

# A Imunidade Tributária do Livro Eletrônico: a Interpretação Constitucional Evolutiva e o Problema da Exclusividade do Suporte Material

## *Tax Immunity Granted to eBooks: the Constitutional Evolutionary Interpretation and the Problem of Exclusive Physical Media*

Paulo Rosenblatt

*Doutor em Direito Tributário pelo Institute of Advanced Legal Studies, Universidade de Londres, Mestre em Direito pela Faculdade de Direito do Recife (FDR/UFPE), Graduado pela FDR/UFPE.*

*Professor de Direito Tributário da Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP).*

*Procurador do Estado de Pernambuco e Coordenador do Centro de Estudos Jurídicos (PGE-PE).*

*Advogado. E-mail: paulo@flbadvogados.adv.br.*

Lis de Lima Calheiros

*Advogada. Graduada em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco (UNICAP).*

*E-mail: liscalheiros@outlook.com.*

### *Resumo*

Diante de inovações tecnológicas, os livros eletrônicos se tornaram ferramenta fundamental no cotidiano dos indivíduos e, naturalmente, um assunto alvo de críticas e de amplo debate doutrinário e jurisprudencial. O presente artigo tem por objeto o julgamento com repercussão geral, pelo Supremo Tribunal Federal, que estendeu a imunidade tributária conferida aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, presentes no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal, aos livros digitais ou eletrônicos, desde que sejam suportes materiais exclusivos. Discute-se o fundamento e o problema da interpretação constitucional evolutiva utilizada como argumento condutor do julgado e suas repercussões para o direito tributário brasileiro.

*Palavras-chave:* tributário, imunidade dos livros, livro eletrônico, interpretação constitucional evolutiva.

### *Abstract*

Faced with technological innovation, ebooks have become a fundamental tool in the daily lives of individuals and, thus, subject to criticism and of broad legal and jurisprudential debate. This paper debates the decision with general repercussion delivered by the Supreme Court of Brazil, which extended the tax immunity conferred on books, newspapers, periodicals and the printing paper, provided by Article 150, VI, *d*, of the Constitution, to digital or ebooks, provided that they are exclusive means for this purpose. It discusses the basis and problem of the evolutionary

constitutional interpretation used as the rationale of the judgement by the court, and its repercussions for Brazilian tax law.

*Keywords:* tax law, books immunity, constitutional interpretation, electronic books, evolutionary interpretation.

## Introdução

Os avanços tecnológicos têm gerado vários impactos sociais, principalmente no que diz respeito às atividades profissionais, de educação e de lazer. Nesse contexto é que se delineou a discussão se a imunidade tributária tratada pelo art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal, seria extensiva ou não aos meios eletrônicos existentes e aos que ainda serão criados, diante da constante evolução tecnológica, utilizados para a publicação de livros, jornais e periódicos no país.

Quando a expressão livros foi utilizada pelo legislador constituinte, em 1988, não havia livros eletrônicos. Porém, na medida em que os meios tecnológicos se desenvolveram e difundiram, aumentou também o acesso à informação e ao conhecimento pelo mundo da era digital.

No Recurso Extraordinário n. 330.817-RJ, decidido em 8 de março de 2017, o Plenário do Supremo Tribunal Federal aplicou uma interpretação extensiva à imunidade, e aprovou o tema da Repercussão Geral n. 593, com a seguinte tese: “A imunidade tributária constante do art. 150, VI, *d*, da CF/1988 aplica-se ao livro eletrônico (*e-book*), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo”<sup>1</sup>. Eis a ementa:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Imunidade objetiva constante do art. 150, VI, *d*, da CF/88. Teleologia multifacetada. Aplicabilidade. Livro eletrônico ou digital. Suportes. Interpretação evolutiva. Avanços tecnológicos, sociais e culturais. Projeção. Aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou *e-readers*).

1. A teleologia da imunidade contida no art. 150, VI, *d*, da Constituição, aponta para a proteção de valores, princípios e ideias de elevada importância, tais como a liberdade de expressão, voltada à democratização e à difusão da cultura; a formação cultural do povo indene de manipulações; a neutralidade, de modo a não fazer distinção entre grupos economicamente fortes e fracos, entre grupos políticos etc.; a liberdade de informar e de ser informado; o barateamento do custo de produção dos livros, jornais e periódicos, de modo a facilitar e estimular a divulgação de ideias, conhecimentos e informações etc. Ao se invocar a interpretação finalística, se o livro não constituir veículo de ideias, de transmissão de pensamentos, ainda que formalmente possa ser considerado como tal, será descabida a aplicação da imunidade.

2. A imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão não deve ser interpretada em seus extremos, sob pena de se subtrair da salvaguarda toda a racionalidade que inspira seu alcance prático, ou de transformar a imunidade em subjetiva, na medida em que

<sup>1</sup> STF, RE n. 330.817, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 08.03.2017, *DJe* 31.08.2017.

acabaria por desonerar de todo a pessoa do contribuinte, numa imunidade de a que a Constituição atribui desenganada feição objetiva. A delimitação negativa da competência tributária apenas abrange os impostos incidentes sobre materialidades próprias das operações com livros, jornais, periódicos e com o papel destinado a sua impressão.

3. A interpretação das imunidades tributárias deve se projetar no futuro e levar em conta os novos fenômenos sociais, culturais e tecnológicos. Com isso, evita-se o esvaziamento das normas imunizantes por mero lapso temporal, além de se propiciar a constante atualização do alcance de seus preceitos.

4. O art. 150, VI, *d*, da Constituição não se refere apenas ao método gutenberguiano de produção de livros, jornais e periódicos. O vocábulo ‘papel’ não é, do mesmo modo, essencial ao conceito desses bens finais. O suporte das publicações é apenas o continente (*corpus mechanicum*) que abrange o conteúdo (*corpus mysticum*) das obras. O corpo mecânico não é o essencial ou o condicionante para o gozo da imunidade, pois a variedade de tipos de suporte (tangível ou intangível) que um livro pode ter aponta para a direção de que ele só pode ser considerado como elemento acidental no conceito de livro. A imunidade de que trata o art. 150, VI, *d*, da Constituição, portanto, alcança o livro digital (*e-book*).

5. É dispensável para o enquadramento do livro na imunidade em questão que seu destinatário (consumidor) tenha necessariamente que passar sua visão pelo texto e decifrar os signos da escrita. Quero dizer que a imunidade alcança o denominado ‘audio book’, ou audiolivro (livros gravados em áudio, seja no suporte CD-Rom, seja em qualquer outro).

6. A teleologia da regra de imunidade igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou *e-readers*) confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que, eventualmente, estejam equipados com funcionalidades acessórias ou rudimentares que auxiliam a leitura digital, tais como dicionário de sinônimos, marcadores, escolha do tipo e do tamanho da fonte etc. Esse entendimento não é aplicável aos aparelhos multifuncionais, como tablets, smartphone e laptops, os quais vão muito além de meros equipamentos utilizados para a leitura de livros digitais.

7. O CD-Rom é apenas um corpo mecânico ou suporte. Aquilo que está nele fixado (seu conteúdo textual) é o livro. Tanto o suporte (o CD-Rom) quanto o livro (conteúdo) estão abarcados pela imunidade da alínea *d* do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.

8. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”

Ao longo do acórdão de 96 (noventa e seis) páginas, incluindo-se relatório e votos, a palavra evoluir e suas variantes (evolutivo, revolucionar e revolução, por exemplo) foram utilizadas nada menos do que 36 (trinta e seis vezes). Isto porque o fundamento da construção extensiva dessa limitação negativa ao poder de tributar foi a interpretação constitucional evolutiva ou mutação constitucional.

Embora em uma primeira análise o posicionamento adotado pela Corte Suprema sobre o tema, ao utilizar uma interpretação evolutiva da norma, pareça o

que melhor se adéqua às inequívocas manifestações do avanço tecnológico que a cultura escrita tem experimentado<sup>2</sup>, também traz uma série de outras questões que não foram devidamente enfrentadas pelo STF.

Se, em um primeiro momento, a decisão foi comemorada pelos contribuintes como uma aparente ampliação de direitos fundamentais, a preocupação dos ministros com uma abertura incontrollável da decisão tornou a imunidade restrita, ao criar judicialmente o requisito da exclusividade do suporte material.

A ideia de uma interpretação dinâmica, de uma “Constituição viva” adaptável a novos tempos, não é uma invenção brasileira, consoante se debaterá mais adiante. Porém é retórico o argumento de que é pela interpretação que se atingirá necessariamente um estado de coisas evoluído, tomando-se a palavra evolução no sentido de desenvolvimento ou progresso. Interpretar de modo extensivo ou analógico não torna, por si só, o resultado mais atrasado ou avançado, porque isso depende das circunstâncias, que são variantes e dependem de uma análise sistemática e contextual.

Nada garante que, no futuro, a interpretação dada no julgado em questão seja vista como involuída e que tenha trazido uma verdadeira regressão ao sistema constitucional tributário. Aliás, sobre a interpretação dessa imunidade de imprensa cultural, em diversas oportunidades, ora o STF atribuiu um alcance mais restrito, ora mais extensivo, de modo que não é possível, em uma análise de longo prazo, falar-se em real evolução, senão em avanços e recuos quanto ao seu sentido e alcance.

O presente artigo não pretende discutir se a decisão foi acertada ou equivocada, mas apontar premissas vazias do discurso e a ausência de um debate mais amplo a respeito dos valores constitucionais e das repercussões dessa decisão do STF. E vai além para deixar como pergunta qual o propósito da manutenção desse sistema de privilégios trazido por imunidades tributárias.

## 1. Imunidades tributárias

### 1.1. Breve histórico: movimento pendular entre privilégios e liberdades

A imunidade tributária surgiu como um privilégio, em que apenas os que eram considerados de classes superiores se eximiam do pagamento dos tributos, como os nobres, clérigos e senhores<sup>3</sup>. A imunidade tributária a templos e ao clero alcançou grandes proporções no Egito antigo. Na famosa Pedra da Rosetta (atualmente no museu britânico e que permitiu fossem decifrados os hieróglifos), há uma previsão dessa imunidade tributária. Ao longo da história, a imunidade tributária religiosa sempre foi uma questão de conflitos entre reis e papas. Tanto é que foi afastada na Revolução Francesa de 1789<sup>4</sup>.

<sup>2</sup> CAVALCANTE, Márcio André Lopes. Dizer o Direito. Os livros eletrônicos gozam de imunidade tributária. Disponível em: <<http://www.dizerodireito.com.br/2017/03/os-livros-eletronicos-gozam-de.html>>. Acesso em: mar. 2017.

<sup>3</sup> NASCIMENTO, Renata Cristina de Souza. Os privilégios e abuso da nobreza em um período de transição. Disponível em: <<http://www.poshistoria.ufpr.br/documentos/2005/RenataCristinadesousanascimento.pdf>>. Acesso em: abr. 2016.

<sup>4</sup> ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization*. 2. ed. Madison: Maryland, 1999, p. 13-4, 217-37.

As imunidades eram consideradas um privilégio odioso, porque não eram associadas às ideias de isonomia e da capacidade contributiva<sup>5</sup> – que sequer existiam como princípios ainda. Elas só passaram a ter um cunho liberal com o período do Iluminismo<sup>6</sup>, momento em que se iniciou a luta por direitos fundamentais e liberdades individuais.

A primeira Constituição brasileira, de 1824, previu a não incidência de tributos aos nobres. Também houve regra imunizante para a Igreja Católica<sup>7</sup>. Posteriormente, as sucessivas constituições republicanas modificaram e ampliaram as referências sobre as imunidades tributárias, de acordo com as condições da economia e política de suas épocas, para incluir partidos políticos, entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos, entidades sindicais dos trabalhadores etc.

O conceito de imunidade traz sempre um conflito com o princípio da isonomia, como fundamento de que o custeio do Estado seja suportado por toda a coletividade através dos tributos. Consoante ensina Luís Eduardo Schoueri:

“A expressão ‘imunidade’ é, via de regra, reservada a uma espécie de tributo, os impostos, o que se identifica na própria ideia de não se sujeitar ao *munus* público. Afinal, os impostos são os tributos destinados a cobrir os gastos gerais da coletividade, devendo, pois, ser suportados igualmente por todos, na medida de sua capacidade econômica; a imunidade exclui algumas situações ou algumas pessoas, o que implica, de certo modo, um privilégio, já que os gastos públicos aproveitam a toda a coletividade, mas alguns membros desta deixam de suportá-los.”<sup>8</sup>

Essa questão traz o debate a respeito dos limites da interpretação das imunidades diante do problema da isonomia ou da igualdade tributária. Como complementa Schoueri, “Se é verdadeiro que a imunidade encontra vários fundamentos, parece importante fixar posição quanto ao seu limite, i.e., até que ponto vai a imunidade”<sup>9</sup>.

Muitas dessas imunidades, sob o argumento de que são verdadeiros corolários das liberdades asseguradas no art. 5º da Constituição, perderam há muito o seu caráter assecuratório e se tornaram privilégios casuísticos. Qual o fundamento da imunidade introduzida no art. 150, VI, *e*, pela Emenda Constitucional n. 75/2013, dos fonogramas e videogramas, senão o de privilegiar a produção musi-

<sup>5</sup> Já existiam concepções diferentes de imunidades, como na Índia, que as oferecia para deficientes, ou em Roma, que protegia os bens de patrimônio público, mas eram exceções. ADAMS, Charles. *Op. cit.*, p. 217.

<sup>6</sup> SANTOS JUNIOR, Fernando Lucena Pereira dos. A imunidade tributária como instrumento de alcance às finalidades do Estado: análise teleológica do instituto à luz da doutrina e jurisprudência. *Âmbito Jurídico* XIV, n. 94. Rio Grande do Norte, novembro de 2011. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10626](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10626)>. Acesso em: mar. 2016.

<sup>7</sup> SABINO, Ana Carolina Melo Coelho. As imunidades tributárias na limitação da competência tributária. *Portal do e-governo, inclusão digital e sociedade do conhecimento*, abril de 2012. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/imunidades-tribut%C3%A1rias-na-limita%C3%A7%C3%A3o-da-compet%C3%A2ncia-tribut%C3%A1ria>>. Acesso em: mar. 2016.

<sup>8</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, p. 414.

<sup>9</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 419.

cal brasileira? Ainda que se argumente a proteção à liberdade de expressão cultural e musical, o privilégio dado unicamente ao produtor e músico nacional em detrimento do estrangeiro evidencia o favor conquistado.

Portanto, a separação entre a proteção de uma liberdade e um privilégio hoje é bem mais tênue do que no passado, e o movimento parece pendular e estar em um caminho inverso de retorno das imunidades como favores.

