

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS E DO PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO*

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho**

RESUMO:

O objeto deste artigo é levar à reflexão dos operadores e aplicadores do direito vários ângulos controversos sobre a interpretação da imunidade tributária consagrada no artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal brasileira de 1988, que veda a exigência de impostos sobre os livros, jornais e periódicos, e do papel destinado a sua impressão. Dentre essas questões controversas, serão examinadas as relativas aos livros, jornais e periódicos digitais, bem como aos livros e revistas pornográficas, assim também os *dvds*, *blu-rays* que os acompanham. Este artigo assume interpretações possíveis sobre essas duas questões. Isto é, considera que os livros, jornais e revistas digitais ou pornográficas não são protegidos pela imunidade tributária.

Palavras-chaves: Imunidade. Livros. Periódicos. Papel de impressão.

ABSTRACT:

The aim of this article is to bring to reflection the various controversial angles of the interpretation of tax immunity enshrined in Article 150, VI, d, of the Brazilian Constitution of 1988, which prohibits the taxation of books, newspapers and periodicals, and paper to print it. Among these controversial issues will be examined on those related to digital books, newspapers and periodicals, as well as pornographic magazines and books, as well as the *dvds* and *blu-rays* attached to them. This article assumes possible interpretations on these two issues. That is, it considers that books, newspapers and digital magazines or pornographic issues are not protected by tax immunity.

Keywords: Tax immunity. Books. Periodicals. Printing paper.

* Artigo recebido em: 18/06/2013.

Artigo aceito em: 20/06/2013.

** Mestre em Direito pela Universidade Católica de Brasília – UCB. Professor de Direito Financeiro e Direito tributário (I e II) do Curso de Direito da UCB. Procurador da Fazenda Nacional de Categoria Superior. Consultor da União. Diretor científico fundador do periódico “Revista Fórum de Direito Tributário”.

SUMÁRIO

- 1. Introdução**
- 2. Conceito e interpretação sobre a imunidade tributária dos livros e periódicos e do papel de impressão**
- 3. Livros e revistas pornográficas: tributação ou imunidade?**
- 4. Livros e periódicos digitais: tributação ou imunidade?**
- 5. Conclusão**
- 6.Referências bibliográficas.**

1. Introdução

O escopo deste artigo é trazer à lume a interpretação do artigo 150, VI, “d”, da Constituição Brasileira, de 1988, ou seja, cuidará este trabalho da exegese da imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão.

Nesse contexto, serão examinadas questões controversas sobre esse benefício constitucional, dentre elas, se analisará se a imunidade, em tela, alcança os chamados livros jornais e revistas digitais, bem como se tal imunidade abrange os livros e revistas pornográficas, assim também se essa imunidade dos livros e revistas alcança os DVDs ou BLU-RAYs que acompanham esse tipo de publicações impressas.

2. Conceito e interpretação sobre a imunidade tributária dos livros e periódicos e do papel de impressão

A Constituição brasileira, de 1988, discrimina os tributos, que compõem o sistema tributário nacional, divide o poder de tributar entre os entes da Federação e delimita essa competência através dos princípios tributários, orientadores de todo sistema, de normas mais específicas sobre tributação e de normas que negam competência tributária, estas últimas, denominadas imunidades tributárias.

As imunidades tributárias são, explícita e unicamente, previstas em normas constitucionais, que negam esse poder de tributar, em defesa de relevantes valores espinçados pela Constituição.

Assim, por representarem uma restrição ou limitação ao Poder Legislativo, posto que as normas constitucionais de imunidade vedam que

sejam expedidas leis infraconstitucionais, instituindo tributo sobre determinadas pessoas, coisas ou situações, valorizadas pela Constituição, por isso imunes, essas vedações, restrições ou limitações devem, exclusivamente, aparecer, de forma expressa, no texto constitucional.

Com esses contornos, Paulo de Barros Carvalho assim define a imunidade tributária:

É uma classe finita e imediatamente determinável – a cláusula é relevante para demonstrar que as imunidades são somente aquelas explicitadas na Carta Magna – de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.¹

Aliás, por isso que a jurisprudência de nossa Corte Constitucional jamais aderiu à tese de parte da doutrina no sentido de que a isenção tributária seria uma retirada, por lei infraconstitucional, de parcela da hipótese de incidência de outra norma legal que, com a devida autorização constitucional, antes fazia incidir, com o âmbito mais geral, a tributação;² tendo assentado, até aqui, que isenção é a dispensa legal do tributo devido, ou seja, a norma de tributação incide sobre o fato, ocorre o fato gerador, mas o pagamento é dispensado pela lei de isenção.³

Para Mizabel Abreu Machado Derzi, a imunidade é regra constitucional que estabelece a incompetência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada,

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, pp. 195 a 197.

² Cf., nesse sentido, a doutrina de Hugo de Brito. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 242.

³ Cf., nesse diapasão, o Acórdão do STF no **RE nº 99.908/RS**, rel. Min. Rafael Mayer, in *RTJ* nº 107, pp. 430 a 432.

delimitando negativamente, de forma lógica, não cronológica, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário.⁴

Misabel Derzi diferencia, com maestria, princípios de imunidades: "Os princípios e as imunidades geram os mesmos efeitos: limitam o poder de tributar. Mas os princípios são normas e diretrizes gerais, que não estabelecem a incompetência tributária sobre certos fatos e situações determinados..."⁵

Assim, seguindo o magistério de Derzi, pode ser proclamado que, observando a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios os princípios constitucionais, eles tributam corretamente; ao passo que colimando as normas de imunidade, os entes da Federação, simplesmente, não tributam, ou seja, não instituem normas fazendo incidir tributo sobre os fatos, as coisas ou as pessoas imunes.

Outra lição é que os princípios constitucionais podem trazer explicações para as imunidades, mas eles não concedem, nem definem, por si mesmos, o real alcance da imunidade, esta é estabelecida, exatamente, nos termos de normas constitucionais específicas e expressas que determinam a incompetência tributária.

Em outras palavras, quem concede a imunidade é a norma constitucional que nega o poder de tributar; e não o princípio constitucional orientador de uma boa tributação.

Reconhece a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que a imunidade consagrada no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal de 1988, para livros, jornais e periódicos, e para o papel destinado à impressão desses

⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização à obra de Aliomar BALEEIRO "Limitações constitucionais ao poder de tributar", 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 372 a 382.

⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. op. cit., p. 375.

produtos,⁶ deve ser interpretada restritivamente, podendo, quanto aos insumos,^{7,8} abranger, numa extensão mínima,⁹ apenas e tão somente, materiais susceptíveis de ser assimilado ao papel utilizado no processo de impressão, excluídos quaisquer outros insumos.¹⁰

De fato, insofismavelmente, a previsão de imunidade para um único insumo sucedeu por motivos econômicos e políticos, de modo que jamais se pretendeu estender a imunidade do papel para outros insumos necessários para a produção dos livros jornais ou periódicos.

⁶ STF-T2, **AI 307.932 AgR/SP**, rel. min. Néri da Silveira – “**EMENTA:** Recurso extraordinário inadmitido. 2. Imunidade tributária. Art. 150, VI, d, da Constituição Federal. 3. A jurisprudência da Corte é no sentido de que apenas os materiais relacionados com o papel estão abrangidos por essa imunidade tributária. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.” (DJ de 31/8/2001, p. 42).

⁷ Cf., nesse sentido, a Ementa do Acórdão do STF-T1, no julgamento do **RE nº 193.883/SP**, rel. min. Mauricio Corrêa: “**EMENTA:** IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ICMS. ART. 150 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INSUMOS DESTINADOS À IMPRESSÃO DE JORNAIS. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 190.761 e 174.476, reconheceu que a imunidade consagrada no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, para os livros, jornais e periódicos, é de ser entendida como abrangente de qualquer material suscetível de ser assimilado ao papel utilizado no processo de impressão. Ausência de demonstração no sentido de que o material importado pela recorrente constituía produto que pudesse ser considerado papel de impressão. Recurso extraordinário não conhecido.” (DJ de 1/8/1997, p. 33.487).

⁸ STF-T2, **RE nº 497.028 AgR/MG**, rel. min. Eros Grau: “**EMENTA:** AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE. IMPOSTOS. LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. ART. 150, VI, "D", DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. INSUMOS. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que a garantia constitucional da imunidade tributária inserta no art. 150, VI, "d", da Constituição do Brasil, estende-se, exclusivamente - tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos - a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, em consequência, para esse efeito, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento. (RThº 891, 2010, pp. 226-229).

⁹ STF-Plenário, **RE nº 203.859-8/SP**, rel. min. Carlos Velloso: “**EMENTA:** RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. JORNAIS, LIVROS E PERIÓDICOS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSUMO. **EXTENSÃO MÍNIMA.** Extensão da imunidade tributária aos insumos utilizados na confecção de jornais. Além do próprio papel de impressão, a imunidade tributária conferida aos livros, jornais e periódicos somente alcança o chamado papel fotográfico - filmes não impressionados. Recurso extraordinário parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.” (DJ de 24/8/2001).

¹⁰ STF-T1, **RE nº 324.600-3 AgR/SP**, relatora ministra Ellen Gracie: “**EMENTA:** Tributário. Imunidade conferida pelo art. 150, VI, "d" da Constituição. Impossibilidade de ser estendida a outros insumos não compreendidos no significado da expressão ‘papel destinado à sua impressão’. Precedentes do Tribunal. Agravos regimentais desprovidos.” (DJ de 25/10/2002, p. 47).

A imunidade do papel de impressão surgiu, nomeadamente, para viabilizar a informação isenta, a liberdade política, afastando a então elevada incidência do imposto de importação sobre esse produto. Daí a relevância do papel de imprensa que, no passado, era ele o único produto merecedor de imunidade.

Assim, a Constituição Federal, de 1946, estabelecia, no seu art. 31, “caput”, V, d:

À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado lançar impostos sobre o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

Tal redação permaneceu com a EC nº 18/1965. A Carta Política, de 1967, no seu art. 20, III, d, passou a vedar, também, a criação de impostos sobre o livro, os jornais e os periódicos, bem como o papel destinado à sua impressão. A EC nº 1/1969, apenas, passou para o singular a palavra jornais. Já a Constituição da República, de 1988, continuou a prever como imunes livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

De modo que não corresponde à realidade a ideia de que seria apenas exemplificativa a colocação da expressão papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, de modo que todos os outros insumos, como tintas para impressão, máquinas impressoras, papel de anotações de entrevistas, mídias de *blu-ray*, *compact disk - readonlymemory*, *pendrive*, ou até mesmo *tablets* ou *e-bookreaders*, etc. estariam, também, imunes, por favorecer, com o barateamento do preço do produto final, a mesma finalidade dos princípios relacionados com a norma do artigo 150, VI, d, da Constituição da República.¹¹

¹¹ Transcreva-se a Ementa do Acórdão do STF, no RE nº 372.645 AgR/SP, relatora ministra Cármen Lúcia – “**EMENTA:** AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS *RVMD, Brasília, V. 7, nº 1, p. 92-149, Jan-Jun, 2013*

A esse respeito, impende ilustrar que o Supremo Tribunal Federal tem decidido que máquinas e aparelhos importados por empresas jornalísticas não estão abrangidos pela imunidade tributária inscrita no artigo 150, VI, *d*, da Constituição Federal.¹²¹³

Da mesma forma, a jurisprudência assente do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que a imunidade do papel na impressão de livros, jornais ou periódicos não se estende às tintas para a impressão desses produtos.¹⁴

- ICMS. CREDITAMENTO. INSUMOS UTILIZADOS NA CONFECÇÃO DE JORNAIS, LIVROS E PERIÓDICOS. AGRAVO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. Em se tratando de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, a imunidade tributária abrange, exclusivamente, materiais assimiláveis ao papel. 2. Impossibilidade do reexame de provas: incidência da Súmula 279 do STF” (*DJe* 213 de 13/11/2009).

¹² Cf., nessa linha, o acórdão do STF-T2, referente ao julgamento do **RE nº 206.127-1/PE** (*DJ* de 1/8/1997).

¹³ Cumpre informar, todavia, com todas as vênias, que contrariando a função do STF de trazer a segurança jurídica, pacificando a interpretação da norma constitucional, a 1ª Turma do STF, por maioria de votos, rel. min. Marco Aurélio, inovou, descurando a jurisprudência assentada, agora, no sentido de estender a imunidade do art. 150, VI, *d*, da CF/1988, impedindo a incidência do imposto de importação, do imposto sobre produtos industrializados e do ICMS sobre a importação de peças sobressalentes para equipamento de preparo e acabamento de chapa de impressão offset para jornais. Com essa decisão, todos os insumos dos livros, jornais e periódicos foram considerados imunes! Transcreva-se a Ementa do Acórdão **RE nº 202.149/RS**: “**EMENTA**: CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Extraia-se da Constituição Federal, em interpretação teleológica e integrativa, a maior concretude possível. IMUNIDADE – “LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO” – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “D”, DA CARTA DA REPÚBLICA – INTELIGÊNCIA. 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.” (In “Revista Fórum de Direito Tributário” nº 54, Belo Horizonte: editora Fórum, nov. e dez. de 2011, p. 276).

¹⁴ Nesse sentido, STF-T2, **RE nº 346.771-9/RJ AgR**, rel. min. Nelson Jobim – “**EMENTA**: Tributário. Imunidade do papel na impressão do jornal não estende à tinta. Precedentes do STF. Regimental não provido.” (*DJ* de 19/12/2002). STF-T1, **RE nº 216.857/RS**, rel. min. Moreira Alves – “**EMENTA**: ICMS. Tinta para impressão de jornal. Não ocorrência de imunidade tributária. - Esta Corte já firmou o entendimento (a título exemplificativo, nos RREE 190.761, 174.476, 203.859, 204.234 e 178.863) de que apenas os materiais relacionados com o papel - assim, papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto - estão abrangidos pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI “d”, da Constituição. - No caso, trata-se de tinta de impressão de jornal, razão por que o acórdão recorrido, por não ter esse insumo como abrangido pela referida imunidade, e, portanto, não ser ele imune ao ICMS, não divergiu da jurisprudência desta Corte. Recurso extraordinário não conhecido.” (*DJ* de 27/3/1998, p. 25). STF-T1, **RE nº 273.308-3/SP**, rel. min. Moreira Alves – “**EMENTA**: Imposto de importação. Tinta especial para jornal. Não-ocorrência de imunidade tributária. - Esta Corte já firmou o entendimento (a título de exemplo, nos RREE 190.761, 174.476, 203.859, 204.234 e 178.863) de que apenas os materiais relacionados com o papel - assim, papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto - estão abrangidos pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “d”, da Constituição.

