

O ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS AOS LIVROS ELETRÔNICOS (E-BOOKS) E LEITORES DIGITAIS (E-READERS)

Guilherme Augusto Pinto da Silva¹

Resumo: A controvérsia acerca do alcance da imunidade prevista no artigo 150, VI, alínea “d” da Constituição Federal Brasileira tem sido objeto de preocupação de renomados juristas. A imunidade dos livros, jornais e periódicos, prevista no referido dispositivo constitucional, estaria relacionada ao exercício da liberdade do homem. Partindo desse pressuposto, parte da doutrina atribui interpretação extensiva ao texto constitucional, a fim de que a norma imunizante alcance sua finalidade, enquanto outra corrente doutrinária atém-se à literalidade do texto, em uma interpretação restritiva. Com o surgimento das novas tecnologias – não conhecidas à época da redação constitucional – cogita-se a aplicação da imunidade em relação aos livros, a todo material que sirva de suporte à confecção dos livros, livros eletrônicos e aos aparelhos utilizados como leitores.

Palavras-chave: Imunidade. Livros. E-books. Kindle. Ipad. Iphone. Livro eletrônico. Leitor digital.

Sumário: Introdução; 1. Imunidade Tributária; 2. A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal Brasileira; 2.1. O livro eletrônico; 2.2. Complemento ou brinde; 3. Os leitores de livros digitais; Conclusão; Referências.

¹ Mestrando em Direito – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Bolsista do Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – CNPq. Advogado.

Abstract: The controversy about the scope of immunity provided for in Article 150, VI, "d" of the Federal Constitution has been a concern of renowned jurists. The immunity of books, newspapers and periodicals, under that constitutional provision, would be related to the exercise of human freedom. Based on this assumption, part of teaching gives broad interpretation to the constitutional text, so that the standard immunizing achieve its goal, while another current doctrinal sticks to the literal text in a restrictive interpretation. With the emergence of new technologies - not known at the time of the constitutional drafting - is considering the application of immunity in relation to books, all materials that serve as the manufacture of books, electronic books and apparatus as readers.

Keywords: Immunity. Books. E-books. Kindle. Ipad. Iphone. Electronic book. E-reader.

Summary: Introduction; 1. Tax Immunity 2. The tax exemption provided for in art. 150, VI, "d" of the Brazilian Federal Constitution; 2.1. The e-book 2.2. Supplement or premium; 3. The digital book readers, Conclusion, References.



INTRODUÇÃO

A disciplina em relação à imunidade tributária dos livros encontra-se estampada no art. 150, VI, d, da Constituição Federal Brasileira. Através do referido dispositivo, decidiu o constituinte originário proibir os entes tributantes – União,

Estados e Municípios – de instituírem impostos sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Todavia, a interpretação do dispositivo tem sido controvertida e polêmica, ora sendo interpretada extensivamente, ora restritivamente. Em um primeiro momento, questionou-se se os insumos necessários à confecção do livro não estariam ao abrigo da imunidade tributária. Posteriormente, surgiu o questionamento se o resultado das publicações impressas não estaria albergado pela imunidade prevista no artigo 150, VI, d, da Constituição Federal, em todas as suas fases de produção. Após discussão doutrinária, o Supremo Tribunal Federal acabou uniformizando o entendimento sobre o assunto, inclusive com edição de súmula a este respeito.

Com o advento das novas tecnologias, porém, outra indagação se tornou inafastável: os livros, jornais, periódicos, publicados por meios eletrônicos, gozariam da imunidade prevista em relação aos impressos em papel? E mais: os aparelhos utilizados única e exclusivamente para a leitura do material eletrônico, tais como Kindle, e mesmo o Ipad, encontram amparo da norma imunizante? Há quem diga que em matéria tributária, mormente em se tratando de norma imunizante, não é possível a interpretação extensiva do dispositivo. Como também há quem defenda que a norma deve atender a sua finalidade, de sorte a contemplar os avanços tecnológicos através de uma interpretação extensiva.

Dependendo da interpretação adotada, as implicações jurídicas, sociológicas e culturais, variam. Se por um lado a imunidade tributária dos livros for compreendida como um direito fundamental e estendida aos livros eletrônicos, as implicações jurídicas, sociológicas e culturais resultam na bem-fadada inclusão digital. De outra parte, a imunidade tributária limitada ao livro de papel, acaba por relegar ao ostracismo o ideário constitucional de incentivo à cultura e às liberdades do

homem.

A partir desses rasos contornos é que o presente ensaio se desenvolve.

1. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Em primeiro plano há de ser esclarecido o significado do termo imunidade. Imunidade consiste em estar dispensado, resguardado, incólume, liberado. Aplicando-se a definição ao âmbito do direito tributário, a imunidade significa que bens, pessoas e fatos, deixam de ser alcançados pela tributação. Em outras palavras, na imunidade o tributo deixa de ser criado. A própria Constituição ao definir a competência tributária, proíbe o exercício em relação a certos bens, pessoas e atos². É diferente da isenção – já que nesta o tributo existe, mas há uma previsão legislativa expressa de dispensa realizada por aquele ente competente que o instituiu.

Isso transita pela questão da competência em matéria tributária. A Constituição Federal não cria tributos, mas delega a atribuição de criá-los à União, Estados e Municípios, através do que se denomina competência tributária.

