

IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO

CÉSAR ROSSI DOS SANTOS

SÃO PAULO/SP

2013

IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO

CÉSAR ROSSI DOS SANTOS

Monografia apresentada ao IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, como exigência parcial para obtenção da especialização em Direito Tributário.

SÃO PAULO/SP

2013

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO

Monografia submetida à avaliação dos membros integrantes da Banca Examinadora do IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, como exigência parcial para obtenção da especialização em Direito Tributário.

Aprovado em: ___/___/_____

BANCA EXAMINADORA:

_____ **Membro**

_____ **Membro**

_____ **Membro**

SÃO PAULO/SP

2013

RESUMO

O trabalho analisa o conceito de limitação ao poder de tributar como forma de conformação da competência tributária dos entes federativos, para, a seguir, delimitar um conceito de imunidade tributária, que é pressuposto para a análise da norma constante da letra *d*, VI, do artigo 150 da Constituição de 1988. Passa-se então à verificação do objeto a que se denomina “livro eletrônico”. Conclui-se que seja texto originalmente destinado à composição de um livro, contudo convertido em formato digital, sob a linguagem informática de *hipertexto*, e gravado em uma mídia eletrônica, como o CD-ROM, diferenciando-se do livro em razão de seu suporte físico e da forma como é lido. Pelo exposto, mesmo através do recurso à hermenêutica, a extensão da imunidade do livro não pode ser reconhecida para o “livro eletrônico”.

Palavras-chave: imunidade, impostos, livro, informática, hermenêutica

ABSTRACT

This paper analyzes the concept of limiting the taxing power as a standard definition of the taxing power, for, then, define a concept of tax immunity, which is a prerequisite for the analysis of the rule contained in the letter d, VI, the Article 150 of the 1988 Constitution. Then this paper checks what is the object called "electronic book". We conclude that it is the text originally intended to be the composition of a book, yet converted to digital format in the computer language hypertext, and recorded on electronic media such as CD-ROM, differing from the book because of its physical support and how it is read. For these reasons, even though with the use of hermeneutics, the extension of non-taxation of the book cannot be recognized for the "electronic book".

Keywords: Immunity, taxes, book, computer, hermeneutics

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
2. LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO.....	2
3. CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	4
3.1 Classificação	5
3.2 Interpretação	Erro! Indicador não definido.
4. IMUNIDADE, NÃO-INCIDÊNCIA E ISENÇÃO	7
5. CONSTITUIÇÃO, ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA D	8
5.1 Finalidade.....	8
5.2 Interpretação	10
6. “LIVRO ELETRÔNICO”.....	11
6.1 Conceito de livro.....	11
6.2 Conceito de “livro eletrônico”	12
6.2.1 Semelhanças com o livro tradicional	14
6.2.2 Diferenças com o livro tradicional.....	14
6.2.3 “Livro eletrônico” e outros produtos de informática	16
6.3 Interpretação	17
6.3.1 Método literal.....	17
6.3.2 Método histórico	18
6.3.3 Método valorativo.....	20
6.4 Integração.....	21
6.5 Do argumento de perda de eficácia da norma.....	22
6.6 Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.....	22
7. CONCLUSÃO	24
BIBLIOGRAFIA	26

1. INTRODUÇÃO

A presente monografia, à qual se atribuiu o título de “Imunidade tributária do livro eletrônico” pretende, precipuamente, compreender se a imunidade do livro prevista na Constituição Federal abrange o denominado “livro eletrônico”.

Diante disso, busca-se tanto os conceitos de imunidade tributária e “livro eletrônico”, como também dos institutos correlatos ao presente estudo.

Adota-se, preliminarmente, o entendimento de que as imunidades tributárias não constituem mero favor do constituinte, mas instrumento de conformação de competência tributária.

Os meios escritos de transmissão de informações, quando se encontram sob a proteção de favores fiscais, tornam-se mais acessíveis à aquisição por qualquer cidadão. Dessa forma, prestigiam-se tanto a liberdade de expressão do pensamento, como a disseminação da cultura.

Ocorre que os meios de comunicação sofreram grandes alterações no curso da história humana, pelo que se deve analisar se seu conceito, previsto constitucionalmente, manteve-se imutável. Decorre disso a necessidade de interpretar o vocábulo livro, bem como as demais expressões contidas na alínea *d* do inciso VI do artigo 150 da Constituição.

Adiante-se que, ao final, concluir-se-á pela imprestabilidade da imunidade do livro para se reconhecer qualquer favor fiscal ao chamado “livro eletrônico”, como forma de respeito aos preceitos fundamentais previstos na Constituição Federal de 1988.

2. LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO

Para Aliomar Baleeiro,¹ o tributo constitui-se como elemento constante do poder político e essencial à manutenção do Estado. Sua configuração adapta-se aos regimes políticos vigentes e afeta a própria economia local, mas não escapa à observação das Finanças Públicas, que investigam suas fontes e tentam estabelecer princípios fundamentais para a tributação.

No Brasil, seus princípios foram fixados em regras estáveis e eficazes sob a proteção de uma Constituição rígida e de um controle judiciário das leis e atos da administração pública, funcionando como limitações ao poder de tributar.

A esse respeito, o poder de tributar dos entes federativos é limitado pelas normas inflexíveis de competência. Por conseguinte, o legislativo de cada um deles somente poderá instituir o tributo expressamente previsto no texto constitucional, incorrendo em grave inconstitucionalidade a invasão da competência alheia.

Ainda para Aliomar Baleeiro, a Constituição possui vários princípios disciplinadores da tributação, como o da capacidade contributiva e - sem fazer distinção entre princípios e imunidade² - a imunidade fiscal de livros, jornais, periódico e o papel destinado à sua impressão, dos quais decorrem limitações ao poder de tributar.

Segundo sua compreensão acerca desses “princípios”, incluindo as imunidades, eles possuem nítido caráter político, dando-se destaque àqueles que integram intimamente o regime democrático, como os que garantem a liberdade de manifestação do pensamento e a de culto.

Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, analisa o tema à luz da Teoria da Linguagem. Dessa forma, a partir de suas críticas ao artigo 3º do Código Tributário

¹ **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n.º 10/1996, Rio de Janeiro, Forense, 1998, pp. 1-2.