RVMD, Brasília, V. 7, nº 1, p. 92-149, Jan-Jun, 2013

Outrossim, a nossa Corte Constitucional firmou o entendimento no sentido de que a imunidade dos livros, periódicos e do papel destinado a sua impressão não abrange os serviços composição gráfica, necessários à confecção do produto final, tendo em vista que a imunidade, em baila, dirige-se ao produto acabado.¹⁵¹⁶

Verifica-se, nesse ponto, que a nossa Corte Constitucional restringiu o entendimento anterior, mais amplo no que concerne à imunidade do livro, já que antes, no julgamento do RE nº 102.141-RJ, Relator o Senhor Ministro Carlos Madeira, o Augusto Pretório tinha se manifestado no sentido de que “o livro, como objeto da imunidade tributária, não é apenas o produto acabado,

- No caso, trata-se de tinta para jornal, razão por que o acórdão recorrido, por ter esse insumo como abrangido pela referida imunidade, e, portanto, imune ao imposto de importação, divergiu da jurisprudência desta Corte. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (DJ de 15./9/2000).

¹⁵STF-T1, **RE nº 230.782/SP**, rel. min. Ilmar Galvão – “**EMENTA:** TRIBUTÁRIO. ISS. IMUNIDADE. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. ART. 150, VI, *d*, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Não há de ser estendida a imunidade de impostos prevista no dispositivo constitucional sob referência, concedida ao papel destinado exclusivamente à impressão de livros, jornais e periódicos, aos serviços de composição gráfica necessários à confecção do produto final. Recurso conhecido e provido.” (DJ de 10/11/2000, p. 104).

¹⁶ Nesse diapasão, as seguintes Ementas de Acórdãos do STF: STF-T1, **RE nº 631.864 AgR/MG**, rel. min. Ricardo Lewandowski–“**EMENTA:** AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ISS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 150, VI, D, DA CF. ABRANGÊNCIA. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. AGRAVO IMPROVIDO. I – A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal não abrange os serviços de composição gráfica. Precedentes. II – O Supremo Tribunal Federal possui entendimento no sentido de que a imunidade em discussão deve ser interpretada restritivamente. III – Agravo regimental improvido.” (DJe94 de 9/5/2011). STF-T1, **RE nº 435.978 AgR/SP**, relatora ministra Cármen Lúcia – “**EMENTA:** Agravo Regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. Imposto sobre Serviços - ISS. Imunidade tributária. Art. 150, inc. VI, alínea *d*, da Constituição da República. Extensão aos serviços de composição gráfica: Impossibilidade. Precedentes. Agravo regimental ao qual se nega provimento.” (DJe42 de 2/3/2011). STF-T2, **AI nº 723.018 AgR/MG**, rel. min. Joaquim Barbosa – “**EMENTA:** AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. LIVRO, JORNAL, PERIÓDICO E O PAPEL DESTINADO À RESPECTIVA IMPRESSÃO. PRETENDIDA EXTENSÃO AOS SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA E DE IMPRESSÃO POSTOS À DISPOSIÇÃO DO MERCADO CONSUMIDOR. IMPOSSIBILIDADE. ART. 150, VI, D DA CONSTITUIÇÃO. A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, *d* da Constituição não alcança os serviços de composição gráfica ou de impressão onerosos, oferecidos a terceiros interessados. Segundo o quadro fático-jurídico definido nos autos, o material produzido pela agravante é inassimilável aos conceitos constitucionais-tributários de jornal, livro e periódico, porquanto mais se aproximam de material promocional ou de propaganda. Agravo regimental ao qual se nega provimento.” (Ac. publicado na íntegra in **Revista Fórum de Direito Tributário**, nº 58, Belo Horizonte: ed. Fórum, julho/agosto de 2012, pp. 237 a 238).

mas envolveria todo um ciclo de produção relativa ao produto final,¹⁷ incluído aí o conjunto de serviços que o realiza, desde a redação até a revisão da obra, sem restrição dos valores que o formam e que a Constituição protege” (in *RTJ* 116/267).

Se bem que, já no mesmo julgamento supracitado, destacou-se o voto divergente do Senhor Ministro Aldir Passarinho, na linha da jurisprudência do STF, que posteriormente veio a prevalecer, merecendo realce o seguinte trecho:

Se o texto menciona o livro, tenho que se há de compreender, no seu sentido próprio, como um produto acabado, até porque, como mencionado, no referente ao papel em que ele é impresso, houve específica referência, para igualmente abrangê-lo (in *RTJ* 116/270).¹⁸

Já no que tange aos serviços de distribuição, transporte ou entrega de livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, a interpretação dada, pelo Supremo Tribunal Federal também é restritiva, isto é, pelo não reconhecimento da imunidade.¹⁹

Quanto à publicidade, distingue-se aquela realizada no corpo do livro, jornal ou periódico já acabados, como forma contribuir para o custeio da

¹⁷ No sentido do alcance amplo da imunidade, cf. Despacho do Sr. Ministro Marco Aurélio no **Ag. 138.865-SP** (in *DJU* de 30.09.91, p. 1344).

¹⁸ Posteriormente, exatamente por considerar livros, jornais e periódicos como produtos prontos, foi que o STF construiu a remansosa jurisprudência da não-incidência do ISS com relação aos anúncios, tendo, inclusive, deixado assentado o Ministro Moreira Alves a proibição da tributação do jornal como um todo, a compreender a parte editorial e a parte ineditorial (cf. *RTJ* 87/611).

¹⁹ STF-T1, **RE nº 530.121 AgR/PR**, rel. min. Ricardo Lewandowski – “**EMENTA:** TRIBUTÁRIO. ISS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 150, VI, D, DA CF. SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO, TRANSPORTE OU ENTREGA DE LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E DO PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO. ABRANGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. AGRAVO IMPROVIDO. I - A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal não abrange os serviços prestados por empresas que fazem a distribuição, o transporte ou a entrega de livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão. Precedentes. II - O Supremo Tribunal Federal possui entendimento no sentido de que a imunidade em discussão deve ser interpretada restritivamente. III - Agravo regimental improvido.” (Acórdão publicado na íntegra na “Revista Fórum de Direito Tributário” nº 53, Belo Horizonte: ed. Fórum, set. e out. de 2011, pp. 221 a 222).

publicação e da respectiva atividade. Nesse caso, a imunidade está configurada.

Entretanto, os encartes de propaganda, distribuídos com os jornais ou periódicos, por força da predominante índole comercial, não são merecedores da imunidade do art. 150, VI, *d*, da Carta Magna.²⁰

Toda essa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em favor de uma interpretação restritiva da imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão, gerou a Súmula nº 657, com o seguinte teor: “A imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, da CF, abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.”

Então, se é verdade que os valores constitucionais amparados pela Constituição, como o direito à crença religiosa, à liberdade de expressão intelectual, artística, científica, o direito da população ao acesso à educação, à cultura e à informação, devam ser interpretados extensivamente, em busca de obtenção de maior eficácia possível das normas constitucionais, que protegem esses valores, não é menos verdade, que, por representarem limitação ao poder de legislar, vale dizer, por representarem limites às atribuições do legislador infraconstitucional, o intérprete dessas normas devem usar a necessária ponderação, não podendo pretender substituir ao soberano Poder Constituinte, em nome da busca dessa maior eficácia possível do texto constitucional protetora de direitos, ou seja, não pode o intérprete ampliar o

²⁰STF-T1, **RE 213.094/ES**, rel. min. Ilmar Galvão: “**EMENTA:** TRIBUTÁRIO. ENCARTES DE PROPAGANDA DISTRIBUÍDOS COM JORNAIS E PERIÓDICOS. ISS. ART. 150, VI, *d*, DA CONSTITUIÇÃO. Veículo publicitário que, 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, a qual, ademais, não se estenderia, de qualquer forma, às empresas por eles responsáveis, no que concerne à renda bruta auferida pelo serviço prestado e ao lucro líquido obtido. Recurso não conhecido.” (RTJ nº 171-1, p. 336).

âmbito da imunidade mais do que comportam os limites dela no próprio texto constitucional.

Insta ressaltar que a imunidade dos livros, periódicos e do papel para a impressão desses produtos deve ser interpretada restritivamente, como vem fazendo a nossa Corte Constitucional, admitindo, em certos limites, o uso da interpretação extensiva, na busca de se alcançar a maior eficácia possível dos direitos constitucionais e o maior atingimento possível das finalidades da Constituição, quando estabelece essa imunidade e os princípios com ela envolvidos, desde que não se ultrapasse a possibilidade expressiva da norma de imunidade.

Assim, tendo em mente, por exemplo, que a imunidade dos livros tem como finalidade estimular o direito de expressão, a cultura, a informação, etc. não pode o intérprete ampliar essa imunidade para pretender alcançar, em evidente desrespeito ao Poder Constituinte, aos brinquedos ou jogos educativos, às peças teatrais encenadas, aos filmes exibidos nos cinemas ou disponibilizados em *bluray* ou *dvd*, mesmo que baseados em livros, ou aos cd's de música, porque o limite de significado das palavras "livros", "jornas" e "periódicos" não alcançam esses outros meios de expressão, cultura ou informação.

Portanto, como é sabido, interpretar é buscar o verdadeiro sentido de uma norma; mas não pode significar autorização para ir além do que dispõe a norma, pois, nesse caso, o intérprete não estará interpretando, mas criando, em nome de uma interpretação extensiva, em nome da interpretação teleológica, a sua própria norma, aquela norma que o pretense intérprete - o

usurpador da função legislativa - considera mais adequada, em desconsideração ao Poder Constituinte, ao Poder Legislativo.

De modo que não é aceitável, mesmo em face do regime democrático de direito,²¹ vigente no Brasil, e diante do dogma da Separação dos Poderes,²² que o magistrado ou o intérprete desrespeitem o alcance do texto constitucional que negou poder de tributar, por considerar, de forma presunçosa, que a norma de imunidade tributária, expressa na Constituição, deveria ser mais ampla do que ela realmente é.

Só a própria Constituição da República, e de modo expresso, pode trazer limitação ao poder de legislar, ao poder de criar tributo, nem mesmo as Constituições estaduais, as leis orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, na condição de leis infraconstitucionais estão autorizadas a limitar a competência do Poder Legislativo.

A propósito, o Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, por ocasião do julgamento da ADIMC nº 773-4/RJ (DOU de 30/4/1993), considerou inconstitucionais os preceptivos do artigo 193, inciso VI, letra “d”, da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, e do artigo 40, inciso XIV, da Lei fluminense nº 1.423, de 27 de janeiro de 1989, por terem essas malsinadas normas, ao não se limitarem a reproduzir o texto do Estatuto Político Federal, pretendido estender aos veículos de radiodifusão (emissoras de televisão e de rádio) a imunidade tributária, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da

²¹ O *caput* do primeiro artigo da CF/1988 reza: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito...”.

²² Assim dispõe o art. 2º da CF/1988: “São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”.

Constituição da República, de 5/10/1988, para os livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão.

A justificativa para essa extensão do alcance da norma do artigo 150, VI, d, da Carta da República, para além dos limites nela previstos, estava na interpretação teleológica, ou seja, como a finalidade da imunidade do livro, jornal e periódico e do papel destinado a sua impressão é promover a liberdade de expressão e formar culturalmente ou informar isentamente ao povo, deveriam, por interpretação, ser considerados, também, imunes os metaforicamente chamados jornais televisivos ou radiofônicos, as músicas exibidas nessas estações, as novelas encenadas, etc.

Ou seja, por esse raciocínio quase tudo relacionado com a liberdade de expressão, com a educação, cultura, com o direito à informação estaria imune, quando a imunidade da norma constitucional do artigo 150, VI, “d”, claramente, não quis esta extensão: exclui da possibilidade de incidência de impostos, entre os vários outros meios de divulgação da cultura, informação, etc., apenas, e tão somente, os livros, os jornais e os periódicos impressos em papel, prevendo como único insumo imune o papel destinado a sua impressão, isto é, a impressão dos livros, dos jornais e dos periódicos.

No voto condutor da decisão nessa ADIMC 773-4/RJ, o senhor Ministro Ilmar Galvão elucidou:

Os dispositivos em foco, da Constituição Estadual e da Lei Estadual nº 1.423, impugnados na presente ação, não se limitaram a reproduzir o texto da Carta Federal, no ponto em que regula a imunidade tributária alusiva a livros, periódicos, revistas, etc., já que acrescentaram a esse rol os veículos de radiodifusão.

Nessa parte, pois, incidiram em inconstitucionalidade material, porquanto estenderam o alcance da referida norma para além dos limites nela previstos, com o que restringiu a incidência de tributos municipais relativamente a contribuintes nela não previstos, os quais restaram também isentos de certos

impostos, como o ICMS, em relação ao qual a concessão do benefício é regulamentada por lei complementar federal (LC nº 24/1975).

Embora possa aparentar mais simpático e generoso estender o benefício da imunidade, para ampliar a proteção de determinados valores constitucionais, além do previsto pela Constituição da República, não se deve olvidar que, se o Estado não puder fazer incidir seus impostos sobre determinadas pessoas, coisas ou situações que, em verdade, não foram excluídos de sua competência tributária pelo constituinte, terá o Estado de buscar receitas de outra forma, para compensar eventual excessiva desoneração, para que assim possa ele cumprir outras relevantes funções estatais. Ou seja, terá o Estado que buscar recursos de outras fontes, para o custeio da saúde, educação, segurança pública, para realização de obras de infraestrutura e assim por diante.