### 1.2. *Imunidades: conceito e limitações*

A imunidade é aqui definida, segundo a linha de Souto Maior Borges<sup>10</sup>, como uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada. Configura a própria definição da hipótese de incidência, diferentemente da isenção, que consiste na dispensa legal do pagamento do tributo em que o ente político tem a competência para instituí-lo, mas opta por dispensá-lo. A isenção se aplica ao exercício da competência tributária, enquanto a imunidade opera no âmbito da delimitação de competência.

Assim, ao definir a imunidade como um obstáculo criado por uma norma constitucional que impede a incidência da lei ordinária sobre determinado fato ou determinada pessoa, percebe-se que ela impõe uma competência negativa, a qual não depende da vontade do legislador infraconstitucional.

Trata-se de uma exceção à isonomia, na medida em que não se configura uma vantagem, mas um privilégio justificado por objetivos ou valores constitucionais. Para uma parte da doutrina, as imunidades assegurariam direitos e garantias fundamentais, e qualquer restrição ao seu conteúdo seria uma violação ao próprio direito resguardado. E mais, como regras de intributabilidade, além de impossibilitarem qualquer criação de tributo em relação aos sujeitos ou objetos tributados, as imunidades não poderiam ser sequer revogadas ou modificadas<sup>11</sup>.

Porém há imunidades que foram revogadas, como a imunidade dos rendimentos de aposentadoria e pensão, pela Emenda Constitucional n. 20/1998, e não foram consideradas violadoras do texto da Lei Maior<sup>12</sup>. Apenas não serão passíveis de revogação caso sejam consideradas protegidas por cláusulas pétreas.

Nesse sentido, a regra do art. 146, inciso II, segundo o qual cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, sequer autorizaria a redução da garantia prevista constitucionalmente. Ao contrário, poderia apenas a lei complementar conferir os meios para assegurar a sua efetivação.

Deve-se observar, ainda, que existem certas imunidades que são dedutíveis dos princípios fundamentais, e que não dependem de previsão expressa na Constituição, como é o caso da imunidade recíproca, resultado do pacto federativo. Para outras, a previsão constitucional expressa é absolutamente necessária. É o

<sup>10</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2009, p. 115.

<sup>11</sup> Segundo Ricardo Lobo Torres, as imunidades seriam “indispensáveis à manifestação da liberdade, não incidência ditada pelos direitos humanos absolutos anteriores ao pacto constitucional” (*Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 308).

<sup>12</sup> STF, RE n. 372.600, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, j. 16.12.2003, DJ 23.04.2004, p. 40, ement. vol. 2.148-12, p. 2.337, RTJ vol. 192-03, p. 1.062.

caso da imunidade dos livros, jornais e periódico e do papel destinado a sua impressão, o qual, sem explícita previsão constitucional, seria impossível de se extrair de outros dispositivos. A simples previsão de liberdade de expressão seria insuficiente para dela concluir pela imunidade tributária cultural<sup>13</sup>.

Em geral, as imunidades se referem a impostos, apesar de, na Constituição atual, existirem imunidades relacionadas às taxas, previstas no art. 5º, XXXIV, da CF, como o direito de petição, e às contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes, contidas no art. 195, § 7º, da CF.

### 1.3. Origem, escopo e finalidade da imunidade cultural

A imunidade a que se refere a alínea *d* do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, objeto da presente análise, confere a não tributação pelos impostos<sup>14</sup> dos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão.

Quanto à proteção de liberdade à manifestação do pensamento, cabe citar o pensamento de Baleeiro<sup>15</sup>, que mostra como essa imunidade pode servir de controle estatal das liberdades individuais (direito de informar e de ser informado do cidadão):

“A constituição almeja duplo objetivo ao estatuir essa imunidade: amparar e estimular a cultura através dos livros, jornais e periódicos; garantir a liberdade de manifestação do pensamento, o direito de crítica [...]. [...] o imposto pode ser meio eficiente de suprimir ou embaraçar a liberdade de manifestação do pensamento, a crítica dos governos e homens públicos, enfim, de direitos que não são apenas individuais, mas indispensáveis à pureza do regime democrático.”

Charles Adams aponta o *tax on knowledge*, tributo sobre os jornais, desenhado para conter a liberdade de imprensa, silenciando os reformistas e críticos ao governo britânico<sup>16</sup>, e Misabel Derzi cita outros casos de tributos atentatórios à liberdade de expressão semelhantes na França, na Áustria e nos Estados Unidos<sup>17</sup>.

No Brasil, Alcides Jorge Costa assinalou antecedentes da intributabilidade de livros em despachos de 1819 e 1820 do Rei D. João VI, quando estava em terras brasileiras, determinando à Alfândega a passagem livre dessas publicações<sup>18</sup>.

Porém, apenas com a Constituição de 1946 é que surgiu essa imunidade no ordenamento jurídico brasileiro. “Estava muito recente a manobra ditatorial de

<sup>13</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 468.

<sup>14</sup> O STF já decidiu que a imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal abrange apenas impostos, não se estendendo a outros tributos, como as contribuições para o FINSOCIAL. STF, RE n. 141.715, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, j. 18.04.1995, DJ 25.08.1995. No mesmo sentido, RE n. 628.122, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 19.06.2013, DJe 30.09.2013, com repercussão geral.

<sup>15</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 339 e 340.

<sup>16</sup> ADAMS, Charles. *Op. cit.*, p. 353.

<sup>17</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 349-50.

<sup>18</sup> COSTA, Alcides Jorge. História da tributação: do Brasil-Colônia ao Imperial. Degravação de conferência proferida pelo autor a convite do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. In: SANTTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 52.

subjugar o jornalismo por meio de contingenciamento do papel importado”<sup>19</sup>. Daí porque foi introduzido no texto constitucional a imunidade de “papel de impressão destinado exclusivamente à impressão de livros, periódicos e jornais”, por proposta de Jorge Amado, então deputado constituinte pelo Partido Comunista Brasileiro.

Assim, tal imunidade nasce como uma proteção contra a censura e garantia das liberdades de imprensa e expressão. A evolução histórica desta imunidade é trazida, de forma sintética, por Regina Helena Costa<sup>20</sup>:

“[...] a imunidade tributária teve início na Constituição de 1946, restringindo apenas ao papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros, não tendo sua dicção alterada com a introdução da Emenda Constitucional 18 de 1965. Com a introdução da Carta Magna, além de manter a imunidade do papel, estendeu também a exoneração aos livros, jornais e periódicos, trazendo, da mesma forma na constituição de 1969.”

De acordo com a Lei Magna, a imunidade tributária de imprensa foi criada em decorrência de meios materiais que visavam proteger direitos e liberdades inerentes ao próprio texto da Constituição, a exemplo da liberdade de manifestação e de pensamento, o acesso à informação e a liberdade de expressão das atividades intelectuais, científicas e de comunicação. Nota-se, ainda, o teor da Carta Magna quanto a este tema: “a manifestação do pensamento, a criação e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta constituição”.

A imunidade em questão é considerada objetiva, porque é aplicada e limitada aos objetos (livros, jornais e periódicos), e não aos indivíduos (subjativa). O imposto de renda e o IPTU se aplicam normalmente à renda e ao patrimônio do editor ou vendedor<sup>21</sup>. Não se estende a imunidade para as empresa de jornal, editorial ou ao autor, que deverão pagar os impostos sobre os rendimentos que obtiverem com o livro, jornal, periódico ou o papel destinado à impressão, assim como sobre o seu patrimônio e sobre eventuais serviços prestados.