A competência tributária significa - observada a dicção constitucional e as normas gerais de Direito Tributário - o poder de instituir, cobrar e fiscalizar tributos. Sem adentrar no exame das espécies de distribuição da competência tributária, importa ressaltar que a imunidade vai de encontro ao poder de criar tributos – seja da União, Estados ou Municípios. Na dicção de Roque Antônio Carraza³:

Apenas para registro, *competência tributária*

² BARRETO, Aires F. Livro Eletrônico: O Alcance da Imunidade é o que Prestigia os Princípios Constitucionais. In: *Imunidade tributária do livro eletrônico*. MACHADO, Hugo de Brito. (org.) 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 7.

³ CARRAZA, Roque Antônio. Importação de Bíblías em Fitas – sua Imunidade – Exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal, In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº26. São Paulo : Oliveira Rocha. 1997. p. 117-139.

é a aptidão jurídica para criar *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, estes devem ser criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os *elementos essenciais* da norma jurídica tributária. (...) Portanto, competência tributária é a possibilidade jurídica de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Conseqüentemente, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.

A corrente doutrinária que entende a imunidade como uma supressão do poder de tributar, encontra como expoentes Aliomar Baleeiro⁴ e Ruy Barbosa Nogueira⁵. De outra banda, há quem defenda que a imunidade não guarda relação alguma com a competência tributária, mas sim com a incompetência, já que inexistente competência tributária que a anteceda, corrente da qual comunga Paulo de Barros Carvalho⁶.

A atribuição constitucional de competência e imunidade tributária, portanto, deve ser vista como uma forma de garantia do exercício de direitos fundamentais, especialmente porque relacionados, no caso dos livros, com o direito de liberdade de expressão, que não pode ser ferido pelos detentores de competência tributária⁷. A redação do artigo 150, VI, d, da Constituição Federal Brasileira, em sua literalidade, acaba por

⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.

⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14ª. ed. atual. São Paulo : Saraiva, 1995.

⁶ Neste sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. GARCIA, Vanessa Nobell. Tributação e Imunidade dos Chamados “Livros Eletrônicos” *In: Imunidade tributária do livro eletrônico*. MACHADO, Hugo de Brito. (org.) 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

limitar a imunidade tributária tão somente aos “livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão”, de modo que, em uma interpretação restritiva, tudo o que não está na letra fria da redação constitucional, não goza de imunidade tributária.

Como corolário, a limitação da imunidade tributária à literalidade do texto constitucional, acaba por cercear – ou limitar – o exercício do direito fundamental à liberdade de expressão. Sob a ótica institucional, a imunidade assume objetivamente um caráter protetivo, colocando-se em defesa dos interesses institucionais, atrelando-se a limitar atividade tributária, que eventualmente venham tentar atingir o funcionamento das instituições previstas no artigo 150. Desta perspectiva, a imunidade é vista como uma garantia institucional, porquanto não se confunde com o exercício do direito fundamental à liberdade de expressão, podendo ser compreendida como um suporte ao exercício do direito.

2. A IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 150, VI, D, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL BRASILEIRA

A imunidade constitucional relativa aos livros, ao contrário do que uma primeira visão indica, não foi novidade no texto constitucional de 1988. Foi trazida de constituições anteriores⁸. Isso significa que a restrição literal da imunidade ao papel destinado à impressão dos livros, periódicos e jornais, não atentou à evolução do “conceito de livro”. Por isso a doutrina imprime crítica à vinculação da imunidade tributária

⁸ Neste sentido é a decisão do STF sob a égide da constituição contemporânea ao julgamento: *JORNAIS E PERIÓDICOS - I.S.S. - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (EXEGESE DO ART. 19, III, D, DA EC. N. 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. (RE 87049, Relator(a): Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, TRIBUNAL PLENO, julgado em 13/04/1978, DJ 01-09-1978 PP)*

somente ao papel destinado à impressão do livro.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado⁹ pondera que inicialmente os homens desenhavam nas paredes das cavernas, após nas tábuas de argila e, por fim, escreviam em papiros, folhas e pergaminhos. A feitura do livro era extremamente complexa, deixando o produto final com custo altíssimo, pois a transcrição era feita à pena e tinteiro. Essa referência histórica se faz fundamental para um alerta à redação constitucional:

“O essencial do livro, portanto, não é o papel, cujo emprego foi difundido apenas nos fins da Idade Média. Também não é essencial a forma com que o papel, o pergaminho, o papiro ou as tábuas de argila são enfeixados ou montados. Na verdade, tais suportes físicos apenas se tornam livros na medida em que veiculam determinado conteúdo, sendo – como toda concreção de uma ideia – constantemente aperfeiçoados na infinita busca do homem pela perfeição (argila -> papiro -> pergaminho -> papel -> disquete -> CD-ROM -> CD-R -> CD-RW -> ?”

Isso significa que a literalidade do artigo 150, IV, d, já nasce fragilizada. Isso porque existem livros que não estão ao abrigo da imunidade tributária, porque não tem finalidade cultural, política, artística ou instrutiva¹⁰, tais como livro caixa, livro de atas, dentre outros que carecem de preenchimento. A interpretação da norma constitucional que confere imunidade é de incumbência do Supremo Tribunal Federal, sendo que com os argumentos alcançados pela doutrina, a jurisprudência vem traçando os limites da norma imunizante.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. In: *Imunidade tributária do livro eletrônico*. MACHADO, Hugo de Brito. (org.) 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003 p. 101.