Pois bem, cumpre realçar que a Constituição Federal de 1988, no seu artigo 150, “caput”, inciso VI, alínea “d”, denega competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para instituir *impostos*, sobre os livros,²³ além de jornais e periódicos - revistas -, abrangendo unicamente, como insumo desses, o papel destinado à impressão, tolerando como extensão dos insumos imunes, apenas, os materiais assimiláveis ao papel de imprensa.

Cabe observar que a imunidade, conferida pelo texto constitucional aos livros e ao papel destinado a sua impressão, não afasta a incidência de todo e qualquer tributo fiscal e parafiscal, mas tão-somente em relação a uma das espécies tributárias: os impostos, e este alcance restrito está explícito no

²³ Marcadores de leitura, que acompanham os livros, por serem acessórios, inclusive economicamente, estão contidos na proteção imunitória.

dispositivo constitucional, de modo que o Excelso Supremo Tribunal Federal não tem titubeado em relação a isso.

Transcreva-se, nesse sentido, a Ementa do Acórdão da 1ª Turma do STF, decorrente do julgamento do AgReg no RE nº 325.302-6/RS, relator ministro Carlos Britto (*DJ* de 27/10/2006):

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. LETRA "D" DO INCISO VI DO ARTIGO 150 DA CARTA MAGNA. PRETENDIDA EXTENSÃO À COFINS. Dispositivo constitucional que, nos termos da jurisprudência desta excelsa Corte, diz respeito, unicamente, a impostos. Agravo desprovido.²⁴

Consoante expressa redação da alínea "d", do inciso VI, do artigo 150, da Constituição Federal, a imunidade dos livros, periódicos e do papel destinado a sua impressão, é objetiva, não alcançando, portanto, os lucros, nem o faturamento ou renda bruta, nem as operações ou movimentações financeiras²⁵

²⁴ Nesse exato sentido, STF-T2, **RE 211.388 ED/PR**, rel. min. Maurício Corrêa: EMENTA: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS SOBRE A VENDA DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. IMUNIDADE. OMISSÃO. ALEGAÇÃO PROCEDENTE. 1. A imunidade prevista no art. 150, VI da Constituição Federal não alcança a contribuição para o PIS, mas somente os impostos incidentes sobre a venda de livros, jornais e periódicos. 2. Embargos recebidos para, suprimindo a omissão apontada pelas embargantes, declarar conhecido e parcialmente provido o recurso extraordinário. (*DJU* de 8/5/1998, p. 12).

²⁵ Também, nesse sentido: STF-T1, **RE nº 504.615 AgR/SP**, rel. min. Ricardo Lewandowski: "EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 150, VI, D, DA CF. ABRANGÊNCIA. IPMF. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. AGRAVO IMPROVIDO. I – O Supremo Tribunal Federal possui entendimento no sentido de que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal deve ser interpretada restritivamente e que seu alcance, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, exclusivamente, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, por consequência, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes. II – A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Lei Maior não abrange as operações financeiras realizadas pela agravante. III – Agravo regimental improvido." (*DJe*94 de 19/5/2011). STF-T1, **RE 206.774/RS**, rel. min. Ilmar Galvão – "EMENTA: TRIBUTÁRIO. ANISTIA DO ART. 150, VI, D, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IPMF. EMPRESA DEDICADA À EDIÇÃO, DISTRIBUIÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE LIVROS, JORNAIS, REVISTAS E PERIÓDICOS. Imunidade que contempla, exclusivamente, veículos de comunicação e informação escrita, e o papel destinado a sua impressão, sendo, portanto, de natureza objetiva, razão pela qual não se estende às editoras, autores, empresas jornalísticas ou de publicidade -- que permanecem sujeitas à tributação pelas receitas e pelos lucros auferidos. Consequentemente, não há falar em imunidade ao tributo sob enfoque, que incide sobre atos subjetivados (movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira). Recurso conhecido e provido." (*RTJ* nº 171-2, p. 695).

das empresas ou pessoas envolvidas com as operações com os objetos imunes.

De modo que, por não ser subjetiva, mas sim objetiva, a imunidade, em tela, não se direciona à pessoa jurídica da editora ou da livraria, da empresa jornalística ou da empresa dedicada à industrialização e distribuição do papel destinado à impressão, nem à pessoa física do autor, do editor, do dono de jornal, do distribuidor ou do livreiro.

Assim, além de outros tributos, como as contribuições especiais ou parafiscais, incide, por exemplo, o imposto de renda (IR) sobre todas essas pessoas envolvidas com a criação, fabricação e distribuição desses objetos imunes.

Assim é que a 1ª Turma do STF, por ocasião do julgamento do RE nº 170.717-8 PR, relator o ministro Sepúlveda Pertence, deixou patenteado que, malgrado configurasse, na Carta Política pretérita, imposto da competência residual da União incidente sobre o faturamento de empresas vendedoras de mercadorias, a contribuição do Finsocial já não estava coberta pela imunidade objetiva, como é a imunidade de livros, jornais e periódicos, e do papel destinado a sua impressão, isto porque a imunidade objetiva não protege o lucro, o faturamento ou a receita bruta da empresa, a qual, embora produto de sua comercialização, não se confunde com a circulação das mercadorias, nem repercute sobre o preço de venda.²⁶

²⁶Traga-se à colação a Ementa do Acórdão da 1ª Turma do STF, decorrente do julgamento do **RE nº 170.717-8 PR**: “Imunidade tributária: livros, jornais e periódicos: Finsocial devido, já sob a Carta de 69, pela empresa que os comercializa. Malgrado configurasse imposto sob a Carta de 69, a contribuição para o Finsocial já não estava coberta pela imunidade tributária de livros, jornais e periódicos: é imunidade objetiva, que não protege a receita bruta da empresa, a qual, embora produto de sua comercialização, não se confunde com a circulação das publicações - esta, sim, imune -, nem repercute sobre o seu preço de venda.”(In *DJU* de 08/05/98).

Somente os objetos são imunes: os livros, jornais e periódicos e o papel destinado à impressão desses bens, não podendo incidir sobre eles o imposto sobre importação (II), o imposto sobre exportação (IE), o imposto sobre produtos industrializados (IPI), o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), de quaisquer bens ou direitos, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Impende colimar que o § 3º, do artigo 155, da Constituição Federal, autoriza a incidência do imposto sobre importação, do imposto sobre exportação e do ICMS sobre os serviços de telecomunicação, inclusos neles os serviços da radiodifusão sonora e de sons e imagens.²⁷

Em relação à incidência do ICMS sobre os serviços de telecomunicações prestados por estações de televisão e rádio, inclusos os chamados “telejornais” ou os noticiários radiofônicos, após a retromencionada decisão de nossa Corte Constitucional na ADIMC nº 773-4/RJ, a Emenda Constitucional nº 42/2003, desatenta ao fato de que as propagandas veiculadas nessas mídias já tornam essas atividades altamente lucrativas, reduziu o alcance dessa possibilidade de incidência, ao acrescentar a alínea “d” ao inciso X, do §2º, do artigo 155, da Constituição Federal, passando a prever a não incidência nas operações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita - os serviços prestados pelos canais de TV e pelas emissoras de rádio, que os telespectadores ou ouvintes não pagam

²⁷Os serviços de radiodifusão são espécie do gênero serviços de telecomunicações (Lei nº 4.117/62 – Código Brasileiro de Telecomunicações, art. 6º, “caput”, *d*; Lei nº 9.472/1997 – Lei Geral de Telecomunicações, arts. 48, e 60, “caput”, § 1º).

para assistir -, permanecendo, no entanto, a tributação em relação aos serviços de radiodifusão pagos pelos consumidores.

Esta imunidade tributária da alínea *d*, inciso VI, do artigo 150 é objetiva, também, pelo fato de ter a Constituição retirado das autoridades administrativas a faculdade de discriminar, para efeito do reconhecimento ou não da exoneração dos impostos, não autorizando o juízo subjetivo sobre o valor literário, educativo, cultural, informativo da obra, ou sobre a exatidão dos conceitos científicos nela expressos, de sorte que tem sido admitido a imunidade para álbum de figurinhas e seus *cards*,²⁸ para apostilas²⁹ e para listas telefônicas.³⁰

²⁸ Em nome da objetividade desta imunidade, o STF reconhece, corretamente, a imunidade tributária para o **álbum de figurinhas e os respectivos “cards”**. Nesse diapasão as seguintes Ementas de Acórdãos: STF-T1, **RE nº 221.239/SP**, relatora ministra Ellen Gracie: “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, “D” DA CF/88. “EMENTA: ÁLBUM DE FIGURINHAS”. ADMISSIBILIDADE. 1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. 2. 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. 3. 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. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (RTJ 193-1, p. 406). STF-T2, **RE nº 656.203 AgR/SP**, relatora ministra Cármen Lúcia: “EMENTA: TRIBUTÁRIO. 1. Imunidade do art. 150, inc. VI, alínea *d*, da Constituição da República. Álbum de figurinhas. Precedentes. 2. Extensão da imunidade aos respectivos *cards*: ausência de prequestionamento da matéria constitucional. Súmulas nºs 282 e 356 do Supremo Tribunal Federal. 3. Discussão quanto à classificação das figuras: Súmula n. 279 deste Supremo Tribunal. 4. Agravo regimental ao qual se nega provimento.” (In “Revista Dialética de Direito Tributário” - RDDT - nº 208, São Paulo: Dialética, 2013, pp. 187 a 189).

²⁹ Outrossim, o STF-T2, por ocasião do julgamento do **RE nº 183.403**, rel. min. Marco Aurélio, reconhece que a norma constitucional do art. 150, VI, *d*, alcança as chamadas **apostilas** impressas, veículo de transmissão de cultura simplificado (DJU de 4/5/2001).

³⁰ Da mesma forma, o STF admite a imunidade do periódico conhecido como **lista telefônica**, diante da utilidade dela para que suceda as comunicações: *O fato de as edições das listas telefônicas veicularem anúncios e publicidade não afasta o benefício constitucional da imunidade. A inserção visa a permitir a divulgação das informações necessárias ao serviço público a custo zero para os assinantes, consubstanciando acessório que segue a sorte do principal.* (**RE nº 101.441/RS**, Pleno, rel. min. Sydney Sanches, RTJ 126, p. 216 à 257; **RE nº 118.228/SP**, T1, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ 131, p. 1.328 à 1.335; **RE nº 134.071-1/SP**, T1, rel. min. Ilmar Galvão, DJ de 30-10-1992; **RE nº 199.183**, T2, rel. min. Marco Aurélio, DJ de 12-6-1998; **AI nº 663.747-AgR**, T2, rel. min. Joaquim Barbosa, julgamento em 6-4-2010, DJe 76

3. Livros e revistas pornográficas: tributação ou imunidade?

Mesmo diante da objetividade da imunidade do artigo 150, VI, “d”, da Constituição da República de 1988, é razoável que se entenda que, em casos extremos, se tome, por exemplo, o princípio da liberdade de expressão, sopesado com outros valores constitucionais, mesmo porque não existe direito absoluto.

De modo que é razoável dizer que os livros, revistas ou periódicos, que divulguem a pornografia infantil ou estimulem a violência contra a mulher, ou que, em casos extremos, pretendam pregar, de modo planfetário ou sem o menor verniz científico o racismo, a propaganda de guerra, o fracionamento da Federação, entre outros restritos conteúdos não tolerados pela Lei Suprema, devem ser interceptados e apreendidos pelo Poder Público. Aqui, por essa ótica, não seria o caso sequer de tributação.³¹

Quanto às publicações evidentemente pornográficas - que não se confundem com o erotismo artístico, mas as consideradas descaradamente ofensivas à dignidade da pessoa humana, um dos fundamentos da República Federativa do Brasil (CF, art. 1º, *caput*, III),³² e ao senso comum de estética, vistas assim não pelo julgamento individual de um determinado indivíduo,

de 30-4-2010; **RE nº 114.790**, T1, rel. min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 12-8-1997, *DJ* de 3-10-1997.

³¹ Segundo o respeitável entendimento de Misabel Abreu Machado DERZI, em nota à obra já citada, 2010, p. 599: a amplitude da imunidade, sem possibilidade de censura quanto ao seu conteúdo, ao sabor dos pendores subjetivos, intelectuais, morais e religiosos do intérprete. Se alguma publicação for atentatória à ética, aos direitos fundamentais do cidadão, ou aos conceitos mais elementares de decência, vigentes na sociedade, cabe aos órgãos públicos competentes retirá-las de circulação. Não tem sentido que os nossos tribunais passem a analisar cada texto informativo, a fim de verificar se é digno ou não do manto imunitório.

³² CF/1988, art. 1º “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: ... III - a dignidade da pessoa humana”.

administrador ou magistrado, mas pelos valores morais dominantes da sociedade e recebidos pela Carta Magna vigente - não merecem gozar da imunidade tributária, por colidirem com os valores da família, por serem ofensivas à dignidade da mulher, e prejudiciais às crianças e aos adolescentes e jovens, ou seja, tudo isso o que a Constituição defende e busca conservar, inclusive exigindo o amparo estatal (CF, art. 3º, *caput*, incisos I e IV;³³ e cabeças dos artigos 226³⁴ e 227³⁵).

De fato, embora a imunidade dos livros, jornais e revistas seja objetiva, numa interpretação sistemática e teleológica da Constituição brasileira de 1988, não há o menor sentido em se tolerar que tais publicações pornográficas, nitidamente corrosivas da família, ofensivas à dignidade da mulher, destrutivas da saúde psicológica das crianças, dos adolescentes e jovens, sejam imunes,³⁶ quando a educação com a finalidade lucrativa é tributada, quando o serviço de saúde prestado com fins de lucro sofre a incidência de tributos, quando os alimentos e os remédios são tributados.

Obviamente, a Constituição brasileira de 1988, não pretende estimular a pornografia, favorecer o aumento dos lucros dessa malfadada indústria, nem facilitar o consumo dos materiais escancaradamente pornográficos.

³³ CF/1988, art. 3º, *caput*, incisos I e IV: “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; ... IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

³⁴ CF/1988, art. 206: “A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado”.

³⁵ CF/1988, art. 207: “É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão.”