Argumenta-se que um dos objetivos a que se pretende chegar com a imunidade, além de garantir a liberdade de expressão e os meios de veiculação de informações e cultura, é também a redução do custo do produto. O acesso à informação seria facilitado porque a imunidade beneficiaria o consumidor, deixando

<sup>19</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 339.

<sup>20</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 186.

<sup>21</sup> “[...] a imunidade sobre o papel, livros, jornais e os periódicos é considerada objetiva, no sentido de que alcança somente os impostos sobre a importação, a produção industrial e a circulação de mercadorias e serviços (II, IPI, ICMS e o ISS), mas não os impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio, os quais devem ser pessoais.” (BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.*, p. 340)  
 “Isso significa que objetos importados não podem ser alcançados pelo imposto de importação, pelo imposto sobre circulação de mercadorias e pelo imposto sobre produtos industrializados. No plano interno, os objetos são imunes aos impostos sobre circulação e sobre produtos industrializados” (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 241).

de sofrer a transferência do encargo financeiro dos impostos sobre a produção e comercialização do produto<sup>22</sup>.

Porém, trata-se de um argumento falacioso, já que o editor ou a editora não são imunes, além de haver outros tributos incidentes sobre operações com esses bens, a exemplo das contribuições sociais, que podem ser onerosas.

Essa imunidade não tem fundamento no princípio da capacidade contributiva, conforme ensina Schoueri:

“O constituinte não pressupôs que quem incorre em operações relativas a livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão tivesse menor capacidade econômica, merecendo, daí, maior atenção. Ao contrário, o que se encontra no referido dispositivo é um estímulo à atividade cultural, por meio dos livros, periódicos e jornais, além da garantia da liberdade de manifestação de pensamento, do direito de crítica e de posicionamento político, religioso e ideológico.”<sup>23</sup>

A aplicação da capacidade contributiva à imunidade de imprensa, *a contrario sensu*, pode levar ao raciocínio oposto do ponto de vista econômico, já que quem tem acesso aos livros não são necessariamente os menos aquinhoados. Trata-se, na verdade, de uma exceção à capacidade contributiva e ao princípio da livre concorrência, no campo do domínio econômico<sup>24</sup>.

Deve-se levar em consideração, ainda, que um aparelho de *e-reader* tem geralmente um valor de compra e venda alto, e que apenas quem tem capacidade contributiva pode comprá-lo. A imunidade, nesse caso, é contrária ao princípio constitucional da isonomia e à justiça fiscal, na medida em que desonera aparelhos que, não fosse a regra imunizante, seriam tributados por impostos sobre o consumo, (IPI e ICMS), levando-se em consideração a seletividade e as alíquotas mais altas aplicáveis aos produtos ou mercadorias supérfluos.

Além disso, da imunidade também decorre um problema de creditamento, que finda por mitigar qualquer argumento de capacidade contributiva. Dado que há uma cadeia de produção e circulação de insumos e materiais intermediários para a confecção de livros, jornais e periódicos, a imunidade na etapa final sem a manutenção do crédito não desonera efetivamente o produto final<sup>25</sup>.

A esse respeito, Misabel Derzi leciona que:

“[...] o reconhecimento da imunidade apenas na última etapa, em relação ao produto acabado, anula senão reduz substancialmente a imunidade, eleva o custo final e quebra a neutralidade do benefício constitucional, favorecendo as empresas de impressão economicamente mais fortes”<sup>26</sup>.

Assim, a ideia de difusão cultural não é compatível com o escopo da imunidade constitucional, que não tem evitado os altos preços dos livros no Brasil e o acesso restrito a eles por uma parte da elite econômica – não apenas a que tem recursos para adquirir livros, mas formação cultural para a leitura.

<sup>22</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000, p. 291.

<sup>23</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 466.

<sup>24</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 468.

<sup>25</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 471.

<sup>26</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Op. cit.*, p. 343.

Anota Misabel Derzi, ainda, que nem os países da Comunidade Europeia nem os Estados Unidos adotam esse tipo de imunidade; com a previsão de isenção, perdia-se o direito de creditamento nas fases anteriores, anulando-se ou reduzindo-se substancialmente o benefício e, conseqüentemente, elevando o custo final e quebrando a neutralidade da regra imunizante. Preferem esses países tributá-las com alíquotas reduzidas, para garantir-lhes o direito a crédito das fases anteriores. A imunidade, assim, pode findar por favorecer aos grupos editoriais maiores<sup>27</sup>.

## 2. Livros digitais e e-books

A grande discussão acerca desta imunidade surge em torno do alcance em face dos avanços tecnológicos, tanto referentes à divulgação de cultura e informação quanto aos meios utilizados para esta finalidade.

Embora a origem da imunidade tenha sido a luta contra a censura, o que se tem consagrado é uma interpretação que vai além do escopo de preservar a liberdade, em uma interpretação que tem se tornado, cada vez mais, uma espécie de suposta garantidora do acesso à cultura.

Sob tal pretexto, tem-se ampliado o conceito de livros, jornais, periódicos, e mesmo de papel. A respeito dos livros, Carrazza<sup>28</sup> assim se manifestou:

“[...] deveras, livro, na acepção do art. 150, IV, *d* da CF, é o veículo de transmissão do pensamento, pouco importando o processo tecnológico que a realiza, seja por impressão gráfica em papel, impressão magnética em disquete de computador, gravação de fita, entre outros. Com isso, percebemos que não só o livro, o jornal e o periódico convencionais são imunes aos impostos, como também, os objetos que lhes fazem as vezes.”

Livro é tomado como um conceito aberto. Pode ser impresso em papel ou virtual, no espaço cibernético; conter capas duras ou flexíveis; ter conteúdo científico, educativo, didático ou cultural; tratar sobre viagens ou culinária; ser infantil, romance, poesia ou poema, dentre outros; ou seja, há inúmeras possibilidades de se criar um livro. Evidentemente que não se pode restringir o conteúdo do livro, sob pena de afronta à proteção contra a censura.

A primeira grande questão está nos meios utilizados. Antigamente, os primeiros livros foram feitos em tábuas de barro cozido, substituídos por papiro e pergaminhos em rolos, depois folhas costuradas em cadernos, chamados de códice ou codex, até chegar ao papel<sup>29</sup>. De tal forma, é de se perceber que os livros são suportes materiais, que contêm uma base física, seja ela em papel ou em mídia eletrônica, com uma finalidade apenas: a de propagar conhecimento e informação.

Por sua vez, excluem-se do benefício da imunidade alguns livros que não são considerados como estímulo à educação, nem à liberdade de expressão e pensamento, como, por exemplo, livros de atas, livros fiscais e livros de ponto.

<sup>27</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Op. cit.*, p. 343.

<sup>28</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 865-866.

<sup>29</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 110.

O conteúdo do livro tem prevalecido, pois prestigia a liberdade de expressão, independentemente de qual seja o suporte físico do objeto de conhecimento, ou a sua forma de transmissão. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho<sup>30</sup>:

“[...] de nada vale arguir que a frequência da edição seja pequena, que o livro possua características especiais, ou, ainda, que o papel não seja o mais indicado para a impressão. Provado o destino que se lhe dê, haverá imunidade.”

Essa questão, todavia, não é unânime.