² A. Baleeiro. Op cit. (nt. 1 supra), p. 14.

Nacional,³ pode-se compreender o tributo como uma prestação pecuniária devida pela ocorrência de fato lícito previsto em lei como pressuposto para o nascimento da relação jurídica tributária, cobrada mediante atividade administrativa vinculada.⁴

Também para este autor o poder de tributar sofre limitações. É ao traçar a competência tributária dos diferentes entes federativos que a Constituição Federal fixa os limites máximos das situações de fato sobre as quais podem ser instituídos os tributos.

Assim, a competência tributária é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.⁵

Entendendo a competência tributária como o poder atribuído pela Constituição às pessoas políticas para editar normas sobre direito tributário, não se confunde com capacidade tributária ativa, que consiste no direito do sujeito ativo da obrigação tributária de exigir o objeto da obrigação tributária.

³ Art. 3º *Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*

⁴ **Curso de direito tributário.** 17ª ed., São Paulo, Saraiva, 2005, pp. 24-27.

⁵ P. de B. Carvalho. Op. cit. (nt. 4 supra). p. 270.

3. CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Cabe observar que o conceito de imunidade tributária não se encontra definitivamente consagrado, havendo diferentes interpretações sobre o tema na doutrina.

Em um primeiro momento, pode-se afirmar que imunidades tributárias, no parecer de Aliomar Baleeiro,⁶ constituem-se em princípios dos quais decorrem as limitações ao poder de tributar e, mais especificamente, regras jurídicas constitucionais delimitativas da competência dos entes políticos estatais que obstam a atividade legislativa para a criação de imposições tributárias relativamente a certos fatos.

Referido conceito foi, inclusive, compreendido pelo constituinte originário, ao dispor expressamente das imunidades dentro da seção intitulada “das limitações do poder de tributar”.

Contudo, distante de ser aceito pacificamente pela doutrina e jurisprudência, há que se mencionarem outros entendimentos quanto ao instituto da imunidade.

Autores há que introduzem ao conceito de imunidades os direitos fundamentais que visam proteger. É assim que Ricardo Lobo Torres define imunidade tributária como “intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens e coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional”.⁷

⁶ A. Baleeiro. Op cit. (nt. 1 supra), p. 339.

⁷ **Tratado de direito constitucional financeiro, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**, Rio de Janeiro, Renovar, 1999, p. 51. No mesmo sentido, **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 15ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 2008, p. 65.

Nesse sentido, Heleno Taveira Tôres e Vanessa Nobell Garcia⁸ desenvolvem o tema para tratar das imunidades como regras constitucionais que vedam materialmente a atividade legislativa, criando uma espécie de direito subjetivo público à não tributação, como instrumento de garantia a direitos fundamentais.

Para Paulo de Barros Carvalho,⁹ configuram-se como o conjunto explícito de normas constitucionais que fixam, expressamente, a incompetência das pessoas políticas para instituir tributos em determinadas situações.

Este entendimento é acompanhado por José Souto Maior Borges¹⁰ no que tange à ideia de que imunidades tributárias são regras que delimitam a competência dos entes públicos para a instituição de tributos. Difere, porém, de Paulo de B. Carvalho ao considerá-las hipóteses de não-incidências constitucionalmente qualificadas.

3.1 Classificação

Consoante o posicionamento adotado no presente trabalho, não são todas as regras de intributabilidade que constituem hipóteses de imunidade.

Por outro lado, a Constituição faz referência a isenção ao tratar de algumas formas de imunidade, o que não descaracteriza sua qualidade de intributabilidade, como ocorre com as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.¹¹

Segundo Ricardo L. Torres, as imunidades podem ser classificadas em explícitas ou implícitas, a tributos ou a impostos, e subjetivas ou objetivas.

⁸ **Tributação e imunidade dos chamados "livros eletrônicos"** in MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2003, pp. 82-83.

⁹ P. de B. Carvalho. Op. cit. (nt. 4 supra), p. 194.

¹⁰ **Teoria geral da isenção tributária**. 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, pp. 217-218.

¹¹ P. de B. Carvalho. Op. cit. (nt. 4 supra), p. 246.

Tendo em vista a eficácia meramente declaratória das previsões constitucionais em relação às imunidades, seu rol não se restringe às vedações à instituição de tributos explícitas em vários de seus artigos, como a vedação relacionada à liberdade de culto.

Assim, por exemplo, a imunidade do mínimo existencial relativa aos bens necessários à alimentação, apesar de constar somente em normas infraconstitucionais, é imunidade.

Quanto ao objeto, as imunidades concernem a tributos em geral ou a impostos, a depender do objeto da intributação. Assim, são exemplos de imunidades a tributos a de locomoção e de comércio interlocal (artigo 150, inciso V) e ao mínimo existencial. Enquanto isso, são imunes somente a impostos as liberdades que carecem de proteção estatal positiva, devendo sofrer a incidência dos tributos contraprestacionais, como é o caso dos partidos políticos e templos religiosos.

Por último, têm-se as imunidades subjetivas ou pessoais, que vedam a incidência de tributos sobre certas pessoas, como a relativa aos entes públicos. Em contraponto, há as imunidades objetivas ou reais, que impedem a incidência de tributos sobre determinados bens ou mercadorias, qual ocorre para a proteção dos bens de consumo popular.

4. IMUNIDADE, NÃO-INCIDÊNCIA E ISENÇÃO

A primeira vista, a mesma repercussão econômica gerada por imunidades, não-incidências e isenções pode levar o intérprete a confundir os três institutos. Assim, faz-se necessária breve menção às suas diferenças.¹²

Consoante exposto no presente trabalho, imunidades tributárias não decorrem do exercício da competência tributária, mas da atuação do poder constituinte. Isenções, por sua vez, são favores fiscais instituídos pelos representantes políticos do povo como normas postas.

Assim, isenções tratam-se de normas desonerativas pela quais o próprio poder tributante limita o exercício de sua competência. Faz isso por meio de lei ordinária que derroga a norma de incidência que instituiu o tributo.

Por outro lado, as não-incidências podem ocorrer por ausência do fato jurídico tributário, inexistência legislativa da regra-matriz, falta de previsão constitucional que atribua competência para a tributação de determinado evento e incompetência para tributação de situações específicas, por expressa determinação constitucional. Neste último caso, temos a imunidade tributária.