³⁶ Em verdade, os livros, revistas, filmes, ou discos (em *blu-ray* ou *dvd*) pornográficos, embora possam satisfazer às pessoas viciadas ou compulsivamente dependentes, não trazem bem algum nem ao indivíduo, muito menos a sociedade, apenas contribuem para o enriquecimento dos exploradores dessa indústria.

Somente essa hodierna ditadora do “relativismo” dos valores,³⁷ e o consequente desapego ou menosprezo aos valores éticos e morais em si mesmos, valores esses indispensáveis para o bem-estar dos indivíduos e da sociedade³⁸ podem justificar a tomada de entendimento em defesa da imunidade dos materiais pornográficos.

A esse respeito, Ives Gandra da Silva Martins corrobora:

Por fim, resta a observação de que, a meu ver, as revistas pornográficas não deveriam gozar da imunidade por deletérias a valores familiares que a Constituição preserva no art. 227, inclusive exigindo a proteção do Estado.

Tendo, pois, tais publicações nitidamente objetivos corrosivos da família, não se justifica que sejam imunes, quando o trabalho digno e honrado é tributado.³⁹

Ainda sobre o não reconhecimento da imunidade tributária em relação às materiais pornográficas, Ives Gandra Martins arremata:

À evidência, as revistas que são exibidas pelas bancas de jornais não homenageiam nem a dignidade, nem a cultura, nem o respeito à criança e ao adolescente, não se justificando, pois, o benefício da imunidade. O valor menor do mau uso da liberdade de expressão não pode superar o valor maior da preservação da dignidade da família, da criança e do adolescente. Que haja revista, a título de liberdade de expressão, sim. Mas que paguem impostos seus detentores.⁴⁰

Por mais razão ainda, os *dvds* e *blu-rays* que acompanham os livros e revistas de pornografia, trazendo material ou filme também pornográfico, não

³⁷ Hodiernamente, alguns, procurando aparentar ser “politicamente corretos”, justificam: “Imoral ou pornográfico é a corrupção, é a fome, é o desemprego..., o povo que, em parte, passa fome e é reconhecidamente corrupto, tem o direito a desfrutar da imoralidade”.

³⁸ Ora, embora, hodiernamente, muitos nutrem o temor de serem discriminados, rotulados de “falsos moralistas”, “conservadores”, “retrógados”, ou coisas do gênero, a existência de valores, naturalmente, objetivos é inconteste, ou seja, ou esses valores são cultivados e vividos, ou os indivíduos e a sociedade sofrerão a maléfica consequência: ninguém, em sã consciência, duvida que, por exemplo, a lealdade é importante na convivência entre colegas de um escritório de advocacia, ou que o altruísmo, diferentemente do egoísmo e da ganância, só fará bem a todos, que a decisão de amar o cônjuge é fundamental para a vivência feliz do matrimônio...

³⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988**, v. 6, t. 1, Saraiva, 1990, pp. 188 a 189.

⁴⁰ MARTINS, Ives Gandra. In obra supracitada, nota de rodapé, 1990, p. 189.

estão amparados pela imunidade restrita dos livros e periódicos impressos em papel.

4. Livros e periódicos digitais: tributação ou imunidade?

Em face da imunidade do artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal, de 1988, os impostos não podem recair sobre os livros e periódicos - jornais e revistas -, nem sobre o papel destinado, exclusivamente, a sua impressão, ou sobre materiais assimiláveis ao papel, utilizados também no processo de impressão. Importados, não incidem sobre eles o imposto sobre importação, o ICMS e o IPI. Exportados, não incidem sobre eles quaisquer impostos.

E, conforme a jurisprudência pátria mansa e pacífica, não incide o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS - em relação à publicidade estampada em suas páginas ou capas.⁴¹

A jurisprudência é, pois, no sentido de que, mesmo quando inserta nos livros, jornais e periódicos a publicidade paga, a imunidade não está prejudicada, abrangendo, também, o ISS em relação a essa publicidade.

Traga-se à colação trecho do voto do senhor ministro Cunha Peixoto, exarado por ocasião do julgamento do RE nº 87.049/SP:

nenhum jornal pode viver sem anúncio. Então, se tributarmos os anúncios, tornaremos letra morta o dispositivo constitucional.” (RTJ 87/610).

⁴¹ No sentido de que a imunidade do art. 19, III, d, da EC nº 1/1969, atual art. 150, VI, d, da CF/1988, abrange os serviços prestados por empresa jornalística na transmissão de anúncios e propagandas, não incidindo, no caso, o ISS, cf. Acórdãos do STF, Tribunal Pleno, no **RE nº 87.049/SP**, rel. min. Xavier de Albuquerque- “**EMENTA:** “Jornais e periódicos – ISS – Imunidade tributária (exegese do art. 19, III, d, da Emenda Constitucional nº 1/1969). A imunidade estabelecida na Constituição é ampla, abrangendo os serviços prestados pela empresa jornalística na transmissão de anúncios e de propaganda. Recurso Extraordinário não conhecido.”(RTJ 87/608)no **RE nº 91.662/SP**, rel. min. Décio Miranda (RTJ 98-3/802); STF-T1, **RE nº 111.228/SP**, rel. min. Célio Borja (DJ de 7/8/1987).

Enfatize-se, contudo, que se excluem do merecimento da imunidade os veículos, mesmo impressos em papel e com formato convencional, que servem, exclusiva ou preponderantemente, a outros fins que não os alvejados e protegidos pela Constituição, como os calendários, catálogos ou papéis impressos de propaganda mercantil, industrial ou profissional que as empresas e profissionais imprimem e distribuem, com certa periodicidade, entre os seus servidores e clientela potencial e o público em geral, não para informá-los, mas para incrementar os negócios, ou a agenda de anotações, que só contêm algumas informações, para dar-lhe maior interesse e facilitar-lhe a comercialização.

A este respeito, insta realçar que a 2ª Turma do Pretório Excelso, à unanimidade de votos, decidiu, no RE nº 87.633-SP, que os calendários comerciais não são imunes ao ICM, por não se constituírem periódicos para os efeitos da imunidade, pois não se destinam a veicular ou transmitir pensamentos ou ideias (RTJ 81/278).

Já os folhetos de missas e cultos e os anúncios nele inseridos estão beneficiados pela imunidade.

Vale esclarecer que periódicos, para o texto constitucional, não representa, apenas, a publicidade que aparece a intervalos iguais, haja vista, por exemplo, que revistas existem, como as técnicas ou especializadas, que circulam com periodicidade, de certo modo irregular, dependentes que são dos trabalhos e dos avanços científicos.

Aliás, a 2ª Turma do STF, no julgamento do RE nº 77.867-SP, Relator o Sr. Ministro Leitão de Abreu, unanimemente, decidiu que revista de caráter técnico ou especializado, mesmo tratando de assunto de interesse restrito,

editada em intervalos de tempo irregulares, inclui-se entre os periódicos a que alude o preceito constitucional (RTJ 72/189).

Ressalte-se que o Supremo Tribunal Federal, afastando a jurisprudência inicial, tornou assente a imunidade de listas telefônicas, no que concerne ao ISS, mesmo que nelas haja publicidade paga, diante da sua inegável utilidade pública, visto que, sem elas, é fácil imaginar o quanto extremamente difíceis seriam as comunicações telefônicas, diante do desconhecimento generalizado dos números dos telefones das pessoas.

Impende realçar que, para o gozo da imunidade do artigo 150, VI, *d*, da Constituição Federal, de 1988, não tem relevância a questão do lucro, objetivo normalmente buscado pelas publicações da iniciativa privada.

Dentro desse quadro, a imunidade tributária dos livros e dos periódicos, por se relacionar com a liberdade do homem de expressão, e os seus direitos à educação, cultura e à informação, admite a interpretação extensiva, na busca de se alcançar a finalidade da Constituição, desde que, conforme já ponderado, não se ultrapasse a possibilidade expressiva da norma de imunidade.

Isto porque, como a imunidade tributária representa uma limitação ao Poder Legislativo, limitação esta que só o Poder Constituinte originário ou derivado pode efetuar, deve ser interpretada também, por esse ângulo, restritivamente.

Destarte, a procura do sentido e alcance do preceito constitucional do art. 150, VI, “*d*”, comporta a utilização de vários métodos de interpretação, não sendo adequado, no entanto, o uso de analogia integrativa, vale dizer, o preenchimento de lacunas deixadas pela norma, mesmo não havendo, por parte dessa norma, a intenção de abranger casos semelhantes.

Avivado tudo isso, cabe adentrar em uma questão ainda mais controversa, ou seja, se os chamados livros digitais ou eletrônicos (em discos denominados de *blu-ray*, *dvd*, *cd-rom* ou em disquetes, ou mesmo os virtuais, baixados da internet) estariam ou não amparados pela imunidade do art. 150, VI, d”, da Constituição Brasileira de 1988, questão que tem sido alvo de minhas constantes meditações.⁴²

É certo que a Constituição Federal garante genericamente a liberdade e a igualdade (CF art. 5º, *caput*), e, de forma específica, a livre manifestação do pensamento e de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como o acesso à informação (CF, art. 5º, IV, IX e XIV) e, mais especificamente ainda, a liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento (CF, art. 206, II), o pleno exercício dos direitos culturais e o acesso às fontes da cultura nacional, com o apoio e o incentivo do Estado às manifestações e produções culturais (CF, arts. 215 e 216, § 3º), bem como a vedação de qualquer restrição à manifestação do pensamento, à criação, à expressão e à informação ou embaraço à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social (CF, art. 220, *caput* e § 1º).

⁴² Tratei, pela primeira vez, sobre essa questão no artigo intitulado “A imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão” (cf. **Cadernos de Direito Tributário e finanças públicas**, nº 14, São Paulo: Revista dos Tribunais, janeiro-março de 1996, pp. 77 a 78), tendo respondido que os produtos eletrônicos não estão amparados pela imunidade. Mantive esse entendimento nos trabalhos: “Os *cd-roms* e os disquetes com programas gravados são imunes?” (referente ao *software*), (RDDT nº 7, São Paulo: Dialética, abril de 1996, pp. 34 a 39); “A imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão” (**Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região** v. 8, nº 2, Brasília, abril-junho de 1996, pp. 35 a 41); “A não-extensão da imunidade aos chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos” (RDDT nº 33, São Paulo: Dialética, junho de 1998, pp. 133 a 141); “Imunidade tributária” (**Imunidades Tributárias. Pesquisa Tributária**. Nova Série, nº 4, coord. Ives Gandra da Silva MARTINS, São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 1998, pp. 335 a 346) e “A imunidade tributária do livro” (**Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**, coord. Hugo de Brito MACHADO. São Paulo: IOB, 1998, pp. 165-176); e, por fim, “A imunidade tributária do livro”, (**Imunidade tributária do livro eletrônico**. coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Atlas, 2003, pp. 188 a 202).

Assegura também a Lei Maior o meio ambiente ecologicamente equilibrado, com a proteção da flora (CF, art. 225), e o amparo às pessoas portadoras de deficiência, possuindo a assistência social, como um dos objetivos, a habilitação e reabilitação dessas pessoas, com a garantia de atendimento educacional especializado, preferencialmente na rede regular de ensino (CF, art. 208, III).

Mas esses princípios não determinam a abrangência de imunidade tributária para todos os veículos de comunicação ou difusores de cultura, ciência ou informação, como, por exemplo, todas as formas de radiodifusão - TV e rádio -, o cinema, os produtos de informática, onde não há a predominância da mídia escrita sob o suporte papel.

Os focalizados princípios podem, no máximo, justificar eventual concessão, pela legislação infraconstitucional, de isenções, incentivos e benefícios fiscais para esses outros meios propagadores de cultura, ciência, entretenimento e informação, sem que se possa cogitar acerca de descumprimento aos princípios da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º) e da vedação de tratamento fiscal discriminatório arbitrário (CF, art. 150, II), diante de outros valores constitucionais, como a liberdade de expressão e de informação, o que dá razoabilidade ao tratamento diferenciado.⁴³

⁴³ No que tange ao Imposto sobre Importação, a Secretaria da Receita Federal, com base em tratado internacional, admite a colocação de alíquota zero no que respeita aos arquivos e software relativos aos chamados livros eletrônicos, tributando apenas a mídia (disco *blu-ray*, *dvd*, *cd*, etc.). Veja o teor do art. 81 do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro): “Art. 81. O valor aduaneiro de suporte físico que contenha dados ou instruções para equipamento de processamento de dados será determinado considerando unicamente o custo ou valor do suporte propriamente dito (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 18, parágrafo 1, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994; e Decisão 4.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, aprovada em 12 de maio de 1995). § 1º Para efeitos do disposto no “caput”, o custo ou valor do suporte físico será obrigatoriamente destacado, no documento de sua aquisição, do custo ou valor dos dados ou instruções nele contidos. § 2º O suporte físico referido no “caput” não compreende circuitos integrados, semicondutores e dispositivos similares, ou bens que contenham esses circuitos ou dispositivos. § 3º Os dados ou instruções referidos no “caput” não compreendem as gravações de som, de cinema ou de vídeo.”

Apresenta-se, plenamente, correta a assertiva de Misabel Derzi, em nota à obra de Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, no sentido de que “os princípios explicam o sentido e a função de uma imunidade”, mas “não estabelecem a incompetência tributária sobre certos fatos ou situações determinadas”.⁴⁴

Embora a Constituição consagre todos esses princípios relacionados com a liberdade, mormente a de expressão e de acesso à informação, insta ponderar que, especificamente quanto ao aspecto tributário, com o pragmático objetivo de barateamento de preços, só concedeu imunidade para os livros e os periódicos e o papel destinado a sua impressão, favorecendo, desse modo, o consumo desses bens e a democratização da cultura, da ciência e da informação independente.

