



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

NATALIA GOMES DE OLIVEIRA

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE LIVROS ELETRÔNICOS E *E-READERS*

FORTALEZA

2014

NATALIA GOMES DE OLIVEIRA

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE LIVROS ELETRÔNICOS E *E-READERS*

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de Concentração: Direito Tributário.

Orientadora: Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante.

FORTALEZA
2014

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Setorial da Faculdade de Direito

-
- O48i Oliveira, Natalia Gomes de.
Imunidade tributária de livros eletrônicos e e-readers / Natalia Gomes de Oliveira. – 2014.
72 f. : enc. ; 30 cm.
- Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2014.
Área de Concentração: Direito Tributário.
Orientação: Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante.
1. Imunidade tributária. 2. Livros eletrônicos. 3. Direito tributário - Brasil. I. Cavalcante, Denise Lucena (orient.). II. Universidade Federal do Ceará – Graduação em Direito. III. Título.

NATALIA GOMES DE OLIVEIRA

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE LIVROS ELETRÔNICOS E *E-READERS*

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito. Área de concentração: Direito Tributário.

Aprovada em: ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante
Universidade Federal do Ceará

Prof. Dr. Carlos César Sousa Cintra
Universidade Federal do Ceará

Eugênio Saulo de Lima Carvalho
Universidade Federal do Ceará

*A minha família, especialmente meus pais,
Elizeu e Raimunda.*

AGRADECIMENTOS

A Deus, primeiramente, pois graças a ele tudo foi possível, depois de todos os acontecimentos, desde o mais bobo ao mais imprevisto e complexo, os quais eu tenho certeza de que serviram para me transformar e me fazer chegar aqui.

À Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante pela disposição, pela orientação, pela compreensão, pela paciência, e por ser, sem dúvidas, um exemplo para mim. Sou muito grata pelas aulas ministradas, pelo conhecimento passado, não apenas relativamente à disciplina que leciona, mas referente também a aspectos acadêmicos de importância ímpar.

Aos respeitáveis membros da banca examinadora por terem aceitado meu convite e pela solicitude em avaliar o presente trabalho.

Aos meus pais por todo apoio, carinho e compreensão, porque com certeza tudo isso foi fundamental para que eu me mantivesse firme ao longo de todos esses anos e, principalmente, ao longo dos últimos meses. São minha força, minha inspiração, meus exemplos de vida, as pessoas a quem eu sei que posso sempre, sempre, recorrer, e que eu só quero que sejam felizes – e se eu puder contribuir para essa felicidade de alguma forma, eu vou me esforçar para que simplesmente aconteça. A eles eu devo tudo o que há de melhor em mim, pois foram eles que me fizeram assim, e é por tudo isso que eu sou imensamente grata.

À minha família, que infelizmente mora a 600 km de Fortaleza, a maior parte, mas que, ainda assim, viram-me crescer, torcem pelo meu sucesso, compreendem a falta de visitas e me recebem com o maior carinho sempre, inclusive meu irmão, de quem eu sinto tanta falta, mas que está dando o melhor de si para também concluir a graduação que escolheu para a vida.

Aos meus amigos pelo companheirismo, pela paciência, pela persistência, por todos os momentos divertidos, bem como pelo apoio e por terem me feito evoluir como pessoa, mesmo que eles nem tenham consciência disso. Se eu cheguei até aqui, tenho certeza de que grande parte da ajuda para que isso acontecesse veio deles, seja pela alegria e pela descontração nas festas e nas comemorações, seja na solidariedade e no estresse pelas provas a que nos submetemos, inclusive nos momentos dos resultados. Estou feliz por tê-los encontrado.

À Simulação da Organização das Nações Unidas (SONU) e a todos que fizeram ou fazem parte desse programa de extensão da Universidade Federal do Ceará, por todo o trabalho e por terem sido de relevante importância na minha formação acadêmica e pessoal,

além de ter proporcionado amizades valiosas, que, eu espero, possa levar para a vida, e que nosso bom relacionamento não se limite ao ambiente da simulação.

A todos que conheci nos lugares onde tive a honra de estagiar, Procuradoria Geral do Município, 6ª Vara Criminal do Fórum Clóvis Beviláqua e 6ª Vara Federal da Seção Judiciária do Ceará, por terem me recebido com tanto carinho, por terem me ensinado o que puderam, por terem me feito crescer, aprendendo a lidar com as situações do cotidiano profissional inerente a cada um desses lugares. Se fosse possível eu trabalharia com todos novamente, e, não, eu não os esqueci.

A todos, de coração, o meu muito obrigada.

RESUMO

O objetivo do presente estudo é examinar se a imunidade estabelecida no artigo 150, VI, “d”, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, é extensiva aos livros eletrônicos e aos aparelhos desenvolvidos para processamento dos arquivos pertencentes a esses livros distribuídos digitalmente. Estuda-se as noções básicas sobre poder de tributar do Estado e sobre limitações à competência para instituir tributos. Em seguida, analisa-se as imunidades tributárias na história do constitucionalismo brasileiro. Passa-se, depois, ao estudo da imunidade da alínea ‘d’, qual seja, a destinada aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão. Finalmente, analisa-se a questão do livro eletrônico, dos *e-readers* e da abrangência da norma que impede a instituição de impostos.

Palavras-chave: Direito constitucional tributário. Tributação. Imunidade tributária. Livros eletrônicos.

RESUMÉ

L'objectif de cet étude est examiner si l'immunité établi dans l'article 150, VI, « d », de la Constitution de la République Fédératif du Brésil de 1988, est extensif pour les livres électroniques et les appareils développés pour le traitement des fichiers appartenant à ces livres distribués digitalement. Il est étudié les notions basiques sur le pouvoir de taxer et sur les limitations à compétence pour créer des impôts. Ensuite, il est analysé les immunités fiscales dans l'histoire du constitutionalisme brésilien. Il est passé, après, à l'étude de l'immunité destinée aux livres, journaux et périodique et au papier destiné à son impression. Finalement, il est analysé la question du livre électronique, des *e-readers* et du champ d'application de la norme qu'arrête l'institution des impôts.

Mots-clés : Droit constitutionnel fiscal. Taxation. Immunité fiscales. Livres électroniques.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	13
2.1	O Estado e o poder de tributar	13
2.2	Competência para tributar e capacidade tributária	15
2.3	Limitações ao poder de tributar e à competência tributária	18
2.4	Imunidade Isenção e não incidência	20
2.1.1	<i>Evolução histórica</i>	22
3	IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988	24
3.1	Evolução das imunidades tributárias no direito brasileiro	24
3.1.1	<i>Período Colonial</i>	24
3.1.2	<i>Constituição Política do Império do Brasil de 1824</i>	25
3.1.3	<i>Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891</i>	26
3.1.4	<i>Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934</i>	27
3.1.5	<i>Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937</i>	28
3.1.6	<i>Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946</i>	28
3.1.7	<i>Constituição da República Federativa do Brasil de 1967</i>	29
3.1.8	<i>Emenda Constitucional nº 1, de 1969</i>	30
3.2	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988	30
3.2.1	<i>Classificação</i>	32
3.2.2	<i>Imunidade recíproca</i>	33
3.2.3	<i>Imunidade dos templos</i>	34
3.2.4	<i>Imunidade dos partidos políticos e de suas fundações</i>	35
3.2.5	<i>Imunidade das entidades sindicais e das entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos</i>	36
3.2.6	<i>Imunidade musical</i>	37
3.3	Fundamento das imunidades	37
4	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS, E DO PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO	40
4.1	Ressalvas constitucionais sobre a aplicação da imunidade dos livros e do papel	42

4.2	Fundamento da imunidade dos livros	44
4.3	O conceito de livro.....	45
4.4	Extensão da imunidade do art. 150, VI, ‘d’, a outros insumos	48
5	<i>E-BOOKS E E-READERS</i>	52
5.1	Livro x Livro eletrônico	53
5.2	O leitor de livros eletrônicos	54
5.3	Alcance da norma imunizante frente a evolução tecnológica	56
5.4	Teses restritivas da imunidade do livro	59
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS	63
	REFERÊNCIAS	65

1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, ao tratar da Tributação e do Orçamento no capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional, institui competências aos entes federados, a serem exercidas em observância ao princípio da legalidade para a instituição de tributos. Tais disposições são expressão da soberania Estatal sobre o indivíduo, que fundamenta a possibilidade da cobrança de valores para os particulares a fim de se garantir as necessidades da coletividade.

De modo a evitar o excesso de poder do Estado, evitando-se, assim, arbitrariedades, tem-se que, ainda no capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional, o legislador constitucional, ao mesmo tempo em que conferia ao Estado o poder de tributar, também estabeleceu limitações a esse poder. Afinal, em um regime democrático de direito, seria inconcebível que o exercício dessa prerrogativa de instituição de tributos se tornasse desarrazoado e abusivo frente às garantias dadas aos indivíduos, garantias essas também expressas em outros dispositivos do texto constitucional, reafirmados pelo texto do capítulo em comento.

Dentre as normas e princípios limitadores anteriormente mencionados, encontra-se o art. 150, VI, alínea ‘d’, da Constituição Federal, que dispõe que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Essa regra é considerada como um limite objetivo ao poder de tributar, por se tratar de norma que estabelece proteção a algo, e não a alguém especificamente.

Com o decurso do tempo e a evolução tecnológica que presenciamos todos os dias, verifica-se que o dispositivo constitucional, elaborado ao final da década de 1980, causa dúvidas a respeito de sua interpretação, visto que atualmente existem objetos que podem ou não ser enquadrados nas hipóteses de imunidades, a depender da interpretação dada ao texto constitucional, como justamente os livros eletrônicos e os aparelhos destinados à sua leitura, os chamados *e-readers*.

Em decorrência dessa evolução, questiona-se, portanto, se estariam os novos suportes dos livros abrangidos pela norma imunizante, ainda que essa possibilidade não esteja expressamente prevista na Constituição, tendo-se sempre em vista que ainda que se fale em “**livro eletrônico**”, não deixa este de ser um livro em sentido não apenas finalístico do termo, mas também em sentido substancial, uma vez que apresenta o mesmo conteúdo que sua versão impressa.

Essa problemática poderá ser adequadamente resolvida com a melhor interpretação para o texto constitucional ou com alterações na norma imunizante, sendo esta última opção mais demorada, incapaz de solucionar as demandas que surgem hoje em dia a respeito do tema.

Sendo assim, é necessário análise sobre o assunto, doutrinária e jurisprudencial, de modo a se investigarem mudanças constitucionais ao longo da história do constitucionalismo brasileiro, a finalidade do Poder Constituinte ao instituir as imunidades, além de se analisar os aspectos que definem os livros eletrônicos, em comparação com os caracteres que definem o livro na forma impressa, a fim de que se possa chegar a uma conclusão sobre a aplicação da norma frente à evolução tecnológica que avança todos os dias.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

O instituto da imunidade tributária, apesar de não constar expressamente do texto constitucional com essa denominação, está estabelecido na sessão referente às limitações ao poder de tributar da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Estar imune significa estar liberado, incólume, resguardado, dispensado – o que, levado para o Direito Tributário, significa dizer que pessoas, bens e fatos deixam de ser alcançados pela tributação (SILVA, 2012).

Toda e qualquer impossibilidade de criação de tributo advinda de regra constitucional deve ser considerada imunidade, ainda que a palavra utilizada seja “isenção” devido ao caráter indiscutivelmente constitucional que a reveste, conforme se verá a seguir.

2.1 O Estado e o poder de tributar

O Estado, com todas suas prerrogativas, é um ente soberano, uma vez que não há poder que seja superior ao que possui. Soberania, por sua vez, é poder supremo, autônomo e originário. Roque Antônio Carrazza a define como “a faculdade que, num dado ordenamento jurídico, aparece como suprema” (CARRAZZA, 2012, p. 146).

Hugo de Brito Machado, ao se referir à soberania, demonstra as consequências desta no Estado através da menção às suas atribuições nos planos externo e interno: no plano externo possui o dever de representar uma nação em suas relações com outras nações; e no plano interno detém o poder de governar todos os indivíduos que se encontrem em seu território (MACHADO, 2012b).

Um Estado, dotado, portanto, de poder soberano, não reconhece autoridade que se diga estar acima, tampouco tem poder para interferir nos assuntos internos de outro Estado, senhor que é este de sua conduta.

Este é o motivo pelo qual se afirma que só ele detém a faculdade de autodeterminar-se, delimitando seu próprio campo de atuação. Nas palavras de Carrazza (2012, p. 149):

Para o Direito, o Estado nada mais é do que o ordenamento jurídico, originário e soberano, de um povo (grupo social dependente), estabelecido num dado território (base territorial fixa). Este ordenamento é *originário*, porque não depende, nem deriva, de nenhum outro, e *soberano*, porque superior a qualquer pessoa ou

instituição que nele viva ou exista. O poder que rege o Estado denomina-se *governoe* se resolve numa faculdade de comando (*imperium*) a que a coletividade deve obediência (Grifo do original).

Entretanto, a coletividade não é apenas passível da obrigação de obediência frente ao Estado, pois também é detentora de direitos, que se caracterizam como objetivos estatais. Na Carta Magna de 1988, por exemplo, estão elencados, em seu art. 3º, os objetivos da República Federativa do Brasil, expressa manifestação das obrigações assumidas para com seus cidadãos.

Para atingir seus objetivos, o Estado necessita desenvolver atividade financeira com escopo de auferir recursos suficientes para esse fim, ou seja, para obter, gerir e aplicar tais recursos de forma a dar efetividade às políticas desenvolvidas em prol da coletividade (MACHADO, 2012b).

Em sua atuação financeira, o Estado opera com maior ou menor intensidade no domínio econômico, porém, apesar dessa atuação, segundo explica Hugo de Brito Machado (2012b, p. 24), “o Estado não prescinde de recursos financeiros que arrecada do setor privado, no exercício de sua soberania”.

A liberdade de iniciativa na ordem econômica é a regra no Brasil, conforme dispõe o art. 173, da Constituição da República Federativa do Brasil, *literis*:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

Do acima exposto, conclui-se que a atuação efetiva do Estado em atividades econômicas dá-se apenas em regime de exceção, embora não exclua sua atuação financeira, que compreende “*o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos meios de pagamento de que necessita para atingir seus fins*” (MACHADO, 2012b, p. 24, grifo do original).

A partir dessa norma estabelecida pelo ordenamento jurídico brasileiro, o Estado, na busca de alcançar os fins a que se destina, vale-se da tributação como mecanismo de arrecadação. Sem a tributação, portanto, não poderia o Estado atender aos seus objetivos sociais, a menos que interferisse de forma extraordinária no setor econômico, de modo a monopolizá-lo.

Dessa forma, exige que os indivíduos lhe forneçam os meios com os quais irá agir, os recursos financeiros indispensáveis à sua atuação em prol dos objetivos sociais a que

se obriga, institui o tributo, utilizando-se do poder de tributar, que nada mais é que uma expressão da soberania.

