MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO

As disposições acerca do instituto da imunidade tributária, estão dispostas na Constituição Federal, revelando a importância que o tema possui. Ainda neste diploma, em seu artigo 5º, incisos VI e IX é disposto que:

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

(...)

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

(...)

IX - é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença;

¹² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Quarta Turma. REO em MS 98.02.02873-8. Rel. Dês. Fed. Rogério Vieira de Carvalho. j. 18.03.98. DJU II de 18.03.99. p.124 – Repertório IOB de Jurisprudência 1 – nº 10/99, p. 285.

Tais disposições se complementam com a previsão apresentada no artigo 220 da Carta Magna, ao estabelecer, expressamente que:

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.

§ 1º - Nenhuma lei conterá dispositivo que possa constituir embaraço à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social, observado o disposto no art. 5º, IV, V, X, XIII e XIV.

§ 2º - É vedada toda e qualquer censura de natureza política, ideológica e artística.

Tais normas fornecem embasamento, e fortalecem o entendimento de que é possível se realizar uma interpretação sistemática, que toma o ordenamento jurídico brasileiro como um todo, e não apenas a partir de uma visão segmentada e particular, típica da interpretação literal. Sob um ponto de vista objetivo, a imunidade tributária incidente sobre livros, jornais, revistas, periódicos e seu papel, busca efetivar os princípios basilares e fundamentais do regime democrático, tais como a difusão cultural, de informações e principalmente do conhecimento disponível, não merecendo ser restringido ou limitado. O Código Tributário Nacional, expressamente dispõe, em seu artigo 111 que:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Diante de tal disposição legal, fica evidente de que, no caso da isenção de tributos, anistia, renúncia e não incidência, a interpretação mais condizente é a literal, se limitando as disposições apresentadas no texto infraconstitucional. Já quanto ao instituto da imunidade, disposta no texto constitucional, a interpretação mais propícia é a teleológica-sistemática, ao buscar a finalidade da

norma, de forma ampla, e que concretize as disposições ali apresentadas. Como a imunidade ocorre antes mesmo da criação do poder de tributar, enquanto que a isenção e demais institutos são criados depois, em clara hipótese de renúncia fiscal. A primeira deve possuir um âmbito de atuação muito maior que as demais, devido a sua função protetora dentro do ordenamento jurídico brasileiro. Walter Barbosa Corrêa leciona que:

Ao desenvolver a atividade de interpretação da norma imunizadora, a natureza e finalidades da imunidade são essenciais, de pronto, afastando a interpretação literal própria das isenções, instituto esse que, até há pouco tempo, confundia-se com a imunidade e vice-versa.¹³

Diante disso, não pode haver uma notícia vinculada pela via impressa, imune, e a mesma informação, transmitida pela rede mundial de computadores, não ser contemplada, apenas por não estar materializada num papel. Nesta linha ainda, relevante opinião é trazida por Heleno Taveira Tôrres e Vanessa Nobeel Garcia, ao afirmarem, em estudo sobre o tema que "(...) exige que o ato de aplicação reconheça os valores fixados pela sociedade no ordenamento jurídico e que os garanta com efetividade pela."¹⁴ A ponderação de valores, deve sopesar toda e qualquer comparação que for feita, de modo a proporcionar o método mais propício àquela situação apresentada. Diante disso, o princípio da isonomia deve pautar o estudo comparativo entre as formas de livro existentes, de modo a não possibilitar a ocorrência de qualquer injustiça. A utilização dos métodos clássicos de interpretação são insuficientes e revelam não alcançar o verdadeiro núcleo essencial preceituado pelo norma constitucional.

Assim, a problemática levantada, sobre o verdadeiro conceito de livro, bem como sobre a possibilidade de aplicação da imunidade tributária ao livro eletrônico, pode ser solucionada com a utilização de dois métodos de interpretação, de forma simultânea, o teleológico e o sistemático. O primeiro, busca a finalidade da

¹³ CORRÊA, Walter Barbosa. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**, 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 130.