Pois bem, dispõe o artigo 150, VI, “d”, da Carta Magna, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Não deixa de ser razoável a interpretação no sentido de que quaisquer livros estariam imunes (livro em pergaminho, livro impresso em papel, livro digital pago pelo adquirente), quaisquer jornais e periódicos, revistas (inclusive os chamados jornais e revistas digitais, disponíveis na internet, com a

Cf., nessa linha de desoneração, a Lei nº 11.196, de 21/11/2005 (Lei do Bem). O Decreto nº 5.618 (DJU de 14/12/2005) contemplou, também, a redução a zero das alíquotas do IPI de “CD”, “DVD” e outros suportes magnéticos gravados com software, em cópia única, conforme especificação do usuário final, como forma de harmonizar a cobrança do IPI tanto no mercado interno quanto na importação, bem como estimular a produção interna de tais produtos de elevado valor agregado e estimular a indústria de software do País. A Lei nº 12.507, de 11/10/2011, referente aos *tablets*, concede isenção de PIS e COFINS, se fabricados no Brasil. Na exportação, tanto o *livro* em *cd-rom*, *dvd*, *blu-ray* com os *tablets* são imunes do IPI, ICMS, podendo as receitas das empresas exportadoras serem imunes de contribuições para a seguridade social sobre a receita bruta ou faturamento, isto em face de imunidades específicas (CF, art. 153, § 3º; III; art. 155, § 2º, X, “a”; e art. 149, § 2º, I).

⁴⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota à obra de Aliomar BALEEIRO, **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 8. ed., 2010, p. 379.

permissão de acesso mediante pagamento) e que o papel para impressão, utilizado caso o livro ou o periódico fossem impressos em papel, não seria o único insumo a merecer o benefício da imunidade, estendendo-se a imunidade para a mídia *blu-ray*, *dvd*, *cd-rom*, ou mesmo, para alguns, o *e-book reader*, na hipótese dos livros e periódicos serem digitais.

Então, por essa exegese, que dá enorme ênfase à teleologia dos valores amparados pela imunidade do artigo 150, VI, “d”, e procura dar maior eficácia possível aos direitos previstos na Carta Magna, todos os tipos de livros e periódicos, também, todos os insumos estariam imunes.

Nessa concepção, são considerados imunes os livros impressos em papel, os livros digitais ou virtuais, cujo arquivo do conteúdo, pode ser baixado da internet para o computador, notebook, *tablet*; os livros salvos em *cd-rom*, *dvd*, *pen drive*, *blu-ray*, o áudio-livro em *compact disk*; os *softwares* instalados na memória do computador ou aparelho semelhante ou contido nas próprias mídias (*cd-rom*, *dvd*, etc.); bem como, a título de insumos, o papel para impressão, a mídia *cd* ou *dvd*, ou *blu-ray*, o próprio *tablet*, se o livro for baixado para esse aparelho eletrônico, o *e-book reader*, se o arquivo digital do livro compor esse aparelho eletrônico, etc.

Por esse entendimento, quase tudo relacionado com a liberdade de expressão e com o direito à educação, cultura, informação, com o direito ao meio ambiente equilibrado mereceria o benefício da imunidade.

Colime-se que, acatada essa interpretação, excessivamente, ampliativa, até mesmo o *software*, o programa do computador, que é indispensável para que o arquivo digital do conteúdo do livro ou periódico possa ser lido, claro, que

existindo também um aparelho eletrônico para possibilitar a leitura, e, portanto, esses aparelhos eletrônicos também estariam imunes.

Nesse cenário de interpretação extensiva da norma da imunidade do artigo 150, VI, “d”, da Constituição da República, salta aos olhos a importância da ponderação do jurista Paulo de Barros Carvalho, que assim repudia a interpretação ampla da imunidade:

Não trepidaríamos em inscrever nessa pauta de preposições levianas mais aquela que identifica a presente rubrica. Dizer que as imunidades são sempre amplas e indivisíveis, que não suportam fracionamentos, protegendo de maneira absoluta as pessoas, bens ou situações que relatam, é discorrer sem compromisso; é descrever sem cuidado; sem o desvelo necessário à construção científica.⁴⁵

A interpretação mais restritiva, no entanto, como vem recomendando a jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal até aqui, apegando-se, principalmente, ao teor do texto da norma de imunidade do artigo 150, VI, “d”, vale dizer, sem deixar de lado os princípios que explicam essa não incidência constitucionalmente qualificada, dedica-se a examinar as possibilidades expressivas da aludida norma de imunidade.

Como visto, reza o preceptivo constitucional em baila, que livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão estão imunes.

Portanto, apresenta-se mais evidente no exame da norma de imunidade, que entre as várias maneiras de promover a liberdade de expressão, de favorecer à educação, à cultura, à informação isenta, os constituintes escolheram uma delas: ou seja, escolheram conceder imunidade tributária para o livro e o periódico impresso em papel.

Colime-se que, claramente, a norma da imunidade, em comento, vincula o papel de impressão ao livro, ao jornal e ao periódico.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 2007, p. 193.

Isto porque o artigo 150, VI, d, da Carta Política de 1988, depois de vedar a incidência de impostos sobre livros, jornais e periódicos, complementa imunizando o papel destinado a sua impressão, vale dizer, a impressão dos livros, dos jornais e dos periódicos, o que permite deduzir que a norma de imunidade, em tela, imunizou não todo e qualquer tipo de livro, mas sim, apenas, os livros impressos em papel, da mesma forma, tornou imune, também os jornais e os periódicos impressos em papel, e, por fim, imunizou, como único insumo, o papel destinado à impressão desses produtos, ou os materiais assimiláveis ao papel de imprensa, utilizados, também, na impressão desses produtos.

Assim, percebe-se que, por motivos políticos, econômicos e financeiros, o elemento relevante da imunidade do artigo 150, V, “d”, da Constituição, de 1988, é, e, aliás, sempre foi, o papel, mas não todo e qualquer papel, mas, somente, o papel com destinação específica de impressão.

Parece irresponsável também a constatação do fato de o texto do artigo 150, VI, “d”, da Constituição da República de 1988, apenas prescrever os veículos de mídia escrita (livros, jornais, revistas) ao papel e também, consoante interpretação restritiva, com extensão mínima conferido pelo guardião maior da Constituição brasileira, aos materiais assimiláveis ao papel no processo de impressão. Nenhum outro insumo foi previsto pela analisada norma de imunidade. Extensão maior significaria ir contra ao que o constituinte quis estabelecer e deixou expreso.

É pelo menos, nesse sentido, e até aqui, a jurisprudência que o Supremo Tribunal Federal vem adotando, sabendo-se que o Excelso Pretório tem a

função e o dever de uniformizar e pacificar a interpretação constitucional, em nome da inarredável segurança jurídica.

Cumpra ponderar que a *internet* é meio democrático e, geralmente, gratuito de se exercer a liberdade de expressão, sendo que a maior parte dos conteúdos disponibilizados de educação, cultura e informação são grátis ou provenientes de cortesia, de modo que não há, na espécie, necessidade de imunidade tributária.

Por outro lado, passados mais de vinte e quatro anos da promulgação da Constituição de 05 de outubro de 1988, ainda hoje, são muitos raros, por exemplo, os chamados livros digitais ou virtuais, que podem ser baixados pela *internet* por meio de pagamento, bem como, em comparação com o ingente número de publicações de livros impressos em papel, os arquivos dos livros com os respectivos *software* instalados em blu-ray, dvd, ou cd-rom, são, hodiernamente, ainda, uma raridade, além de economicamente não serem baratos.

Aliás, insta aduzir que, mesmo com todas as isenções dadas pelo Governo Federal para os arquivos com o respectivo *software* com o conteúdo livros em *cd-rom*, para os *tablets*, e *e-book readers*, como estímulo para fabricação desses aparelhos no Brasil, continuam demasiadamente caros todos esses produtos.

Agrava-se a situação da dificuldade do consumo desses produtos eletrônicos pela maioria da população. O fato de, em verdade, o que alguns chamam de “livro digital ou periódico”, não passa de arquivo digital com o conteúdo do livro ou periódico impresso, que, para ser lido, exige um

corresponde *software*, de um aparelho eletrônico – computador, *notebook*, *tablet*, *e-book reader* -, todos, economicamente, muito caros.

Portanto, somente pessoas de elevado poder econômico podem, ainda hoje, usufruir dos chamados “livros ou periódicos digitais” com todos os programas e aparelhos indispensáveis para que se possa ler o conteúdo do livro.

Muito poucos têm o poder de compra para adquirir, além do arquivo do livro contido num *cd*, *dvd*, *bluray*, *pen drive*, o correspondente *software*, e o aparelho eletrônico que, só com ele, é possível a leitura: computador, *notebook*, *tablete* e ou *e-book reader*.

Destarte, o princípio da capacidade contributiva explica porque a Constituição brasileira de 1988, no seu artigo 150, VI, “d”, restringiu a imunidade tributária apenas para os livros e periódicos impressos em papel e para o papel destinado à impressão desses produtos ou aos materiais assimiláveis ao papel de impressão.

De fato, os livros, jornais e revistas impressos em papel são mais acessíveis, sendo, pois, mais facilmente consumidos pela grande maioria da população brasileira.

Diferente do acesso ao chamado livro ou periódico “digital”, cujo acesso jamais pode suceder diretamente, no livro, jornal ou revista impresso em papel, o aceso, além de economicamente ser mais módico, é direto, sem a intermediação e o auxílio de outras mídias ou de aparelhos eletrônicos.

Eurico Marcos Diniz de Santi corrobora:

Com efeito, não obstante ambos enquadrarem-se como suportes comunicacionais, deve-se entrever que a forma de difusão da informática nos livros e nos CD-ROMs é suporte *mediato*. Ninguém, por mais *expert* que seja

nos mistérios da informática, consegue ler, diretamente, um CD-ROM. Necessita de uma máquina, um computador, um interpretante mediato que possa decodificar as correntes e elos de bits gravados em código binário (“0111010111”...) na superfície do suporte físico...

O interpretante do livro é humano, imediato. Os CD-ROMs exigem interpretantes cibernéticos, mediatos: os computadores...

O homem não lê o CD-ROM, lê a tela do computador. A máquina lê a unidade de CD-ROM e envia a informação para uma outra unidade, o monitor, porta de saída para o contato humano. O usuário trava contato sensorial com essa unidade de saída. E, se o monitor estiver com problema, não há comunicação. O CD-ROM diferentemente do livro exige, pois, um interpretante cibernético, sem o qual a comunicação não é possível.

Nesse sentido, é curioso notar que o contato com o livro, o simples ato de abri-lo e lê-lo, na esquina seguinte à livraria em que foi adquirido, propicia, automaticamente, a realização do sentido a que se destina esse suporte: a imediata comunicação com seu destinatário... Poe isso, em decorrência da característica intrínseca ao livro, não podemos admitir qualquer tentativa de equiparação dele ao CD-ROM, bem à fita magnética, nem ao disco de acetano, nem aos slides ou outras formas de comunicação que exigem a interposição de máquina decodificadora para viabilizar o acesso humano.⁴⁶

Aduza-se que o único elemento de aproximação entre o livro ou periódico impresso em papel e o chamado livro ou periódico virtual, em *cd-rom*, *dvd*, *blu-ray*, *pen drive*, etc. é de, certo modo, o conteúdo, embora os meios digitais possam apresentar maior amplitude, como imagens em movimento, sons, no entanto ter conteúdo do livro, do jornal ou da revista não significa ser livro.

Ademais, a maioria do povo pode ter acesso às escolas, universidades e bibliotecas públicas, que inclusive disponibilizam o acesso gratuito aos seus computadores, podendo as pessoas receber, gratuitamente, mormente por meio da internet, conteúdos de educação, cultura e informação totalmente livre e isenta.

Os livros e periódicos, abrangidos pela imunidade, conforme atualizada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, são os produtos finais, já prontos, não alcançando todos os insumos, como pastas, tintas ou as máquinas e

⁴⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Imunidade tributária como limite objetivo e as diferenças entre “livro” e “livro eletrônico”. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Imunidade tributária do livro eletrônico**. São Paulo: IOB, 1998, pp. 54 a 55.

equipamentos necessários à confecção ou à impressão deles, mas, tão-somente qualquer material relacionado ou suscetível de ser assimilado ao papel no processo de impressão (Súmula nº 657).⁴⁷ E, nas palavras do Excelentíssimo Senhor Ministro Néri da Silveira: “Não há livro, periódico ou jornal sem papel”.⁴⁸

Essa raríssima disponibilidade, até hoje, de títulos de livros e periódicos digitais tem só duas explicações, uma vez que tecnologia não é o problema, a primeira delas é bem prática, nada tendo a ver com a preocupação com o direito de expressão, à educação, à cultura, à informação, ao meio ambiente saudável: a explicação é o receio da pirataria, e o medo dos consequentes prejuízos econômicos para a editora e para os autores.

A outra explicação, também do mesmo jaez, é a infinita menor procura pelos livros digitais, tendo em vista que, mesmo com vários incentivos fiscais dados pela União com o fito de baratear os preços, somente um público bem mais seletivo, a elite do povo brasileiro, tem, assim mesmo, condições econômicas de custear todos esses produtos eletrônicos – mídias digitais (cd, dvd, blu-ray, pen drive), programas informáticos, máquinas eletrônicas (computador, *notebook*, *tablet*, *e-book reader*), todos bastante caros.

Insta ressaltar que a grande maioria dos modernos veículos de transmissão e difusão de pensamento, educação, cultura e informação, com seus suportes distintos do papel, já existiam ao tempo dos trabalhos do Poder Constituinte de 1988, e, consciente e deliberadamente, não foram pelos

⁴⁷ Eis o teor da Súmula do STF nº 657: “A imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, da CF, abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.”

⁴⁸ Conferir votos do Ministro Néri da Silveira, proferidos nos julgamentos dos **RREE 174.476-6 SP** e **190.761-4 SP**.

constituintes contemplados, embora tivessem recebido proposta de extensão do teor da imunidade do artigo 150, VI, “d”, de nossa atual Constituição.