Por um lado, Sacha Calmon entende restritivamente que a norma constitucional não se aplica ao livro eletrônico, dada a limitação constitucional ao papel destinado a sua impressão<sup>31</sup>. No mesmo sentido, afirma Misabel Derzi:

“A Constituição não distingue nem pode o intérprete distinguir os processos tecnológicos de elaboração dos livros, jornais e periódicos, embora os vincule ao papel como elemento material de seu fabrico. Isso exclui, parece-nos, os outros processos de comunicações do pensamento, como a radiodifusão, a televisão, os aparelhos de ampliação de som, a cinematografia etc., que não têm por veículo o papel.”<sup>32</sup>

E Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>33</sup> ensina que livro é “um vocábulo gênero, que vem a ser toda a edição comercial de obra literária, gravada ou impressa em reunião de folhas de caderno, destinada à leitura”.

Por outro, de forma amplíssima, Aires Fernandino Barreto defendia que a imunidade é ampla e “[...] deve abarcar igualmente os serviços voltados à confecção dos livros, jornais e periódicos, como também o rádio e a televisão, veículos de comunicação importantes para a difusão da informação”<sup>34</sup>.

Para Roque Antonio Carrazza<sup>35</sup>, “devem ser equiparados aos livros, para fim de imunidade, os veículos de ideias que hoje lhe fazem as vezes (livros eletrônicos) ou, até, o substituem”. E prossegue afirmando 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 pensamentos, isto é, meio de difusão da cultura”<sup>36</sup>.

Neste mesmo sentido, Nogueira<sup>37</sup> defendia que “não se dессume do Texto Constitucional que o livro há de ser impresso em papel [...]. O livro eletrônico é também espécie do gênero livro, passível de abrigo na imunidade tributária.”

<sup>30</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 189.

<sup>31</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2013, p. 95.

<sup>32</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Op. cit.*, p. 354.

<sup>33</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de direito tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 399.

<sup>34</sup> BARRETO, Aires Fernandino. *Direito tributário contemporâneo*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 554.

<sup>35</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 774.

<sup>36</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 775.

<sup>37</sup> NOGUEIRA, Johnson Barbosa. A imunidade tributária do livro eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Informações objetivas*. São Paulo: Atlas, 2003, p. 137.

Regina Helena Costa<sup>38</sup> destaca as inovações tecnológicas e, por essa razão, aponta o livro como uma não exclusividade das impressões tipográficas, mas dividindo a tarefa de veicular o conhecimento com outros meios eletrônicos.

“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 o meio material pelo qual esse objetivo seja atingido*. Outrossim, diante da evolução da tecnologia, o conceito de livro deve ter sua conotação modificada, para comportar conteúdos que não foram imaginados pelo legislador constituinte mas que são, indubitavelmente, fiéis à finalidade da norma constitucional.”

Atualmente, com a tecnologia em avanço, e com a utilização da internet, os livros digitais, mais comumente chamados de *e-books*, ganharam força, tornando-se um possível substituto para os livros feitos em papel. Hoje, existe uma quantidade enorme de aparelhos que viabilizam a leitura de livros digitais, inclusive o próprio computador, o celular, e o mais recente *tablet*. Além disso, esses meios eletrônicos possuem recursos que facilitam a busca e realçam a apresentação de imagens que o livro comum de papel não tem, além de terem capacidade para armazenamento de vários livros em apenas um suporte.

### 3. Interpretação evolutiva de imunidades tributárias

A imunidade tributária é uma norma constitucional que deve ser interpretada dentro de uma integração evolutiva, mediante o emprego da técnica construtiva das normas constitucionais. Trata-se da interpretação evolutiva ou dinâmica, ou teoria da mutação constitucional da Escola Alemã do Direito Público, que se refere à ideia de que a interpretação deve estar atenta à alteração da realidade, diante de fatores temporais (historicidade do ordenamento jurídico), e externos aos enunciados normativos (sociais, econômicos, ideológicos ou políticos)<sup>39</sup>.

“O termo ‘mutação constitucional’ foi utilizado para descrever a mudança do sentido ou significado da Constituição sem alteração de sua expressão escrita. Os postulados desta escola constituem o ponto de partida para a colocação do tema da mutação enquanto mecanismo de mudança da realidade constitucional à margem do procedimento formal da reforma.”<sup>40</sup>

Opõe-se tal interpretação evolutiva à interpretação estática, também conhecida por “originalista”, que seria aquela fiel ao texto original da Constituição, isto é, que busca atribuir um significado ao texto correspondente aos constituintes originários. Nos Estados Unidos, a título de defender a “intenção” dos *framers* ou *founding fathers*, como são chamados os constituintes originais, notabilizou-se a doutrina do ex-ministro da Suprema Corte, (Justice) Antonin Scalia<sup>41</sup>.

<sup>38</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 191.

<sup>39</sup> DIAS, Cibele Fernandez. A interpretação evolutiva da Constituição: mutação constitucional. *Revista do Instituto do Direito Brasileiro*, ano 2, n. 9, 2013, p. 9.332-3.

<sup>40</sup> DIAS, Cibele Fernandez. *Op. cit.*, p. 9.332-3.

<sup>41</sup> SCALIA, Antonin. Originalism: the lesser evil. *University of Cincinnati Law Review* n. 57, 1988-1989, p. 849 e ss.

A União Europeia tem utilizado a interpretação evolutiva como um dos métodos de construção dos tratados comunitários, sem que isto esteja a salvo de duras críticas pelo subjetivismo e insegurança jurídica existentes<sup>42</sup>.

No Brasil, esse pensamento foi difundido por Luís Roberto Barros, segundo o qual deve haver 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 na mente dos constituintes”. A Constituição não se apresentaria como uma obra acabada, mas um documento vivo, evitando-se o envelhecimento do texto em vigor<sup>43</sup>.

Portanto, a ideia é que não haja uma modificação interna, com a emergência de uma reforma do texto constitucional (transação) ou de nova constituição (ruptura institucional), mas sim uma adaptação. Para isso, a Constituição é aplicada conforme o tempo da decisão e não o da edição da norma. Porém, tem-se aí uma série de consequências de cunho subjetivo e o problema de legitimidade da Corte.

“Tampouco a interpretação dinâmica escapa das críticas, principalmente num cenário em que mais de meia centena de emendas se fizeram à Constituição em pouco mais de 20 anos. Afinal, se o principal argumento favorável à interpretação dinâmica está na sua adaptação a novas exigências sociais, a maleabilidade que se evidencia no texto reduz sensivelmente a legitimidade de tal argumentação. [...]”<sup>44</sup>

No julgamento pelo STF da imunidade tributária dos livros eletrônicos, o relator, Ministro Dias Toffoli, depois de uma digressão histórica a respeito da imunidade em questão, fez referência expressa à doutrina da interpretação constitucional evolutiva de Luís Roberto Barroso como fundamento:

“Como se vê, o argumento de que a vontade do legislador histórico foi restringir a imunidade ao livro editado em papel não se sustenta em face da própria interpretação histórica e teleológica do instituto e, mesmo que se parta da premissa de que o legislador constituinte de 1988 teria querido restringir a imunidade, é de se invocar, ainda, a interpretação evolutiva, método interpretativo específico das normas constitucionais apontado em obra doutrinária pelo Ilustre Ministro Roberto Barroso (Interpretação e aplicação da Constituição. Saraiva, 137): ‘O que é mais relevante não é a *occasio legis*, a conjuntura em que editada a norma, mas a *ratio legis*, o fundamento racional que a acompanha ao longo de toda a sua vigência. Este é o fundamento da chamada interpretação evolutiva. As normas, ensina Miguel Reale, valem em razão da realidade de que participam, adquirindo novos sentidos ou significados, mesmo quando mantidas inalteradas as suas estruturas formais.’”<sup>45</sup>

<sup>42</sup> DZEHTSIAROU, Kanstantsin. European consensus and the evolutive interpretation of the European Convention on Human Rights. *German Law Journal* vol. 12, n. 10. Disponível em: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1951371](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1951371)>. Acesso em: 4 out. 2017.