¹² R. L. Torres. Op cit. (nt. 7 supra), pp. 471-481.

5. CONSTITUIÇÃO, ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA D

Entre as diversas normas previstas no texto constitucional, encontra-se a proibição de instituição de impostos, pelos entes políticos da República, sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.¹³

Essa norma constitucional surgiu pela primeira vez na Constituição de 1946, com o objetivo de garantir a liberdade de expressão. No período que se seguiu ao Estado Novo, houve a válida preocupação em se impedir que a imprensa fosse novamente censurada pelo governo, por meio da tributação excessiva do papel importado.¹⁴

5.1 Finalidade

A regra visa, diretamente, proteger livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão da incidência de impostos,¹⁵ proporcionando o barateamento do seu processo de produção e circulação, constituindo-se em imunidade objetiva. Acompanha, portanto, o bem, não importando com quem esteja.¹⁶ Desta forma, não

¹³ Art. 150. *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: [...] d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.*

¹⁴ Assim, o instrumento da imunidade de livros figura latente, não possuindo concretude histórica para o seu reconhecimento. Contudo, caso haja uma mudança significativa na conjuntura política, em que se use da tributação para conter o conhecimento da realidade, a vedação à imposição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel para a sua impressão novamente ganhará a qualidade de imunidade, pois será meio hábil para a garantia de um direito à liberdade, ou seja, o de livre expressão do pensamento. Isto posto que os direitos fundamentais prescindem de declaração constitucional para serem exigidos, visto que inerentes ao ser humano, sendo logicamente anteriores ao Estado.

¹⁵ EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. COFINS. IMUNIDADE. LIVROS. 1. A imunidade tributária prevista na alínea "d" do inciso VI do artigo 150 da Constituição do Brasil não alcança as contribuições para a seguridade social, não obstante sua natureza tributária, vez que imunidade diz respeito apenas a impostos. Precedentes. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 342336 do Rio Grande do Sul, Relator Ministro Eros Grau, julgado em 20 de março de 2007, [online] in <http://www.stf.gov.br> [09-05-2013].)

¹⁶ H. de B. Machado. **Curso de direito tributário**. 24ª ed., São Paulo, Malheiros, 2004, p. 73.

excluirá o sujeito que com eles lida da incidência dos impostos que digam respeito exclusivamente a sua pessoa, como o imposto sobre a renda.¹⁷

Na sua origem, a regra constitucional teve por objetivo garantir a liberdade de expressão, de forma que nenhum ato de governo pudesse, por meio da tributação do papel, repetir a censura infligida sobre a imprensa durante o Estado Novo.¹⁸ Nesse aspecto, verificou-se a presença de verdadeiros direitos individuais ao regime democrático, exercidos através da liberdade de manifestação do pensamento e da crítica a governos e homens públicos¹⁹.

Em decorrência desse fato histórico, grande parte dos juristas ainda defende que a finalidade dessa imunidade restringe-se à preservação da liberdade de expressão intelectual, científica e artística e da manifestação do pensamento.²⁰

Contudo, os constituintes de 1946 pretenderam defender mais do que a liberdade de expressão, mas, também, o amparo e estímulo à cultura através da diminuição da carga fiscal sobre a matéria-prima de livros, jornais e periódicos, o que exclui estes meios caso sirvam somente para interesses pessoais de propaganda comercial ou profissional, qual ocorre com os catálogos de mercadorias e cartazes²¹.

Nessa linha de pensamento, a Constituição de 1967 ampliou a redação do dispositivo para abranger mais do que o papel para impressão, como também o próprio livro, jornal e periódico acabados, que ficavam a mercê do legislador infraconstitucional.²²

¹⁷ A. Baleeiro. Op cit. (nt. 1 supra), p. 339.

¹⁸ H. T. Tôrres e V. N. Garcia. Op cit. (nt. 8 supra), p. 86.

¹⁹ A. Baleeiro. Op cit. (nt. 1 supra), p. 340.

²⁰ H. T. Tôrres e V. N. Garcia. Op cit. (nt. 8 supra), p. 86.

²¹ Para Aliomar Baleeiro, há verdadeiro interesse social na melhoria do nível intelectual, técnico, moral, político e humano da comunidade, sem o que não são possíveis as amplas informações e os livres debates pressupostos para um regime democrático (Op cit. (nt. 1 supra), p. 340).

²² Ruy Barbosa Nogueira. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na constituição de 1988**. 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1992, p. 141.

Cabe ressaltar que a norma não pretende atender ao princípio do mínimo existencial, visto que privilegia ricos e pobres indistintamente, pois protege muito além da parcela do patrimônio pessoal que seja essencial à dignidade do ser humano no que toca à educação.

Atualmente, deve-se conceber essa imunidade como forma de garantia à irradiação da cultura e da educação, mediante o barateamento de livros, jornais e periódicos.²³

5.2 Interpretação

Preliminarmente, cabe destacar que não há consenso na doutrina acerca da interpretação da imunidade constitucional sobre o livro, havendo posições tanto em prol de interpretações extensivas quanto restritivas da regra constitucional.

Na realidade, não se deve interpretar a norma de forma a se ultrapassar sua possibilidade expressiva, sob pena de permitir a intervenção de convicções e interesses pessoais no processo hermenêutico.

Ademais, a interpretação extensiva não tem cabimento nas normas de imunidade, as quais não contêm rol meramente exemplificativo das situações por ela protegidas, mas, pelo contrário, taxativo.²⁴

Isso se deve ao fato de que constituem normas de exceção ao princípio da universalidade e da generalidade da tributação,²⁵ pelo qual todos devem, a princípio, contribuir para o bem comum.

²³ H. T. Tôres e V. N. Garcia. Op cit. (nt. 8 supra), p. 87.

²⁴ H. T. Tôres e V. N. Garcia. Op cit. (nt. 8 supra), p. 88.

²⁵ Kiyoshi Harada. **Imunidade do livro** in PEIXOTO, Marcelo Magalhães e CARVALHO, Cristiano (coord.). **Imunidade tributária**, São Paulo, MP Editora, 2005, p. 209. Em sentido contrário, José Souto Maior Borges. Op cit. (nt. 10 supra), p. 221.