O autor deste artigo, aliás, no período dos trabalhos do Poder Constituinte e nos primeiros anos seguintes à promulgação da Carta Política, de 1988, já era consumidor, tanto na forma de disquetes, mas também em *cd-rom*, de arquivos eletrônicos contendo periódicos científicos como “Repertório IOB de Jurisprudência”, e o “Boletim IOB”, ambos da editora IOB; as revistas em *cd-rom* da “Revista dos Tribunais”, da editora Revista dos Tribunais; os periódicos sobre os acórdãos na íntegra, em *cd-rom*, da “Revista do Superior Tribunal de Justiça”; foi adquirido, ainda, em *cd-rom*, o “Dicionário do Aurélio” e várias enciclopédias, tudo já em *cd-rom*. A própria consulta sobre todo o teor dos *cd-rooms* já, naquele tempo, era possível ser feito por meio da internet.

Infere-se, pois, que excluídos estão, pelo preceptivo do artigo 150, VI, *d*, da Carta Política de 1988, mesmo atendendo às mesmas funções dos livros e periódicos, as peças teatrais encenadas ou os filmes e documentários exibidos nos cinemas, embora adaptados de livros, ou a reprodução falada do conteúdo de livros pelo rádio, ou *compact disks*, os apelidados livros digitais ou eletrônicos, os telejornais ou noticiários da radiodifusão sonora ou de sons e imagens, etc.

A respeito do livro áudio, mais das vezes tendo como mídia o *compact disk*, a Lei nº 10.753/2003, que estabelece a política nacional do livro, considera livro, no art. 2º, *caput*, a publicação de textos escritos em ficha ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato ou acabamento.

O parágrafo único, do mesmo artigo 2º, da Lei nº 10.753/2003, equipara a livro, entre outros, livros impressos no Sistema **Braille** e livros em meio digital, magnético e ótico, apenas para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual, excluídos da equiparação a livro, pela lei, estão os livros digitais para o uso de pessoas, que não sejam cegas ou não sofram severa incapacidade de leitura em face da deficiência da visão, ou seja, esses arquivos digitais continuam não sendo livros.

A esse respeito, no Agravo de instrumento nº 807.630/SP, em que se pretendia estender a imunidade do artigo 150, VI, “d”, da Constituição da República para *audio-books* gravados em *cd-rom*, o senhor Ministro Joaquim Barbosa, em decisão monocrática de 13 de agosto de 2012, negou seguimento ao recurso, mantendo acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, que, seguindo a orientação jurisprudencial do STF, havia deliberado que audiobooks gravados em *cd-rom* não são abrangidos pela imunidade do livro e do papel destinado a sua impressão, dado que o suporte físico que funciona como mídia (“cd-rom”) não se confunde e não pode ser assimilado ao papel.⁴⁹

As definições que vêm sendo utilizadas pelas nossas Constituições, a partir da de 1967, das palavras “livros”, “jornais” e “periódicos” foram muito bem identificadas por Aliomar Baleeiro, o mais reverenciado tributarista pátrio, nos seguintes termos:

Livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitam aquelas ideias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos Braille destinados a cegos.

⁴⁹ STF. Decisão monocrática no AI nº 807.630/SP, rel. min. Joaquim Barbosa. Disponível em: <www.stf.gov.br>. Acesso em: 31/01/2013.

A Constituição não distingue, nem pode o intérprete distinguir, os processos tecnológicos de elaboração dos livros, jornais e periódicos, **embora os vincule ao papel como elemento material de seu fabrico. Isso exclui, pareceu-nos, os outros processos de comunicações do pensamento, como a radiodifusão, a televisão, os aparelhos de ampliação de som, a cinematografia, etc., que não têm por veículo o papel.** (Os destaques em negrito não constam do original).⁵⁰

A atualização da obra de Aliomar Baleeiro (Limitações constitucionais ao poder de tributar), poderia muito bem complementar esse trecho, incluindo na lista supra o livro ou periódico digital ou virtual, *blu-ray, cd-rom, dvd, pen drive, tablet, e-book reader*, para excluí-los da imunidade.

Insta notar a importância que Baleeiro deu ao veículo da escrita tipográfica e ao suporte papel, não tendo confundido este com o veículo *linguagem escrita*, mesmo porque, entre nós, os letrados dos filmes no cinema e na televisão existiam, quando do comentário acima transcrito, embora representando menos do que os elementos sonoros e a imagem em movimento; contudo, ele considerou que outros processos áudio visuais de transmissão do pensamento estariam excluídos da proteção da imunidade tributária.

Os livros e periódicos eletrônicos diferem bastante dos livros e periódicos impressos em papel, pois podem conter não só a linguagem escrita, mas, também a voz do próprio autor e a sua imagem, inclusive em movimento, bem como sons e imagens do objeto comentado e, quanto à utilização, permitem, por exemplo, a cópia e a colagem automáticas de trechos para um documento que está sendo elaborado.

O que está amparada, portanto, pela imunidade tributária, é apenas a mídia escrita tipográfica, tendo, pois, como suporte, o papel, não tendo sido

⁵⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 8ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 597.

acolhida a mídia sonora ou audiovisual, nem alcançada a mídia eletrônica – o *software*, ou os também só metaforicamente chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos, os baixados, com ônus financeiro, da *internet* para a memória do computador, *notebook* ou *tablet* do adquirente, ou um disco do tipo blu-ray, dvd, cd-rom, disquete ou pen driver, que, em conjunto com um programa, armazenam, com a técnica digital, o arquivo ou o conteúdo de um livro, jornal ou de uma revista, originariamente impresso em papel, necessitando, para ser utilizável, além do *software*, de *hardware*, conjunto de componentes mecânicos, elétricos e eletrônicos com os quais são construídos os computadores e equipamentos periféricos de computação, inclusive monitores, ao contrário, aliás, dos verdadeiros objetos protegidos pela imunidade, que bastam por si mesmo.

Enfatize-se que os aparelhos eletrônicos, computadores, monitores, *notebooks*, *tablets*, que podem ser utilizados para inúmeras funções além de viabilizar, com o auxílio do apropriado *software*, leituras de arquivos de livros e periódicos, não estão amparados pela norma constitucional da imunidade do artigo 150, VI, “d”.

Os *e-book readers*, que não passam de aparelhos eletrônicos, utilizados com o correspondente *software*, para a leitura dos arquivos de livros ou periódicos digitais, não se confundem com os próprios livros ou periódicos, por isso, consoante o preceptivo constitucional do artigo 150, VI, “d”, também, não são imunes.⁵¹

⁵¹ Há quem entenda que só seria imune o *e-book reader* concebido para possibilitar, com a ajuda de um *software*, a leitura do arquivo digital de uma única obra. Ou seja, apenas seria imune o *e-book reader*, se trouxesse com ele um único arquivo de uma obra instalado com o respectivo programa, de modo que não seriam imunes os *e-book readers* que pudessem ser utilizados para leitura de inúmeras indistintas obras. Esse entendimento não parece ser suficientemente razoável ou convincente.

No que concerne à exclusão do amparo da imunidade aos veículos de comunicação de radiodifusão e televisão, como já mencionado, a nossa Corte Constitucional, por duas vezes, deferiu medidas liminares suspendendo, nos textos da Constituição do Estado do Rio de Janeiro e da Lei Orgânica do Distrito Federal, a eficácia de dispositivos que, indiretamente, concediam imunidade aos prestadores de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens, sem que essa imunidade estivesse prevista na Constituição Federal.⁵²

A seu turno, quanto ao programa de computador (*software*) gravado em discos, chamados de disquete ou CD-ROM, ou instalado no disco rígido, para ser “lido” pela máquina (*hardware*), a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça tem se firmado no sentido de que os programas de computação, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias, passíveis de incidência do ICMS e do IPI. Já os programas elaborados especialmente para certo usuário exprimem verdadeira prestação de serviços, sujeita ao ISS (RMS 5.934-RJ – 2ª Turma, relator Ministro Hélio Mosimann, in *DJU* de 1º.04.96).⁵³

⁵² Eis o inteiro teor da Ementa da ADI (M.LIM.) 7743/600, Relator: Ministro NÉRI DA SILVEIRA, (in *DJU* de 30.04.93): “Ação direta de inconstitucionalidade. Medida Cautelar. Constituição do Estado do Rio de Janeiro, art. 193, inciso VI, letra *d*; Lei nº 1.423, de 27.01.1989, do mesmo Estado, art. 40, inciso XIV. Extensão aos veículos de radiodifusão da imunidade tributária prevista na Constituição Federal para livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Relevância jurídica do pedido e *periculum in mora* caracterizados. Medida cautelar deferida, para suspender, *ex nunc*, e até o julgamento final da ação, na alínea *d*, do inciso VI, do art. 193, da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, as expressões ‘os veículos de radiodifusão’, bem como no inciso XIV do art. 40 da Lei fluminense nº 1.423, de 27.01.1989, as expressões ‘e veículos de radiodifusão’”. Interposto EDADI 7738/602, Relator: Ministro NÉRI DA SILVEIRA, os embargos declaratórios foram rejeitados (in *DJU* de 08.04.94). No mesmo diapasão: ADI 930-3-MA, Relator: Ministro CELSO DE MELLO (in *DJU* de 31.10.97).

⁵³ Ilustra, ainda, esse critério jurídico, o que representa o não-reconhecimento da imunidade, na espécie, a Ementa da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, decorrente do julgamento, por unanimidade de votos, do RESpe nº 123.022/RS, Relator: Ministro JOSÉ DELGADO:

No mesmo diapasão, a 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 176.626-SP, realizado no dia 10 de novembro de 1988, relator, o emérito Ministro Sepúlveda Pertence, decidiu que não tendo a lide por objeto uma mercadoria, mas de um bem incorpóreo, sobre operações de licenciamento ou cessão do direito de uso de software, não incide o ICMS. Pode, no entanto, incidir o ICMS sobre a circulação de cópias dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo, os chamados softwares de prateleira, os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio (DJ, 11/12/1998).

Como explicita Ricardo Lobo Torres:

sendo produto da cultura eletrônica, ao *software* não se aplicam os princípios e as vedações constitucionais pertinentes à *cultura gutenberguiana*. A semelhança entre livros, disquetes e CD-ROM poderá estar na mensagem, mas não na *mídia*, que, como vimos, é determinante na questão. O texto do livro impresso em papel não se confunde com o hipertexto do programa de computador.⁵⁴

“TRIBUTÁRIO. ICMS. ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (*SOFTWARE*). CIRCULAÇÃO.

1. Se as operações envolvendo a exploração econômica de programa de computador são realizadas mediante a outorga de contratos de cessão ou licença de uso de determinado *software* fornecido pelo autor ou detentor dos direitos sobre o mesmo, com fim específico e para atender a determinada necessidade do usuário, tem-se caracterizado o fenômeno tributário denominado prestação de serviços, portanto, sujeito ao pagamento do ISS (item 24 da Lista de Serviços, anexa ao DL 406/68).

2. Se, porém, tais programas de computação são feitos em larga escala e de maneira uniforme, isto é, não se destinando ao atendimento de determinadas necessidades do usuário a que para tanto foram criados, sendo colocados no mercado para aquisição de qualquer um do povo, passam a ser considerados mercadorias que circulam, gerando vários tipos de negócio jurídico (compra e venda, troca, cessão, empréstimo, locação etc.), sujeitando-se, portanto, ao ICMS.

3. Definido no acórdão de segundo grau que os programas de computação explorados pelas empresas são uniformes, a exemplo do *Word 6*, *Windows*, etc., e colocados à disposição do mercado, pelo que podem ser adquiridos por qualquer pessoa, não é possível, em sede de mandado de segurança, a rediscussão dessa temática, por ter sido ela assentada com base no exame de provas discutidas nos autos.

4. Recurso especial improvido. Confirmação do acórdão hostilizado para reconhecer, no caso, a legitimidade da cobrança do ICMS”. (in DJU de 27.10.97).

⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. op. cit., p.94.

Logo em seguida, Torres traz à colação as seguintes distinções do professor M. Ethan Katsh, da Universidade de Massachusetts:

Informações em livros têm um modo linear de organização. Livros têm um começo e um fim e um arranjo preferencial determinado pelo autor. O papel do autor é não somente compor o conteúdo, mas apresentar a estrutura e a linha de argumentação. O índice de matérias é o artifício que sintetiza a natureza do caminho sugerido pelo autor. Hipertexto (*hypertext*) ou *hipermídia* é a informação na tela, em texto ou imagem, que é organizada para permitir ao usuário ou leitor movê-la, através ou além, em uma variedade de caminhos. Fornece novos instrumentos para os usuários navegarem através da informação e para usar um corpo de informações em caminhos que não seriam possíveis ou seriam extremamente incômodos com a imprensa.

Quanto ao “livro eletrônico”, Ricardo Lobo Torres esclarece que esse veículo de *multimedia*, comercializado sob a forma de *cd-rom* ou disquetes, é um hipertexto que, material, lógica, operacional e teleologicamente diferencia-se do livro impresso em papel, permitindo ao usuário interagir com o programa ao mesmo tempo que utiliza as informações.⁵⁵

Portanto, imunes são os veículos da mídia escrita – livros, como também, jornais e demais periódicos, tendo como suporte o papel –, e não os arquivos virtuais com o correspondente software, nem os produtos de informática ou outros meios sonoros ou audiovisuais de comunicação, que possuem como suporte ou um pequeno disco plástico onde os dados são armazenados na forma binária, com microscópicos orifícios em sua superfície e identificados através de raios *laser* com o auxílio, repita-se, de um *software* integrado, conhecido como *blu-ray*, *dvd*, *cd-rom*, etc.

É de se esperar que, se for eventualmente superado esse temor de prejuízo econômico diante da maior possibilidade da pirataria dos livros digitais, e se ocorrer o barateamento de todos os produtos eletrônicos, necessários para

⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. op. cit., pp. 96-97.

o acesso aos materiais digitais, a tendência é a disseminação cada vez maior do uso dos veículos de multimídia, de modo que eles, cada vez mais, convivam com os nossos tradicionais livros, amparados pela norma constitucional do art. 150, VI, “d”; aí poderá haver, certamente, emenda constitucional adequada com o fito de conservar a liberdade de expressão de pensamento e da transmissão de cultura e informação sem a influência política.

Atualmente, apresenta-se diminuto tanto a oferta, como o comércio dos chamados livros e periódicos digitais: é só procurar nas livrarias ou lojas de produtos de informática do Brasil e do exterior se existe algum título de livros ou revistas impressos em papel disponível, também, na forma digital, na mídia *cd-rom* por exemplo. O resultado da pesquisa será zero ou muito próximo disso.