¹⁴ TÔRRES, Heleno Taveira; GARCIA, Vanessa Nobell. **Tributação e Imunidade dos Chamados "Livros Eletrônicos"**. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. São Paulo: Atlas, 2003, p. 83.

norma, revelando o seu papel essencial, quando se tem como objeto de estudo, alguma disposição do texto constitucional. Portanto, na aplicação de uma disposição constitucional, deve-se ater aos fins sociais a que ela foi criada, buscando o bem estar da coletividade, seguindo o preceito disposto no artigo 5º da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-Lei nº 4.657/42). Nesta esteira ainda, o outro método apresentado se mostra relevante e propício a presente proposta, vez que possibilita, segundo as palavras de Luís Roberto Barroso a “atribuição de novos conteúdos à norma constitucional, sem modificação do seu teor literal, em razão de mudanças históricas ou de fatores políticos e sociais que não estavam presentes nas mentes dos constituintes.”¹⁵ Com isso, a aplicação conjunta destes métodos interpretativos, confere aos livros eletrônicos o benefício das garantias da imunidade tributária. O professor Alfredo Augusto Becker, pondera em quatro etapas o ato de interpretação da lei, quais sejam:

- 1) Distinção dos elementos da hipótese de incidência da regra jurídica em apreço;
- 2) Estudo prévio das conseqüências da regra jurídica;
- 3) Análise de todos os fatos da hipótese de incidência, de modo a preencher todas as lacunas apresentadas; e
- 4) Ponderar se as conseqüências da regra de incidência foram respeitadas.¹⁶

De fato, não se pode interpretar uma norma imunizante como se interpreta uma norma instituidora de isenção, de caráter infraconstitucional, por exemplo. A norma constitucional foi encartada no texto maior para a proteção de valor fundamental da humanidade, a liberdade de expressão, sem a qual não se pode falar em uma efetiva democracia participativa. Tendo em vista isso, deve ser atribuído o sentido que traga maior eficácia a estas disposições. José Joaquim Gomes Canotilho faz menção ao princípio da máxima efetividade, ou seja, diante de uma situação conflitante, deve-se proceder pela aplicação do método mais condizente com a realidade fática, de forma a possibilitar a maior inclusão

¹⁵ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 137.

¹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 272.

possível do dispositivo¹⁷. Outro pensador bem pontual a presente demanda, é Konrad Hesse, ao afirmar que a interpretação do texto constitucional sempre deve almejar a sua efetiva concretização. Segundo aludido doutrinador, “o que não aparece de forma clara como conteúdo da Constituição é o que deve ser determinado mediante a incorporação da ‘realidade’ de cuja ordenação se trata”.¹⁸

A interpretação de norma constitucional sempre necessita de cuidados. Atento ao princípio da supremacia constitucional, não pode o intérprete-aplicador se esquecer que a Carta Magna alberga os princípios fundamentais do Estado Democrático e Social de Direito e que na interpretação de suas normas, deve se buscar um bem coletivo maior. Tais princípios devem ser ponderados como um conjunto harmônico e não podem ser subjulgados por força das formas literárias que infelizmente ainda dominam muitos juristas. O ilustre Professor Paulo Bonavides, ao tratar dos métodos de interpretação da nova hermenêutica, leciona que:

A adaptação da Constituição à sua época preocupa de maneira constante o formulador da nova concepção interpretativa, tanto que ao fator tempo atribui importância capital. Não é à toa que ele assevera ‘viver o Direito Constitucional prima face numa específica problemática de tempo.’ e que ‘a continuidade da Constituição somente é possível quando o passado e o futuro se acham nela conjugados.’ A controvérsia acerca dos métodos no Direito Constitucional é, em última análise, segundo Häberle, uma luta acerca do papel que deve caber ao tempo. A velha hermenêutica, pelo seu caráter mais estático que dinâmico, deve ser vista como instrumento por excelência das ideologias do ‘status quo’. A interpretação concretista, por sua flexibilidade, pluralismo e abertura, mantém escancaradas as janelas para o futuro e para as mudanças mediante as quais a Constituição permanece estável na rota do progresso e das transformações incoercíveis, sem

¹⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. Coimbra: Almedina, 1989, p. 162.

¹⁸ HESSE, Konrad. **Escritos de Derecho Consticional**. Trad. Pedro Cruz Villalon, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992, p. 40.

padecer abalos estruturais, como os decorrentes de uma ação revolucionária atualizadora.¹⁹

A Carta Magna, fonte de toda forma de interpretação do ordenamento jurídico brasileiro, também pontua em seu artigo 215, que "O Estado garantirá à todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, a apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais". Assim, diante destas disposições, fica mais do que evidenciado, a necessidade de uma constante atualização e reestruturação das disposições existentes, adaptando tais análises, a formas mais modernas de interpretação.