6. “LIVRO ELETRÔNICO”

Compreendidos alguns conceitos relacionados à imunidade constitucional dos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão, resta verificar se o instituto abrange também o denominado “livro eletrônico”.

6.1 Conceito de livro

Perscrutando um dicionário,²⁶ verifica-se que o verbete “livro” o define como “reunião de folhas ou cadernos, cosidos ou por qualquer outra forma presos por um dos lados, e enfeixados ou montados em capa flexível ou rígida”. Trata-se do livro tradicional, numa acepção não técnica do termo.

Concepção no mesmo sentido pode ser encontrada nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado,²⁷ pelas quais livro é texto de qualquer gênero impresso em papel.

²⁶ Aurélio Buarque de Holanda Ferreira. **Dicionário Aurélio eletrônico - século xxi**. s. l., Nova Fronteira, versão eletrônica: Lexikon Informática, 1999.

²⁷ *Os livros e livretes (pequenos livros), constituídos essencialmente por textos de qualquer gênero, impressos em quaisquer caracteres (incluídos os caracteres Braille e os caracteres estenográficos) e em qualquer língua. Estes artigos compreendem as obras literárias de qualquer gênero, os manuais (incluídos os cadernos destinados a trabalhos educativos, às vezes chamados cadernos de escrita), com ou sem textos narrativos, contendo questões ou exercícios (com, em geral, espaços destinados a serem completados a mão), as publicações técnicas, as obras de consulta tais como os dicionários, as enciclopédias, os anuários (os catálogos telefônicos, por exemplo, inclusive as “páginas amarelas”), os catálogos de museus, de bibliotecas, etc. (exceto os catálogos comerciais), os livros litúrgicos, os saltérios (que não constituam obras musicais impressas na acepção da posição 49.04), os livros para crianças (exceto álbuns ou livros de imagens e álbuns para desenhar ou colorir, para crianças, da posição 49.03). Estes artigos podem apresentar-se em brochura, cartonados ou encadernados, mesmo em tomos distintos ou ainda em fascículos, in plano ou folhas separadas, que constituam uma obra completa ou uma parte de uma obra e se destinem a ser brochados, cartonados ou encadernados. As sobrecapas, os fechos e protetores semelhantes, os marcadores de página e outros acessórios consideram-se parte integrante dos livros quando sejam com estes fornecidos.* (Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, 49.01, A, com texto consolidado na Instrução Normativa RFB n.º 807, de 11 de janeiro de 2008, publicada no DOU de 7.2.2008).

Pode-se concluir, portanto, que livro é o escrito impresso em papel com conteúdo cultural.²⁸ Infere-se disso não ser imune o livro que não tenha finalidade de transmitir cultura, como os livros comerciais,²⁹ ou que não tenha por base o papel.

6.2 Conceito de “livro eletrônico”

A princípio, analisando o verbete “livro” em um dicionário, verifica-se que a palavra tem por significado primário a que corresponde ao livro tradicional,³⁰ encontrando-se a locução “livro eletrônico”³¹ mais a baixo, destacada da área de acepções da palavra “livro”.

Dessa observação tem-se que, para um dicionário, que pode ser considerado uma fonte não-técnica ou popular de significados, livro e “livro eletrônico” não se confundem, diferenciando-se quando ao suporte, porquanto este seria a versão publicada em mídia digital daquele.

Compulsando o ordenamento pátrio, observa-se, ainda, que o legislador infraconstitucional³² também distinguiu o livro, para efeitos da Política Nacional do Livro, do “livro eletrônico”, cuja dessemelhança estaria no meio físico em que o texto é transmitido, no primeiro caso o papel e no segundo, o meio digital.

²⁸ R. L. Torres. Op cit. (nt. 7 supra), pp. 292-293.

²⁹ H. de B. Machado e H. de B. Machado Segundo. **Imunidade tributária do livro eletrônico** in MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2003, pp. 101-102.

³⁰ *Reunião de folhas ou cadernos, cosidos ou por qualquer outra forma presos por um dos lados, e enfeixados ou montados em capa flexível ou rígida.*

³¹ *Versão de um livro publicada em mídia digital, como, p. ex., CD-ROM.*

³² Art. 1º *Esta Lei institui a Política Nacional do Livro, mediante as seguintes diretrizes: [...] II - o livro é o meio principal e insubstituível da difusão da cultura e transmissão do conhecimento, do fomento à pesquisa social e científica, da conservação do patrimônio nacional, da transformação e aperfeiçoamento social e da melhoria da qualidade de vida;*

Art. 2º *Considera-se livro, para efeitos desta Lei, a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato e acabamento.* Parágrafo único. *São equiparados a livro: [...] VII - livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual;* (Brasil, lei federal n.º 10.753, que Institui a Política Nacional do Livro, publicada no Diário Oficial da União de 31 de outubro de 2003, edição extra)

A doutrina costuma, ainda, compreender dentro da expressão “livro eletrônico” os textos noticiosos disponibilizados em sítios da Internet.³³

A forma como o “livro eletrônico” apresenta-se no mundo da informática é bastante variada. O Dicionário Aurélio Eletrônico - Século XXI,³⁴ por exemplo, constitui-se de *package software*, ou seja, um programa de computador que contém, além dos verbetes de um dicionário em papel, toda uma estrutura própria para o seu fácil acesso, inclusive funções de busca, índices remissivos e ícones que expandem o texto básico para trazer exemplos relativos ao termo pesquisado.

O conceito de *software* é recente e amplo, podendo corresponder aos elementos de identificação e análise de um problema a ser resolvido por um computador, ao programa de computador que resulta da análise desse problema ou ao material de apoio correspondente. Verifica-se, no entanto, que a ideia de *software* gira em torno do componente programa de computador, com este confundindo-se inclusive na legislação estrangeira.³⁵

Além disso, o termo *package software*, ou “de prateleira” (*off the shelf*) ou “fechado”, qualifica o software que é vendido ao público em geral, acabado e pronto para o uso. Difere assim do *customized software*, em que o fornecedor realiza alterações pontuais sobre o programa básico a pedido do consumidor, e do *custom made software*, que indica o programa de computador desenhado, *ab ovo*, segundo as especificações do solicitante do serviço.³⁶

³³ H. de B. Machado e H. de B. Machado Segundo. Op cit. (nt. 29 supra), p. 98, nt. 4.