Já a possibilidade de o livro e periódicos impressos em papel acabarem ou se tornarem pouco utilizados é nenhuma, mesmo a longo prazo, isto pela sua praticidade, pela economia e pela satisfação que eles dão ao leitor

Portanto, não há o menor perigo, nem mesmo à longo prazo, da alardeada evolução do livro e periódico tornar letra morta o texto constitucional do artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal de 1988, que prevê, consoante assente jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pelo menos até aqui, a imunidade tributária, apenas, para os livros e periódicos impressos em papel, para o papel destinado à impressão desses produtos, bem como para os materiais assimiláveis ao papel no processo de impressão.

Ademais, além do preceptivo constitucional em baila ter vinculado os veículos de mídia escrita (livros, jornais e periódicos) ao papel ou material a eles assimilável no processo de impressão, a grande maioria desses novos veículos de transmissão e difusão de pensamentos, conhecimentos e informações, com

seus suportes nada relacionados com o papel, já era contemporâneo da elaboração da Lei Suprema promulgada em 05 de outubro de 1988, e, no entanto, a norma do art. 150, VI, “d”, a meu ver, não os contemplou, como relata o professor Ives Gandra da Silva Martins,⁵⁶ *ad verbum*:

A letra *d* do inciso VI reproduz o texto de idêntica redação da Emenda Constitucional nº 1/69, art. 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”.⁵⁷⁵⁸ (Os destaques em negrito não constam do original).

Há de se evocar, quanto à interpretação histórica, os ensinamentos sempre sábios de um dos nossos melhores juristas, o Ministro José Carlos Moreira Alves, semeados nas conversas e debates sucedidos durante o VIII Simpósio Nacional de Direito Tributário (São Paulo, 1983), no sentido de não

⁵⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. v. 6. t. 1. São Paulo: Saraiva, 1990. p. 186.

⁵⁷ Em nota de rodapé, IVES GANDRA MARTINS transcreve a redação do art. B, III, “d”, do anteprojeto IASP/ABDF: “*d*) 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” (ob. cit. p. 186).

⁵⁸ Em relação à recusa do constituinte de 1988 da proposta mais abrangente do IASP/ABDF, o Ministro ILMAR GALVÃO, nos votos proferidos nos RREE 174.476-6 SP e 190.761-4 SP, teceu, em relação, é verdade, à não-extensão da imunidade a insumos outros que não o papel, a seguinte consideração: “Tem aplicação à espécie não o antigo aforismo *in claris non fit interpretatio*, do qual tanto se abusou no passado, mas a correta orientação, apontada por DE RUGGIERO (*Instituições*, Saraiva, 1957. v. 1, p. 149) de que ‘quando pelas palavras do preceito não seja dúbia a vontade legislativa, não se deve admitir, sob pretexto de interpretar a norma, a investigação de um pensamento ou de uma vontade diversa. Não se está, realmente, nesse caso, diante de dicção cujo significado, por sua ambiguidade, imponha o recurso ao elemento filológico, nem tampouco em face de circunstâncias cuja investigação conduza à convicção da necessidade de reconstrução do espírito da norma contida no texto examinado, para estender a todos os insumos empregados na produção de livros e jornais o benefício fiscal nele expressamente instituído em favor de apenas um deles. Se a tal se pudesse chegar, o que se estaria fazendo não era interpretação extensiva do texto, mas aplicação analógica da norma, a qual, necessariamente, haveria de ter por pressuposto que o legislador, por mais cuidadoso que tivesse sido na formulação do referido preceito, não houvesse logrado nele contemplar todos os casos semelhantes que estavam a merecer o mesmo tratamento tributário, presunção que se revela difícil de admitir, mormente diante da recusa à já mencionada sugestão que, no sentido indicado, foi feita à Constituinte, pelo Instituto dos Advogados de São Paulo, conforme acima anotado... Não haverá ela (a interpretação do dispositivo constitucional do art. 150, VI, *d*, segunda parte) de ser, nem a favor nem contra o contribuinte, mas apenas declarativa, fiel ao texto que, pelo visto, exprime a verdadeira vontade da norma nele contida...”

ser possível interpretar a Lei Maior de um país sem procurar conhecer a intenção daqueles que a fizeram, pois dessa lei sairá o sistema jurídico aplicável à sociedade para a qual foi preparada.⁵⁹

E mais, a lição de hermenêutica que recomenda que diante da mesma razão aplica-se a mesma disposição deve ser aqui sopesada com outra máxima, a qual orienta que, diante da enfática insuficiência do texto, não se pode ampliar o sentido do mesmo, sob o argumento de que ele teria expresso menos do que intencionara.

A respeito da relevância e da procedência jurídica do método histórico de interpretação, Eurico de Santi destaca:

Ives Gandra da Silva Martins⁶⁰ relata haver proposto aos constituintes uma redação mais ampla para aquele dispositivo, em que, além de livros/periódicos e jornais, estariam imunes “outros veículos de comunicação, inclusive audiovisuais”, a qual não foi acolhida no texto final. A partir desse dado, Ricardo Lobo Torres⁶¹ e Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho⁶² deduzem que o constituinte não quis estender o dispositivo e, por conseguinte, teria deixado de fora, propositadamente, o CD-ROM e os disquetes com programas. A informação contida numa proposta rejeitada pela Constituinte, se não se transforma em direito, porque não foi aceita, por critério político, no corpo da Constituição, nem por isso deixa de apresentar juridicidade como fato jurídico. Ocorre que, mesmo tendo sido rejeitada, o fato de ser apreciada em processo criativo do direito, essencialmente documentado, torna-a jurídica...

É patente, na própria letra da Constituição Federal de 1988, a juridicidade do conteúdo de emenda constitucional rejeitada: “A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa” (*ex vi* do art. 60, § 5º). Se o conteúdo de

⁵⁹ Extraído do Parecer de MARTINS, Ives Gandra da Silva – “Imunidade constitucional de publicações (interpretação teleológica da norma maior – análise jurisprudencial)”, in *Revista de Direito Tributário* nº 41, Revista dos Tribunais, p. 224.

⁶⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Saraiva, 1990, V. 6, t 1, p.186.

⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Repertório IOB de Jurisprudência**, nº 15, 1ª quinzena de agosto de 1997, verbete 1-11303.

⁶² SARAIVA FIHO, Oswaldo Othon de Pontes. Os CD-ROMs disquetes com programas gravados são imunes? **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 7, São Paulo: Dialética, p. 36; e SARAIVA FIHO, Oswaldo Othon de Pontes. A não extensão da imunidade aos chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 33, p. 133.

emenda rejeitada pode inibir a própria competência constitucional de processar emendas, com muita mais razão tal conteúdo há de ser útil para corroborar na composição de sentido do texto constitucional estabelecido.⁶³

Quanto ao argumento de que o reconhecimento da imunidade do livro ou periódico digital contribuiria para a redução dos preços dos produtos da moderna tecnologia, o que poderia ampliar o âmbito de sua utilização, possibilitando, quiçá, o consumo deles por parte dos segmentos de menor capacidade econômica, deve ser ponderado que, pelo menos até aqui, mesmo com os benefícios fiscais dadas pela União, isto não vem ocorrendo, ou seja, o livro ou periódico digital, o respectivo programa e os aparelhos eletrônicos necessários para a leitura do conteúdo do arquivo do livro ou periódico, mesmo com as isenções e reduções de tributos federais, acarretam, ainda, um altíssimo investimento por parte do consumidor.

Também aqui, emenda constitucional, no momento oportuno, levando em consideração todos os anglos políticos e financeiros do problema, deverá ser, se for mesmo o caso, o instrumento adequado para, alterando a redação atual, estabelecer uma amplitude maior para norma de imunidade do artigo 150, VI, “d”, da Constituição brasileira.

Isso, no entanto, pelo menos não deveria suceder mediante uma mera interpretação extensiva, que extrapole o atual significado da norma imunitória do artigo 150, VI, “d”, da Constituição da República.

Primeiro, repise-se, essa interpretação extensiva desrespeitaria a explícita vontade do constituinte, manifestada, claramente, quando o Poder Constituinte originário da atual Carta Magna rejeitou proposta de redação AISP/ABDF bem mais ampla desse dispositivo imunitório, que pretendia, sem sucesso, a

⁶³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Op. cit., 1998, pp. 62 a 63.

extensão da imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos e do papel de impressão, para, também, alcançar a evolução tecnológica, inclusive, audiovisuais, assim como papel e outros insumos, além de abranger atividades relacionadas com a produção e a circulação.

Essa proposta excessivamente abrangente o Poder Constituinte originário não quis. Não se espera que, em nome de uma interpretação extensiva, ou da busca de se conferir maior efetividade à Constituição, o intérprete ou o magistrado institua norma, em vez de interpretar, em sentido contrário ao que o constituinte, eleito pelo povo, havia decidido, com a utilização de seu legítimo critério político.

Segundo: conforme explicitado, na norma vigente do artigo 150, VI, “d”, da Carta Política, de 1988, existe enfática insuficiência do texto, sendo que, como explicado retro, essa norma só quis dizer ou que disse, ou seja, não quis a norma, em exame, dizer mais do que expressa ou do que pretendeu expressar.

Está certo que o conceito de livro, jornal e revista pode evoluir além do livro e periódicos impressos em papel, mas, o Poder Constituinte, ao elaborar a norma de imunidade do artigo 150, VI, “d”, da Carta Política de 1988, não recebeu essa evolução para alcançar os outros veículos de comunicação audiovisuais, pois, além do elemento histórico retrodestacado, vinculou o livro ao seu suporte-papel.

Os motivos principais pelos quais os constituintes de 1988 preferiram manter, para a imunidade em baila, a redação da Carta Política pretérita (1967-1969), não tendo anuído com a sugestão de redação mais ampla da imunidade, conforme proposta do anteprojeto IASP/ABDF, residem nos seguintes pontos: eles conceberam, levando em consideração o princípio da

capacidade contributiva, que, entre as várias maneiras de promover a liberdade de expressão e de estimular a educação, a cultura e o direito à informação livre e imparcial, os veículos impressos em papel seriam suficientes e mais merecedores do benefício da imunidade tributária, já que os livros, jornais, periódicos impressos em papel ainda são os mais consumidos pela grande maioria da população brasileira; o outro ponto: as incertezas dos constituintes sobre a repercussões financeiras para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, caso eles ampliassem o dispositivo imunizante.

Assim, obviamente, não tem fundamento na realidade a suposição de que os constituintes só não teriam aceito a proposta de redação mais extensa do artigo 150, VI, “d”, da Lei Suprema, sugerida pelo IASP/ABDF e levada à consideração deles pelo jurista Ives Gandra da Silva Martins, proposta esta que estendia a imunidade dos livros, periódicos impressos em papel e do próprio papel destinado à impressão a outros veículos audiovisuais, frutos da evolução tecnológica, pelo fato de os constituintes já acharem que esta extensão já estava contemplada pelo mesmo preceptivo constitucional.

Ora, mostra-se evidente que os constituintes de 1988 não quiseram estender a norma da imunidade dos livros, jornais e periódicos impressos em papel e do papel destinado à impressão desses produtos, indeferindo, então, propositada e refletidamente, a proposta mais ampla que lhes foi apresentada.

A extensão, para conferir a imunidade ao *blu-ray*, *dvd*, *cd-rom* e aos disquetes com programas gravados e com o conteúdo de livros e periódicos, representaria uma integração analógica, e, como já explicado, esta não é apropriada à espécie.

Uma ponderação: em um país democrático como o nosso, é saudável que os cidadãos se preocupem com os meios que o Estado irá buscar para suprir suas necessidades financeiras, que, em última análise, são as da sociedade. Por isso, é legítima a preocupação de Ricardo Lobo Torres, assim externada:

A extrapolação da imunidade da “cultura tipográfica” para a “cultura eletrônica” significará deixar fora da tributação todos os produtos e serviços relacionados com os computadores e as redes de telecomunicação, posto que todos eles são mera transposição para o novo meio eletrônico das ideias que antes apareciam impressas em papel. E pior seria considerar imune aos tributos a revolução tecnológica que não podemos vislumbrar antecipadamente.⁶⁴

É bem provável que o Poder Constituinte originário não tenha pretendido estender a imunidade tributária dos livros, além dos jornais e periódicos, e do papel destinado a sua impressão para os produtos digitais ou eletrônicos (virtuais, em blu-ray, dvd, cd-rom, cd-áudio, disquetes, fitas de áudio e audiovisuais gravadas, etc.), pelos seguintes motivos:

- a) por julgar que os livros, jornais e periódicos (impressos em papel) já cumprem a sua função de garantir a liberdade de expressão, de atender o direito do povo à educação, à cultura e à informação livre e imparcial, o que conjuraria o temor de eventual pressão política estatal, mesmo porque vivemos num consolidado Estado de direito democrático;
- b) não se encontrar no direito comparado exemplo de imunidade nem sequer para livros, jornais e periódicos da cultura tipográfica, quanto mais em relação aos livros e periódicos da cultura eletrônica. Aliás, nos Estados-Unidos, modelo de país democrático, segundo escólio de Ricardo Lobo Torres, há algumas isenções concedidas pela legislação ordinária estadual para os órgãos de imprensa, inexistindo, no entanto, vedação constitucional ou imunidade genérica, embora os tribunais americanos controlem a legislação que ofenda a liberdade pela

⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. op. cit., p. 89.

tributação punitiva ou pela discriminação nos favores concedidos aos jornais;⁶⁵

- c) esses modernos veículos de divulgação eletrônica, mediante técnica digital, e utilizando-se da escrita, da linguagem falada ou sonora e da imagem, não atenderiam com a mesma eficiência e amplitude aos objetivos constitucionais, pelo fato de serem, em regra, consumidos apenas por pessoas de melhor poder aquisitivo, não tendo se convencido pela conveniência política da extensão da imunidade comentada, com o possível barateamento dos preços, para a difusão desses novos meios de veiculação de ideias, conhecimentos e informações;
- d) ademais, os apelidados livros digitais ou eletrônicos transitam, em regra, livremente pelas redes de computadores, através da Internet, não sofrendo qualquer intervencionismo estatal;
- e) para não comprometer o futuro da fiscalidade, que, de outro modo, estaria ameaçado, se a imunidade fosse extrapolada para os produtos da cultura eletrônica, frutos de uma revolução tecnológica ainda não completamente vislumbrada, mas que poderá atingir praticamente tudo, especialmente em face da concepção de que a imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão (CF, art. 150, VI, d) estaria petrificada pela regra do § 4º, do art. 60, da Lei Suprema, o qual reza que não será objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e as garantias individuais;⁶⁶
- f) diante do argumento supra, deve ter o Poder Constituinte originário considerado que melhor seria, se houver necessidade, a edição futura de emenda constitucional ampliativa, para abranger determinados produtos eletrônicos de difusão de ideias, conhecimentos, cultura e informação, já com a inteira ciência do alcance dessa revolução

⁶⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 245, tendo citado, em nota de rodapé, C. Herman Pritchett, **Constitutional civil liberties**. EnglewoodCliffs: Prentice Hall, 1984. p. 61.