<sup>43</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 151.

<sup>44</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 788-9.

<sup>45</sup> STF, RE n. 330.817, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 08.03.2017, *DJe* 31.08.2017.

Porém a ideia de que a evolução levará necessariamente a algo melhor, e que esta se traduz simplesmente em interpretação extensiva, é um argumento que não se sustenta de forma simples, já que outros princípios e valores constitucionais também precisam ser sopesados e as consequências do julgado apreciadas.

Interpretação evolutiva e teleológica não se confundem, embora possam caminhar juntas, aplicadas conjuntamente.

Segundo o voto do relator, de acordo com as mudanças históricas e os fatores políticos e sociais que estão presentes na atualidade, seja devido aos avanços tecnológicos ou seja em decorrência da maior preocupação com o meio ambiente, justifica-se a equiparação do papel aos suportes utilizados para a publicação dos livros, considerando-se uma realidade atual por meio de uma análise evolutiva da norma.

Note-se o trecho do voto que fala do meio ambiente e como a redução da impressão em papel contribui para um ecossistema sustentável. Embora relevante, trata-se de fundamento que jamais pode ser atribuído ao sentido da imunidade cultural prevista na Lei Maior, impossível de ser encontrado no seu texto.

Também no voto do Ministro Marco Aurélio a questão da mutação constitucional foi apontada, mas tratada como uma modalidade de interpretação teleológica. Veja-se:

“Mudanças sociais e políticas requerem alterações constitucionais, que podem advir da interpretação do Supremo, quando assim o texto permitir e o sistema o exigir. Acredito ser esse o verdadeiro tema envolvido – o momento de o Supremo aprofundar a interpretação teleológica e sistemática que tem historicamente empregado quanto às imunidades tributárias e contribuir para a adequação do texto constitucional à incontestável revolução digital vivenciada, que a passagem do tempo nos trouxe e contra a qual não devemos lutar.”

E sobre o papel da Corte Maior, assim assinalou o Ministro Marco Aurélio<sup>46</sup>: “O Direito, a Constituição e o Supremo não podem ficar alheios às transformações, sob pena de assistirem passivamente a inocuidade das normas constitucionais ante o avanço dos fatos.” Todavia, a interpretação teleológica busca os fins, os objetivos e valores de uma Constituição, não necessariamente com a ideia de que o intérprete deve completar o trabalho do legislador com uma adaptação circunstancial a algo não previsto no texto da Constituição.

A interpretação de uma norma imunizante deve ser realizada para proteger os valores nela veiculados, por meio de uma leitura sistemática e teleológica. Portanto, não deve haver ampliação *a priori*, para dar à norma sentido além ou fora daquele previsto no texto constitucional.

#### **4. A imunidade cultural na jurisprudência oscilante do STF e a vitória de Pirro: a solução restritiva da exclusividade do suporte físico**

Na interpretação da imunidade em questão, o STF já produziu, em momentos diversos, decisões ora restritivas, ora expansivas. Não se pode falar propria-

<sup>46</sup> AURÉLIO, Marco. Voto proferido no RE n. 595.676/RJ. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE330817.pdf>>. Acesso em: abr. 2017.

mente em uma evolução, na medida em que não há um caminho linear que possa ser traçado. Isto porque a definição leva em consideração saber o que se entende por “livros, jornais e periódicos, e o papel destinado a sua impressão”, e também perquirir se o processo produtivo é compreendido nesse conceito.

Quanto ao conteúdo, a interpretação tem sido constante no sentido de não permitir qualquer limitação para que uma publicação se enquadre no conceito de livros, jornais e periódicos, embora com ressalvas. Portanto, tanto não se admite a censura prévia em matéria de imprensa, como também a imunidade não pode depender de avaliação de conteúdo da publicação. Qualquer que seja seu conteúdo, será imune, desde que se enquadre como livro, jornal ou periódico<sup>47</sup>.

Assim, álbum de figurinhas foi considerado protegido pela imunidade ao argumento de que “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”<sup>48</sup>. No mesmo sentido, as apostilas também foram reconhecidas como imunes por serem “veículo de transmissão de cultura simplificado”<sup>49</sup>.

E, em uma interpretação ainda mais ampla, foram tidas por imunes as listas telefônicas, por permitirem a divulgação de informações necessárias ao serviço público, ainda que veiculem anúncios e publicidade<sup>50</sup>. Decidiu-se, nesse caso, por relativizar a periodicidade como requisito para caracterizar um jornal ou periódico.

“Para saber qual espécie de periódico é alcançada pela imunidade, o Supremo Tribunal Federal também utilizou uma interpretação extensiva. A questão diz respeito, sobretudo, a saber ser o objeto impresso serve de meio para a divulgação de pensamento e ideias.”<sup>51</sup>

Assim, estando o anúncio contido na publicação, esta passa a ser protegida também pela imunidade tributária. Porém, o STF já decidiu que encarte de propaganda distribuído com jornais e periódicos, “em face de sua natureza propagandística, de exclusiva índole comercial, não pode ser considerado como destinado à cultura e à educação, razão pela qual não está abrangido pela imunidade de impostos prevista no dispositivo constitucional sob referência”<sup>52</sup>.

Daí que, se for separado do todo, perde a publicidade o direito à imunidade. O STF criou, então, um requisito com o uso do binômio contido e não está contido, para determinar se algo que acompanha a publicação é integrante ou acessório, de sorte a ser amparado ou não pela imunidade tributária, por mais paradoxal que seja.

<sup>47</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 468-9.

<sup>48</sup> STF, RE n. 221.239, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, j. 25.05.2004, *DJ* 06.08.2004. No mesmo sentido: RE n. 179.893, Rel. Min. Menezes Direito, Primeira Turma, j. 15.04.2008, *DJe* 30.05.2008.

<sup>49</sup> RE n. 183.403, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, j. 07.11.2000, *DJ* 04.05.2001.

<sup>50</sup> STF, RE n. 199.183, Rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, j. 17.04.1998, *DJ* 12.06.1998. Idêntico: AI n. 663.747 AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Segunda Turma, j. 06.04.2010, *DJe* 30.04.2010.

<sup>51</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 241-5.

<sup>52</sup> STF, RE n. 213.094, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, j. 03.08.1999, *DJ* 15.10.1999.

Quanto ao processo produtivo, insumos, maquinário e serviços conexos, as decisões foram pendulares. Em princípio, foi editada a Súmula n. 657, segundo a qual a imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, da CF, abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos. Por tal precedente, a ideia que surge é que a imunidade é abrangente e alberga todos os insumos necessários à confecção dos livros, jornais e periódicos, além do papel destinado a sua impressão.

Segue tal concepção a doutrina de Hugo de Brito Machado, para quem a imunidade deve ser entendida do ponto de vista finalístico e, portanto, abranger todo e qualquer meio indispensável à produção dos objetos imunes<sup>53</sup>.