3 ANÁLISE CRÍTICA DO TEMA

Importante ressaltar três fundamentos básicos, que sustentam o raciocínio de que os livros eletrônicos são imunes da incidência de impostos. Primeiramente, os livros eletrônicos são, na verdade uma espécie do gênero livro, tomando como ponto de referência o seu conteúdo e não a sua forma apenas. A finalidade é a mesma, seja mediante o papel, seja nos *e-books*, revelando o mesmo resultado, ou seja, o acesso à cultura e ao conhecimento disponível. Uma interpretação diversificada, apenas traz a tona o fato de que ambas as expressões serem vocábulos muito próximos, merecendo especial atenção dos aplicadores do direito. Segundo, porque o livro eletrônico exerce a mesma função do livro impresso, recebendo tratamento igualitário. Assim, não podem ser colocadas barreiras na difusão de conhecimento, cultura e pensamentos, sob pena de infringência clara dos princípios constitucionais, principalmente no que tange aos direitos e garantias fundamentais de acesso à cultura. Por fim, os ensinamentos hermenêuticos, que pautam a presente exposição, quando analisam as disposições da Constituição Federal, devem priorizar o estudo que possibilite a máxima efetivação dos dispostos ali presentes, como forma de se adequar as constantes mudanças sociais, que a modernidade tem causado na sociedade,

¹⁹ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 471.

permanecendo os textos originais, disciplinados através de uma nova análise, por meio de metodologias diferenciadas.

Importante ressaltar que a redação original do artigo B, III, "d", do anteprojeto do CTN, do Instituto dos Advogados de São Paulo (IASP), em parceria com a Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF), possuía seguinte redação: "livros, jornais e periódicos e outros veículos de comunicação, inclusive audiovisuais, assim como papel e outros insumos, e atividades relacionadas com a produção e a circulação". Tal proposta revelava um entendimento mais condizente com as necessidades e anseios da sociedade, de forma a possibilitar uma maior efetivação das disposições contidas no ordenamento, graças a utilização de disposições que podem sofrer uma constante mudança e atualização. Nas palavras do professor Ives Gandra da Silva Martins:

A letra 'd' do inciso VI reproduz o texto de idêntica redação da Emenda Constitucional n. 1/69, artigo 19, III, 'd'. A proposta que levei aos constituintes era mais ampla. Em face da evolução tecnológica dos meios de comunicação e daqueles para edição e transmissão, tinha sugerido, em minha exposição para eles, a incorporação de técnicas audiovisuais. Os constituintes, todavia, preferiram manter a redação anterior, à evidência útil para o Brasil do pós-guerra, mas absolutamente insuficiente para o Brasil de hoje.²⁰

A imunidade tributária, portanto, possui embasamento na aplicação prática e implementação dos direitos fundamentais, resguardados na Constituição Federal, principalmente, mas não exclusivamente, no artigo 5º do referido diploma. O próprio artigo 220 da Carta Magna dispõe que, "a manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição." Os principais direitos respaldados são: liberdade de comunicação; manifestação de pensamento; livre acesso à informação; difusão de cultura e da educação e manifestação da atividade intelectual, artística e científica. Segundo a professora Regina Helena Costa, a norma de imunização possibilita:

²⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil promulgada em 5 de outubro de 1988**. Tomo I, vol. 6. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 186.

- a) a proteção do papel, insumo básico dos objetos sob proteção, com a incidência de impostos excessivos ou impostos aduaneiros, que poderiam encarecer drasticamente essa matéria-prima;
- b) a defesa do livro, do jornal e do periódico, contra a tributação desestimuladora, extrafiscal, destinada a encarecer o produto, reduzindo-lhe drasticamente a circulação; e
- c) a meta da neutralidade da imunidade, de tal forma que ela não resulte em eliminação de grupos de informação economicamente mais fracos.²¹

Tais características, apenas reiteram o que já vem sendo apresentado no presente trabalho, de que a facilitação da circulação de informações, através da redução da carga tributária incidente sobre os livros, em qualquer forma em que for materializado, deve sempre ocorrer. Por meio desta disseminação de livros, haverá uma clara e evidente difusão de cultura, o que favorecerá, ainda mais, a formação dos cidadãos, e a construção de uma consciência crítica, dos fatos e acontecimentos ocorridos, possibilitando um crescimento ainda maior da cultura nacional. Considerando a relevância do conceito de "livro", deve-se afastar qualquer subjetivismo, que impossibilite a finalidade eminentemente cultural de sua disseminação. O Supremo Tribunal Federal acentua que:

O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil.²²

²¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – teoria e análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 192.

²² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE nº 221239/SP. Partes: Editora Globo; Luiz de Camargo Aranha Neto e Outros; Estado de São Paulo; PGE-SP. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Julgamento: 25/04/2004. Segunda Turma. DJ 06/08/2-4. RTJ 193/406.

Diante disso, deve a Suprema Corte, reaver o seu posicionamento, tomando como base as exposições dos doutrinadores, aliada as exposições já feitas pelo próprio Pretório Excelso, de utilização de meios interpretativos mais modernos, que se adéquam as necessidades e casos concretos, trazendo maior aplicabilidade às disposições constitucionais.

A título de argumentação, as listas telefônicas, quando da vigência da Constituição Federal de 1946, não eram beneficiárias da imunidade, conforme se extrai do RMS 17.804-GB, de relatoria do então Ministro Djaci Falcão. Nesta linha ainda, quando da promulgação da Constituição de 1967, o Ministro do STF Oscar Corrêa, considerou que, apesar da periodicidade das listas, as mesmas não poderiam ser privilegiadas com o instituto da imunidade. Somente em 1987, um ano antes da promulgação da atual Magna Carta, o STF, nas palavras do ministro Sydney Sanches, exarou decisão favorável à exoneração tributária das listas telefônicas, através da incidência da imunidade, conforme se atesta pela ementa abaixo transcrita, do RE 101.441/RS:

Imunidade tributária (art. 19, III, 'd', da CF) – ISS – Listas Telefônicas. A edição de listas telefônicas (catálogos ou guias) é imune ao ISS (art. 19, III, 'd', da CF), mesmo que nelas haja publicidade paga. Se a norma constitucional visou a facilitar a confecção, edição e distribuição do livro, do jornal e dos periódicos, imunizando-os ao tributo, assim como o próprio papel destinado à sua impressão, é de se entender que não estão excluídas da imunidade os periódicos que cuidam apenas e tão somente de informações genéricas e específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de inegável utilidade pública, como é o caso das listas telefônicas. Recurso extraordinário conhecido por unanimidade de votos, pela letra 'd' do permissivo constitucional, e provendo por maioria para deferimento do mandado de segurança. Assim como no passado, as listas telefônicas não eram contempladas com os benefícios da imunidade, espera-se que tal mentalidade se altere, de modo a proporcionar a população, um acesso mais condizente as informações disponíveis. Os livros são apenas o veículo disseminador de conhecimento, sendo irrelevante a forma

material que o mesmo assume, devendo o intérprete-aplicador, se ater a sua finalidade e não a sua forma.²³

Não se pode, no entanto, estender a análise para outros campos não abarcados pela norma, como os meios televisivos e radiodifusores. Diverge desta linha, Regina Helena Costa, ao tratar do assunto: "(...) aos serviços de radiodifusão e televisão, todavia, parece-nos que sustentar sejam os mesmos alcançados pela imunidade em tela implica elástico indevido do COFINS do preceito imunitário."²⁴ Além do que, a disposição contida no artigo 150 da Constituição Federal, se limita aos impostos, e não aos demais tributos, conforme tenta preconizar a mencionada doutrinadora. O professor Ives Gandra da Silva Martins assim já se manifestou:

Uma interpretação – equivalente a considerar que a liberdade de expressão só pode manifestar-se através de veículos de papel!!! – representa, inclusive, um pensamento retrógrado, de retrocesso institucional e intelectual. Significaria considerar que a comunicação social eletrônica pelos meios modernos não merece ser protegida, porque o constituinte teria desejado que o país não evoluísse na difusão cultural e na obtenção de informações. Não é razoável a intelecção, de que, no campo da livre manifestação do pensamento, o Constituinte desejou que permanecêssemos parados no tempo, fazendo com que o Estado não só não apoiasse, como punisse, mediante a imposição tributária, a incorporação das evoluções tecnológicas, como é o caso da comunicação eletrônica!!! À evidência, tal exegese macularia a imagem de todos os constituintes e dos intérpretes oficiais, pois a doutrina é quase unânime em adotar interpretação mais abrangente e contrária a este raquitismo intelectual.²⁵

²³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 101.441/RS. Relator(a): Sydney Sanches. Julgamento: 04/11/1987. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 19-08-1988.

²⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001, p.191.

²⁵ 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 Condecine**. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 180, São Paulo: Editora Dialética, 2010, p. 163.

Não pode o constituinte limitar apenas ao veículo formado pelo papel, uma vez que estaria punindo indevidamente, aqueles que se valem dos avanços tecnológicos, cada vez mais presentes no cotidiano das pessoas, de forma indevida. A liberdade de manifestação, não pode ser tomada com dois parâmetros completamente opostos, tendo como fonte o mesmo texto. Tal situação se mostra uma flagrante injustiça social. Os suportes tecnológicos, assim como o papel, são simples meios de transmissão de pensamentos, irrelevantes para o verdadeiro fim a ser alcançado, e disposto no texto constitucional, a liberdade de expressão. Segundo Schubert de Farias Machado:

- a) cabe ao aplicador das normas constitucionais atribuir ao seu texto o sentido adequado para acompanhar a evolução das necessidades sociais no decorrer do tempo;
- b) as imunidades podem sempre ser entendidas como proibição de tributar;
- c) a imunidade não é instituto de direito tributário. Não tem relação direta com a arrecadação tributária. Consiste, antes de tudo, em instrumento de preservação dos valores constitucionais contra a possível ação do Estado, por isso, se torna irrelevante a capacidade contributiva das pessoas por elas alcançadas;
- d) a imunidade prevista no dispositivo acima transcrito, embora típica imunidade objetiva, não visa proteger o objeto livro, mas sim a livre expressão de pensamento, ou seja o conteúdo dos livros;
- e) as regras constitucionais devem ser interpretadas de modo a conferir-lhe máxima efetividade;
- f) o livro nem sempre teve a forma que hoje predomina – código de papel, a qual em breve restará em grande parte substituída pelos registros digitais;
- g) o entendimento de que o livro contido em CD-ROM, por não ser feito de papel, não é imune aos impostos, implica em estreitamento injustificado do sentido da norma da Constituição, inteiramente incompatível com a doutrina do moderno constitucionalismo; e

h) a imunidade prevista na letra 'd' do item IV do art. 150 da Constituição Federal abrange o livro eletrônico.²⁶

A imunidade tributária, como cláusula pétrea, disposta na Constituição Federal, devido ao fato de ser uma evidente garantia fundamental, ao acesso à cultura, informação e conhecimento deve ser balizada e interpretada com relevância e não como mera vedação ao poder de tributar. Daí a importância de novos precedentes e pensadores mais modernos, que buscam modificar as disposições então vigentes, atualizando-as as verdadeiras necessidades e anseios sociais. Hugo de Brito Machado assim já se posicionou acerca do assunto:

Concluindo estas nossas colocações, entendemos que também o 'livro eletrônico' estaria albergado pela imunidade prevista no art. 150, VI, 'd'. Não por uma aproximação conceitual entre o livro e o CD-ROM, senão enquanto propagadores de pensamento, mas, principalmente pelo real alcance, dentro do Sistema Constitucional, dos valores que se pretende proteger.²⁷

A questão ainda não é pacífica, a doutrina se posta pela abrangência do tema, enquanto a jurisprudência se divide, porém, o entendimento prevalecente e atual do Supremo Tribunal Federal, é no sentido de que a imunidade consagrada pelo artigo 150, inciso VI, alínea 'd' da Constituição deve se restringir aos elementos de transmissão propriamente ditos. Ocorre que apenas para abranger novos mecanismos de divulgação e propagação da cultura e informação de multimídia, jornais e periódicos eletrônicos, deve haver uma nova análise dos dispostos constitucionais.²⁸ No entanto, os juízes de primeira instância, bem como os desembargadores dos tribunais, têm mantido posicionamento uniforme de que a imunidade deve sim se estendida aos livros eletrônicos. Assim, o posicionamento do STF deve ser reanalisado de modo a reconsiderar as atuais e relevantes mudanças da realidade, se valendo dos métodos de interpretação existentes no

²⁶ MACHADO, Schubert de Farias. **Imunidade Tributária do livro Eletrônico**. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Imunidade tributária do livro eletrônico. São Paulo: IOB, 1998, p. 261/262.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. São Paulo: IOB, 1998, p. 32.