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Parecer – Imunidade Tributária – Enciclopédias – Discos Compactos. *Revista de Direito Administrativo*. Vol. 203. Janeiro/março. 1996. p. 339.

A Suprema Corte, por exemplo, por muitos anos negou a possibilidade de excluir da tributação o catálogo telefônico, com fundamento na inexistência de finalidade cultural¹¹. Recentemente, porém, entendeu pela imunidade dos catálogos telefônicos, sob o argumento da utilidade¹².

Outra interpretação paradigmática pelo Supremo Tribunal Federal se deu no caso do álbum de figurinhas¹³. Naquela ocasião a Corte entendeu que a imunidade não poderia ser afastada, tendo em vista que a publicação alcançava como destinatário o público infanto-juvenil com o fim de entretenimento. No mesmo sentido de conferir interpretação extensiva à norma imunizante em relação aos livros, o Supremo Tribunal Federal editou a súmula 657, interpretando que “A imunidade prevista no artigo 150, VI, d, da CF abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”.

É de ser destacado que a Corte vinha negando,

¹¹ *O GUIA TELEFÔNICO, POR CONTAR ALÉM DOS ENDEREÇOS DOS ASSINANTES, PUBLICIDADE COMERCIAL, NÃO GOZA DA ISENÇÃO PREVISTA NA LEI N 351, DE 1948. (RMS 17804, Relator(a): Min. DJACI FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/12/1967, DJ 08-03-1968 PP)*

¹² *TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) SOBRE A EDITORAÇÃO, COMERCIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO INDUSTRIAL E DISTRIBUIÇÃO DE LISTAS TELEFONICAS. INQUINADA OFENSA AO ART. 19, III, D, DA CARTA DE 1969. Orientação jurisprudencial do STF, no sentido de que não estão excluídos da imunidade constitucional as publicações "que cuidam de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de inegável utilidade pública, como e o caso das listas telefônicas". Recurso provido. (RE 134071, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 15/09/1992, DJ 30-10-1992 PP-19516 EMENT VOL-01682-02 PP-00410::)*

¹³ *EMENTA Álbum de figurinha. Imunidade tributária. art. 150, VI, "d", da Constituição Federal. Precedentes da Suprema Corte. 1. Os álbuns de figurinhas e os respectivos cromos adesivos estão alcançados pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "d", da Constituição Federal. 2. Recurso extraordinário desprovido. (RE 179893, Relator(a): Min. MENEZES DIREITO, Primeira Turma, julgado em 15/04/2008, DJe-097 DIVULG 29-05-2008 PUBLIC 30-05-2008 EMENT VOL-02321-02 PP-00256 RTJ VOL-00206-01 PP-00392 LEXSTF v. 30, n. 359, 2008, p. 205-209)*

veementemente, a imunidade para os insumos necessários à produção do livro, tais como a tinta, *off-set* para impressão dos jornais e material necessário ao recorte¹⁴, reconhecendo somente imunidade ao papel e filmes necessários à impressão do jornal, livro ou periódico. Em decisão recentíssima e acirrada, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 202.149/RS¹⁵, decidiu que a imunidade prevista no artigo 150, IV, d, da Constituição Federal refere-se também aos insumos necessários a produção dos livros, o que consagraria – conforme voto de desempate da Ministra Carmem Lúcia – a liberdade de expressão¹⁶.

¹⁴Neste sentido: *CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. JORNAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. C.F., art. 150, VI, d. I. - O Supremo Tribunal Federal decidiu que apenas os materiais relacionados com papel (papel fotográfico, papel telefoto, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas, papel fotográfico p/fotocomposição por laser) é que estão abrangidos pela imunidade tributária do art. 150, VI, d, da C.F. II. - Precedentes do STF: RREE 190.761-SP e 174.476-SP, Ministro F. Rezek p/acórdão; RREE 203.859-SP e 204.234-RS, Ministro M. Corrêa p/acórdão, Plenário, 11.12.96. Voto vencido do Min. C. Velloso, que entendia cabível a imunidade tributária em maior extensão. III. - R.E. conhecido e provido. (RE 178863, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 25/03/1997, DJ 30-05-1997 PP-23210 EMENT VOL-01871-04 PP-00690)*

Na mesma trilha: *Tributário: imunidade: insumos utilizados na produção de jornais. O STF firmou entendimento no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, d, CF, embora não se limite ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, não alcança o produto de que se cuida na espécie (tiras plásticas para amarração de jornais). (RE 208638 AgR, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 02/03/1999, DJ 30-04-1999 PP-00019 EMENT VOL-01948-03 PP-00439)*

¹⁵ *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. (RE 202149, Relator(a): Min. MENEZES DIREITO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 26/04/2011, DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 EMENT VOL-02605-01 PP-00101 RDDT n. 198, 2012, p. 194-199)*