Nas palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho (2012, p. 34):

O poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo. O Estado, ente constitucional, é produto da Assembleia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva. A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil.

No entanto, a relação gerada entre Estado arrecadador e contribuinte não é mera relação de poder, como se poderia inferir da ligação entre a tributação e a soberania. Trata-se, em verdade, de relação jurídica, entendida esta como uma relação que nasce, desenvolve-se e se extingue, segundo regras estabelecidas anteriormente ao nascimento da relação, através da lei (MACHADO, 2012b).

Conclusão desse pensamento é que, no dizer de Hugo de Brito (2012b, p.27),

“[...] a relação tributária decorre, sim, do poder estatal, no sentido de que ela é o veículo de realização do poder de tributar, e embora em cada caso seu nascimento, seu desenvolvimento e sua extinção devam se dar de acordo com a lei, afinal, é o Estado que faz a lei, sendo o poder de tributar uma forma de sua soberania”.

2.2 Competência para tributar e capacidade tributária

O poder de tributar, no entanto, não é atributo de todos os entes políticos que compõem o Estado. Para Roque Antônio Carrazza (2012), o poder de tributar foi exercido quando da promulgação da Constituição, quando se estabeleceu que os entes poderiam instituir tributos, mas que passado esse momento, o poder voltou ao povo, base de onde emana a soberania. A partir de então, o que sobrou ao Estado foram as **competências tributárias**, que a Constituição repartiu entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios.

Corroborando com o afirmado por Carrazza, Hugo de Brito Machado (2012b) explica que a palavra competência traduz a ideia de direito, tendo competência aquele que recebe a atribuição outorgada pelo Direito. Segundo este, a competência é do mundo das normas, não existindo fora do sistema normativo. Ao contrário, porém, afirma que o poder tributário é dividido entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. A esse

poder, quando juridicamente delimitado e, em sendo o caso, repartido, dá-se o nome de **competência tributária**.

O ponto em comum que se constata da análise do tema é que a competência tributária está diretamente ligada à competência legislativa, afinal, a instituição de um tributo é predominantemente feita por lei, geralmente ordinária – ressalvados os casos dos empréstimos compulsórios e dos impostos residuais da União, que deverão ser criados por lei complementar (art. 148 e art. 154, inciso I, da Constituição).

Geraldo Ataliba escreve sobre o assunto:

A criação de tributos – que se traduz na descrição hipotética dos fatos cuja ocorrência dá nascimento às obrigações tributárias concretas – é a mais solene e elevada manifestação da competência tributária de que são investidas as pessoas públicas políticas. Esta manifestação precede lógica e cronologicamente a atividade concreta e efetiva de tributar. É primária, no sentido de que, sem ela, não pode haver ação tributária (tributação). É o próprio início da ação tributária. (ATALIBA, 1990, p. 61)

Regulando o assunto, o art. 6º, do Código Tributário Nacional (CTN), dispõe que “a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.”

Por competência legislativa, entende-se, nas palavras de Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 269): “aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo”.

Quando o Estado atua para editar uma lei que institua um tributo, está exercendo sua competência tributária, utilizando-se da faculdade que lhe confere a Constituição - “A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios **poderão** instituir [...] tributos” (art. 145, *caput*, Constituição da República Federativa do Brasil - CRFB, grifo meu).

Segundo EdgardNeves da Silva e Marcello Martins Motta Filho (in MARTINS, 2013, p. 306):

[...] competência tributária é a faculdade outorgada às pessoas jurídicas de direito público interno, pela Constituição, atendidos seus princípios e regras e dentro do campo de sua atuação, para instituir, pelo instrumento legal designado, seus tributos, o que significa, em resumo, legislar sobre o regime jurídico, regulando-o e estruturando-o.

Esse exercício da competência tributária se exaure quando a lei é editada, embora não se limite apenas à instituição de um tributo, abrangendo também o aumento da carga tributária, sua diminuição, além da isenção e da anistia, conceitos diretamente relacionados com a relação jurídica gerada pela aplicação da norma tributária.

Segundo Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 295):

Manifesta-se, de fato, a competência tributária, ao desencadear-se os mecanismos jurídicos do processo legislativo, acionado, respectivamente, nos planos federal, estadual e municipal. Por esse iter, rigidamente seguido em obediência às proposições prescritivas existentes, a união, os estados, o distrito federal e os municípios elaboram as leis (acepção larga), que são promulgadas e, logo depois, expostas ao conhecimento geral pelo ato da publicação. Vencidas as dificuldades desse curso formativo, ingressam os textos legislados no ordenamento em vigor, surgindo a disciplina jurídica de novas situações tributárias, no quadro do relacionamento da comunidade social. Foi exercida a competência, enriquecendo-se o direito positivo com o acréscimo de outras unidades normativas sobre tributos.

Por ser uma faculdade estabelecida na Constituição, em caso de não haver exercício da competência tributária não vai significar que pessoa jurídica de direito público diferente da que expressamente foi incumbida da competência possa exercitá-la. É o que se vê do art. 8º, CTN¹.

Da mesma forma, também não é possível a delegação da competência tributária, ainda que o ente político possa optar por não exercê-la, conforme disposto no art. 7º, também do CTN².

Ainda podem ser mencionadas como características da competência tributária, além da indelegabilidade e da facultatividade anteriormente mencionadas: a privatividade, compreendida como a atribuição de competência tributária pela norma constitucional a um ente, sem, no entanto, estender essa possibilidade às demais pessoas políticas não indicadas na norma; a incaducabilidade, uma vez que o não exercício prolongado no tempo não pode impedir a pessoa política de exercitar a competência quando lhe aprouver; a inalterabilidade, não podendo a pessoa política a quem a Constituição a atribui praticar atos que ultrapassem os limites da competência estabelecido, não podendo sequer estabelecer por meio de lei qualquer

¹ “Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.”

² Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

modificação não prevista no texto constitucional; e a irrenunciabilidade, visto que foi atribuída às pessoas políticas a título originário, sendo a renúncia, unilateral e definitiva desistência do direito de criar tributos, ineficaz (CARRAZZA, 2012).

Da interpretação do art. 7º, do CTN, também é possível observar os contornos do que se conhece por capacidade tributária, nos dizeres de Hugo de Brito Machado “capacidade para ser sujeito ativo da relação de tributação” (MACHADO, 2012, p. 28).

A capacidade difere da competência no sentido de que esta se refere essencialmente à competência para legislar sobre tributação, enquanto aquela apenas se refere ao exercício de atos administrativos objetivando a arrecadação e a fiscalização de tributos, podendo ser exercida por qualquer ente, sem a necessidade de competência legislativa.

É possível dizer que quem tem competência legislativa tributária também possui capacidade tributária, ao passo que é impossível dizer o contrário, pois nem todos que possuem capacidade tributária possuem competência legislativa³.

Hugo de Brito Machado (2012b) explica que a competência tributária compreende não apenas a competência legislativa tributária, mas também a capacidade tributária, podendo esta ser delegada de uma pessoa de direito público à outra, assim como expresso no art. 7º, do CTN, relativamente às funções de arrecadação, de fiscalização, além da execução de leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária.

2.3 Limitações ao poder de tributar e à competência tributária

O poder de tributar, apesar de sua extensão, não é absoluto, pois o Direito impõe limitações que visam a defender o interesse do cidadão ou da comunidade, ou ainda o interesse do relacionamento entre as próprias pessoas jurídicas titulares de competência tributária.

Em julgado recente, no RE 754.554 / GO, o Ministro Celso de Mello assim escreveu em seu voto:

³Sobre esse aspecto, Hugo de Brito Machado escreve: “A capacidade tributária não se confunde com a competência. A competência tributária é atribuída pela Constituição a um ente estatal dotado de poder legislativo. É exercida mediante a edição de lei. Já a capacidade tributária é atribuída pela Constituição, ou por uma lei, a ente estatal não necessariamente dotado de poder legislativo. É exercida mediante atos administrativos.

Em princípio a competência tributária compreende a competência legislativa e a capacidade tributária.” (2012b, p. 29).

A Constituição da República, ao disciplinar o exercício do poder impositivo do Estado, subordinou-o a limites insuperáveis, em ordem a impedir que fossem praticados, em detrimento do patrimônio privado e das atividades particulares e profissionais lícitas, excessos que culminassem por comprometer, de maneira arbitrária, o desempenho regular de direitos que o sistema constitucional reconhece e protege.

Na verdade, o Direito, de forma geral, é uma forma de limitação ao poder, de modo a permitir a vida em sociedade. O poder de tributar não seria exceção à atuação dessas limitações, pois, é necessário observar:

A tributação encerra uma atividade estatal intervencionista por natureza. Quando desenvolvido sem a atenção devida aos limites estabelecidos de forma implícita ou explícita pelo sistema constitucional, a capacidade dos entes políticos de instituir tributos pode atingir a esfera jurídica essencial do cidadão decorrente de direitos fundamentais (HERANI, 2007, p. 181)

Hugo de Brito Machado (2012b, p. 278) ensina que:

Em sentido amplo, é possível entender-se como limitação ao poder de tributar toda a qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder. Aliás, toda atribuição de competência implica necessariamente limitação. A descrição da competência atribuída, seu desenho, estabelece os seus limites. Em sentido restrito, entende-se como *limitações ao poder de tributar*, o conjunto de regras estabelecidas pela CF, em seus arts. 151 e 152, nas quais residem princípios fundamentais do direito constitucional tributário, a saber: (a) legalidade (art. 150, I); (b) isonomia (art. 150, II); (c) irretroatividade (art. 150, III, 'a'); (d) anterioridade (art. 150, III, 'b'); (e) proibição de confisco (art. 150, IV); (f) liberdade de tráfego (art. 150, V); (g) imunidades (art. 150, VI); (h) outras limitações (art. 151 e 152) (grifo do original).

Princípios como o da legalidade, que estabelece a forma pela qual devem necessariamente ser instituídos os tributos, ou o da isonomia, que impede que a instituição e a cobrança de tributos se deem de forma diferenciada para pessoas nas mesmas condições jurídicas, ou ainda o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual a tributação deve levar em consideração a capacidade do contribuinte para suportar tal ônus, representam óbices à atuação do Estado e garantias aos cidadãos, proporcionando, assim, segurança jurídica.

Além dos princípios, figuram ainda como limitações ao poder de tributar do estado as imunidades, que serão detalhadamente estudadas em tópico adiante, e as limitações dispostas nos arts. 151 e 152, da CRFB⁴, os quais disciplinam vedações endereçadas à União

⁴Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

(art. 151) e aos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 152), de forma específica para esses entes, não se estendendo as do art. 151 para os Estados, Distrito Federal e Municípios, tampouco se estendendo as do art. 153 à União, dentre outras que se encontram espalhadas no texto constitucional.

2.4 Imunidade, isenção e não incidência

As imunidades tributárias são definidas como limitações ao poder de tributar por traduzirem hipóteses nas quais não será possível a incidência de tributação, impedindo-se, em verdade, a instituição de imposto que considere determinada hipótese como fato gerador de uma obrigação tributária.

Hugo de Brito Machado, em seu Curso de Direito Constitucional Tributário (p. 267), afirma que “a expressão ‘imunidade tributária’ designa a proibição, estabelecida pela Constituição ao legislador, de instituir tributo sobre os fatos ou contra as pessoas que indica. Os fatos ou as pessoas ficam, assim, excluídos do alcance do legislador infraconstitucional. Ficam *imunes* ao tributo” (grifo do original).

Complementando, é possível citar Sacha Calmon Navarro Coelho (2012), que define imunidade como uma “heterolimitação” ao poder de tributar, pois a vontade que proíbe é a do constituinte, habitando exclusivamente o plano constitucional.

Conforme salienta Roque Antonio Carrazza (2012), a imunidade tributária é um instituto que ajuda a estabelecer limites para o campo tributário, demarcando, em sentido negativo, as competências tributárias das pessoas políticas.

Segundo Luciano Amaro (2009, p. 151), “[...] constitui simples técnica legislativa por meio da qual o constituinte exclui do campo tributável determinadas situações sobre as quais ele não quer que incida este ou aquele gravame fiscal, cuja instituição é autorizada, *em regra*, sobre o *gênero*, de situações pelo qual aquelas estariam compreendidas” (grifo do original).

Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 238) faz uma observação no que tange às imunidades:

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Para que fique delineado integralmente o perfil do instituto, cabe observar a necessidade premente de que a situação esteja tipificada, de tal arte que nenhum outro expediente seja preciso para sua perfeita identificação no mundo factual. A qualificação utilizada pelo comando constitucional tem de ser bastante em si mesma para compor hipótese de imunidade, o que não exclui a participação do legislador complementar na regulação dos condicionantes fáticos definidos pela norma imunizante.

Não se confunde com as hipóteses de não-incidência e de isenção. Não-incidência refere-se a todas as hipóteses não abrangidas pelas regras de incidência. Não havendo previsão expressa em lei de cobrança de tributo relacionada a determinado fato, não haverá interesse por parte do Fisco na ocorrência do mencionado fato. Trata-se também de uma forma de garantia para os cidadãos na medida em que garante a não exação.

É possível considerar a não-incidência em dois sentidos, um amplo e um estrito. Em sentido amplo, a não-incidência abrange todos os casos de inexigibilidade de tributos. Em sentido estrito, por outro lado, a não-incidência se relaciona a casos em que um fato não completa a definição legal do fato gerador, embora seja considerado apenas como parcialmente típico – considerando-se a tipicidade tributária (RODRIGUES, 1994).

Isenções são comandos infraconstitucionais que excepcionam determinadas situações da norma de incidência⁵.

Nas palavras de Edgard Neves da Silva e Marcello Martins Motta Filho (2013, p. 314), “a isenção, como figura jurídica de conteúdo negativo, tem como efeito fazer com que a matéria que era tributada - fiscalidade - deixe de sê-lo, deixe de gerar os efeitos da tributação. Esse fenômeno será explicado pela teoria jurídica da isenção”.

Sobre a diferenciação de imunidades e isenções, temos que:

Basicamente, a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência. Ou seja, a Constituição, ao definir a competência, excepciona determinadas situações que, não fosse a imunidade quedariam dentro do campo de competência, mas, por força da norma de imunidade, permanecem fora do alcance do poder de tributar outorgado pela Constituição. Já a isenção atua noutro plano, qual seja, o do exercício do poder de tributar: quando a pessoa política competente exerce esse poder, editando a lei instituidora do tributo, essa lei pode, usando a técnica da isenção, excluir determinadas situações, que, não fosse a isenção, estariam dentro do campo de incidência da lei de tributação, mas, por força da norma isentiva, permanecem fora desse campo. (AMARO, 2009, p. 152)

Ainda relativamente às diferenças entre imunidade e isenção, Julio Siqueira (2011) explica que estas se encontram na natureza da norma, por ser uma constitucional e a outra

⁵Sobre o tema das isenções, Luciano Amaro explica que se trata de “técnica semelhante à da imunidade é a da isenção, por meio da qual a lei tributária, ao descrever o gênero de situações sobre as quais impõe o tributo, pinça uma ou diversas espécies (compreendidas naquele gênero) e as declara isentas (ou seja, excepcionadas da norma de incidência)” (AMARO, 2009, p. 152).

infraconstitucional; na forma de extinção das normas, sendo que uma é feita pelo Constituinte originário e a outra é feita por lei; e no tipo de eficácia, que será plena/contida ou limitada à regulamentação por lei. Diferem também por uma ter relação com definição de competência legislativa e a outra ter relação com o exercício da competência administrativa tributária.