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AI nº 724.291/SP. Agravante: Empresa Folha da Manhã S/A. Agravada: União. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. julgado em 08/05/2009.

nosso ordenamento, de modo a possibilitar uma maior efetivação das disposições apresentadas no texto constitucional.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com efeito, a Constituição da República Federativa do Brasil, consagrou princípios fundamentais que devem embasar a exegese das demais normas do ordenamento, sob pena de violação da supremacia constitucional, fonte de toda sustentação do ordenamento jurídico brasileiro. Não se concebe, portanto, que se interprete extensivamente em certas situações, para que o tributo seja devido, e restritivamente em outras, desvirtuando o sentido do comando constitucional, para aplicar uma imunidade.

Negar a incidência da imunidade é persuadir a supremacia constitucional, que não pode ser limitada pela mera interpretação literária, expressão de ultrapassado e excessivo formalismo jurídico. Tem-se de considerar o elemento teleológico e finalístico, que indica ser a imunidade questão destinada a impedir a incidência do tributo, possibilitando a disseminação da liberdade de expressão e de informação, de transmissão de conhecimento e de distribuição cultural. Inadmissível a interpretação que impeça a realização do princípio essencial abrangido pela norma imunizante, dificultando sua função como mera forma de limitação retrograda, que se não harmoniza com o moderno constitucionalismo no qual se tem preconizado métodos específicos para a interpretação de normas da Constituição, em atenção à sua supremacia no ordenamento jurídico.

O suporte não é mais relevante do que a sua essência, verdadeiro fim a qual o livro foi moldado e difundido, qual seja, a veiculação de conhecimento. Não é qualquer papel que é imune, mas apenas aquele utilizado na produção de um livro. Desta forma, não são todos os CD-Roms, disquetes ou pen-drives que merecem ser imunizados, mas somente aqueles que são utilizados como meios de disseminação da cultura, por meio do livro eletrônico. Daí a diferença lógica entre as duas expressões.

Por fim, importante ressaltar que em março de 2011, o Supremo Tribunal Federal voltou a debater o tema, trazendo a tona novamente a abordagem da presente proposta, através das palavras do Ministro Marco Aurélio Mello, relator de uma demanda acerca do assunto, ao afirmar que o tema merece maior atenção, vez que, “na era da informática, salta aos olhos a repercussão do tema controvertido”.²⁹ Segundo o aludido ministro, existe a necessidade de trazer maior segurança ao alcance do texto constitucional, cabendo ao STF tal encargo, o que possibilitou o reconhecimento de tal assunto como de repercussão geral, permitindo uma possível mudança de posicionamento acerca do tema, ao ventilar o embate, sobre outra óptica. Especificamente no caso em tela, será analisado se as peças vendidas junto com o material didático de um curso de prática de montagem de computadores, deve ou não ser contemplado pela imunidade tributária.

Diante tudo que já foi exposto até o momento, importante que se busque uma reflexão acerca das proposições apresentadas no presente trabalho, de modo a afirmar que a imunidade tributária deve sim ser extensiva aos livros eletrônicos, meio moderno de tecnologia, de modo a possibilitar que a difusão de cultura e conhecimento, se dê de forma efetiva, e possibilite um acesso mais saudável da população, mediante a disseminação das informações disponíveis, promovendo uma verdadeira revolução nos paradigmas vigentes no ordenamento brasileiro, através de métodos interpretativos diferenciados, como o teleológico e o sistemático.

²⁹ BRASIL. Jornal Estadão. Dispõe acerca da possível mudança de posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca da possibilidade de imunização dos livros eletrônicos. Disponível em: http://www.estadao.com.br/estadaodehoje/20110319/not_imp694065,0.php. Acessado em 28 de maio de 2011.

BORTOLAI, Luís Henrique. A imunidade tributária e o livro eletrônico no ordenamento jurídico brasileiro. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.9, n.3, 3º quadrimestre de 2014. Disponível em: www.univali.br/direitoepolitica - ISSN 1980-7791.