¹⁶ “A Turma iniciou julgamento de recurso extraordinário em que se discute a

Há quem diga que interpretação dada pelo STF nesses casos encontra amparo não só na compreensão do conceito de livro¹⁷ e sua evolução histórica, mas também na redação do *caput* do artigo 215¹⁸, também da Constituição Federal. Como

abrangência normativa da imunidade tributária a que se refere o art. 150, VI, d, da CF ("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."). No caso, a União sustenta a exigibilidade dos seguintes impostos: sobre circulação de mercadorias - ICMS, sobre produtos industrializados - IPI e de importação - II no despacho aduaneiro de peças sobressalentes de equipamento de preparo e acabamento de chapas de impressão off set para jornais. O Min. Menezes Direito, relator, aplicando precedentes da Corte no sentido de que as peças sobressalentes para equipamento de impressão de jornais não estão alcançadas pela imunidade prevista no art. 150, IV, d, da CF, deu provimento ao recurso. Enfatizou que somente os insumos diretos estariam incluídos nessa benesse e que, na espécie, tratar-se-ia de equipamento acessório. O Min. Ricardo Lewandowski acompanhou o voto do relator. Em divergência, os Ministros Carlos Brito e Marco Aurélio, ao conferirem interpretação teleológica ao aludido dispositivo constitucional, desproveram o recurso por considerar que o objetivo maior da norma seria viabilizar, sem ônus maiores, a divulgação de ideias. Assim, a imunidade conferida a livros, jornais e periódicos abrangeria todo e qualquer insumo ou ferramenta indispensável à edição desses veículos de comunicação. Após, o julgamento foi adiado a fim de se aguardar o voto de desempate da Min. Cármen Lúcia." A ministra Cármen Lúcia, ao desempatar o julgamento, votou no sentido de estender os efeitos da imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, d, aos insumos necessários à produção do livro modificando a orientação jurisprudencial anteriormente firmada. (Informativo STF). Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo506.htm#>. Acesso em 05.05.11.

¹⁷ "Livro, nessa pragmática, é o veículo através do qual se comunicam ideias, os conhecimentos, as informações, enfim, transmite-se o pensamento, pouco importando se o processo tecnológico, em vez de ser a impressão de caracteres em papel, seja a fixação dos mesmos em instrumento diverso, tal como o é o disquete. Livro, nessa pragmática, não tem conteúdo semântico atribuído, tradicionalmente, à coisa representada por uma impressão de letras em uma porção de papel. Essa noção de livro e de sua imunidade tributária é consentânea com a interpretação ampla desse regime jurídico específico que se deve, sobretudo, à construção pretoriana que se tem incumbido o Supremo Tribunal Federa" BRITO, Edvaldo. O Livro Eletrônico é Imune. In: *Imunidade tributária do livro eletrônico*. MACHADO, Hugo de Brito. (org.) 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003 p. 47.

¹⁸ Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.

refere Edvaldo Brito, ao analisar os julgados do STF, “a proteção constitucional não pode se restringir à fase de produção, apenas, mas há de se estender, necessariamente, àquelas outras atividades indispensáveis à circulação do conhecimento e da informação contidas em tais objetos¹⁹”. Mas o fato de não estar escrito no texto constitucional que os livros, jornais e os periódicos só serão imunes quando forem confeccionados em papel²⁰, somado ao advento das novas tecnologias, tem provocado o debate acerca do alcance da imunidade tributária dos livros aos livros eletrônicos.

2.1 O LIVRO ELETRÔNICO

Como se vê, o Supremo Tribunal Federal ao editar a súmula supra referida e modificar entendimentos anteriormente firmados, realizou uma interpretação extensiva da imunidade prevista no artigo 150, VI, d, da Constituição Federal, já que a previsão constitucional refere-se apenas aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à impressão. Do mesmo modo em que se reconheceu a imunidade a outras situações que não aquelas literalmente previstas no texto constitucional, instaurou-se o debate no âmbito da doutrina – sem que ainda o Supremo Tribunal Federal tenha se pronunciado sobre o assunto – acerca da possibilidade de se reconhecer a imunidade tributária aos livros eletrônicos.

Em síntese, a doutrina que sustenta a imunidade dos livros eletrônicos²¹, percorre um caminho dedutivo semelhante

¹⁹ BRITO, Evaldo. O Livro Eletrônico é Imune. In: *Imunidade tributária do livro eletrônico*. MACHADO, Hugo de Brito. (org.) 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003. p.45.

²⁰ MARTINS, Ives Granda da Silva. Pareceres: Aspectos Referentes à Imunidade dos Livros Eletrônicos, assim como das Obrigações a que estão tais Bens e Serviços Desvinculados de Controle pela Ancine e Condecine. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.180. setembro. 2010. p. 162.

²¹ Dentre outros citados ao longo deste ensaio: LIMA, Eduardo Amorim de. Da Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 98. novembro. 2003. p.23-34.

ao seguinte: (I) os livros são protegidos pela imunidade; (II) todas as obras que veiculam ideias e são dispostas em sequência lógica são livros; (III) o chamado “livro eletrônico” consiste numa obra que veicula ideias e é disposta em sequência lógica; (IV) o livro eletrônico é um livro; (V) o livro eletrônico é protegido pela imunidade dos livros, jornais e periódicos. Ao sustentar a impossibilidade de se conferir imunidade tributária aos livros eletrônicos²², outra parte da doutrina percorre o seguinte raciocínio: (I) os livros são protegidos pela imunidade; (II) todas as obras encadernadas e ordenadas em folha de papel são livros; (III) o chamado livro eletrônico não consiste numa obra encadernada e ordenada em folhas de papel; (IV) o livro eletrônico não é um livro; (V) o livro eletrônico não é protegido pela imunidade dos livros, jornais e periódicos²³.