Nas palavras de Souto Maior Borges, “na outorga constitucional de competência tributária está necessariamente contida a atribuição da faculdade de isentar. Nesse sentido, pode-se afirmar que o poder de isentar é corolário do poder de tributar” (1969, p. 42).

2.4.1 Evolução histórica

Ao mesmo tempo em que surgiu a necessidade de arrecadar do Estado, surgiram também as exonerações do ônus de pagar a tributação imposta. A aferição e a observação da capacidade de tributar - e seu corolário, de não-tributar -, é uma das formas mais remotas de diferenciar pessoas e atividades. É um modo de possibilitar a implementação de políticas, sejam fiscais, sejam econômicas. Antes mesmo do estabelecimento de Roma como um império, algumas civilizações já cobravam tributos do povo, com finalidade de defesa e de ressarcimento após ações envolvendo conflitos entre agrupamentos (RODRIGUES, 1994).

Quando se fala, entretanto, em imunidade, pode-se dizer que:

Sua origem remonta ao Império Romano, quando não eram onerados os templos religiosos e os bens públicos, passando-se por situações símiles na Índia, especificamente no século XIII, favorecendo-se algumas pessoas portadoras de problemas físicos e/ou mentais, na Idade Média, quando eram concedidos privilégios às classes nobres e religiosas, até se chegar ao surgimento do liberalismo, momento no qual o instituto aqui examinado passou a constituir uma garantia de várias atividades (ELALI, 2006, p. 146).

Com a Carta Magna de 1215 d.C., por exemplo, foram estabelecidas garantias, como o princípio da legalidade tributária, mas essa garantias não se estendiam a todos os cidadãos e eram utilizadas pela nobreza em proveito próprio. As imunidades ainda eram concedidas de forma arbitrária, constituindo-se como privilégios apenas de determinadas classes, concedidos de acordo com a vontade do monarca em razão de interesses pessoais (SCAFF, 1999).

Com as revoluções burguesas, os privilégios trazidos pela Carta Magna de 1215 foram estendidos para todos os cidadãos, de modo que se tornaram verdadeiras garantias individuais. Com o advento do Estado de Direito, a imunidade passou a ter feição diferente, significando a garantia de que determinadas atividades estariam fora do alcance do poder de

tributar da classe dominante, de modo que a escolha seria feita pelo conjunto dos cidadãos (SCAFF, 1999).

Com essa nova perspectiva liberal, as limitações ao poder de tributar do Estado puderam evoluir, ao passo que se desenvolveram também outros direitos, que viriam a ser, posteriormente, princípios básicos dos ordenamentos jurídicos. Foi necessário, é importante ressaltar, tempo para que os institutos que hoje conhecemos como norteadores dos ordenamentos modernos pudessem ter a amplitude e a aplicação que possuem hoje em dia. Alguns direitos e garantias, por exemplo, passaram a ser aplicados não apenas na relação entre indivíduo e Estado, mas levando-se em consideração a coletividade, a sociedade, exercitáveis contra todos aqueles que os violarem (SACFF, 1999).

Dessa forma, a preocupação com a coletividade passou a possibilitar o desenvolvimento econômico e social dos direitos fundamentais, bem como do direito tributário e dos elementos que o compõem.

3 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

Atualmente temos uma Constituição esquematizada e bem estruturada que nos permite estudar todos os seus institutos de forma sistemática.

Para que alcançássemos esse nível de estrutura constitucional, foi necessário evoluirmos a cada nova ordem jurídica criada, desde a Carta do Império de 1824 até chegarmos ao que temos hoje, na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Necessário se faz, portanto, a análise histórica das imunidades, bem como a forma como estão dispostas atualmente no texto constitucional a fim de se compreender melhor o papel das normas desonerativas e seu âmbito de abrangência.

3.1 Evolução das imunidades tributárias no direito brasileiro

Variados são os métodos interpretativos com os quais se pode buscar o verdadeiro sentido de uma norma em um ordenamento jurídico. Atualmente, a hermenêutica lista e estuda esses métodos para análise e compreensão dos textos normativos, como, por exemplo, o método literal, que leva em consideração a literalidade dos vocábulos utilizados quando da positivação de uma norma; ou mesmo o método teleológico, que busca, mais do que interpretar estritamente o que está escrito, a máxima efetividade da norma com base na finalidade de sua redação.

Dentre esses métodos, podemos citar também o histórico, que analisa determinada norma ou instituto ao longo da história da legislação pátria, a qual possibilita o estudo do texto legislativo de acordo com o período e os acontecimentos históricos que serviram de pano de fundo para sua criação.

A partir desse método, portanto, passaremos, brevemente, ao estudo do instituto das imunidades tributárias ao longo dos anos no direito brasileiro.

3.1.1 Período Colonial

Durante o período em que o Brasil permaneceu como colônia de Portugal, ainda que nesse período esteja incluído o tempo que a família real esteve em terras brasileiras, a questão da tributação sempre foi confusa, sendo possível notar a existência de tributos de ordem alfandegária, outros de competência das Províncias (GUIMARÃES, 2006).

Quanto às limitações às exações estabelecidas na época, conforme Aliomar Baleeiro (1969), já era possível identificar o que atualmente se chama princípio da legalidade. Os Senados das Câmaras eram responsáveis por aprovar as tributações para períodos definidos.

É possível identificar, também, no regime de então, desonerações similares ao que hoje em dia se conhece por imunidade. No Regimento de Tomé de Sousa, primeiro Governador-Geral do Brasil, por exemplo, trata-se da questão do pagamento de direitos pela construção de navios:

Hei por bem que daqui em diante, pessoa alguma não faça nas ditas terras do Brasil navio, nem caravelão algum, sem licença [...] e sendo de quinze bancos ou daí para cima, e que tenham de banco a banco três palmos de guoa; hei por bem que não paguem direitos nas minhas Alfândegas do Reino, de todas as munições e aparelhos que para os ditos navios forem necessários.⁶

Há ainda outros registros de outras desonerações, mas nada que possa ser comparado por ter sido regulamentado especificamente como imunidade da forma como a conhecemos hoje.

3.1.2 Constituição Política do Império do Brasil de 1824

Em 1824, a Constituição não tratava expressamente das imunidades. Em verdade, sequer tratava de forma exaustiva sobre competência para a instituição de tributos, conferindo ao legislador ampla liberdade para dispor sobre o tema, quando afirma que é privativa da Câmara dos Deputados a iniciativa sobre impostos (art. 36, I, da Constituição Política do Império do Brasil, de 1824).

Previa, entretanto, a garantia aos socorros públicos e a instituição primária e gratuita a todos os cidadãos, no artigo 179, incisos XXXI e XXXII, configurando, para alguns autores, como a dispensa ao pagamento de taxas relativas a esses serviços.

É importante ressaltar que, à época, não havia ainda a figura da imunidade recíproca, conforme salienta Aliomar Baleeiro (1969), tendo em vista que a época ainda não era o Brasil um Estado Federado, e, sim, um Estado Unitário.

⁶ Nota-se no texto uma desoneração a um pagamento que era devido, embora não se possa falar em imunidade no sentido que conhecemos hoje em dia, por não se tratar, de fato, de uma norma constitucional limitadora da competência tributária. O texto do regulamento de Tomé de Sousa encontra-se disponível em: <http://lemad.fflch.usp.br/sites/lemad.fflch.usp.br/files/1.3._Regimento_que_levou_Tom_de_Souza_0.pdf>. Acesso em 14 mai 2014.

3.1.3 Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891

Em 1891, com a promulgação da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, o Estado deixou de ser unitário, consagrando-se então o federalismo e a autonomia política, financeira e administrativa dos Estados-membros (GUIMARÃES, 2006).

É importante ressaltar, também, que no texto constitucional de então está prevista a chamada imunidade recíproca, em seu art. 10, que dispõe que “é proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente”. Tal disposição não incluía os Municípios, uma vez que o sistema federativo não os considerava (GUIMARÃES, 2006).

O art. 11, da Constituição de 1891, ainda dispunha sobre vedações ao Estado e à União, referentes ao poder de tributar, como a proibição de “criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem”, bem como de “estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos”, além de ser vedado prescrever leis retroativas.

Relativamente à vedação de subvencionar ou embaraçar cultos religiosos, assegurava o compromisso do Estado em se manter laico e a liberdade religiosa. É considerada como “norma embrionária” da imunidade dos templos de qualquer culto encontrada na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (GUIMARÃES, 2006).

Ainda é possível citar como normas imunizantes presentes na Constituição de 1891 o art. 9, §2º, que dispõe que: “É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados.”, e seu parágrafo 3º, o qual dispõe somente ser “lícito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro federal”.

Apesar de utilizar o verbo “isentar” para determinar a desoneração do pagamento de impostos, tendo em vista que existem critérios diferenciadores dos institutos com a finalidade de desonerar o pagamento de tributos, pode-se afirmar que se tratam, em verdade, de normas instituidoras de imunidades.

3.1.4 Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934

A Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934 trouxe inovações na forma como se tratava a competência tributária, manifestando-se expressamente sobre a competência de cada ente federado – o art. 6º era relativo à competência da União; o art. 8º referia-se à competência dos Estados; e o art. 13, §2º, estabelecia a competência dos Municípios. Cada um desses dispositivos discriminava de forma detalhada os tributos que competiam a cada um, o que se repetiu nas Constituições posteriores.

Com relação às imunidades, o art. 17 previa:

Art 17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;

[...]

VIII - tributar os combustíveis produzidos no País para motores de explosão;

IX - cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos que, no território nacional, gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportarem;

X - tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão.

Ressalte-se que a imunidade recíproca foi estendida aos municípios, o que não acontecia no texto constitucional anterior, promulgado em 1891 (GUIMARÃES, 2006).

É possível encontrar ainda outras regras imunizantes esparsas no texto constitucional, como a regra que exclui da cobrança de imposto de consumo de qualquer mercadoria os combustíveis de motor de explosão, ou que exclui a renda cedular de imóveis da cobrança de imposto sobre rendas de qualquer natureza (art. 6, inciso I, alíneas ‘b’ e ‘c’). Ou ainda a regra que “isenta” do imposto de vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais (art. 8, inciso I, alínea ‘e’), a primeira operação do pequeno produtor – como tal definida em lei estadual.

Cita-se ainda a isenção de emolumentos, custas, taxas e selos para efeitos de conceder aos necessitados assistência judiciária (art. 113, item 36), além de outras taxas

relativas a realização de casamento civil (art. 146) e reconhecimento de filhos naturais (art. 147).

3.1.5 Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937

A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937, a despeito do contexto histórico em que entrou em vigor, apenas manteve todas as disposições da Constituição de 1934 no que se refere às imunidades tributárias, incluindo a imunidade recíproca e a vedação de subvencionar ou embarçar o exercício de cultos religiosos (VALADÃO, 2000).

As mudanças ocorridas referentes a esse assunto limitam-se às ocorridas na numeração dos artigos e dos incisos que tratam da matéria (GUIMARÃES, 2006).

3.1.6 Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946

Após o fim do Estado Novo, a Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946 ampliou o rol das imunidades tributárias, prevendo serem isentos dos impostos de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas com menor capacidade econômica (art. 15, § 1º); do imposto de vendas e consignações na primeira operação efetuada pelo pequeno produtor (art. 19, IV - que foi posteriormente revogado pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961); vedação de quaisquer adicionais, dos impostos de exportação de mercadorias de sua produção ao exterior, até o máximo de cinco por cento *ad valorem* (art. 19, V); do sítio com até vinte hectares que o cultivem o produtor ou sua família, desde que esse seja seu único imóvel (art. 19, § 1º - posteriormente revogado pela EC nº 5 de 1961); (GUIMARÃES, 2006).

Além dessas desonerações, é possível citar, ainda, a vedação de limitação ao tráfego de pessoas ou mercadorias em relação a tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvadas a cobrança de taxas, inclusive pedágio (art. 27); a imunidade recíproca, excetuados os serviços públicos concedidos (art. 31, V, a); imunidades aos templos de qualquer culto (art. 31, V, b); imunidade das instituições de educação e de assistência social, desde que suas rendas sejam aplicadas integralmente no país para os respectivos fins (art. 31, V, b); imunidade dos bens e serviços dos partidos políticos (art. 31, V, b); imunidade do papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros (art. 31, V, c); e a vedação aos impostos de gravarem diretamente os direitos do autor, a remuneração dos professores e jornalistas (art. 203).

Importante mencionar que era vedado também à União tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos de seus agentes em limites superiores aos que fixasse para suas próprias obrigações e para os proventos de seus agentes.

Em 1965, a Emenda Constitucional nº 18 estendeu a imunidade recíproca às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes, bem como aboliu a figura da desoneração dos direitos do autor, da remuneração dos professores e jornalistas (VALADÃO, 2000).

3.1.7 Constituição da República Federativa do Brasil de 1967

Nota-se que, com a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, houve o alargamento das imunidades e mudanças com relação ao ramo tributário brasileiro (GUIMARÃES, 2006).

A primeira dessas mudanças foi a inclusão, no texto constitucional, de um capítulo dedicado exclusivamente ao Sistema Tributário, o que não se verificava nas Constituições do Brasil até aquele momento.

No que se refere às imunidades e às limitações ao poder de tributar, conforme o art. 20 do mencionado texto constitucional, era vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estabelecer limite de tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, exceto o pedágio para atender ao custo de vias de transporte. Também era vedada a criação de imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros (imunidade recíproca), sobre templos de qualquer culto, sobre o patrimônio, a renda ou os serviços de Partidos Políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei, e sobre o livros, sobre os jornais e sobre os periódicos, assim como sobre o papel destinado à sua impressão.

A imunidade recíproca, a essa época, também era extensiva às autarquias no que se referia ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes.