⁶⁶ Vide Acórdão do STF no caso IPMF, EC nº 3/93, na **Revista de Direito Administrativo** nº 198, Rio de Janeiro: Renovar, out./dez. 1994. p. 123-94.

tecnológica, sopesado, também, com o reconhecimento das necessidades financeiras das pessoas físicas da Federação, para que elas possam continuar cumprindo a sua precípua função, que deve ser a de realizar o bem-comum.

Para encimar, cumpre corroborar com o entendimento de Ricardo Lobo Torres, no sentido de que seriam imunes o blu-ray, cd-rom, dvd, o áudio cd, quando acompanhassem o livro, a revista ou o jornal impresso em papel, desde que houvesse a preponderância econômica e intelectual do texto impresso sobre o disco.⁶⁷ O fato, que, certamente, será examinado pelos órgãos do Poder Judiciário, em cada caso concreto, é se os discos (blu-ray, cd-rom, cd) ou mesmo outro material educativo ou de conteúdo cultural qualquer seriam ou não acessórios, considerados ou não integrantes das revistas, dos livros, ou dos jornais impressos em papel, levando em consideração o aspecto da relevância do conteúdo e, principalmente, os reais valores econômicos do produto impresso e do material informático ou qualquer seja ele, que o acompanhe. No caso afirmativo, isto é, em que o *blu-ray*, o *dvd*, ou *cd-rom* ou *cd* musical ou outro material de teor educativo ou cultural for, de fato, acessório do principal, ou seja, for, intelectual e economicamente acessório, segue-se o raciocínio de que o acessório segue o principal, assim todos os bens estariam imunes. Em caso contrário, a revista, o jornal ou o livro estariam imunes, mas os outros produtos, embora acompanhem a revista, o jornal o livro, deveriam sofrer tributação.

⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo – citado: **A imunidade tributária nos produtos de informática**. pp. 91-93.

Por fim, inúmeras decisões monocráticas dos senhores ministros de nossa Excelsa Corte Constitucional a respeito do tema objeto deste trabalho reforçam, até aqui, as seguintes conclusões:

1º) a imunidade como uma regra constitucional de competência negativa deve alcançar as situações específicas e expressamente delimitadas pelo próprio texto constitucional, de modo que os princípios explicam as imunidades mas não as definem;

2º) o entendimento jurisprudencial do STF sobre o tema se inclina para uma interpretação restritiva da imunidade conferida pela Constituição Federal aos livros, aos jornais, aos periódicos, bem como aos papéis destinado a sua impressão, limitando-a e não estendendo-a;⁶⁸

3º) os livros e os periódicos virtuais não estão amparados pela imunidade do artigo 150, VI, *d*, da Constituição, tendo em vista que a Carta Magna vinculou os livros e os periódicos ao papel de imprensa, de sorte que o suporte físico que funciona como mídia (“cd-rom” ou outros) não se confunde e não pode ser assimilado ao papel.⁶⁹⁷⁰

⁶⁸ É iminente decisão do Plenário STF sobre se a imunidade do art. 150, VI, *d*, CF/1988 é mais ampla do que a jurisprudência até aqui vem entendendo. Veja a Ementa do seguinte *decisum*, rel. min. Marco Aurélio: **REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 595.676/RJ**.IMUNIDADE – COMPONENTES ELETRÔNICOS – MATERIAL DIDÁTICO – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “D”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – ALCANCE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia acerca do alcance da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Carta Política na importação de pequenos componentes eletrônicos que acompanham o material didático utilizado em curso prático de montagem de computadores.” (DJe nº 159, 19/8/2011).

⁶⁹ Cf. decisões monocráticas no RE nº 600.334/SP e no AI nº 735.848/SP, relatora ministra Cármen Lúcia; no RE nº 330.817/RJ e RE nº 427.965/RJ, rel. min. Dias Toffoli, AC nº 2.564/MG, rel. min. Eros Grau; RE nº 276.213/SP, RE nº 282.387/RJ, RE nº 416.579/RJ, e nº 450.422, rel. min. Joaquim Barbosa; RE nº 724.291/SP, rel. min. Ricardo Lewandowski; AI nº 530.958/GO, rel. min. Cezar Peluso, todas disponíveis em: <www.stf.gov.br>.

⁷⁰ STF, **REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 330.817/RJ**, rel. min. Dias Toffoli. “EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. PRETENDIDA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA A RECAIR SOBRE LIVRO ELETRÔNICO. NECESSIDADE DE CORRETA INTERPRETAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL QUE CUIDA DO TEMA (ART. 150, INCISO IV, ALÍNEA *D*). MATÉRIA PASSÍVEL DE REPETIÇÃO EM INÚMEROS PROCESSOS, A REPERCUTIR NA ESFERA DE INTERESSE DE TODA A SOCIEDADE. TEMA COM REPERCUSSÃO GERAL.” (

4º) portanto, a imunidade tributária do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, de 1988, não alcança o chamado *livro digital*, o livro virtual ou o produto da mídia eletrônica, tendo como suporte disco flexível ou disquete ou mesmo o disco rígido do computador ou outro aparelho eletrônico similar. Tal imunidade só ampara o livro, os periódicos e o papel de imprensa da mídia escrita tipográfica, tendo, portanto, como suporte o papel.

5. Conclusão

Diante do exposto, resta concluir:

- a) a imunidade tributária como uma regra constitucional que nega competência tributária deve alcançar as situações específicas e expressamente delimitadas pelo próprio texto constitucional, de modo que os princípios explicam as imunidades mas não as definem;
- b) tendo em vista que não existe direito absoluto, em caso extremo, como publicações descaradamente pornográficas, não deve ser reconhecida a imunidade, devendo haver a necessária ponderação com o dever do Estado de zelar pela família e pela proteção da dignidade do ser humano, nomeadamente, da criança e do adolescente;
- c) por representar uma limitação ao Poder Legislativo, a imunidade de impostos do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, admite, certo grau de extensão, na busca de se alcançar a finalidade da Constituição, desde que não se ultrapasse a possibilidade expressiva da norma de imunidade;

- d) A Constituição Federal de 1988, vinculou os livros, os jornais e periódicos ao papel destinado a sua impressão, portanto, entre as várias maneiras de estimular o direito de expressão e o direito ao acesso à educação, cultura ou à informação, o Poder Constituinte Originário escolheu apenas os livros, jornais e periódicos impressos em papel;
- e) Tanto isto é insofismável, que o Poder Constituinte Originário não acatou proposta de redação mais ampla do foi estabelecido pelo artigo 150, VI, “d”, da Carta Política, de 1988, não abrangendo, intencionalmente, os novos meios tecnológicos áudio-visuais;
- f) a procura do sentido e alcance do preceito constitucional do art. 150, VI, *d*, comporta a utilização de vários métodos de interpretação, não sendo adequado, no entanto, o uso de analogia integrativa, vale dizer, o preenchimento de lacunas deixadas pela norma, mesmo não havendo, por parte dessa norma, a intenção de abranger casos semelhantes;
- g) diante , pois, da enfática insuficiência do texto constitucional, não se pode ampliar o sentido do mesmo, sob o argumento de que ele teria expresso menos do que pretendia;
- h) destarte, a imunidade tributário dos livros e periódicos não alcança chamados *digitais*, nem tampouco os programas e aparelhos eletrônicos usados para viabilizar o acesso dos arquivos dos livros, jornais e revistas, como os *softwares* e *hardwares*: microcomputadores, *notebooks*, *tablets*, *e-book readers*.
- i) aquilo que alguns chamam de “livro ou periódico digital”, não passa de arquivo digital com o conteúdo do livro ou periódico impresso, que, para ser lido, exige um corresponde *software*, e um aparelho

eletrônico – computador, *notebook*, *tablet*, e-book reader –, todos, economicamente, muito caros;

j) diferente do acesso ao chamado livro ou periódico “digital”, que jamais pode suceder diretamente, no livro, jornal ou revista impresso em papel, o acesso, além de economicamente ser mais módico, é direto, sem a intermediação e o auxílio de outras mídias ou de aparelhos eletrônicos;

k) O que está amparada, portanto, pela imunidade do artigo 150, VI, *d*, da Constituição brasileira de 1988, é apenas a mídia escrita tipográfica, tendo, pois, como suporte, o papel, não tendo sido acolhida a mídia sonora ou audiovisual, nem alcançada a mídia eletrônica – o *software*, ou os também só metaforicamente chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos, os baixados, com ônus financeiro, da internet para a memória do computador, *notebook* ou *tablet* do adquirente, ou um disco do tipo *blu-ray*, *dvd*, *cd-rom* ou disquete, que, em conjunto com um programa, armazenam, com a técnica digital, o arquivo ou o conteúdo de um livro, jornal ou de uma revista, originariamente impresso em papel, necessitando, para ser utilizável, além do *software*, de *hardware*, conjunto de componentes mecânicos, elétricos e eletrônicos com os quais são construídos os computadores e equipamentos periféricos de computação, inclusive os monitores, ao contrário, aliás, dos verdadeiros objetos protegidos pela imunidade, que bastam por si mesmo;

l) o conceito de livro, jornal e revista pode evoluir além do livro e periódicos impressos em papel, mas, o Poder Constituinte, ao elaborar a norma de imunidade do artigo 150, VI, *d*, da Carta Política de 1988, não recebeu essa evolução para alcançar os outros veículos de

comunicação audiovisuais, pois, além do elemento histórico retrodestacado, vinculou o livro ao seu suporte-papel;

m) os aparelhos eletrônicos, computadores, monitores, *notebooks*, *tablets*, que podem ser utilizados para inúmeras funções além de viabilizar leituras de arquivos de livros e periódicos, não estão amparados pela norma constitucional da imunidade do artigo 150, VI, *d*;

n) *ose-book readers*, que não passam de aparelhos eletrônicos, utilizados, com o correspondente *software*, para a leitura dos arquivos dos livros ou periódicos digitais, não se confundem, portanto, com os próprios livros ou periódicos, por isso, consoante o preceptivo constitucional do artigo 150, VI, *d*, também, não são imunes.

o) os materiais que acompanham as publicações impressas em papel só são amparados pela imunidade comentada, quando pelo valor intelectual e econômico forem bastante inferior ao conteúdo e valor da publicação impressa em papel, ou seja, quando se possa constatar que esses materiais são, de fato, acessórios do principal, que é imune.

6. Referências

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. atualizado por Misabel Abreu Machado DERZI, 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BORGES, José Souto Maior. A imunidade tributária dos produtos de informática (ICMS/IPI/ISS). **Encarte do 5º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário**. São Paulo: 21/11/96 e 22/11/96.

BRITO, Edvaldo. Software: ICMS, ISS ou imunidade tributária?. **RDDT** n. 5, São Paulo: Dialética, fev. de 1996.

CARRAZZA, Roque Antônio. Importação de Bíblias em fitas – sua imunidade – Exegese do art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 26, São Paulo: Dialética, novembro de 1997.

CARVALHO, André Castro. **Tributação de bens digitais**: Interpretação do art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal. São Paulo: MP editora, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas à obra de Aliomar BALEEIRO, **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, 8. ed. 2010.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Livro eletrônico e imunidade tributária. **Revista dos Procuradores da Fazenda Nacional**, nº 2, Rio de Janeiro: Forense, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988, v. 6, t. 1, Saraiva, 1990.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Aspectos Fundamentais do ICMS**. São Paulo: Dialética, 1997.

_____. Não incidência, imunidades e isenções do ICMS. **Revista dos Tribunais**, v. 742 – agosto de 1997.

MELLO, José Eduardo Soares de. **ICMS: Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 1996.

MORAES, Bernardo Ribeiro, em palestra proferida no 6º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário, São Paulo, 20 e 21 de novembro de 1997.

ROSSI, César Roberto. Interpretação ampliada da vedação à instituição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. **LTrSuplemento Tributário** nº 11-93.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Imunidade tributária como limite objetivo e as diferenças entre “livro” e “livro eletrônico”. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Imunidade tributária do livro eletrônico**. São Paulo: IOB, 1998.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão. **Cadernos de Direito Tributário e finanças públicas**, nº 14, São Paulo: Revista dos Tribunais, janeiro-março de 1996.

_____. Os *cd-roms* e os disquetes com programas gravados são imunes? (referente ao *software*). **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 7, São Paulo: Dialética, abril de 1996.

_____. A imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão. **Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região**. v. 8, nº 2, Brasília, abril-junho de 1996.

_____. A não-extensão da imunidade aos chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos. **Revista Dialética de Direito Tributário** nº 33, São Paulo: Dialética, junho de 1998.

_____. Imunidade tributária. In **Imunidades Tributárias**(Pesquisa Tributária. Nova Série, nº 4), MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 1998.

_____. A imunidade tributária do livro. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. São Paulo: IOB, 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. Imunidade tributária nos produtos de informática. In **5º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário – Grandes temas da atualidade**. São Paulo, 21 e 22 de novembro de 1996: IOB.

_____. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.