Se a questão relativa à extensão das imunidades relativas ao livro de papel já foi objeto de interpretações divergentes, inclusive no âmbito do Supremo Tribunal Federal, em relação ao livro eletrônico não poderia ser diferente. Para analisar a questão da imunidade prevista no artigo 150, VI, alínea “d”, deve ser compreendida, em um primeiro momento, a razão teleológica da desoneração²⁴. Ou em outras palavras, qual a finalidade da imunidade estampada no texto constitucional – verificando a compatibilidade ou equiparação do livro eletrônico à pretensão do constituinte. E mais, quais as implicações culturais e sociológicas subjacentes à

²² SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho. A Não-Extensão da Imunidade aos Chamados Livros, Jornais e Periódicos Eletrônicos. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 33. junho. 1998. p.133-141.

²³ A análise e organização dos argumentos a favor e contrários à imunidade do livro eletrônico é feita por ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)*, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público., n.21. janeiro/fevereiro/março. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-21-JANEIRO2010-HUMBERTO-AVILA.pdf>>. Acesso em 20.06.2011. p.1-2.

²⁴ MARTINS, Ives Granda da Silva. op. cit. 163.

contemplação de imunidade ao livro eletrônico.

A Lei 10.753/03, que instituiu a Política Nacional do Livro, acabou por definir, no artigo 2º, o que é livro e, no parágrafo único, a que é possível a sua equiparação²⁵. Veja-se que os livros em meio digital (inciso VII), somente foram equiparados ao livro descrito no caput do artigo 2º, quando forem utilizados, exclusivamente, por deficientes visuais. A Lei que instituiu a Política Estadual do Livro no Rio Grande do Sul²⁶, por sua vez, possui um direcionamento claro no sentido de equiparar livro ao livro eletrônico²⁷.

O fato é que o livro eletrônico oferece inúmeras vantagens em relação ao livro físico, a uma porque não ocupa espaço, podem ser carregados em número considerável sem

²⁵ 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:

I - fascículos, publicações de qualquer natureza que representem parte de livro;

II - materiais avulsos relacionados com o livro, impressos em papel ou em material similar;

III - roteiros de leitura para controle e estudo de literatura ou de obras didáticas;

IV - álbuns para colorir, pintar, recortar ou armar;

V - atlas geográficos, históricos, anatômicos, mapas e cartogramas;

VI - textos derivados de livro ou originais, produzidos por editores, mediante contrato de edição celebrado com o autor, com a utilização de qualquer suporte;

VII - livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual;

VIII - livros impressos no Sistema Braille.

²⁶ Com o mesmo sentido: Lei 4.077/03 – Rio de Janeiro; Lei 18.829/05 – Pernambuco; Lei 13.549/04 Ceará; Lei 13.848/06 – Santa Catarina.

²⁷ Art. 10 - Considera-se livro, para efeitos desta lei, toda publicação não-periódica, identificável quanto à responsabilidade editorial, produzida ou comercializada de maneira unitária ou parcelada, podendo seu conteúdo ser fixado em qualquer formato ou veículo de uma ou múltiplas bases materiais ou digitais.

Art.11 - São equiparados ao livro, para efeitos legais: (...)

VII - produtos editoriais fixados por meios eletro-eletrônicos, eletromagnéticos ou digitais, como videodiscos, videocassetes, fitas cassetes, disquetes para computador. CD Rom, desde que contenham materiais originais ou derivados de livros ou multimídia.

peso algum, além de ser de pesquisa rápida e precisa. Do mesmo modo que a tábua de argila pesou ao homem primitivo, tendo de ser substituída pelo papiro e pergaminho, a tendência é que o livro seja gradualmente substituído pelo livro eletrônico. Não se desconhece, porém, as críticas que são feitas relativamente à durabilidade dos livros eletrônicos - mormente quando veiculados em CD-ROM²⁸ -, as quais não podem ser admitidas, por negarem a importância da tecnologia e o aperfeiçoamento constante e interminável das técnicas de armazenamento de dados.

Em outras palavras: se conferida imunidade tributária ao livro eletrônico, é possível conceber um sem-número de vantagens e aspectos positivos, não só em relação às questões já referidas, mas também no que diz com a inclusão digital. Através extensão da imunidade aos livros eletrônicos, cria-se um ambiente próprio para que se difundam políticas públicas que visem democratizar o acesso às novas tecnologias, a exemplo de alguns problemas sociais já em vigência, como “computador para todos²⁹”. De outra parte, defender a literalidade da imunidade tributária e limitá-la ao livro convencional, importa em não reconhecer a importância das novas tecnologias e o fato de vivenciarmos a sociedade da informação. As relações sociais não são estáticas e não há como negar o importante papel da tecnologia não só na comunicação, mas também na troca de saberes.

Por isso, é possível sustentar que a nova veste assumida pelo livro merece a imunidade prevista no texto constitucional. Existem respeitáveis posicionamentos, inclusive, sustentando que o reconhecimento da imunidade aos livros eletrônicos não se configura uma “integração por analogia” nem “interpretação

²⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Imunidade Tributária como Limite Objetivo e as Diferenças entre “Livro” e “Livro Eletrônico”. In: *Imunidade tributária do livro eletrônico*. MACHADO, Hugo de Brito. (org.) 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003 p. 61.