Além das disposições acima citadas, compiladas em um único artigo, existiam outras desonerações espalhadas ao longo do texto constitucional, como a vedação de instituição de imposto sobre ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos, vedação de cobrança de imposto territorial sobre pequenas gleba rurais, vedação de cobrança do imposto de transmissão de bens imóveis sobre os direitos reais de garantia, bem como a vedação de

cobrança do imposto de transmissão sobre a transmissão de bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, inclusive sobre a fusão, incorporação, extinção ou redução do seu capital, a não ser que tenha, por atividade preponderante, o comércio desses bens ou a locação de imóveis; do ICM sobre produtos industrializados, destinados à exportação; dos impostos municipais, estaduais e federais incidentes sobre a transferência da propriedade desapropriada para fins de reforma agrária; das taxas à realização do casamento civil.

3.1.8 Emenda Constitucional nº 1, de 1969

Não se trata de uma Constituição nova porquanto definida como Emenda Constitucional. No entanto, alterou diversos dispositivos constitucionais, chegando a ser considerada por alguns autores como uma Constituição nova em termos práticos.

As inovações dessa Emenda no que tange às limitações ao poder de tributar se deram com relação ao princípio da anualidade até então vigente, pois obrigava que a lei orçamentária contivesse previsão de cobrança de tributo a fim de que se fixasse o princípio da anterioridade, o que deixou de existir (GUIMARÃES, 2006).

Já no que se relacionava com as imunidades, estabeleceu que era vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, sem fazer qualquer ressalva ao pedágio; manteve a imunidade recíproca nos moldes das Constituições anteriores que previam a extensão do instituto às autarquias no que se referia às suas atividades essenciais, não se estendendo aos serviços públicos concedidos, tampouco exonerando o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que incidir sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda, disposição que era novidade no texto constitucional.

Manteve-se também as imunidades dos templos de qualquer culto; do patrimônio, renda, bens e serviços dos partidos políticos; das instituições de educação e de assistência social, observados os requisitos previstos em lei; do livro, dos jornais e dos periódicos, bem como do papel destinado à sua impressão; além de outras imunidades espalhadas no texto constitucional (VALADÃO, 2000).

3.2 Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

Atualmente, dentre as limitações constitucionais ao poder de tributar, muitas delas mantidas dos textos constitucionais anteriores, são reconhecidas como imunidades

propriamente ditas: a imunidade recíproca; a imunidade dos templos; a imunidade dos partidos políticos, das entidades sindicais e das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos; do livro, do jornal e do periódico e do papel destinado à sua impressão; e a imunidade dos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros, sendo esta última uma novidade no texto constitucional.

O legislador constituinte em nenhum momento se refere a essas desonerações expressamente como “imunidades”. Entretanto, ressalte-se que a Assembleia Constituinte, representando o povo, é formada por componentes dos mais diversos segmentos da sociedade, justificando, dessa forma, o não atendimento ao rigor da nomenclatura adotada por doutrinadores e juristas (CARRAZZA, 2012).

Além disso, nota-se que, no *caput* do art. 150 da Constituição de 1988, menciona-se apenas que é vedado instituir **impostos**, podendo gerar confusão quanto ao alcance dessa norma. Para Hugo de Brito Machado, em seu Curso de Direito Tributário (2012b, p. 288), “a imunidade, para ser efetiva, para cumprir suas finalidades, deve ser abrangente”, ressaltando-se também quanto a essa redação do dispositivo em comento a não observância do mesmo rigor quanto à nomenclatura observada por doutrinadores e juristas.

O texto constitucional vigente assim dispõe:

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:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013)

3.2.1 Classificação

De forma geral, as imunidades podem ser classificadas em genéricas ou específicas (SIQUEIRA, 2011).

Específicas são as imunidades que se referem a um tributo específico, possuindo abrangência reduzida se comparada com as outras imunidades, estando dispersas no texto constitucional referente à matéria tributada. Neste sentido, podem ser encontradas imunidades referentes a impostos incidentes sobre situações não incluídas no rol de imunidades genéricas, além de poder estar relacionadas aos outros tributos, como taxas, contribuições e empréstimos compulsórios (SIQUEIRA, 2011).

As imunidades genéricas são as previstas no art. 150, VI e §2º ao §4º, da Constituição, referindo-se de forma exclusiva a impostos e abrangendo somente os entes listados ali, bem como seu patrimônio, renda e serviços.

Comumente, as imunidades também são classificadas pela doutrina como objetivas ou subjetivas, dependendo do objeto da norma.

Desse modo, será objetiva a imunidade que se der em razão de determinado objeto, ou subjetiva caso a desoneração se dê de forma a levar em consideração a pessoa que seria considerada como sujeito passivo da obrigação, se o tributo fosse efetivamente instituído ou cobrado.

Nas palavras de Luciano Amaro (2009, p. 152):

[...] mas podem também, as imunidades, ser definidas em função do objeto suscetível de ser tributado (por exemplo, o livro é imune), ou de certas peculiaridades da situação objetiva (por exemplo, um produto que, em regra, poderia ser tributado, mas, por destinar-se à exportação, é imune). Podem assim, identificar-se imunidades subjetivas (atentas às condições pessoais do sujeito que se vincula às situações materiais que, se aplicada a regra, seriam tributáveis) e imunidades objetivas (para cuja identificação o relevo está no objeto ou situação objetiva, que, em razão de alguma especificidade, escapa à regra da tributabilidade e se enquadra na exceção que é a imunidade).

São consideradas como imunidades objetivas a que recai sobre os templos de qualquer culto, sobre os livros, sobre os jornais, sobre os periódicos e sobre os papéis destinados à sua impressão e aquela que recai sobre fonogramas e sobre videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros.

Por outro lado, são subjetivas as imunidades das pessoas políticas e dos partidos políticos, das entidades sindicais e das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos.

3.2.2 Imunidade recíproca

A disposição constitucional que proíbe a instituição, pela União, pelo Distrito Federal, pelos Estados ou pelo Município, de tributo sobre renda, patrimônio ou serviços uns dos outros, cláusula que também é conhecida como *imunidade recíproca*, é decorrência direta do princípio federativo e do princípio da isonomia das pessoas políticas (CARRAZZA, 2012).

Roque Antonio Carrazza (2012) defende que essa é uma decorrência natural, tendo em vista que, se uma pessoa política pudesse exigir impostos de outras, inevitavelmente acabaria por interferir na autonomia da pessoa política tributada, pois, havendo efetiva cobrança, poderia causar dificuldades financeiras a ponto de impedi-la de atingir seus objetivos institucionais.

Da mesma forma, defende mencionado autor que, para que haja uma relação de tributação, é necessário que haja do ente tributante posição de supremacia frente a quem é tributado.

Assim, percebe-se que a ausência da imunidade recíproca no ordenamento feriria esses princípios que são basilares, sendo o princípio federativo mencionado no art. 60, da Constituição, positivado como cláusula pétrea.

Esse dispositivo, conforme se depreende da leitura do parágrafo 2º do art. 150, estende-se às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, relativamente ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Exceções a essa regra imunizante estão contidas no parágrafo 3º do mesmo artigo, não se aplicando à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, notadamente normas de direito privado, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelos usuários, em uma nítida exploração do domínio econômico.

As sociedades de economia mista e as empresas públicas, porquanto exercem atividade econômica, não estão abrangidas pela regra que estabelece a imunidade dos entes políticos. Entretanto, quando prestadora de serviço público, defende Carrazza (2012), não seriam estas passíveis de se classificarem como sujeito passivo de obrigação tributária.

Nesse sentido:

Podemos, pois, dizer que, neste caso, as sociedades de economia mista e as empresas públicas, pelas atribuições delegadas de poder público que exercitam, são, *tão-só quanto à forma*, pessoas de direito privado. *Quanto ao fundo* são instrumentos do Estado, para a prestação de serviços públicos ou a prática de atos de polícia. Acabam fazendo as vezes das autarquias, embora – damo-nos pressa em proclamar – com eles não se confundam (CARRAZZA, 2012, p. 775).

Também não está imune o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel, o ITBI (Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis). Quem adquire imóvel de pessoa política também deve pagar o ITBI, uma vez que a imunidade não se estende a terceiros, pois nada justificaria tal ampliação da interpretação do dispositivo constitucional.

3.2.3 Imunidade dos templos

A imunidade dos templos tal como expressão no art. 150, VI, ‘b’, é extensão do direito à liberdade de culto e de crença assegurada no rol dos direitos e garantias fundamentais do art. 5º da Constituição.

Carrazza (2012) salienta que, mais que apenas liberdade de crença, a imunidade permite a livre *divulgação* das crenças ao impedir que sejam tributados os templos de cultos religiosos. O tributo não pode ser utilizado pelo Estado como instrumento para reprimir as atividades religiosas.

Questão relevante acerca do tema refere-se ao alcance dessa imunidade a partir do alcance dos conceitos de “templo” e “culto”.

Quanto ao vocábulo templo, entende-se comumente ser o local onde se praticam os atos da vida religiosa. Embora haja quem acredite que o alcance da palavra templo se restrinja a apenas o local físico, ao prédio, há quem acredite que templo significa possuir, em verdade, um conceito amplo, de modo a abranger o local, o patrimônio, as rendas e os serviços, desde que não empregados com finalidade econômica. De outra forma, não haveria de imunizar, a Constituição, apenas um local com vistas a proteger a liberdade de culto e de manifestação religiosa, deixando aberta a possibilidade de que os impostos relativos à renda e aos serviços, por exemplo, onerem justamente o que se supõe está protegido (Carrazza, 2012).

O benefício, portanto, alcança o templo propriamente dito, alcança a entidade mantenedora, além de tudo aquilo que esteja vinculado às liturgias: celebrações religiosas,

como batizados e matrimônios, vigílias *et cetera*, não se estendendo a cultos satânicos ou a cultos que visem ao enriquecimento sem causa (RODRIGUES, 1994).

“A imunidade concerne ao que seja necessário para o exercício do culto. Nem se deve restringir seu alcance, de sorte que o tributo constitua um obstáculo, nem se deve ampliá-lo, de sorte que a imunidade constitua um estímulo à prática do culto religioso” (MACHADO, 2012b, p. 292)

É importante ressaltar, também, que o parágrafo 4º, do art. 150 estabelece que a imunidade dos templos de qualquer culto somente deve ser aplicada quando se tratar de bens, rendas e serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade mencionada na alínea. Daí depreende-se que, caso alguma atividade praticada por uma entidade religiosa tenha fim de auferir lucro, ao contrário de promover o culto religioso, essa atividade deverá ser tributada.

3.2.4 Imunidade dos partidos políticos e de suas fundações

Os partidos políticos são entidades de direito privado que notadamente atuam de modo a assegurar a autenticidade do regime democrático, sendo assegurado, pela Constituição em seu art. 17, o pluripartidarismo, bem como outras vantagens, em outros dispositivos do texto constitucional, incluindo-se no rol desses benefícios a imunidade tributária em tela.

O pluripartidarismo, por sua vez, assegura a defesa das mais diversificadas ideologias, uma vez que cada partido está fundamentado em princípios próprios a serem divulgados pelo País de modo a alcançar a população, incentivando a atuação e os questionamentos políticos para que se busque atingir objetivos que sejam adequados ao interesse da coletividade (Carrazza, 2012).

A partir dessa liberdade assegurada aos partidos políticos e para seu exercício, é essencial que seja resguardada a independência, a liberdade de manifestação e a divulgação de suas propostas (RODRIGUES, 1994, p. 56).

Dessa forma, a constituição dispôs ser vedado a cobrança de imposto sobre o patrimônio, a renda e os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações.

O parágrafo 3º, do art. 150, assim como limita a imunidade dos templos de qualquer culto, também limita a imunidade dos partidos políticos e de suas fundações às atividades vinculadas às finalidades essenciais do partido ou da fundação, evitando, pois, o beneficiamento quando atuar de forma a alcançar objetivo diverso daqueles expostos no Estatuto Social ou na lei que estabelece seu regime jurídico.

3.2.5 Imunidade das entidades sindicais e das entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos

A Constituição assegura o direito à livre associação sindical no capítulo referente aos direitos e garantias fundamentais. Carrazza (2012) estatui que, sem dúvida, a Carta Magna pretendeu favorecer a sindicalização dos trabalhadores, englobando também as federações e as confederações no conceito de entidades sindicais, além das centrais sindicais.

As federações são, segundo o art. 534, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), a organização de sindicatos, em número não inferior a cinco, desde que representem a maioria absoluta de um grupo de atividades ou profissões idênticas, similares ou conexas, sendo constituídas de forma regional.

As confederações são compostas por, no mínimo, três federações, tendo a Capital da República por sede, conforme disposto no art. 535, da CLT.

As centrais sindicais são definidas pela Lei nº 11.648/2008 como “entidades associativas de direito privado de representação geral dos trabalhadores, constituídas em âmbito nacional”. São formadas pela união de vários sindicatos de empregados, segundo Carrazza (2012).

Não haveria coerência em permitir que as entidades sindicais gozassem da imunidade ora em comento, enquanto a reunião destas entidades fosse caracterizada como sujeito passivo de obrigações tributárias.

A Constituição ainda imuniza as entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos, devendo ser entendidas como entidades de educação aquelas que promovem a prestação de ensino, a transmissão de conhecimento, independente da natureza.

Com relação às entidades de assistência social, devem ser entendidas como tal aquelas que auxiliam as pessoas de forma a melhorar suas condições de vida.

Para que a imunidade se caracterize nos casos das entidades educacionais e de assistência social, é necessário apenas a comprovação da finalidade não lucrativa da entidade, sendo esta a única restrição a que está sujeita essa norma imunizante (art. 150, VI, §4º).

Caso não reste comprovado a falta de finalidade lucrativa, será a associação ou a instituição educacional sujeito passivo das obrigações tributárias que surjam pela incidência da norma sobre o fato gerador.

3.2.6 Imunidade musical

Alteração recente do texto constitucional introduziu no art. 150, inciso VI, a alínea ‘e’, a qual é chamada imunidade musical, após aprovação do Projeto de Emenda à Constituição nº 98/2007.

Referida imunidade abrange, conforme o próprio texto constitucional, fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil, contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham.

Assim, CDs e DVDs produzidos no Brasil que contenha obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros gozarão de imunidade, bem como as próprias obras em geral interpretadas por brasileiros, mídias ou arquivos digitais que as contenham, incluindo-se no alcance da norma até mesmo o *e-commerce*, ou seja, aquele realizado através da internet.

Na justificativa do Projeto de Emenda, nota-se a preocupação do legislador em proteger e fortalecer a cultura nacional, frente os obstáculos ocasionados pela modernização dos meios, como a pirataria, que tem crescido e se desenvolvido nos últimos anos, enfraquecendo o mercado brasileiro de música gravada, interferindo até mesmo na econômica nacional.

O próprio texto da alínea recém-adicionada estabelece uma limitação à desoneração em comento, quando ressalva as hipóteses de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

3.3 Fundamentos das imunidades

Como visto no tópico anterior, cada imunidade possui a característica, comum a todas elas, de estar ligada diretamente a um direito assegurado constitucionalmente. Seja direito à liberdade de culto ou o direito à educação.