³⁴ Op cit. (nt. 29 supra).

³⁵ Edvaldo Brito. **O livro eletrônico é imune** in MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2003, pp. 48-49.

³⁶ Consequência dessa classificação pode ser observada nos diferentes campos de incidência em que esses produtos podem ser localizados. Assim, sobre o *software* de prateleira incide o ICMS, posto que é produto acabado colocado no comércio (ainda que, a rigor, haja a transferência, tão-só, de licença de uso com direitos limitados), enquanto se impõem o ISS sobre os *custom made* e *customized softwares*, por consistirem em objeto material resultante de uma prestação de serviço de encomenda (R. L. Torres. **Imunidade tributária nos produtos de informática** in MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2003, p. 231). Esse entendimento está de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma, Recurso Extraordinário n.º 176.626-3 de São Paulo, Relator Ministro Sepúlveda

Outra forma de apresentação dos “livros eletrônicos” ocorre através de arquivos de texto, que podem ou não incluir imagens. Esses ficheiros, como os conhecidos pelas extensões “.doc” e “.pdf”, necessitam de um *software* que lhes promova a leitura, quais o *Microsoft Word*[®] e o *Adobe Acrobat Reader*[®].

Independentemente de adquirir a forma de *software* ou arquivo de texto, os “livros eletrônicos” materializam-se por diferentes meios. São exemplos tanto o DVD comprado numa loja, como o arquivo “baixado” da Internet.³⁷

6.2.1 Semelhanças com o livro tradicional

Sendo o “livro eletrônico” transcrição no meio digital do livro originalmente impresso,³⁸ verifica-se que, quanto ao conteúdo, os suportes não divergem e, portanto, possuem a mesma finalidade: a transmissão de cultura.

6.2.2 Diferenças com o livro tradicional

Como já exposto, o suporte do “livro eletrônico” não se confunde com o do livro tradicional, que é o papel de impressão. O “livro eletrônico”, por sua vez, tem seu conteúdo acondicionado em mídia digital, seja de um CD-ROM, seja de um servidor de Internet.

A diferença no suporte implica em modo diverso de armazenamento das informações, que não se fazem mais por meio de tipos que marcam um papel com

Pertence, julgado em 10 de novembro de 1998, disponível [online] in <http://www.stf.gov.br> [16-09-2013]).

³⁷ R. L. Torres. Op cit. (nt. 36 supra), p. 235.

³⁸ R. L. Torres. Op cit. (nt. 7 supra), p. 302.

tinta. Assim, o “livro eletrônico” tem como base operacional um *software*,³⁹ que organiza o conteúdo em hipertexto.

Trata-se do choque entre cultura tipográfica e cultura eletrônica,⁴⁰ ou seja, do texto impresso em papel para o disponível por meio de equipamentos eletrônicos.

A nova forma de interação com a informação cultural não é mais linear, como em um livro, porém maleável, dispendo de novas ferramentas para seu acesso.⁴¹ Assim, o usuário não fica preso ao encadeamento de ideias proposto pelo autor do texto, podendo fazer caminho diverso por meio de atalhos às matérias de interesse ou de sistemas de busca de palavras.

Existem, ainda, *softwares* que permitem a sua leitura por deficientes físicos e mentais, além de analfabetos e crianças de pouca idade.⁴²

Não se negam, portanto, certas vantagens que o “livro eletrônico” possa ter sobre o livro,⁴³ porém não constituem critério objetivo de interpretação de normas, mas tão-somente se prestam para marcar as grandes diferenças entre os dois meios de comunicação.

No que toca aos “livros eletrônicos” acessíveis a quem não consegue ler, sua funcionalidade restringe-se a traduzir em áudio ou desenhos gráficos o conteúdo escrito, qual o fazem as já conhecidas fitas magnéticas de áudio ou vídeo.

Destaque-se que não basta olhar para um CD-ROM ou para um disquete para ler seu conteúdo. Diferentemente dos livros, “livros eletrônicos”

³⁹ R. L. Torres. Op cit. (nt. 7 supra), pp. 302-304.

⁴⁰ R. L. Torres. Op cit. (nt. 7 supra), pp. 286-292.

⁴¹ R. L. Torres. Op cit. (nt. 7 supra), pp. 300-301.

⁴² H. de B. Machado e H. de B. Machado Segundo. Op cit. (nt. 29 supra), p. 117.

⁴³ H. de B. Machado e H. de B. Machado Segundo. Op cit. (nt. 29 supra), p. 116.

necessitam de um instrumento intermediário para permitir acesso ao seu conteúdo, qual seja um computador ou equipamento assemelhado.⁴⁴

6.2.3 “Livro eletrônico” e outros produtos de informática

Como se verifica do conceito de “livro eletrônico”, este não se confunde com outros produtos da tecnologia da informação, quais jogos, sistemas operacionais e processadores de texto. Apesar de apresentarem a mesma forma, ou seja, serem produtos do intelecto⁴⁵ inscritos por meio de programação em mídias digitais, seus conteúdos não se confundem.⁴⁶

Os jogos eletrônicos constituem formas modernas de brinquedos, proporcionando diversão em geral descompromissada com qualquer conteúdo cultural, salvo superficialmente.

Por sua vez, os sistemas operacionais figuram como a base de operação sobre a qual outros aplicativos são acionados e podem trabalhar, entre eles o próprio “livro eletrônico”, mas com este não se misturam, posto não terem a finalidade mediata de trazer conhecimento.

Quanto a processadores de texto, estes são as ferramentas do mundo da informática que permitem a inserção dos caracteres que formam tanto livros em papel como livros eletrônicos na atualidade. Por si sós, nada ensinam ou instruem.

Por oportuno, esclareça-se que somente metaforicamente há correspondência entre livros, jornais e periódicos com os formatos de textos em mídia

⁴⁴ Hoje em dia vários equipamentos eletrônicos permitem o armazenamento e a leitura de textos digitais. Entre eles vêm-se desde *handhelds* até celulares.

⁴⁵ Edvaldo Brito. Op cit. (nt. 35 supra), p. 45.