²⁹ Para maiores informações acerca do referido programa social do Governo Federal Brasileiro, ver: <http://www.computadorparatodos.gov.br/>.

extensiva”, pois os livros eletrônicos não deixam de ser livros. Admitir que só os veículos em papel gozem de imunidade e qualquer outro que contenha manifestação cultural, educacional ou de imprensa – mas não impresso em papel – não esteja ao abrigo da imunidade constitucional, representaria um retrocesso intelectual³⁰. Distinguir o livro eletrônico do livro de papel consiste em fazer a diferenciação que nem mesmo o legislador fez³¹. Em contraponto, novamente, há quem sustente que “”livro” é livro e “CD-ROM” é CD-ROM” e por isso “quando quero um livro peço um “livro”; se quero um CD-ROM, peço um “CD-ROM”³².

A interpretação do dispositivo constitucional, se feita com apego à literalidade e à etimologia do texto, desqualifica até mesmo a interpretação já sumulada pela Suprema Corte. Ademais, o próprio Código Tributário Nacional estabelece no artigo 111³³ quais as situações em que deve ser utilizada a interpretação literal dos dispositivos da legislação tributária. A imunidade, por não ser um favor fiscal, mas sim uma não outorga de competência para instituir o tributo, deve ser sempre interpretada de forma extensiva, razão pela qual não é possível aplicar o artigo 111 do Código Tributário Nacional à problemática dos livros eletrônicos.

Essa interpretação extensiva inicia seu percurso na

³⁰ MARTINS, Ives Granda da Silva. Pareces: Aspectos Referentes a Imunidade dos Livros Eletrônicos, assim como das Obrigações a que estão tais Bens e Serviços Desvinculados de Controle pela Ancine e Condecine. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.180, setembro. 2010. p. 163.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. *In: Imunidade tributária do livro eletrônico*. MACHADO, Hugo de Brito. (org.) 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 105.

³² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Imunidade Tributária como Limite Objetivo e as Diferenças entre “Livro” e “Livro Eletrônico”. *In: Imunidade tributária do livro eletrônico*. MACHADO, Hugo de Brito. (org.) 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 64.

³³ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II - outorga de isenção;
- III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

análise da razão teleológica do texto constitucional, ou seja a finalidade da imunidade outorgada aos livros, assim esclarece Motta Filho³⁴:

“não podemos deslembrar que a imunidade tributária prevista no art. 150, d, da CF/88 visa proteger valores e princípios constitucionais da sociedade, tais como, cultura, ideias, ensino, informação e os princípios da liberdade de pensamento, de expressão (art. 5º, IV, da CF/88) e de imprensa (art. 220 da CF/88) e uma das formas desses valores serem externados é através do livro, do jornal e dos periódicos. Assim, o intuito do constituinte não foi imunizar o livro, o jornal, o periódico, mas sim uma gama de valores que a sociedade brasileira quis que fossem resguardados e que necessitam ser veiculados através dos três instrumentos acima citados. Essa a tônica maior a ser preservada, A teleologia da imunidade é resguardar os princípios esculpidos na Constituição Federal”.

Felizmente essa tem sido a interpretação empregada pelos Tribunais³⁵ ao tema, embora ainda não exista

³⁴ MOTTA FILHO, Marcello Martins. Tribunais Reconhecem a Imunidade Tributária ao Livro Eletrônico. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*. Ano III. n. 7. Set. Dez. 2000. p.387.

³⁵ MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DE IMPOSTOS PARA LIVROS. ART. 150, VI, "D" DA CARTA MAGNA. EXTENSÃO A "ÁUDIO LIVRO" IMPORTADO PELO IMPETRANTE. 1. Se a finalidade precípua da imunidade de impostos conferida aos livros (art. 150, VI, "d" da Carta Magna) é incentivar a divulgação do conhecimento, não é menos verdade que se imaginava a sua divulgação pela forma escrita, pois, se a lei não emprega palavras inúteis, esta é a conclusão a que se chega com a leitura da parte final do dispositivo transcrito. Isto se deve ao fato de que o Constituinte de 88 legislou a partir do conceito tradicional de livro, a de objeto escrito, impresso. 2. Desde então novas tecnologias surgiram, a informática popularizou-se, tornando-se poderosa ferramenta para a divulgação de ideias e de cultura. CD-ROMs, livros virtuais etc, eram desconhecidos ou incomuns há 15 anos, mas agora, são de uso frequente. Se, se a sociedade e a técnica evoluem, ocasionando novas demandas, é função do operador do direito interpretar as normas

pronunciamento final do Supremo Tribunal Federal sobre este tema³⁶. Destarte, ao se imunizar os livros, periódicos e jornais, deve-se pensar num todo que se define como mídia escrita³⁷.

2.2 O COMPLEMENTO OU BRINDE

Outra questão que se examina no âmbito de análise da imunidade dos livros, prevista no artigo 150, VI, d, da Constituição Federal, diz respeito ao conjunto formado por livro ou periódico acompanhado de um CD-ROM, como complemento ou brinde. Questiona-se se estaria o conjunto livro e CD-ROM ao abrigo da imunidade tributária do livro, sem nenhum acessório.