O próprio art. 150 e seus incisos são, em verdade, direitos e garantias aos cidadãos. Conforme afirma Ives Gandra Martins (BASTOS; MARTINS, 1990, v. 6t. 1, p. 143), “na busca da proteção judiciária a Constituição deve voltar-se sempre à proteção da sociedade contra o excesso de poder do Estado”.

De fato, o direito se mostra como importante forma de salvaguarda dos direitos humanos contra aqueles que detêm o poder, a fim de se estabelecer equilíbrio para a vida em sociedade. As regras imunizantes são reflexo, portanto, dessa proteção.

De acordo com Ives Gandra Martins (BASTOS; MARTINS, 1990, v. 6t. 1, p. 170-171),

As imunidades foram criadas estribadas em considerações extrajurídicas, atendendo à orientação do Poder Constituinte em função das ideias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira.

Da mesma forma, Denise Lucena Rodrigues (1994, p. 47):

A imunidade, da forma como está inserida no sistema jurídico, representa não só um incentivo a determinadas situações, mas, também, reflete princípios maiores resguardando os direitos fundamentais, como, por exemplo, a liberdade religiosa, de expressão, de associação política e sindical etc. Destarte, sua influência no âmbito político-social é de elevada importância, intervindo, assim, nos mais variados setores.

Impende notar que é possível encontrar como fundamento das imunidades o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual os impostos terão caráter gradual em função da capacidade econômica do contribuinte, ou seja, aquele que demonstrar menor capacidade econômica, pagará menos, e aquele que demonstrar maior capacidade econômica, pagará mais no que se refere a impostos.

Ademais, impostos *per se* são reflexo da capacidade econômica de determinado cidadão, uma vez que as normas instituidoras dos impostos incidem apenas sobre fatos que se revelam como demonstração de riqueza.

As imunidades, por vezes, podem ser associadas com a ideia da inexistência dessa capacidade econômica, principalmente nos casos em que a não existência de finalidade lucrativa se afigura como condição *sinequa non* de adequação à norma imunizante.

No entanto, é importante ressaltar que nem todos os casos de imunidade recaem sobre pessoas que não possuem capacidade contributiva, como, por exemplo, no caso das imunidades objetivas, que levam em consideração um objeto em vez de uma pessoa, o qual não possui sequer capacidade para figurar no polo passivo da obrigação tributária.

Assim, nota-se, não pode ser tomado o princípio da capacidade contributiva como regra geral para a definição dos fundamentos das normas relativas às imunidades, uma vez que sua adequação a todas as hipóteses apresenta falhas.

Conforme expõe Luciano Amaro (2009, p. 151):

O fundamento das imunidades é a preservação de *valores* que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão, etc.), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação),

proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não-tributabilidade das pessoas ou situações imunes. YonneDolácio de Oliveira registra o "domínio de um verdadeiro esquema axiológico sobre o princípio da capacidade contributiva". (Grifo do Original).

Dessa forma, conclui-se que as imunidades existem para proteger essas pessoas e objetos representativos de valores constitucionais, impedindo a atuação estatal de modo a interferir nas relações que os envolve, não sendo a capacidade tributária um parâmetro para a aplicação da regra, ainda que seja possível observar a não aplicação da norma imunizante em alguns casos que aparentemente não estão relacionados com a capacidade de ser sujeito passivo da obrigação tributária.

4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS, E DO PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO

No art. 150, VI, 'd', da Constituição está estabelecida a imunidade sobre livros, jornais, periódicos e sobre o papel destinado a sua impressão. É reconhecida como imunidade tipicamente objetiva, uma vez que em nenhum momento se leva em consideração qualquer característica pessoal relacionada àquele que, apenas em tese, seria o sujeito passivo da obrigação de pagar algum tributo sobre os objetos em comento.

Há referência a essa desoneração também no Código Tributário Nacional, de 1966, em seu capítulo intitulado **Limitações da Competência Tributária**, onde se vê:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - cobrar imposto sobre:

[...]

d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

Observe-se que mencionado dispositivo apenas veda a cobrança de **imposto** sobre o **papel** que seja destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros. A norma constitucional, portanto, é bem mais abrangente, conferindo às situações concretas mais que a norma infraconstitucional admite, conforme se depreende da interpretação literal.

Aspecto que não sofre alteração, no entanto, refere-se ao instituto sobre o qual recai a imunidade. O texto legal menciona expressamente que é vedado cobrar imposto, tanto no art. 9º, do CTN acima transcrito, quanto no art. 150, da Constituição Federal, motivo pelo qual as imunidades não incidem sobre outros tributos.

Hugo de Brito Machado (2012b, p. 295) defende interpretação que abranja também as outras formas de tributação, ainda que a norma constitucional expressamente se refira a impostos:

Embora a imunidade, em face da expressão literal do art. 150, VI, da CF, diga respeito apenas a impostos, existem fortes razões para entender-se que também é vedada a cobrança de taxas e contribuições de melhoria. Os princípios que inspiram a imunidade tributária não permitem que a pessoa ou a coisa imune fique submetida a qualquer tributo, pois tal submissão poderia ensejar o amesquinamento da imunidade.

O Supremo Tribunal Federal, contudo, já decidiu sobre o assunto, pacificando entendimento relativo às situações geradoras de encargo tributário sobre as quais devem incidir as normas imunizantes:

Recurso extraordinário. Repercussão geral da questão constitucional reconhecida. 2. Direito Constitucional e Tributário. 3. FINSOCIAL. Natureza jurídica de imposto. Incidência sobre o faturamento. 4. Alcance da imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão. Imunidade objetiva. Incidência sobre o objeto tributado. Na hipótese, cuida-se de tributo de incidente sobre o faturamento. Natureza pessoal. Não alcançado pela imunidade objetiva prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal. 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

(RE 628122, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 19/06/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-191 DIVULG 27-09-2013 PUBLIC 30-09-2013)

Em seu voto, o Ministro Relator, Gilmar Mendes, salienta o caráter objetivo da imunidade incidente sobre livros, jornais, periódicos e sobre o papel destinado à sua impressão, motivo pelo qual não poderia incidir em caso de cobrança do FINSOCIAL que, apesar de ser considerado como um imposto pela própria Corte, é tributo incidente sobre o faturamento das empresas, possuindo, assim, caráter pessoal, não levando em consideração a capacidade contributiva do comprador de livros, mas sim do vendedor. “Imune é o livro e não o livreiro ou a editora”, Conclui Gilmar Mendes.

Da mesma forma Othon Oswaldo Saraiva Filho escreve sobre as imunidades do art. 150 da Constituição:

Consoante expressa redação da alínea “d”, do inciso VI, do artigo 150, da Constituição Federal, a imunidade dos livros, periódicos e do papel destinado a sua impressão, é objetiva, não alcançando, portanto, os lucros, nem o faturamento ou renda bruta, nem as operações ou movimentações financeiras das empresas ou pessoas envolvidas com as operações com os objetos imunes.

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

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

[...]

Somente os objetos são imunes: os livros, jornais e periódicos e o papel destinado à impressão desses bens, não podendo incidir sobre eles o imposto sobre importação (II), o imposto sobre exportação (IE), o imposto sobre produtos industrializados

(IPI), o imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCMD), de quaisquer bens ou direitos, o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS). (SARAIVA FILHO, 2013, p. 108-109).

Portanto, os objetos listados na alínea em comento são imunes dos impostos: de importação (II), de exportação (IE), sobre produtos industrializados (IPI), sobre mercadorias e serviços (ICMS) e por transmissão *causa mortis* (ITCMD), quando da ocorrência de sua importação, exportação ou circulação dentro do País.

4.1 Ressalvas constitucionais sobre a aplicação da imunidade dos livros e do papel

Como é possível notar no estudo das outras espécies imunizantes, existem limitações constitucionalmente expressas que impedem a aplicação das desonerações em determinados casos.

É o caso, por exemplo, da chamada imunidade recíproca, limitada pelo parágrafo terceiro, do artigo 150, conforme se vê:

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior [imunidade recíproca] não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Da mesma forma, no que se refere à imunidade religiosa e à imunidade dos partidos políticos, nota-se que a norma segue a mesma linha, sendo estabelecido que:

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" [imunidade religiosa] e "c" [imunidade dos partidos políticos e de outras entidades], compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Quanto à imunidade da alínea 'd', ao contrário do que acontece com os institutos anteriormente mencionados, não existe ressalva similar. O que existem são detalhes a serem considerados quando da verificação da aplicação da norma, a saber, a finalidade dada ao papel e ao livro ou periódico.

A imunidade estabelecida é objetiva. Não interessa o conteúdo do livro ou periódico. Já se acha superada a jurisprudência que exigia que o conteúdo dessas publicações se revestissem de caráter jornalístico, literário, artístico, cultural ou científico. Livro, no dizer dos dicionaristas, significa 'porção de cadernos manuscritos ou impressos e cosidos ordenadamente'. E periódico significa publicação que aparece em tempos determinados ou em intervalos iguais, contendo informações de caráter geral. Por

isso, os catálogos telefônicos encontram-se sob a proteção da imunidade conforme inúmeros pronunciamentos da Corte Suprema. (HARADA, 2013, p. 395).

Assim, não é possível afirmar que deva ser considerado o próprio conteúdo impresso como fator relevante para excluir a imunidade dos livros, embora alguns autores, como Ives Gandra Martins (1990) e Pinto Ferreira (1992), tenham defendido em comentários sobre a Constituição de 1988 que, por atentar contra a moral e os bons costumes, publicações de teor pornográfico não deveriam ser beneficiadas pela imunidade em questão.

Tampouco se faz ressalva quanto ao formato da informação. Conforme voto da Ministra Ellen Gracie, no RE 221.239 SP:

O Constituinte, ao instituir a imunidade ora discutida, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. Da mesma forma, não há no texto da Lei Maior restrições em relação à forma de apresentação de uma publicação. Por isso, o fato de figuras, fotos ou gravuras de uma determinada publicação serem vendidos separadamente em envelopes lacrados não descaracteriza a benesse consagrada no art. 150, VI, *d* da Constituição Federal.

Não se faz qualquer observação também sobre eventual finalidade lucrativa, como a reserva feita com relação ao desvio de finalidade a que estão sujeitas as entidades assistenciais, educacionais e as autarquias e fundações públicas, embora seja possível notar a não aplicação da norma imunizante da alínea 'd' nos casos de livros que não difundem ideias ou que não se configuram como instrumento transmissor de pensamento e de educação, não sendo, portanto, estes considerados para efeito de imunidade. É possível citar como exemplo os livros diários e os livros pautados para escrituração e fins análogos (CARRAZZA, 2012).

Oswaldo Othon Saraiva Filho em 1996 já dizia sobre o assunto:

Advirta-se que excluem-se do merecimento da imunidade, os veículos, mesmo impresso em papel e com o formato convencional, que servem, exclusiva ou preponderantemente, a outros fins, que não os alvejados e protegidos pela Constituição, como os calendários, catálogos ou papéis impressos de propaganda mercantil, industrial ou profissional, que as empresas e profissionais imprimem e distribuem, com certa periodicidade, entre os seus servidores, a clientela potencial e o público em geral, não para informá-los, mas para incrementar os negócios, ou a agenda de anotações, que só contém algumas informações, para dar-lhe maior interesse e facilitar-lhe a comercialização. (p. 79-80)

Dessa forma, conclui-se que, observação feita relativa à aplicação da norma imunizante em comento, em verdade, recai sobre o *papel*, que deve ser destinado à impressão de livros, de jornais e de periódicos, sendo essa a condição estabelecida para que se caracterize a imunidade. Caso a destinação seja diferente desta, sem dúvidas, não estará configurada hipótese de aplicação da norma da imunidade dos livros.

4.2 Fundamento da imunidade dos livros

Analisando-se o fundamento que justifica a desoneração em questão, percebe-se que na redação da alínea 'd', do inciso VI, do artigo 150, buscou-se proteger a liberdade de expressão e de pensamento, a livre manifestação das ideias, além de facilitar a difusão da educação e da cultura (CARRAZZA, 2012).

É garantido constitucionalmente (CRFB, art. 5º, IV) o direito à livre manifestação do pensamento, abrangendo, essa liberdade, todas as formas de manifestação. É certo que, se essa liberdade não existisse, não se poderia falar em democracia, pois um país em que não se pudesse difundir livremente o pensamento, não poderia ser tido como adepto do regime democrático, onde o poder emana do povo, com toda sua diversidade de opiniões (CARRAZZA, 2012).

As imunidades, portanto, não são um favor constitucional. São uma vedação absoluta ao poder de tributar, objetivando não permitir que o Estado Democrático de Direito seja tísnado por alguns governos que pretendam utilizar o imposto como forma de reduzir a força da sociedade por meio destas instituições (MARTINS, 2013, p. 771)

A liberdade de manifestação também promove a difusão da cultura. Segundo Pinto Ferreira (1992, p. 351), “a cultura deve desenvolver-se em sua plenitude, com inteira liberdade, sem censura ou licença estatal (CF, art. 5º, IX), não podendo conviver com mecanismos inibitórios [...]”.

Por fim, nota-se que a educação do povo é fortalecida pela liberdade de manifestação de ideias e de elementos culturais através de todos os meios possíveis, sendo permitido que se desenvolva também o próprio País, uma vez que é fundamental que a população tenha conhecimento para que se possa sempre alcançar melhores índices de desenvolvimento (CARRAZZA, 2012).

Dado esse caráter de instrumento garantidor de direitos, a imunidade dos livros está dentre as chamadas imunidades instrumentais⁷, sendo nesse sentido a jurisprudência do

⁷Colnago explica o conceito de imunidades instrumentais e as compara às outras imunidades: “Em razão do quanto exposto, há imunidades tributárias previstas na Constituição que são meramente casuísticas, verdadeiras questões políticas, como por exemplo a imunidade de ICMS sobre o petróleo e a energia elétrica, prevista no artigo 155, § 2º, X, "b" da CF/1988. Há outras imunidades, porém, que são verdadeiros instrumentos de garantias de direitos fundamentais (e podem, portanto, ser denominadas de "imunidades instrumentais"), pois têm por objetivo seja impedir a intromissão estatal em determinadas matérias, seja proteger o livre exercício de um direito subjetivo considerado como mais importante do que os demais, como por exemplo a liberdade de culto ou

Supremo Tribunal Federal, em voto proferido pela Ministra Ellen Gracie, proferido no RE 221.239:

A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, consagrada no inciso IX do art. 5º da Constituição Federal. Visa também a facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação, com a redução do preço final.

Destarte, os livros, os jornais, os periódicos e o papel destinado à impressão desses itens são imprescindíveis para garantir a efetividade dos incisos IV e IX, do art. 5º, da Constituição, e para aferição das consequências decorrentes desses direitos. André Elali expõe, nesse sentido:

O texto constitucional, albergando diferentes casos de imunidades, passou a tê-las como garantias constitucionais. E isto porque estão nitidamente relacionadas aos princípios e finalidades da República, daí porque têm que ser vistas na forma de cláusulas pétreas. (ELALI, 2006, p. 148).