Assim é que, em precedente relatado pelo Ministro Marco Aurélio, decidiu-se que de maneira amplíssima: “A imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no preceito, a papel é exemplificativa, e não exaustiva.”<sup>54</sup> No entanto, em sentido diametralmente oposto, entendeu-se que a imunidade em debate não pode ser estendida a outros insumos não compreendidos no significado da expressão “papel destinado à sua impressão”, consoante precedentes relatados pelas Ministras Ellen Gracie e Cármen Lúcia<sup>55</sup>.

Cuida-se da mesma posição restritiva do precedente que negou a imunidade aos serviços de composição gráfica necessários à confecção do produto final<sup>56</sup>, ou mesmo aqueles prestados por empresas que fazem a distribuição, o transporte ou a entrega de livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, sob o fundamento de que: “O STF possui entendimento no sentido de que a imunidade em discussão deve ser interpretada restritivamente.”<sup>57</sup>

Daí por que, em relação aos insumos, as posições são antagônicas<sup>58</sup>. Nota-se que o significado de insumos não está claro. Ora parecem corresponder à matéria-prima que é utilizada no processo de impressão e que poderia ser assemelhada ao papel destinado à impressão, como nos casos acima citados, ora não, ao se negar à tinta o caráter de insumo imune<sup>59</sup>. Máquinas impressoras e chapas não são incorporadas ao produto final e também não estariam abrangidas pelo mandamento constitucional<sup>60</sup>.

Recentemente, foi noticiado novo julgamento sobre o assunto no STF, no qual o Ministro Relator Marco Aurélio defendeu que a referência a livros seria

<sup>53</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 292.

<sup>54</sup> STF, RE n. 202.149, Rel. p/ o ac. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, j. 26.04.2011, *DJe* 11.10.2011.

<sup>55</sup> STF, RE n. 324.600 AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, Primeira Turma, j. 03.09.2002, *DJ* 25.10.2002. RE n. 372.645 AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Primeira Turma, j. 20.10.2009, *DJe* 13.11.2009.

<sup>56</sup> STF, RE n. 230.782, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, j. 13.06.2000, *DJ* 10.11.2000. No mesmo sentido, RE n. 434.826 AgR, Rel. p/ o ac. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, j. 19.11.2013, *DJe* 12.12.2013.

<sup>57</sup> STF, RE n. 530.121 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, j. 09.11.2010, *DJe* 29.03.2011. No mesmo sentido, RE n. 630.462 AgR, Rel. Min. Ayres Britto, Segunda Turma, j. 07.02.2012, *DJe* 07.03.2012.

<sup>58</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.*, p. 471.

<sup>59</sup> STF, RE n. 265.025, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, j. 12.06.2001, *DJ* 21.09.2001, p. 54, ement. vol. 2044-02, p. 445.

<sup>60</sup> AI n. 735.848 AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, j. 03.11.2015, *DJe* 18.11.2015.

meramente exemplificativa e não exaustiva, de modo que todo e qualquer insumo e a maquinaria seria imune. No entanto, foi voto vencido, e venceu a tese de que a imunidade é restritiva e apenas atinge o produto final (livro, jornal ou periódico) e, quanto a insumos, apenas ao papel ou outro material assemelhado a papel<sup>61</sup>.

É nesse contexto de pêndulo que foi decidida a imunidade do livro eletrônico.

Para a Corte Maior, a imunidade não deve se limitar ao livro como objeto, mas abranger o seu conteúdo material, pois o valor do livro é justamente um conjunto de cultura, difusão de ideias e meio de manifestar o pensamento de cada indivíduo. É por este motivo que o livro de papel estaria imune aos impostos, e não por apresentar um formato físico de folhas impressas, mas sim porque revela valores, difunde ideias, e aumenta a liberdade e veiculação do pensamento humano.

Nesse contexto, a distinção feita pelo Ministro Dias Toffoli entre continente (*corpus mechanicum*) que abrange o conteúdo (*corpus mysticum*) da obra é interessante para definir livro pela sua dita essência (pensamento classificatório ontológico), independentemente do que ele denominou de método gutenberguiano de produção de livros.

Contudo, logo a decisão se rendeu a uma contradição, fruto de um forte argumento contrário à tese: a de que alguns desses dispositivos oferecem funções diversas além da leitura, perdendo o sentido de propagação da leitura de livros, jornais e periódicos, pois também se aproximam de outras mídias eletrônicas, como exemplo o *tablet* ou mesmo o computador.

Segundo entendimento de Regina Helena Costa<sup>62</sup>:

“[...] caso o equipamento revista-se de funcionalidade que permita a difusão do conhecimento e da informação cultural, certamente poderá se beneficiar com a imunidade. Contudo, deve-se compreender que estender a regra de imunidade de um *e-reader* para um Ipad, por exemplo, tornaria-se deveras complicado, afinal, seria difícil, senão impossível determinar com precisão quanto do valor do Ipad corresponderia exclusivamente à função de leitura de livros.”

Nesse contexto, embora os *e-readers* não se confundam com os livros digitais propriamente ditos, os chamados *e-books*, eles se enquadrariam no conceito de suporte abrangido pela norma imunizante, o que não se aplica aos aparelhos multifuncionais como *tablets*, smartphone e laptop, porque estes abrangem muito mais utilidades do que somente leitura digital.

Essa foi a decisão salomônica adotada no caso. Veja-se o seguinte trecho da ementa do acórdão:

“6. A teleologia da regra de imunidade igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou *e-readers*) confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que, eventualmente, estejam equipados com funcio-

<sup>61</sup> STF. Imunidade tributária de livros, jornais e periódicos não atinge maquinários e insumos. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=357939&-caixaBusca=N>>. Acesso em: 6 out. 2017.

<sup>62</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 182.

nalidades acessórias ou rudimentares que auxiliam a leitura digital, tais como dicionário de sinônimos, marcadores, escolha do tipo e do tamanho da fonte etc. Esse entendimento não é aplicável aos aparelhos multifuncionais, como tablets, smartphone e laptops, os quais vão muito além de meros equipamentos utilizados para a leitura de livros digitais.”

Nesse caso, a decisão permitiu que o *e-reader* seja imune desde que seja “exclusivo” o aparelho para tal finalidade. É dizer, o critério da exclusividade, não previsto no texto constitucional, foi criado por meio de uma interpretação evolutiva ou mutação constitucional, como solução para evitar que aparelhos multifuncionais (celulares, *tablets* e computadores) pudessem na imunidade se enquadrar.

Trata-se de uma “vitória de Pirro”, na medida em que a decisão aparentemente parece moderna, progressista, mas que finda por ser tão ou mais restritiva a adotar tal critério para o gozo da imunidade constitucional.

Perceba-se que a tentativa de aparentar moderna a decisão, ao descrever equipamentos diversos bem como elucubrar sobre avanços tecnológicos – como uma atividade de futurologia a respeito do papel eletrônico (*e-paper*) – padecerá do mesmo mal que foi a má redação do art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal, qual seja, a obsolescência. É impossível prever o suporte que será utilizado no futuro. Também a ideia de limitar tal limitação constitucional ao poder de tributar a equipamentos exclusivos é algo efetivamente inócuo, na medida em que cada vez mais os aparelhos multifuncionais se tornam a tônica no mercado.

Portanto, a título de evoluir e expandir a imunidade constitucional, verifica-se que a decisão restringe e involui, ao criar o critério da exclusividade do suporte material, que logo será insuficiente para as novas tecnologias e levará a novo e longo embate judicial.