⁴⁶ H. de B. Machado e H. de B. Machado Segundo. Op cit. (nt. 29 supra), pp. 111-112.

eletrônica a que se atribuem os mesmo termos.⁴⁷ “Livros eletrônicos” não são livros, nem textos noticiosos na Internet são jornais.

Por fim, pode-se dizer que, qual o caderno de anotações e o livro caixa não possuem conteúdo informacional, mas apenas servem de suporte para futuras inscrições, os disquetes e os *compact discs* virgens não podem receber o benefício da intributação, ao contrário do que alguns pretendem.⁴⁸

6.3 Interpretação

Apesar de a doutrina aconselhar a aplicação de determinados métodos interpretativos, com a finalidade de esgotar a atividade hermenêutica,⁴⁹ parte-se do suposto de que a interpretação não possui um rol fixo de métodos, bem como a legislação infraconstitucional, qual o Código Tributário Nacional, não vincula a interpretação constitucional,⁵⁰ adotam-se, no caso em exame, os métodos literal, histórico e valorativo, em função de sua maior relevância para o propósito do presente trabalho.⁵¹

6.3.1 Método literal

Ordinariamente, pode-se dizer que a interpretação literal seria aquela em que o intérprete considera a literalidade do texto, restringindo-se à construção gramatical em que se exprime.⁵²

⁴⁷ R. L. Torres. Op cit. (nt. 36 supra), p. 233.

⁴⁸ H. de B. Machado e H. de B. Machado Segundo. Op cit. (nt. 29 supra), p. 112.

⁴⁹ P. de B. Carvalho. Op cit. (nt. 4 supra), pp. 98-99.

⁵⁰ R. L. Torres. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**, 4ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 2006, pp. 343 e 172, respectivamente; Kiyoshi Harada. Op cit. (nt. 25 supra), p. 210.

⁵¹ R. L. Torres. Op cit. (nt. 7 supra), p. 307.

⁵² P. de B. Carvalho. Op cit. (nt. 4 supra), p. 98.

Contudo, interpretação literal não significa restrita, mas a que considera a possibilidade expressiva do texto normativo e os valores nele contidos.⁵³

Nesse sentido, observa-se a confusão comum entre os autores que escrevem sobre o tema, qual seja apresentar o continente pelo conteúdo, ou melhor, o livro pelo texto, erro este conhecido como metonímia.⁵⁴ Dessa forma, costumam defender que os gregos ou egípcios escreveram livros, e não textos, sobre tábuas revestidas de cera ou papiro.⁵⁵ Em função desse erro chegam a confundir a evolução do livro, que é espécie, com a modificação na história do gênero suporte para a escrita.

Há quem entenda, ainda, indiferentemente livros e “livros eletrônicos” como suportes materiais que consubstanciam um mesmo fazer intelectual.⁵⁶ Contudo, os instrumentos do mundo físico correspondentes a cada um não possuem a mesma denotação. Livro em nada se assemelha com o CD-ROM ou o servidor de Internet que armazenam arquivos e programas.⁵⁷

Ante o exposto, verifica-se que o “livro eletrônico”, por não consistir a rigor nem livro, jornal ou periódico, nem conter os mesmos valores, não pode ser entendido como abarcado pela imunidade.

6.3.2 Método histórico

⁵³ R. L. Torres. Op cit. (nt. 7 supra), p. 307.

⁵⁴ *Tropo que consiste em designar um objeto por palavra designativa doutro objeto que tem com o primeiro uma relação de causa e efeito (trabalho, por obra), de continente e conteúdo (copo, por bebida), lugar e produto (porto, por vinho do Porto), matéria e objeto (bronze, por estatueta de bronze), abstrato e concreto (bandeira, por pátria), autor e obra (um Camões, por um livro de Camões), a parte pelo todo (asa, por avião), etc.* (Aurélio Buarque de Holanda Ferreira. Op cit. (nt. 26 supra), verbete “metonímia”)

⁵⁵ H. de B. Machado, H. de B. Machado Segundo. Op cit. (nt. 29 supra), p. 101.

⁵⁶ Edvaldo Brito. Op cit. (nt. 35 supra), pp. 51-52.

⁵⁷ Eurico Marcos Diniz de Santi. **Livro eletrônico: o alcance da imunidade é que prestigia os princípios constitucionais** in MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2003, p. 57.

Pelo método histórico, pretende-se a investigação das circunstâncias objetivas e subjetivas que envolveram a criação da norma.⁵⁸ Contudo, tendo em vista que o texto constitucional é de promulgação recente e que o contexto histórico não se alterou fortemente desde 1988, denota-se ser basicamente o mesmo o ambiente atual e o da assembleia constituinte.

Observe-se que a tecnologia atual empregada na programação de livros eletrônicos e o software que os contém já existiam ao final da década de oitenta.

Além disso, não custa recordar que já era difundido o uso de rádio, cinema, discos de vinil, televisão, vídeos cassetes, *slides* e dos, então novos, CDs de áudio, entre outros meios, como instrumento de ensino. Vide os cursos de língua estrangeira há muito gravados em vinil ou fitas de áudio para aprendizado autodidata. No entanto, nenhum desses instrumentos é imune.

Na referida reunião de representantes do povo, dez emendas⁵⁹ ao projeto de texto constitucional foram propostas à Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas,⁶⁰ pretendendo introduzir outras mídias de transmissão de cultura, bem como outros insumos ao fabrico de livros, jornais e periódicos. Contudo todas foram rejeitadas sob o argumento genérico, em sua maior parte, de que apenas as imunidades tributárias clássicas seriam mantidas no texto a ser votado, devendo os demais incentivos fiscais ser concedidos em sede de legislação infraconstitucional.

Arrisca-se dizer que a ideia do constituinte foi a de proteger as publicações e o seu suporte mais comuns e simples, a fim de atender o princípio do mínimo existencial, para que não se criasse privilégio odioso em relação a meios de comunicação mais complexos e caros e, no entanto, que exercem a mesma função, qual seja, informar.

⁵⁸ P. de B. Carvalho. Op cit. (nt. 4 supra), p. 98.

⁵⁹ Entre as emendas, inclui-se a proposta por Ives Gandra da Silva Martins, cf. **Imunidades tributárias** in MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2003, p. 127.