Carrazza, por sua vez, conclui sobre o tema:

Isto tudo explica porque nossa Lei Maior tratou de dar *meios materiais* para que as pessoas possam divulgar suas ideias.

Uma das fórmulas encontradas foi justamente esta: vedar a cobrança de qualquer imposto sobre o livro, o jornal, o periódico e o papel de imprensa. Estas imunidades não são só altamente louváveis, como necessárias ao perfeito funcionamento das instituições. (CARRAZZA, 2012, p. 898)

4.3 O conceito de livro

Para se compreender a abrangência da vedação à cobrança de imposto sobre livros, jornais, periódicos e sobre o papel destinado à sua impressão, importante entender o que exatamente está albergado pelo conceito dos elementos que constituem a vedação, mais especificamente o vocábulo “livro”.

Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo (2003, p. 100-101), para definição do vocábulo livro, buscam, antes de recorrer a qualquer método hermenêutico, a compreensão da sua essência – aquilo que, presente, é suficiente para configurar algo como livro e que, ausente, faz com que algo deixe de se caracterizar como livro.

liberdade religiosa, a liberdade de opção político-ideológica, e, em relação ao livro, a liberdade de expressão e a difusão da cultura.” (COLNAGO, 2011, p. 36-37)

Por muito tempo pode-se verificar que a definição de livro esteve atrelada à ideia de papéis impressos. Conforme salienta Carrazza (2012, p. 899), a definição mais comum de livro é “objeto elaborado com papel, que contém, em várias páginas encadernadas, informações, comentários etc., impressos por meio de caracteres”.

Entretanto, nem sempre essa foi a concepção de livro. “Inicialmente”, escrevem Hugo de Brito e Hugo de Brito Segundo (2003, p. 101), “o homem desenhava na parede das cavernas. [...] Desenhos todavia não eram suficientes para representar todas as situações, além de ocuparem espaço e demandarem tempo para serem elaborados. Surgiu, então, a escrita, cujo primeiro suporte físico foi a tábua de argila.”

Com o tempo, a inconveniência da tábua de argila possibilitou que outros suportes físicos mais leves fossem utilizados para contorná-la, de modo que pergaminho, papiro e mesmo o papel tornaram-se o meio material no qual os conteúdos escritos eram gravados (MACHADO, 2003, p. 101).

Ao mesmo tempo a forma como as palavras eram armazenadas nesses materiais também teve seu processo evolutivo, passando de manuscritos com cunha, a manuscritos com pena e tinta, motivo pelo qual a produção e a reprodução eram processos de natureza complicada e demorada. Posteriormente surgiu a impressão por tipos móveis, utilizada pioneiramente por Gutemberg, aproximadamente no ano de 1439 d. C. Com isso, o livro se tornou mais fácil de ser produzido, tendo seu custo reduzido e assumindo, aos poucos, o formato que conhecemos hoje em dia.

Percebe-se, assim, que o livro não necessariamente precisou ser impresso e em papel para ser reconhecido como tal. Nesse sentido escrevem Hugo Machado e Hugo Machado Segundo (2003, 101):

O essencial ao 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 idéia- constantemente aperfeiçoados na infinita busca do homem pela perfeição (argila _ papiro _ pergaminho _ papel _ disquete _ CD-ROM _ CD-R _ CD-RW _ ?).

Livros em braile ou livros infantis que adotam um formato diferente para que as crianças e os deficientes visuais interajam com seu conteúdo, igualmente, não deixam de ser livros por serem escritos em um formato diferente ou por possuírem conteúdo distinto, pois ainda assim carregam em si a característica intrínseca comum a todos os livros.

Da mesma forma, observando-se os livros diários e os livros pautados para escrituração e fins análogos, pode-se perceber que apenas o fato de existir um objeto que tenha como suporte físico o papel e que seja um aglomerado de folhas encadernadas, impresso com pautas e outros campos para preenchimento, não são enquadrados como livros para efeitos de imunidade, sendo tributados normalmente. Por esse motivo, reconhecem-se como livro apenas aqueles utilizados para difundir ideias e transmitir conhecimento, cultura e educação.

Para alguns autores, características essenciais do livro são a base física constituída e a finalidade cultural ou educativa. A Lei nº 10.753, de 30 de outubro de 2003, que instituiu a Política Nacional do Livro, conceituou livro, para efeitos da referida Lei, como “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” (art. 2º).

Ricardo Lobo Torres (2003, p. 226) conceitua livro como resultado da impressão, em papel, de ideias, doutrinas ou informações com finalidade cultural, definição essa corroborada por dicionários em geral.

Ricardo Mariz de Oliveira (2003, p. 245-246) explica o assunto da seguinte forma:

Por outro lado, também não poderemos pender para definir “livro” apenas por seu conteúdo e por sua finalidade, e assim dizer que o livro eletrônico é livro porque transmite o pensamento humano. Tal postura seria inadequada porque as ideias são transmitidas por outros veículos que certamente ninguém em sã consciência pretenderá dizer tratar-se de livro somente porque contém e transmitem ideias. Realmente, as palavras que exprimem algo a ser transmitido podem ser pronunciadas oralmente através do rádio, da televisão, do alto-falante ou de outros instrumentos, os quais, apesar de comunicarem ideias a um número indeterminado de pessoas, não se confundem com o livro. Da mesma maneira, as palavras podem ser transmitidas por escrito, e também a grande número de pessoas, através de suportes físicos que ninguém pode catalogar como “livro”, tais como panfletos, cartazes em locais públicos, luminosos etc.

[...]

Outra verdade é que o conceito de “livro” mudou. Dizendo em outras palavras, a palavra “livro”, que até há pouco representava um conjunto de folhas de papel impressas para transmissão de ideias, reunidas sob qualquer processo dentro de capas, hoje também representa outras formas materiais pelas quais as mesmas ideias possam ser transmitidas, sejam elas exprimidas por palavras, por desenhos, pinturas ou outras manifestações semelhantes (OLIVEIRA, R. M., 2003, p. 251)

Ponto relevante é levantado, portanto, por Ricardo Mariz de Oliveira. Nota-se, que, se por um lado, nem todo veículo difusor de ideias pode ser considerado como livro, por

não se materializar como normalmente conhecemos, por outro lado, tampouco pode ser considerado como livro qualquer impresso difusor de ideias.

A definição de livro envolvendo páginas impressas encadernadas, conceito de que é um objeto fundamentalmente de papel, perdurou por muito tempo apenas por ter sido, durante séculos, a única forma na qual era possível que um livro se apresentasse, pensamento que hoje em dia vem sendo modificado gradualmente.

4.4 Extensão da imunidade do art. 150, VI, 'd', a outros insumos

Não resta dúvida de que as operações realizadas tendo como objeto os livros em seu sentido mais clássico são consideradas imunes, inexistindo controvérsia sobre o alcance da norma imunizante nesses casos.

No entanto, alguns outros impressos devem ser mencionados como equiparados ao objeto da norma contida no art. 150, VI, 'd', da Carta Magna para fins de imunidade tributária, pois tratam-se de veículos de ideias, característica essencial do mencionado objeto, conforme visto anteriormente.

Adotando-se a tese da máxima efetividade da norma constitucional, é imprescindível que esta seja interpretada segundo sua finalidade, isto é, que seja utilizado o método teleológico na interpretação, podendo o objetivo do constituinte ser frustrado se o legislador infraconstitucional pudesse instituir tributo que alcançasse qualquer dos objetos das normas imunizantes⁸. Não faz sentido imunizar apenas o livro, quando necessário se faz também que não se onere os produtos indispensáveis para sua produção.

Assim sendo, há de se considerar, para efeito de abrangência da norma, além do livro e do papel, outros insumos, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, que decidiu, no Recurso Extraordinário cuja ementa encontra-se a seguir, que seriam aplicadas as regras imunizantes apenas para materiais assimiláveis ao papel, como o filme e o papel fotográfico, considerado como insumo direto, ou seja, material a ser transformado em livro, jornal ou periódico:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE. IMPOSTOS. LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. ART. 150, VI, "D", DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. INSUMOS. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que a garantia constitucional da imunidade

⁸：“[...] as imunidades tributárias instrumentais, já que destinadas à tutela de direitos fundamentais, devem ser interpretadas segundo o critério teleológico, ou seja, buscando a melhor forma de atingir sua finalidade, sem estar limitada aos meros significados literais do texto.” (COLNAGO, 2011, p. 38)

tributária inserta no art. 150, VI, "d", da Constituição do Brasil, estende-se, exclusivamente --- tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos --- a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, em consequência, para esse efeito, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.

(RE 495385 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 29/09/2009, DJe-200 DIVULG 22-10-2009 PUBLIC 23-10-2009 EMENT VOL-02379-07 PP-01514 RT v. 99, n. 891, 2010, p. 226-229)

Entretanto, em julgado posterior, o STF reconheceu a extensão da imunidade também para qualquer instrumento ou equipamento que seja destinado à confecção de livros, jornais ou periódicos, conforme se vê da ementa:

CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Extraia-se da Constituição Federal, em interpretação teleológica e integrativa, a maior concretude possível. IMUNIDADE – “LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO” – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “D”, DA CARTA DA REPÚBLICA – INTELIGÊNCIA. A imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no preceito, a papel é exemplificativa e não exaustiva.

(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 RTJ VOL-00220- PP-00510 RDDDT n. 198, 2012, p. 194-199)

No inteiro teor do acórdão acima referido é possível notar a posição do Ministro Marco Aurélio sobre o assunto, com relação ao maquinário e aos insumos, nitidamente a favor de uma interpretação extensiva a fim de beneficiar até mesmo insumos indiretos - aqueles que não são matéria prima do livro, jornal ou periódico, mas que estão diretamente ligados à sua produção.

Não se considerou, portanto, o papel como um elemento único, menção taxativa da alínea ‘d’, no que tange a suporte físico, apesar da divergência do Ministro Relator do Processo, Menezes Direito.

É importante notar, ainda, que no conceito de insumos, instrumentos e equipamentos não se enquadram, também, a tinta e os serviços de composição gráfica, conforme entendimento jurisprudencial nos julgamentos dos recursos extraordinários RE 265025 - SP e RE 230782 - SP.

Em outro julgado, de 2004, o Supremo também entendeu que essa restrição ao poder de tributar era aplicável também aos álbuns de figurinhas, por não se ter feito, na redação da norma constitucional, qualquer restrição ao valor cultural, pois, trata-se de algo

que não pode ser mensurado. Não cabe qualquer juízo de valor subjetivo para aplicação da norma em tela, conforme se vê:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, "D" DA CF/88. "ÁLBUM DE FIGURINHAS". ADMISSIBILIDADE. 1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido.

(RE 221239, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 25/05/2004, DJ 06-08-2004 PP-00061 EMENT VOL-02158-03 PP-00597 RTJ VOL-00193-01 PP-00406)

Da mesma forma, as listas telefônicas são consideradas como objetos equiparados a periódicos para fins de imunidade, uma vez que se caracterizam como “periódicos” que cuidam de informações genéricas ou específicas, não sendo, portanto, excluídas apenas em razão desse fato, conforme se vê da ementa:

IMUNIDADE TRIBUTARIA (ART. 19, III, 'D', DA C.F.). I.S.S. - LISTAS TELEFONICAS. A EDIÇÃO DE LISTAS TELEFONICAS (CATALOGOS OU GUIAS) E IMUNE AO I.S.S., (ART. 19, III, 'D', DA C.F.), MESMO QUE NELAS HAJA PUBLICIDADE PAGA. SE A NORMA CONSTITUCIONAL VISOU FACILITAR A CONFECÇÃO, EDIÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DO LIVRO, DO JORNAL E DOS 'PERIODICOS', IMUNIZANDO-SE AO TRIBUTO, ASSIM COMO O PRÓPRIO PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSAO, E DE SE ENTENDER QUE NÃO ESTAO EXCLUIDOS DA IMUNIDADE OS 'PERIODICOS' QUE CUIDAM APENAS E TÃO-SOMENTE DE INFORMAÇÕES GENERICAS OU ESPECIFICAS, SEM CARÁTER NOTICIOSO, DISCURSIVO, LITERARIO, POETICO OU FILOSOFICO, MAS DE 'INEGAVEL UTILIDADE PÚBLICA', COMO E O CASO DAS LISTAS TELEFONICAS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO, POR UNANIMIDADE DE VOTOS, PELA LETRA 'D' DO PERMISSIVO CONSTITUCIONAL, E PROVIDO, POR MAIORIA, PARA DEFERIMENTO DO MANDADO DE SEGURANÇA.

(RE 101441, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 04/11/1987, DJ 19-08-1988 PP-20262 EMENT VOL-01511-03 PP-00466 RTJ VOL-00126-01 PP-00216)

Também é possível citar a ementa do Recurso Extraordinário que reconheceu que apostilas, por serem material de difusão de educação e de cultura, também são abrangidos pela norma imunizante do art. 150, VI, 'd'.

IMUNIDADE - IMPOSTOS - LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E PAPEL DESTINADO À IMPRESSÃO - APOSTILAS. O preceito da alínea "d" do inciso VI do artigo 150 da Carta da República alcança as chamadas apostilas, veículo de transmissão de cultura simplificado.

(RE 183403, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 07/11/2000, DJ 04-05-2001 PP-00035 EMENT VOL-02029-04 PP-00856)

Assim sendo, impende notar que na prática, ao longo dos anos, é adotada pelo Supremo Tribunal Federal a interpretação teleológica, até mesmo para considerar outros insumos além do papel e outros objetos que não se enquadram na acepção clássica da palavra livro como passíveis de serem abrangidos pela limitação ao poder de tributar que veda essa cobrança de imposto, embora ainda seja preciso delinear com precisão os limites dessa extensão da norma, algo que tem sido implementado aos poucos, conforme se vê da jurisprudência apresentada.

5 E-BOOKS E E-READERS

Fruto da evolução tecnológica que cada vez mais faz surgir produtos inovadores no mercado, o chamado livro eletrônico nada mais é que o armazenamento das ideias e informações de um livro, e sua distribuição em um formato diferente daquele que tradicionalmente é conhecido como o suporte físico dos livros: o papel.

Se observarmos com atenção o conceito de livro eletrônico, percebemos que o livro deixa de ser um objeto físico, impresso, conjunto de folhas de papel encadernadas, e passa a ser algo não corpóreo, um *software*, que pode ser armazenado no *Hard Disc* (HD), ou Disco Rígido, de um computador, em um *CD-ROM*, ou em um *pendrive* - um disco com capacidade menor que a de um Disco Rígido, porém com a vantagem de ser compacto, podendo ser levado para qualquer lugar. Pode ainda o livro eletrônico ser armazenado em um disquete, apesar de que este é um objeto atualmente pouco utilizado, tendo sido deixado para trás na cadeia evolutiva dos meios digitais⁹.