### **Conclusão: interpretação constitucional evolutiva ou involutiva**

Este artigo buscou analisar a aplicabilidade da imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos veiculados por meios digitais, decorrentes do crescimento tecnológico, e as contradições que dela decorrem.

Sabe-se que o conceito de livro nem sempre foi o mesmo, já que inicialmente eram criados de formas totalmente diversas dos dias atuais; porém, sempre foram feitos com o mesmo objetivo: expandir o conhecimento e a formação de ideias.

As imunidades presentes na Constituição Federal cuidam de normas negativas de competência tributária, deixando o legislador de tributar certos indivíduos ou objetos, a fim de garantir os princípios fundamentais da Constituição. Neste contexto, as imunidades previstas do art. 150, VI, *d*, da CF, têm como principal função propagar o acesso à cultura, à educação e a circulação de informação. Mais: essa imunidade é uma proteção contra a censura, que tantas vezes assolou o país, quando de regimes autoritários.

A redução dos custos dos livros é um argumento falacioso porque essa imunidade tem por escopo garantir liberdades e não a capacidade contributiva. Aliás, no presente caso, visto o conflito com o princípio da liberdade de concorrência, no domínio econômico, não há como se demonstrar que a imunidade cultural tem por escopo a proteção do consumidor final.

A limitação da imunidade aos impostos e não a todos os tributos é outro ponto que demonstra a falibilidade desse argumento. Além disso, a imunidade anula o direito de crédito das fases anteriores e não gera crédito para a posterior, em se tratando de tributos sobre o consumo (IPI e ICMS), de maneira que a alegação de se tratar de um benefício voltado ao consumidor final não é verificável.

Na verdade, o escopo dessa imunidade é a proteção contra a censura, tão conhecida de passado recente de opressão militar no Brasil. Ocorre que a Constituição Federal de 1988 já prevê a liberdade de imprensa e de expressão como direitos fundamentais.

Essas discussões da abrangência da imunidade quanto ao tipo de suporte, bem como aos insumos, maquinário e etapas do processo produtivo tornam-se eternas e circulares, porque já se perdeu há tempos o fundamento de tal limitação constitucional ao poder de tributar.

Agora o debate se tornou ainda mais complexo, ao se adicionar novo componente, como a interpretação evolutiva – no sentido de que a imunidade tributária supostamente deverá ser interpretada de forma mais e mais expansiva, de modo a atender a uma limitação que perdeu o seu sentido.

Comprovado que a imunidade objetiva em questão não tem por escopo o princípio da capacidade contributiva, configurando-se verdadeiro privilégio constitucional, tem-se que não se pode ter uma interpretação ampla e irrestrita, ao ponto de suprimir critérios de justiça fiscal.

Também o critério da exclusividade que, a título de demarcar território, cria um novo problema que é decidir, em cada caso, o que é ou não exclusivo, de forma objetiva. É um problema similar ao de conceituar papel e discutir suportes substitutivos, e a relação dele com os demais insumos.

Logo, logo, a tecnologia e a multifuncionalidade crescente tornarão inócuo esse critério e demandarão uma nova fórmula decisória. Ademais, o neoargumento de proteção ambiental levantado no acórdão é inusitado e, se de fato tomado como pressuposto para a fruição da imunidade, entraria em imediato conflito com o critério da exclusividade também inaugurado no acórdão sob crítica.

A interpretação evolutiva, nesse cenário, logo se tornará involutiva com novas decisões restringindo ou ampliando a abrangência da imunidade cultural ou de imprensa a novas realidades imprevistas ou imprevisíveis.

Nesse contexto, não se cuidando de uma cláusula pétreia constitucional – diversa da liberdade de imprensa e de expressão – a imunidade tal como está na Constituição deveria ser suprimida ou emendada pelo Congresso Nacional. Mais adequado ao caso seria substituí-la por um princípio semelhante à vedação ao confisco ou liberdade de tráfego, proibindo-se tributo com efeito de censura.

Apenas a título de maiores reflexões futuras, mais do que a censura, cada vez menos tolerada e com garantias constitucionais para buscar impedi-la, talvez a melhor ferramenta hoje para se evitar uma censura velada é regulamentar o uso de verbas públicas destinadas à publicidade. É que os diversos governos se utilizam do imenso orçamento para propaganda para favorecer ou perseguir os veículos apoiadores e opositores, respectivamente.

**Referências**

- ADAMS, Charles. *For good and evil: the impact of taxes on the course of civilization*. 2. ed. Madison: Maryland, 1999.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- \_\_\_\_\_. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BARRETO, Aires Fernandino. *Direito tributário contemporâneo*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- \_\_\_\_\_. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2009.
- CAMPOS, Francisco. *Direito constitucional*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956. 1º vol.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- \_\_\_\_\_. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARVALHO, André Castro. *Tributação de bens digitais: interpretação do art. 150, VI, d, da Constituição Federal*. São Paulo: MP, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- CAVALCANTE, Márcio André Lopes. Dizer o Direito. Os livros eletrônicos gozam de imunidade tributária. Disponível em: <<http://www.dizerodireito.com.br/2017/03/os-livros-eletronicos-gozam-de.html>>. Acesso em: mar. 2017.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2013.
- COSTA, Alcides Jorge. História da tributação: do Brasil-Colônia ao Imperial. Degravação de conferência proferida pelo autor a convite do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de direito tributário e finanças públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- \_\_\_\_\_. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 1. ed. São Paulo: RT, 1988.
- DZEHTSIAROU, Kanstantsin. European consensus and the evolutive interpretation of the European Convention on Human Rights. *German Law Journal* vol. 12, n. 10. Disponível em: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1951371](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1951371)>. Acesso em: 4 out. 2017.

- DIAS, Cibele Fernandez. A interpretação evolutiva da Constituição: mutação constitucional. *Revista do Instituto do Direito Brasileiro*, ano 2, n. 9, 2013.
- ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- \_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de direito tributário*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- NASCIMENTO, Renata Cristina de Souza. Os privilégios e abuso da nobreza em um período de transição. Disponível em: <<http://www.poshistoria.ufpr.br/documentos/2005/RenataCristinadesousanascimento.pdf>> Acesso em: abr. 2016.
- NOGUEIRA, Johnson Barbosa. A imunidade tributária do livro eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Informações objetivas*. São Paulo: Atlas, 2003.
- SABINO, Ana Carolina Melo Coelho. As imunidades tributárias na limitação da competência tributária. *Portal do e-governo, inclusão digital e sociedade do conhecimento*, abril de 2012. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/imunidades-tribut%C3%A1rias-na-limita%C3%A7%C3%A3o-da-compet%C3%Aancia-tribut%C3%A1ria>>. Acesso em: mar. 2016.
- SANTOS JUNIOR, Fernando Lucena Pereira dos. A imunidade tributária como instrumento de alcance às finalidades do Estado: análise teleológica do instituto à luz da doutrina e jurisprudência. *Âmbito Jurídico* XIV, n. 94. Rio Grande do Norte, novembro de 2011. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=10626](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10626)>. Acesso em: mar. 2016.
- SCALIA, Antonin. Originalism: the lesser evil. *University of Cincinnati Law Review* n. 57, 1988-1989.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Imunidade tributária nos produtos de informática*. São Paulo: IOB – Informações Objetivas, 1998.
- \_\_\_\_\_. *Os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.