O princípio geral do direito segundo o qual “o acessório segue o principal”, já de plano, coloca o complemento eletrônico em segundo plano e ao abrigo da norma imunizante. Ives Granda da Silva Martins³⁸, ao ser consultado sobre o assunto, discorrendo sobre os “kits educacionais” de ensino de idiomas, refere:

“O “kit educacional” é o livro que se constitui de maior relevância, por ter muito mais

a fim de adequá-las à nova realidade social, emprestando feição conforme as novas exigências que se apresentam. Destarte, o “áudio CD”, ainda que não incluído no conceito tradicional de livro, se presta ao mesmo objetivo, pelo que entendo estar abrangido na imunidade do art. 150, IV, “d”, da Lei Maior. 3. Dessa forma privilegia-se o fim objetivado (divulgação do conhecimento), não o meio utilizado (livro escrito). (TRF4, REOAC 2004.71.00.048035-4, Primeira Turma, Relator Marcos Roberto Araujo dos Santos, D.E. 22/09/2009) No mesmo sentido: (TRF4, APELREEX 2006.70.08.001685-0, Primeira Turma, Relator Vilson Darós, D.E. 19/05/2009).

³⁶ Em 19.03.10 foi reconhecida a Repercussão Geral do tema pelo Plenário, no julgamento do RE 595.676/RJ que está sob a relatoria do Min. Marco Aurélio.

³⁷ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Livro Eletrônico e Imunidade Tributária. *Revista dos Tribunais*. ano 6. n.22. janeiro-março. 1998. p.38.

³⁸ MARTINS, Ives Granda da Silva. Pareces: Aspectos Referentes a Imunidade dos Livros Eletrônicos, assim como das Obrigações a que estão tais Bens e Serviços Desvinculados de Controle pela Ancine e Condecine. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n.180. setembro. 2010 p.167

material (gramática, exercícios, traduções, vocabulários) do que aquilo que se encontra no complemento eletrônico e digital, que permite apenas aprender a pronúncia do idioma estrangeiro. À evidência, é o livro que ensina o idioma, contando as regras gramaticais; a fonética se obtém no complemento. A compreensão oral e a pronúncia correta são relevantes, mas a essência do curso está no livro. Sem ele, os complementos restariam esvaziados”

Os Tribunais vêm entendendo que o complemento do livro, seja em CD-ROM ou DVD, encontra-se ao abrigo da imunidade dos livros, utilizando-se dos argumentos do parecerista referido. Se a finalidade da imunidade prevista na Carta Magna é favorecer a divulgação de ideias e a manifestação do pensamento, isso deve ser privilegiado na interpretação da norma: privilegia-se o fim (divulgação do conhecimento) e não o meio (livro impresso, digital, com ou sem acessórios).

3. OS LEITORES DE LIVROS DIGITAIS

Os leitores de livros digitais, ou *e-reader*, são dispositivos eletrônicos utilizados para exibição e leitura dos livros eletrônicos (*e-books*) ou digitais. Esses equipamentos utilizam de uma tecnologia avançada, na qual é possível ler por longo tempo na tela do aparelho, pois a sensação de leitura é muito próxima aos livros convencionais. Existem dezenas de leitores de livros atualmente comercializados, sendo que o “*Kindle*”, da empresa americana *Amazon*, é o mais conhecido e popular. O aparelho foi lançado no Brasil em 2009³⁹,

³⁹ Conforme notícia disponível em <http://g1.globo.com/Noticias/Tecnologia/0,,MUL1335735-6174,00-TIRE+SUAS+DUVIDAS+SOBRE+OS+LEITORES+DIGITAIS.html>. Acesso em 20.06.2011.

chegando ao consumidor com o custo duas vezes maior do que para aos americanos. A justificativa para o alto custo ao consumidor foi, como sempre, atrelada aos impostos e contribuições incidentes a esse tipo de importação.

A partir da disseminação dos leitores digitais, alguns com a exclusiva função de leitura, outros que agrupavam inúmeras outras funções – tais como acesso a internet – introduziu-se ao debate jurídico o questionamento: estariam os leitores de livros digitais ao abrigo da imunidade prevista no artigo 150, VI, d, da Constituição Federal? As primeiras decisões vieram no sentido de conferir imunidade ao aparelho denominado “Kindle”⁴⁰, pois independente do suporte físico no qual a informação é apresentada – se em papel ou digitalizado na tela do aparelho – a aplicação da imunidade aos leitores de livros está em sintonia com a pretensão do legislador, ou razão teleológica do texto constitucional.

Mas nem todos os aparelhos leitores de livros apresentam essa funcionalidade de leitura como única e exclusiva. O “iPad”, aparelho de fabricação da Apple, reúne as

⁴⁰ Veja-se, por exemplo, a decisão em mandado de segurança impetrado junto à JF-SP, disponível em: <http://www.jfsp.jus.br/assets/Uploads/administrativo/NUCS/decisoes/2010/100726_kindle.pdf> Acesso em 20.06.11. Cujo dispositivo consta: “*Diante do exposto, JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE O PEDIDO, a fim de reconhecer imunidade tributária do produto denominado “Kindle”, nos termos do art. 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal, ficando o impetrante dispensado do recolhimento de impostos por ocasião do desembaraço desse bem.*” O que chama atenção no dispositivo, foi o reconhecimento de imunidade tão somente em relação à importação do bem, não cogitando ser aplicada a imunidade em relação a outras espécies de natureza tributária, como PIS e COFINS. Embora não se tenha a pretensão de analisar o problema, lembre-se que a Lei n.º 10.865, de 30 de Abril de 2004, que instituiu a contribuição para o PIS e COFINS, prevê como fato gerador para o recolhimento das ditas espécies tributárias, a entrada de bens estrangeiros no território nacional. O Art. 8.º, § 12.º, inciso XII, da referida lei, por sua vez, reduz a zero as alíquotas das contribuições nas hipóteses da importação de livros. Todavia, como se viu anteriormente, na Lei que instituiu a Política Nacional do Livro, o “Kindle” ou leitores de livros assemelhados, somente poderiam ser equiparados a livros, se forem exclusivamente utilizados por portadores de deficiência.

funcionalidades de um leitor comum, como o *Kindle*, mas também inúmeras outras tais como: reprodução e captura de filmes, fotos, acesso à internet, transmissão de dados via Bluetooth, dentre outras. Pelo fato de não ter a única e exclusiva função de leitor de livros – como tem o *Kindle* – não se tem notícia, tampouco da pretensão de que lhe fosse empregada a imunidade do artigo 150, VI, d, da Constituição Federal.