A palavra *software* foi criada a partir de um processo de composição das palavras *Soft*, macio, mole, suave, com *Ware*, mercadoria, louça, produto manufaturado, passando a possuir significado completamente distinto do que as duas palavras em separado possuem, qual seja, um conjunto de instruções para análise e resolução de um problema pelo computador, podendo também significar o programa do computador que resulta dessa análise ou ainda o material de apoio correspondente (BRITO, 2003).

A partir desse conceito de *software*, passa-se à definição de livro eletrônico de Ricardo Lobo (2003, p. 234) de que se trata de um “*software* que incorpora o objeto que originariamente tinha as características de livro”, ou mesmo, nas palavras de Claudio de Oliveira Santos Colnago (2011, p. 42), uma “manifestação virtual do tradicional livro impresso”.

A partir do conceito inicial de livro eletrônico, é possível encontrar referidos *softwares* em diversos formatos digitais diferentes, cada um com uma característica que o diferencia dos demais.

⁹ “Concomitante a tentativa de formar um conceito que possa diferenciar e caracterizar as bibliotecas emergentes na Sociedade da Informação, surge um novo paradigma quanto à forma de registrar e disseminar a informação: o livro eletrônico ou *Electronic Book* (*e-book*). Este termo está sendo utilizado para nomear o livro em formato eletrônico, podendo ser baixado via Internet para o computador por meio de *download* e para o aparelho que permite a sua leitura fora do computador, possibilitando uma maneira mais simples de compor e disponibilizar um livro para o leitor.” (BENÍCIO; SILVA, 2005, p. 4)

Termos como *ePub*, *MOBI* e *PDF*, por exemplo, são utilizados como uma forma de identificar o tipo de arquivo em que é armazenado o conteúdo do livro, cada um desses termos representando um arquivo com característica própria¹⁰. Tais arquivos, independente da forma ou da nomenclatura que possuam, não deixam de ser livros digitais, distribuídos de forma a serem executados em um aparelho eletrônico que reproduz as palavras que compõem o texto.

5.1 Livro x Livro eletrônico

Da análise do conceito de “livro eletrônico”, é possível perceber que a diferenciação deste para os chamados livros convencionais se dá apenas pelo suporte físico que contém as ideias que serão transmitidas.

Independentemente da forma como se apresentam para o leitor, seja de forma eletrônica, seja de forma palpável, um livro não perde sua essência apenas por ser feito de papel ou de alguns *bytes* processados por uma máquina. Um livro como a Bíblia, por exemplo, que foi reproduzida, copiada e até mesmo digitalizada ao longo de muitos anos, desde sua edição, não significando, porém, que tenha perdido sua essência apenas pela modificação do modo como foi reproduzida dentro do intervalo de tempo de, por exemplo, cem anos. Tampouco se pode dizer que a Bíblia, ao ser digitalizada e distribuída como um software, sofreu deterioração de seu texto ou de seus ensinamentos (OLIVEIRA, R. M., 2003).

Da mesma forma, um livro de doutrina ou um livro considerado um *bestseller* não perdem a qualidade da história ou dos ensinamentos apenas por terem sido digitalizados e distribuídos para o mercado consumidor de forma diferente da forma que vinha sendo difundida há séculos.

Nas palavras de Ricardo Mariz (2003), o livro eletrônico nada mais é do que mais um passo na evolução tecnológica, que se iniciou com as tábuas de argila, passando pelo papiro, para finalmente chegar ao papel, ao mesmo tempo em que o método de gravação das palavras se desenvolveu, igualmente, passando de gravações feitas por uma cunha a

¹⁰ O *ePub*, por exemplo, é parecido com HTML (*HyperTextMarkupLanguage*), espécie de linguagem utilizada para produzir páginas de internet, compreende texto que acomoda-se à tela, para proporcionar experiência similar em qualquer tamanho do dispositivo. É um formato aberto, criado pelo Fórum Internacional de Publicação Digital – IDPF. *Mobi* é um formato utilizado apenas pelo *kindle*, aparelho da *Amazon*, um formato ao qual nem todos possuem acesso, pouco conhecido. *PDF*, por outro lado, é o mais difundido na internet. Não possui a mesma flexibilidade do *ePub* ou do *Mobi*, não podendo ser alterado e pouco adequado para leitura em dispositivos móveis.

impressões operadas por grandes máquinas gráficas, sendo abrangido ainda nesse processo evolutivo período em que os livros eram manuscritos com pena e tinta.

Ainda segundo Ricardo Mariz de Oliveira (2003, p. 250), “o livro eletrônico nada mais faz do que cumprir a mesma finalidade do livro impresso pelo sistema tradicional, tendo o mesmo conteúdo deste”.

Para ilustrar, Roque Antonio Carrazza (2003, p. 260-261) desenvolve esse pensamento da seguinte maneira:

[...] temos que, recentemente, ilustre processualista comentou o *Código de Defesa do Consumidor*. Seus preciosos *Comentários* saíram em livro (do tipo convencional) e em *CD-ROM*. Assim, o consumidor mais conservador pode agora adquirir os *Comentários* em livro. Já, o mais afeiçoado aos novos tempos, desde que disponha de um *PC (personalcomputer)*, pode adquiri-los sob a forma de *CD-ROM*.

Na realidade, os dois compradores estão adquirindo o *mesmo* livro. O primeiro irá lê-lo visualizando os tipos impressos no papel. O outro também o lerá, só que, agora, fazendo uso de um computador pessoal. Este último, inclusive, valendo-se de uma impressora, poderá transformar os sinais magnéticos do *CD-ROM* num texto idêntico ao contido no livro convencional.

A diferença de suporte físico entre livros e livros eletrônicos, ademais, traz diversas vantagens – ainda sem que seu conteúdo seja afetado. É o caso de os livros eletrônicos serem mais baratos e contribuírem para a diminuição de árvores derrubadas para produção de celulose, que futuramente viraria as páginas de um impresso em papel.

Os livros também passaram a ocupar pouco espaço, de modo que, em um aparelho portátil desenvolvido especialmente para a leitura e armazenagem desses *softwares*, é possível carregar em torno de mil livros, um número que preencheria estantes e mais estantes se fossem todos esses livros impressos da forma considerada convencional.

5.2 O leitor de livros eletrônicos

A controvérsia aumenta quando se fala no leitor de livros eletrônicos, considerado como tal o aparelho eletrônico que se destina à armazenagem e à utilização dos *softwares* dos livros digitais.

Aparelhos como *kindles*®, *ipads*®, *kobos*® e outros do gênero são necessários para que os livros possam ser lidos, uma vez que são os aparelhos responsáveis pela decodificação dos elementos reunidos e armazenados nos arquivos em que são lançados e distribuídos.

Caso seja aceita a imunidade tributária do **livro** eletrônico, deveria esta ser estendida ao suporte físico que é responsável por permitir que as pessoas leiam o conteúdo disponibilizado?

A questão enseja controvérsia, pois, ao contrário dos livros encadernados ou mesmo dos livros de papel, é inegável que o valor atribuído a esses aparelhos pelo mercado interno não é tão módico ou acessível, sendo defendido por alguns autores que em verdade é um item revelador de capacidade contributiva, não havendo motivo para ser incluído na imunidade do art. 150, VI, 'd', da Constituição em vigor.

É possível afirmar que a maioria dos brasileiros sequer tocou em um *e-reader* na vida, razão pela qual, apesar da popularidade desses aparelhos em algumas cidades e o crescente aumento do mercado consumidor, não se pode excluir de apreciação o fato de que não se trata de um objeto popular (CARVALHO, 2012).

Há ainda que se mencionar a questão dos aparelhos leitores de livros digitais que são muitos mais que apenas suporte físico para leitura. Existem aqueles em que é possível acessar as redes *wi-fi*, além de possibilitarem *download* de músicas, leitura e envio de e-mails, como os *iPads*, da Apple. Nesses casos os aparelhos perdem a função exclusiva de possibilitarem o acesso a leitura dos arquivos dos livros eletrônicos e passam a ser mais aparelhos multitarefas, similares a computadores (CARVALHO, 2012).

Essa diferenciação é importante, pois, nesses casos, uma vez verificada a inexistência de um arquivo correspondente a um livro, observa-se que o aparelho não perde sua funcionalidade nem deixa de ser utilizado por isso, razão pela qual não se pode falar que seja este um *e-reader* no sentido estrito do termo¹¹.

Destarte, é importante observar que, nesse aspecto, o *e-reader* se aproxima do papel, pois não apenas é suporte físico de livros, podendo ser utilizado somente para esse fim, como também pode ter outras funções, não necessariamente ligadas ao objetivo a ser alcançado pela norma da imunidade tributária – caso na qual esta não incide.

Aliás, a diferença entre o papel e o *e-reader* é apenas uma questão de matéria prima, pois ao passo que um é feito a partir da celulose, o outro corresponde a uma intrincada ligação de componentes eletrônicos voltados exclusivamente para o processamento de um

¹¹ Por “sentido estrito do termo *e-reader*” entende-se o aparelho que serve apenas ao propósito de leitura dos livros digitalmente distribuídos, tendo em vista a existência desses aparelhos multifuncionais, abrangidos, sim, pela expressão “*e-reader*”, embora a falta de exclusividade de sua finalidade afete diretamente essa classificação.

arquivo a fim de que um texto possa ser disponibilizado. Por outro lado, ambos são instrumentos de difusão de cultura, conhecimento e informação.

As desvantagens do livro eletrônico, ao revés, estão ligadas à tecnologia, embora evoluções e melhorias continuem acontecendo. Para produzir e ler um livro eletrônico, é preciso que consumidores e produtores dominem a tecnologia. Além disso, os *e-readers* consomem mais energia, necessitando de eletricidade, de uma linha telefônica e de bateria – no que se refere aos aparelhos portáteis (SILVA, BUFREM, 2001)¹².

5.3 Alcance da norma imunizante frente a evolução tecnológica

O Constituinte de 1988, ao estabelecer as limitações ao poder de tributar que interfeririam na competência tributária a partir de então, optou por manter, com relação à imunidade dos livros, dos periódicos, dos jornais e do papel destinado à sua impressão, a mesma redação do dispositivo imunizante das Constituições anteriores.

Sobre isso, Ives Gandra (1990, p.186):

A proposta que levei aos constituintes era mais ampla. Em face da evolução tecnológica dos meios de comunicação e daqueles para edição e transmissão, tinha sugerido, em minha exposição para eles, a incorporação de técnicas audiovisuais.

Os constituintes, todavia, preferiram manter a redação anterior, à evidência, útil para o Brasil do pós-guerra, mas absolutamente insuficiente para o Brasil de hoje.

Resta ao intérprete, portanto, decidir como aplicar a lei constitucional de forma que ela alcance sua máxima efetividade frente às evoluções tecnológicas que acontecem todos os dias.

Acontece, no caso em questão, algo que Ricardo Mariz de Oliveira (2003, p. 246-247) chama de “um fenômeno curioso”, no qual determinada norma perde a atualidade em relação a alguns dos aspectos nela contidos, mas não perde a atualidade quanto ao objetivo por ela visado e quanto à ordem por ela proferida, algo que referido autor chama de “envelhecimento das leis”.

De fato, quando falamos da imunidade dos livros eletrônicos, a norma constitucional perdeu parte do objeto quanto à parte estritamente física, não perdendo,

¹² É possível citar como desvantagem o fato de que apenas recentemente os aparelhos leitores de livros digitais entraram no mercado brasileiro, explicando, juntamente com o fato preço, o motivo pelo qual seu uso é pouco popular entre os brasileiros.

contudo, seu objetivo de proteger a difusão do conhecimento e da cultura, além da liberdade de pensamento.

Por outro lado, Ives Gandra Martins salienta que “não está escrito, no texto constitucional, que os livros, os jornais e os periódicos só serão imunes se de papel” (2013, p. 774).

Posteriormente, na mesma obra, mencionado autor complementa:

Ora, admitir que só os veículos de papel são imunes e que qualquer outra manifestação cultural, educacional ou de imprensa seja passível de manipulação governamental, por tributos, é reduzir a intenção do constituinte a sua expressão nenhuma.

[...]

Uma tal interpretação - equivalente a considerar que a liberdade de expressão só pode manifestar-se através de veículos de papel!!! - representa, inclusive, um pensamento retrógrado, de retrocesso institucional e intelectual. Significaria considerar que a comunicação social eletrônica pelos meios modernos não merece ser protegida, porque o constituinte teria desejado que o País não evoluísse na difusão cultural e na obtenção de informações. Não é razoável a intelecção, de que, no campo da livre manifestação do pensamento, o Constituinte desejou que permanecêssemos parados no tempo, fazendo com que o Estado não só não apoiasse, como punisse, mediante a imposição tributária, a incorporação das evoluções tecnológicas, como é o caso da comunicação eletrônica!!! À evidência, tal exegese macularia a imagem de todos os constituintes e dos intérpretes oficiais, pois a doutrina é quase unânime em adotar interpretação mais abrangente e contrária a este raquitismo intelectual. (MARTINS, 2013, p. 776-777)

Conforme preleciona Hugo de Brito Machado (2012a, p. 283), “a melhor interpretação das normas da Constituição é aquela capaz de lhes garantir a máxima efetividade. Toda imunidade tem por fim a realização de um princípio que o constituinte considerou importante para a Nação.”

Desse modo, ao buscar-se a máxima efetividade da norma Constitucional, deve-se buscar a interpretação que melhor alcança os objetivos colimados na letra da lei, motivo pelo qual aqueles a favor da corrente extensiva defendem que somente através desse tipo de interpretação o real significado da norma será alcançado e permanecerá protegido.

Roque Antonio Carrazza (2003, p. 270) admite que “uma interpretação restritiva da alínea ‘d’, ora em exame, acabará esvaziando sua *ratio*. [...] quando já não houver livros, jornais e periódicos, em sua forma tradicional, a referida alínea transformar-se-á em *letra morta*”.

A própria jurisprudência do STF consagrou a tese da interpretação extensiva da imunidade, conforme visto anteriormente, salientando-a apenas restrita aos casos do art. 111, do Código Tributário Nacional (FERREIRA, 1992).

Entretanto é importante ressaltar que nem sempre a tese extensiva tem sido aplicada aos casos de imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinado à impressão desses objetos. É possível encontrar na Suprema Corte posicionamento a favor de uma interpretação mais limitativa, como é o caso do RE 504.615-AgR/SP, em que aplicou-se interpretação restritiva para beneficiar apenas os materiais que fossem assimiláveis ao papel.