⁶⁰ Senado. **Bases históricas do congresso nacional**. disponível [online] in [http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/basesHist/asp/detalheDocumento.asp?codBase=4& \[29-06-2013\]](http://www.senado.gov.br/sf/legislacao/basesHist/asp/detalheDocumento.asp?codBase=4& [29-06-2013]).

Assim, não tem cabimento afirmar que a expressa menção a papel no texto constitucional deva-se por razões meramente históricas.⁶¹

Conclui-se disso que a vontade do constituinte negou expressamente a extensão do favor fiscal em questão a mídias modernas, tais como “livro eletrônico”.

6.3.3 Método valorativo

A interpretação finalista do “livro eletrônico” deve ter em consideração os valores e princípios que a constituição procura preservar.⁶²

Cabe dizer que, na atualidade, um sistema constitucional formado unicamente de regras, que se aplicam mediante a subsunção ao fato concreto, restaria extremamente frágil,⁶³ ainda mais ante à constante evolução da sociedade. Desta forma, o ordenamento reconhece princípios que norteiam a sua interpretação.

Com o favor fiscal em questão a constituição pretende baratear a aquisição dos meios de comunicação que menciona a fim de transmitir mais facilmente a cultura e a informação. Apesar de o “livro eletrônico” servir como meio de transmissão dessas informações, o objetivo de baratear o acesso não pode ser cumprido por essa via, tendo em vista que o “livro eletrônico” depende de um equipamento de tecnologia cara para sua tradução e leitura.

Assim, a extensão do instituto não prestaria à sua função de reduzir de custos dos produtos que protege para adequação à capacidade contributiva de quem os compra. E essa constatação não pode ser derrubada pelo argumento de que a imunidade

⁶¹ Roque Antonio Carrazza. **Livro eletrônico – imunidade tributária – exegese do art. 150, d, da constituição federal** in MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2003, p. 269.

⁶² R. L. Torres. Op cit. (nt. 7 supra), pp. 310-313.

⁶³ H. de B. Machado, H. de B. Machado Segundo. Op cit. (nt. 29 supra), pp. 109-111.

pretende proteger a livre comunicação dos cidadãos,⁶⁴ visto que, como anteriormente exposto, a proteção à liberdade de manifestação de ideias encontra-se latente no atual contexto, de democracia vigente.

Além desse fato, a extensão da imunidade tributária ao “livro eletrônico” ofende o princípio da igualdade, previsto na cabeça do artigo 5º.⁶⁵ Isto, pois promoveria tratamento desigual entre os contribuintes de impostos, criando privilégio fiscal sem justificativa diante do fim colimado pela constituição.

Não se olvide que a concessão de privilégio odioso ofende a liberdade relativa de terceiros que, na condição de contribuintes, custearão o sistema em substituição àquele que deixou de contribuir.⁶⁶

Não há, desta forma, valor constitucional que permita a inclusão do “livro eletrônico” na imunidade em questão.

6.4 Integração

Também a integração constitui argumento de pequeno valor para a pretensão de se estender a imunidade ao “livro eletrônico”.

O texto constitucional não possui lacunas a serem preenchidas por meio da integração, nem cabe analogia entre as mídias constantes da norma, que têm como suporte o papel, e o “livro eletrônico”, que tem como sustentáculos meios digitais,⁶⁷ seja de CD-ROM ou hipertexto na Internet.

⁶⁴ H. de B. Machado, H. de B. Machado Segundo. Op cit. (nt. 29 supra), p. 113.

⁶⁵ Art. 5º *Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*

⁶⁶ R. L. Torres. Op cit. (nt. 7 supra), p. 341.

⁶⁷ R. L. Torres. Op cit. (nt. 7 supra), pp. 313-315; Kiyoshi Harada. Op cit. (nt. 25 supra), p. 209.

6.5 Do argumento de perda de eficácia da norma

Ao contrário do que autores como Hugo de Brito Machado⁶⁸ e Ives Gandra da Silva⁶⁹ sustentam, uma possível supressão dos livros em papel e a sua substituição em definitivo pelas mídias eletrônicas não justifica a ampla interpretação do dispositivo, a ponto de exercer típica função legislativa.

Aliás, a perspectiva de inexorável desenvolvimento da humanidade é apenas a uma aparência. A evolução das sociedades não é uma constância rumo à maior complexidade de suas relações ou seus inventos. A evolução tanto cultural como a biológica pautam-se pela melhor adaptação ao meio. Portanto, a ideia de evolução do meio escrito de comunicação não se presta, por si só, como argumento para a imediata exclusão do “livro eletrônico” do campo de incidência de impostos. Pode ocorrer que o livro em papel mantenha-se como o principal difusor de cultura ainda por muitos mais séculos.

Assim, não pode a possível perda de eficácia da norma em questão constituir fundamento para a corrupção de seu significado. Está-se diante de imunidade instalada pelo poder constitucional e, portanto, passível de alteração pelos representantes do povo.⁷⁰

6.6 Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

⁶⁸ H. de B. Machado, H. de B. Machado Segundo. Op cit. (nt. 29 supra), p. 115.

⁶⁹ **Imunidades tributárias** in MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2003, p. 127.

⁷⁰ Tramitam pela Câmara dos Deputados diversas propostas de emenda à constituição que têm por objeto tornar imunes *softwares* e “livros eletrônicos”, como as PECs 137/2012 e 150/2012. (Câmara dos Deputados. **Consulta tramitação das proposições**. disponível [online] in http://www.camara.gov.br/sileg/Prop_Detalhe.asp?id=316987 [16-09-2013])

O Ministro da Suprema Corte Cezar Peluso, em decisão que conheceu e deu provimento a agravo de instrumento do Estado do Rio de Janeiro,⁷¹ entendeu que dicionário eletrônico não se encontra protegido pela regra protetiva, evocando o conceito da súmula n.º 657 de que *software* não é filme ou papel para impressão.

A decisão em apreço foi proferida monocraticamente, porém baseada em súmula editada pelo Plenário do tribunal, indicando sua propensão a excluir, desta forma, o “livro eletrônico” do rol do inciso *d* quando tenha por suporte o *software*.