CONCLUSÃO

As conclusões extraídas neste breve estudo podem ser elencadas em tópicos, quais sejam:

(i) A imunidade tributária consiste em uma não-outorga da competência tributária à União, Estados e Municípios para que instituem tributos, restando implícita uma limitação ao poder de tributar ditada pela própria Constituição Federal;

(ii) A imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição Federal possui uma razão teleológica. A intenção do constituinte ao imunizar os livros deve ser tomada à luz da evolução do conceito de livro – independente se impresso em papel ou digitalizado eletronicamente –, pois o papel somente alcança suporte à estrutura física, como já foram as tábuas de argila e os papiros, devendo a interpretação extensiva compreender a evolução tecnológica. Em outras palavras: o “livro eletrônico” continua sendo livro.

(iii) A Lei que instituiu a Política Nacional do Livro estampa um lapso legislativo no artigo 2º inciso VII, pois a equiparação do livro ao livro eletrônico independe do usuário ao qual se destina;

(iv) O brinde ou o complemento do livro não desnatura a imunidade, pois o conhecimento é divulgado

através do livro – que goza de imunidade – e não do complemento. Também à luz do princípio geral segundo o qual “o acessório segue o principal”, os complementos ou brindes estariam ao abrigo da imunidade conferida ao livro;

(v) Os leitores de livros eletrônicos ou digitais encontram-se imunizados pela norma do artigo 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição Federal, pelos mesmos fundamentos que o livro eletrônico e os insumos necessários à produção do livro de papel encontraram abrigo na imunidade, esses últimos em recente decisão do STF. A razão de ser da norma constitucional consiste em não tributar tudo àquilo que sirva de suporte ao desenvolvimento do livro – estando o aparelho destinado exclusivamente à leitura de livros eletrônicos ao alcance da imunidade tributária.

(vi) O livro eletrônico, ou e-book, pode ser classificado como espécie do gênero livro, já que possui a mesma função do livro impresso.

(vii) O reconhecimento da imunidade tributária aos livros eletrônicos e os aparelhos destinados à leitura consagra valores constitucionais comprometidos com a máxima efetividade dos direitos fundamentais, em especial a liberdade de expressão e pensamento, direito fundamental à cultura, à informação, à educação e, também, ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.



REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)*, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito

- Público,. n.21. janeiro/fevereiro/março. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-21-JANEIRO2010-HUMBERTO-AVILA.pdf>>. Acesso em 20.06.2011.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11^a ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARRETO, Aires F. Livro Eletrônico: O Alcance da Imunidade é o que Prestigia os Princípios Constitucionais. In: *Imunidade tributária do livro eletrônico*. MACHADO, Hugo de Brito. (org.) 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- BRITO, Edvaldo. O Livro Eletrônico é Imune. In: *Imunidade tributária do livro eletrônico*. MACHADO, Hugo de Brito. (org.) 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- CARRAZA, Roque Antônio. Importação de Bíblias em Fitas – sua Imunidade – Exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal, In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº26. São Paulo : Oliveira Rocha. 1997.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Livro Eletrônico e Imunidade Tributária. *Revista dos Tribunais*. ano 6. n.22. janeiro-março. 1998. p.38.
- LIMA, Eduardo Amorim de. Da Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 98. novembro. 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. In: *Imunidade tributária do livro eletrônico*. MACHADO, Hugo de Brito. (org.) 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, Ives Granda da Silva. Pareces: Aspectos Referentes a Imunidade dos Livros Eletrônicos, assim como das Obrigações a que estão tais Bens e Serviços Desvinculados de Controle pela Ancine e Condecine.

- Revista Dialética de Direito Tributário*. n.180. setembro. 2010.
- MOTTA FILHO, Marcello Martins. Tribunais Reconhecem a Imunidade Tributária ao Livro Eletrônico. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário*. Ano III. n. 7. Set. Dez. 2000.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14º. ed. atual. São Paulo : Saraiva, 1995.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Imunidade Tributária como Limite Objetivo e as Diferenças entre “Livro” e “Livro Eletrônico”. *In: Imunidade tributária do livro eletrônico*. MACHADO, Hugo de Brito. (org.) 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho. A Não-Extensão da Imunidade aos Chamados Livros, Jornais e Periódicos Eletrônicos. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 33. junho. 1998.
- TÔRRES, Heleno Taveira. GARCIA, Vanessa Nobell. Tributação e Imunidade dos Chamados “Livros Eletrônicos” *In: Imunidade tributária do livro eletrônico*. MACHADO, Hugo de Brito. (org.) 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- TORRES, Ricardo Lobo. Parecer – Imunidade Tributária – Enciclopédias – Discos Compactos. *Revista de Direito Administrativo*. Vol. 203. Janeiro/março. 1996.