REFERÊNCIAS DAS FONTES CITADAS

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 7ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **RE nº 221239/SP. Partes:** Editora Globo; Luiz de Camargo Aranha Neto e Outros; Estado de São Paulo; PGE-SP. Relatora: Ministra Ellen Gracie. **Julgamento: 25/04/2004**. Segunda Turma. DJ 06/08/2-4. RTJ 193/406.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 101.441/RS**. Relator(a): Sydney Sanches. Julgamento: 04/11/1987. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Publicação: DJ 19-08-1988.

_____.Tribunal Regional Federal da Quarta Região. **Apelação em Mandado de Segurança nº 2000.70.00.002338-5**. Segunda Turma. Relator Wilson Darós. DJ 03/10/2001.

_____. Jornal Estadão. **Dispõe acerca da possível mudança de posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca da possibilidade de imunização dos livros eletrônicos**. Disponível em: http://www.estadao.com.br/estadaodehoje/20110319/not_imp694065,0.php. Acessado em 28 de maio de 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADIN 939-7-DF**. Confederação Nacional dos Trabalhadores do Comércio. Congresso Nacional. Rel. Min.Sydney Sanches. Julgamento em 14/12/1993. DJU: 18/03/1994. RTJ 151/755.

_____. Supremo Tribunal Federal. **AI nº 724.291/SP. Agravante: Empresa Folha da Manhã S/A**. Agravada: União. Relator Ministro Ricardo Lewandoswski. julgado em 08/05/2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 102.141/RJ**. Rel. Min. Carlos Madeira. Julgamento: 18/10/85. 2ª turma do STF. RTJ 116/267.

_____. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Apelação Cível n. 28.579.5/4-00**, Apte.: Fazenda do Estado de São Paulo, Apda.: Saraiva Data Ltda., maioria de votos, rel. desig. Des. Celso Bonilha, acórdão registrado sob n.º 00110316, DOE: de 01.02.1999.

BORTOLAI, Luís Henrique. A imunidade tributária e o livro eletrônico no ordenamento jurídico brasileiro. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.9, n.3, 3º quadrimestre de 2014. Disponível em: www.univali.br/direitoepolitica - ISSN 1980-7791.

_____. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Apelação Cível nº 196.626-2**. 3ª Câmara Civil. Rel. Luiz Tâmbara. RJTJESP 141/99.

_____. Tribunal de Justiça de São Paulo. **Apelação nº 370.331-0 SP**. 4ª Câmara. V.U. Julgado em 12/08/87. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. São Paulo: IOB, 1998.

_____. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. **Apelação Cível nº 1.801/96**. Desembargador Wilson Marques. Maioria de Votos. j. 18.03.97.

_____. Tribunal Regional da Segunda Região. **Registro nº 98.02.02873-8/RJ**. Acórdão da Quarta Turma. Julgamento 18/03/1988. DJU II 19/03/99. Revista Consultor Jurídico 23/08/99.

_____. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Quarta Turma. **REO em MS 98.02.02873-8**. Rel. Dês. Fed. Rogério Vieira de Carvalho. j. 18.03.98. DJU II de 18.03.99. p.124 – Repertório IOB de Jurisprudência 1 – nº 10/99.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. Coimbra: Almedina, 1989.

CORRÊA, Walter Barbosa. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**, 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias – teoria e análise da Jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2003.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. São Paulo: Malheiros, 2001.

HESSE, Konrad. **Escritos de Derecho Consticional**. Trad. Pedro Cruz Villalon, Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. In MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Imunidades Tributárias. São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série – 4, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. São Paulo: IOB, 1998.

MACHADO, Schubert de Farias. **Imunidade Tributária do livro Eletrônico**. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Imunidade tributária do livro eletrônico. São Paulo: IOB, 1998.

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 Condecine**. In Revista Dialética de Direito Tributário nº 180, São Paulo: Editora Dialética, 2010.

BORTOLAI, Luís Henrique. A imunidade tributária e o livro eletrônico no ordenamento jurídico brasileiro. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.9, n.3, 3º quadrimestre de 2014. Disponível em: www.univali.br/direitoepolitica - ISSN 1980-7791.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil promulgada em 5 de outubro de 1988**. Tomo I, vol. 6. São Paulo: Saraiva, 1990.

TÔRRES, Heleno Taveira; GARCIA, Vanessa Nobell. **Tributação e Imunidade dos Chamados "Livros Eletrônicos"**. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. São Paulo: Atlas, 2003.

Submetido em: Abril/2014

Aprovado em: Dezembro/2014