Em 2012, o Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral da questão.⁷²

⁷¹ Supremo Tribunal Federal, Decisão Monocrática, Agravo de Instrumento n.º 220.503-1 do Rio de Janeiro, Relator Ministro Cezar Peluso, julgado em 09 de setembro de 2004, disponível [online] in <http://www.stf.gov.br> [16-09-2013].

⁷² Supremo Tribunal Federal, Decisão Plenária, Recurso Extraordinário n.º 330.817 do Rio de Janeiro, Relator Ministro Dias Toffoli, julgado em 20 de setembro de 2012, disponível [online] in <http://www.stf.gov.br> [16-09-2013].

7. CONCLUSÃO

Neste trabalho, analisou-se o conceito de limitação ao poder de tributar, como o conjunto de regras instituídas pela Constituição para conformação da competência tributária dos entes federativos.

Em seguida, buscou-se delimitar um conceito de imunidade tributária, em meio a várias definições encontradas na doutrina, preferindo-se aquele que a compreende como “*a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas*”.⁷³

Conhecidos os pressupostos, da análise da norma constante da letra *d*, VI, do artigo 150 da Constituição de 1988, afere-se que esta vedação à instituição de impostos constitui imunidade.

Por consequência, por se tratar de exceção à incidência impositiva, sua compreensão não pode ser ampla, de forma a ultrapassar a possibilidade expressiva de seu texto ou a finalidade pretendida.

Diante do exposto, passa-se à verificação do objeto a que se denomina “livro eletrônico”. Conclui-se que seja texto originalmente destinado à composição de um livro, contudo convertido em formato digital, sob a linguagem informática de *hipertexto*, e gravado em uma mídia eletrônica, como o CD-ROM.

Basicamente, diferencia-se do livro em razão de seu suporte físico e da forma como é lido. O livro consubstancia-se em tipos impressos sobre o papel, sendo lido linearmente, enquanto o “livro eletrônico” tem como suporte a programação de um

⁷³ P. de B. Carvalho. Op cit. (nt. 4 supra), p. 185.

software, podendo ser decifrado em qualquer ordem, inclusive por meio de ferramentas de busca de palavras, ou com o auxílio de recursos multimídia.

Mesmo através do recurso à hermenêutica, a extensão da imunidade do livro não pode ser reconhecida para o “livro eletrônico”. Literalmente, os objetos não coincidem. Bem como o legislador tão-pouco quis introduzir a sua proteção no texto constitucional.

BIBLIOGRAFIA

ALVES, Eliana Calmon. **A tributação dos serviços prestados pelas provedoras da internet** *in* **Informe jurídico da biblioteca ministro Oscar Saraiva**, Brasília, v. 15, n. 2, jul./dez. 2003, pp. 231-238.

BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n.º 10/1996, Rio de Janeiro, Forense, 1998, pp. 859.

BARRETO, Aires F. **Livro eletrônico: o alcance da imunidade é que prestigia os princípios constitucionais** *in* MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2003, pp. 7-13.

BARROSO, Luís Roberto e BARCELLOS, Ana Paula de. **O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro** *in* **Revista de direito da procuradoria-geral da câmara municipal do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, 2003, pp. 91.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3ª ed., São Paulo, Malheiros, 2001, pp. 399.

BRITO, Edvaldo. **O livro eletrônico é imune** *in* MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2003, pp. 35-54.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª ed., São Paulo, Malheiros, 2006.

_____. **Livro eletrônico – imunidade tributária – exegese do art. 150, d, da constituição federal** *in* MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2003, pp. 254-272.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17^a ed., São Paulo, Saraiva, 2005.

_____. **Direito tributário: linguagem e método**. 4^a ed., São Paulo: Noeses, 2011.

CASTRO, Aldemario Araujo. **A imunidade tributária do livro eletrônico** *in* PEIXOTO, Marcelo Magalhães e CARVALHO, Cristiano (coord.). **Imunidade tributária**, São Paulo, MP Editora, 2005, pp. 17-24.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988 – sistema tributário**, 5^a ed. rev. e amp., Rio de Janeiro, Forense, 1993, pp. 423.

_____. **A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão** *in* MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2^a ed., São Paulo, Atlas, 2003, pp. 273-281.

COSTA, Alcides Jorge. **A efetiva aplicação de imunidade de livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão** *in* COSTA, Alcides Jorge, SCHOUERI, Luís Eduardo, BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.). **Direito tributário atual n.º 17**, São Paulo, Dialética, 2003, pp. 13-19.

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

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário Aurélio eletrônico - século xxi**. s. l., Nova Fronteira, versão eletrônica: Lexikon Informática, 1999.

HARADA, Kiyoshi. **Imunidade do livro** *in* PEIXOTO, Marcelo Magalhães e CARVALHO, Cristiano (coord.). **Imunidade tributária**, São Paulo, MP Editora, 2005, pp. 205-212.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24ª ed., São Paulo, Malheiros, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Imunidade tributária do livro eletrônico** in MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2003, pp. 101-105.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades tributárias** in MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2003.

_____. (org.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo, Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. - (Pesquisas tributárias. Nova Serie; n. 4)

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3ª ed., Malheiros, São Paulo, 1993.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Da interpretação e da aplicação das leis tributárias**. 2ª ed., São Paulo, 1965, RT, pp. 138.

_____. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na constituição de 1988**. 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 1992, pp. 227.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de Oliveira. **Contribuições sociais – aspectos constitucionais**. Resenha Tributária, São Paulo, fev/92, pp. 11-51.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Livro eletrônico: o alcance da imunidade é que prestigia os princípios constitucionais** in MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2003, pp. 55-67.

TÔRRES, Heleno Taveira e GARCIA, Vanessa Nobell. **Tributação e imunidade dos chamados "livros eletrônicos"** in MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2003, pp. 79-96.

TORRES, Ricardo Lobo. **A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar** in FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e limites da tributação**, São Paulo, Quartier Latin, 2005, PP. 429-445.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 15ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 2008.

_____. **Imunidade tributária nos produtos de informática** in MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2ª ed., São Paulo, Atlas, 2003, pp. 223-238.

_____. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**, 4ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 2006, pp. 205

_____. **Tratado de direito constitucional financeiro, volume III; os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**, Rio de Janeiro, Renovar, 1999, pp. 577.