Sobre o texto expresso do art. 111 do CTN, a sua não aplicação justifica-se pelo fato de que a norma imunizante não é norma tributária, não se configurando como instituto do direito tributário, mas trata-se de norma de garantia de liberdade conferida ao cidadão. Por esse motivo, a imunidade não guarda relação com a arrecadação tributária (MACHADO, S. F., 2003).

A letra do dispositivo supramencionado¹³ é expressa, também, quanto ao termo isenção, motivo pelo qual se acredita que não incluiria as imunidades tributárias, ainda que na legislação os termos **isenção** e **imunidade** acabem por se confundir, cabendo aos doutrinadores a diferenciação, uma vez que, ressalte-se, os legisladores, como representantes do povo, nem sempre possuem a preocupação jurídico-doutrinária de diferenciação dos institutos por motivos práticos e didáticos.

Nas palavras de Ives Gandra (BASTOS, MARTINS, 1990, p. 187-188):

A imunidade objetiva claramente impedir, por motivos que o constituinte considera de especial relevo, que os poderes tributantes, pressionados por seus *déficits* orçamentários, invadam áreas que, no interesse da sociedade, devam ser preservadas.

Por essa razão, houve por bem a Suprema Corte consagrar a interpretação extensiva para a imunidade, mantendo a restritiva, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional, para as demais formas desonerativas.

No que se refere aos novos meios físicos de apresentação dos livros, a saber, não apenas os aparelhos eletrônicos propriamente ditos, como o *Kindle*®, *Kobo*® ou *Alpha*®, mas

¹³Dispõe o art. 111 do CTN: “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.”

também os *CD-ROMS* e os disquetes, além dos *DVD-ROMS*, as decisões são contrárias à extensão da imunidade, não sendo, portanto, abrangidos os referidos suportes.

Nota-se, portanto, que a jurisprudência não é pacífica sobre o assunto, embora grande parte da doutrina seja a favor da extensão, por todos os motivos já expostos.

Sobre o tema, conclui Lucas de Lima Carvalho (in *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, 2012, p. 38-39):

A tendência evolutiva não sepultará o livro, o jornal ou o periódico em papel. Seus apreciadores se deleitarão com obras impressas em páginas brancas, amarelas ou alaranjadas, mas seu interesse econômico se afastará do comércio. Livrarias americanas que não oferecem a seus clientes a comodidade dos leitores eletrônicos se sujeitam aos caprichos da concorrência: seus dias estão contados. Hoje, as editoras publicam seus livros também no formato de e-books – em breve publicarão apenas nesse formato. E a imunidade objetiva perderá sentido se restrita tão somente aos livros em papel.

Assim, impende ressaltar que, não apenas no que tange às imunidades, mas também de forma geral, as normas precisam evoluir para que possam regular de forma satisfatória os novos institutos e figuras cotidianos que surgem aos poucos, podendo perder o sentido caso não o faça.

No caso em tela, prezando pela proteção desses valores e bens que o Constituinte Originário tencionou resguardar, e tendo em vista mesmo a salvaguarda da própria norma constitucional e de sua efetividade, é que a imunidade deve ser estendida aos livros digitais, por se equiparar aos livros ditos convencionais, não havendo razão para sua exclusão por falta de previsão expressa, quando as diferenças existentes não ocasionam distanciamento do sentido originário da disposição da regra contida na Carta Magna.

E não apenas isso. Estender a imunidade tributária dos livros aos *e-readers* em sentido estrito talvez se configurasse como uma forma de possibilitar que o mercado consumidor pudesse ser ampliado de modo a permitir o acesso de várias camadas da sociedade a esse objeto que significa uma inovação importante no que se refere a difusão de cultura e de conhecimento.

5.4 Teses restritivas da imunidade do livro

Ricardo Lobo Torres, em posicionamento contrário à imunização dos livros eletrônicos, afirma que:

[...] na interpretação do sentido e alcance da imunidade que protege os livros, os jornais e o papel de imprensa, é necessário que se evitem a banalização do seu conceito, o comprometimento do futuro da fiscalidade na informática e a analogia ingênua entre a cultura tipográfica e a eletrônica. (TORRES, 2003, P. 236)

Para referido autor, “a extrapolação da imunidade da cultura tipográfica para a eletrônica não encontra base nem em argumentos de *justiça*, nem de *liberdade*” (TORRES, 2003, p. 237), pois não se poderia trasladar para os programas de computador a finalidade precípua da imunidade dos livros, que é a de baratear o custo dos produtos impressos em papel. Segundo ele, computadores são itens caros a que poucos têm acesso, revelando, em verdade, que os adquirentes desse produto fazem parte de um grupo de pessoas dotado de capacidade contributiva, motivo pelo qual não se obteria justiça em barateá-los.

Além disso, defende Torres que a finalidade de proteção à liberdade não alcança a temática dos programas de computador, uma vez que não haveria qualquer constrição com a incidência tributária sobre esses produtos.

Com relação ao comprometimento do futuro da fiscalidade, afirma que as imposições fiscais apresentam dificuldade na juridicização, seja referentemente à legislação ou à doutrina ou mesmo à jurisprudência.

Por fim, salienta que a interpretação extensiva apenas deve se ater à possibilidade expressa da letra da lei, descabendo se falar em interpretação extensiva de “livros e jornais” a fim de transformá-los em CD-ROM ou em hipertexto na rede. Não se poderia falar também em interpretação analógica, pois não haveria lacuna constitucional a ser suprida.

A própria conceituação de livro ainda se configura como uma tese restritiva da expansão do alcance da norma imunizante, tendo em vista que muitos ainda consideram como “livro” apenas aqueles que possuem o papel como suporte físico e material para as ideias a serem difundidas. Principalmente no que tange ao fato de que a norma menciona diretamente jornais, livros e periódicos, além do papel, não abrangendo, no entanto, a mídia falada ou vista, não estando incluídos os veículos de radiodifusão e a televisão.

Sobre os argumentos utilizados para defesa da tese da interpretação restritiva, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo (2003) tecem alguns comentários.

Primeiramente, a informática é apenas um meio e não o produto final, de modo que, não se defende a expansão da norma imunizante a todos os artigos tecnológicos, de forma genérica e indiscriminada, mas somente para aqueles que comprovadamente atendem ao fundamento da norma imunizante em tela, qual seja, a difusão da cultura, de ideias e de conhecimento. Um *CD-ROM* de um jogo, conforme exemplo apontado por Machado e

Machado Segundo, é diferente de um *CD-ROM* contendo o Código Civil, um dicionário ou ainda o livro *bestseller* do momento.

Quanto à questão da capacidade contributiva, é importante notar que os produtos de informática ficam cada vez mais baratos, tendo uma difusão maior, deixando de se configurar como produto utilizado apenas por pessoas de maior poder aquisitivo.

Além disso, a imunidade em pauta não tem por finalidade apenas reduzir os custos dos bens imunes para adequá-los à capacidade contributiva de seus compradores, como pode à primeira vista parecer. Ela tem por fim proteger esses bens contra todo e qualquer tributo, à medida que o tributo pode ser utilizado para inviabilizar a atividade tributária. Não se pode pensar nos tributos atualmente existentes, mas em tributos que poderia ser criados até mesmo com o propósito de onerar excessivamente esses bens e, assim, prejudicar a divulgação de idéias, a disseminação da cultura. Por isso a Constituição, com a imunidade, protege a liberdade de expressão, pré-excluindo qualquer imposto sobre os veículos que viabilizam essa liberdade. (MACHADO, 2003, p. 113)

Cumprido ressaltar, também, que a imunidade em tela tem caráter objetivo, em nada se associando à pessoa de seu proprietário ou de seu vendedor.

Já com relação à interpretação literal e a negação da integração analógica, é importante ressaltar que sem a integração, como já levantado anteriormente, a letra da lei perderia seu significado frente à evolução pela qual a sociedade passa.

Sobre o assunto, Yonne Dolacio de Oliveira escreve:

Em decorrência dessa interpretação da norma [interpretação teleológica], não vejo como falar em “integração analógica”, o que não se compadeceria, no meu entender, com a limitação constitucional com supressão da competência impositiva. Não vejo lacuna a ser colmatada porque a norma constitucional assegura imunidade aos livros, veículo-gênero, sem qualquer limitação ou restrição. E isso, sob a perspectiva histórica, desde a CF/67, que se afastou da anterior, onde se permitia apenas isenções por lei ordinária que discriminava conforme as espécies do livro quanto ao conteúdo (cultural, artístico, didático etc.). (OLIVEIRA, Y. D., 2003, p. 311)

Sobre a interpretação e a argumentação acerca do assunto, Humberto Ávila conclui:

Nesse sentido, é preciso dar prevalência aos argumentos que se deixam reconduzir aos princípios inerentes ao Estado Democrático de Direito, como o são os argumentos lingüísticos e sistemáticos. Sendo assim, a privilegiar os princípios fundamentais da Constituição de 1988, deverá ser adotada uma interpretação que conduza à imunidade dos “livros eletrônicos”. (ÁVILA, 2012, p. 31)

Desse modo, nota-se que a questão, apesar de controversa, possui contornos que indicam que as teses restritivas não prosperarão, principalmente considerando-se que as evoluções tecnológicas continuarão, não apenas no que se refere aos livros, ao passo que o texto constitucional permanecerá o mesmo, a menos, com relação à imunidade objeto de

estudo desse trabalho, que seja aprovado o Projeto de Emenda Constitucional tendente a modificar o texto da alínea ‘d’ (PEC nº 150/2012¹⁴).

¹⁴Na justificativa do referido Projeto de Emenda, o autor da proposta, o Deputado Sandro Alex Cruz de Oliveira, justifica: “Embora reconhecendo o início da divergência, é imprescindível ajustar o texto constitucional aos avanços tecnológicos para evitar as injustiças que poderão ocorrer até se completar o lento processo de uniformização da Jurisprudência. Ainda mais considerando que a produção e a importação de *e-books* tende a aumentar exponencialmente nos próximos anos em razão do mercado já sinalizar a substituição do papel pelos recursos do mundo digital em muitos setores da Economia. E não há razão para duvidar que o mesmo venha a ocorrer em relação aos livros, jornais e periódicos”.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Estado é entidade soberana, tanto no plano internacional, representando sua nação frente a outras nações, como no plano interno, tendo o poder de governar os indivíduos que se encontrem em seu território. Em decorrência desse poder Estatal de governo, o Estado exige que os indivíduos forneçam os recursos imprescindíveis para que atenda às necessidades da coletividade, instituindo tributos – o chamado poder de tributar.

Esse poder, no entanto, não é absoluto. Quando da elaboração da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o constituinte originário estabeleceu limitações ao poder de tributar do Estado, a fim de que fossem preservados determinados valores essenciais à coletividade.

A restrição imposta pela própria norma constitucional reflete o caráter protetivo emanado da Constituição, que, aliado ao princípio da legalidade e da razoabilidade, impede que o Estado legisle abusivamente.

Em decorrência desse mesmo caráter protetivo da Constituição ao estabelecer normas que limitem o poder de tributar estatal, e observando-se o texto do artigo 150, nota-se que há ali a reafirmação de valores que devem ser protegidos pelas normas jurídicas, princípios e direitos que estão resguardados não apenas por essa limitação à instituição de impostos, mas por outros dispositivos constitucionais.

No entanto, observa-se que novas situações surgem com o tempo, situações que não foram previstas expressamente no texto constitucional, gerando conflitos relativos à abrangência dessa nova situação pela norma vigente e, conseqüentemente, o questionamento sobre que tipo de interpretação adotar quando da aplicação das leis ao caso concreto.

Se por um lado não podemos permitir que as normas imunizantes tornem-se abrangentes demais através de uma interpretação extensiva, sob risco de perder seu real sentido, de outro, não é possível interpretá-la de forma a não admitir novas situações a serem compreendidas por seus efeitos, uma vez que uma interpretação mais restritiva pode esvaziar o sentido da norma, principalmente pelas mudanças que acontecem cotidianamente.

Considerando-se o caso dos livros eletrônicos, tem-se que, apesar da evolução tecnológica, um livro não perde seu valor cultural apenas por ter suporte físico diferente do usual. Se um livro é impresso ou apenas distribuído de forma digital, isso em nada altera o seu conteúdo.

O conceito da palavra livro, embora ainda se utilize muito a ideia de que deve ser feito de papel, não deve levar em consideração apenas o papel como único suporte físico no

qual as informações estão inseridas, principalmente por não ter sido, o livro, desde sempre um objeto feito com este material, sendo necessária a inclusão no teor de sua definição referência ao fato de se tratar de uma reunião de textos com finalidade primordialmente educativa, informativa ou cultural, em papel ou em outro material que lhe seja similar – incluídos os arquivos eletrônicos.

A questão se torna mais sensível ao se buscar uma interpretação adequada para o texto constitucional referente aos aparelhos digitais próprios para a leitura dos livros eletrônicos, pois, apesar de ser suporte físico para um livro, são considerados como objetos reveladores de capacidade contributiva de seus proprietários, devendo, sim, render ensejo à cobrança de imposto.

Entretanto, nota-se que, por ser uma imunidade do tipo objetiva, critérios subjetivos não deveriam influenciar sua aplicação, porquanto, conforme visto, não se considera, para efeitos dessa imunidade, as condições pessoais de seu proprietário ou vendedor.

Defende-se, portanto, a extensão da interpretação do art. 150, inciso VI, alínea 'd', da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 a livros eletrônicos e a *e-readers*, ressaltando-se, contudo, sobre estes últimos, que a extensão da norma deve apenas se referir àqueles que estritamente cumprirem essa função de leitores de livros eletrônicos, não enquadrando-se os aparelhos multifuncionais que também são capazes de processarem livros eletrônicos – os quais, da mesma forma que o papel não será considerado para fins de imunidade se tiver finalidade diversa da prevista na norma em comento, se abrangidos pela norma desonerativa, ocasionariam a perda da finalidade buscada pelo constituinte originário.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo, SP: Saraiva, 2009.

ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de incidência tributária**. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 1990.

_____. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**. Salvador, Instituto Brasileiro de Direito 5554 | RIDB, Ano 1, nº 9 Público, n. 21. janeiro/fevereiro/março, 2012. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-21-JANEIRO2010-HUMBERTO-AVILA.pdf>>. Acesso em 08 mai 2014.

_____. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 5. ed. rev. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 1977.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 1979.

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

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários a Constituição do Brasil: (promulgada em 5 de outubro de 1988)**. São Paulo, SP: Saraiva, 1990. V. 6. T. 1.

BENÍCIO, Christine Dantas; SILVA, Alzira Karla Araújo da. **Do livro impresso ao e-book: o paradigma do suporte na biblioteca eletrônica**. *Biblionline*, v. 1, n. 2, 2005. Disponível em: <<http://periodicos.ufpb.br/ojs/index.php/biblio/article/download/580/418> > Acesso em 10 mai 2014.

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil de 1824**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>

_____. **Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm>

_____. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm >

_____. **Código Tributário Nacional (Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm >

_____. **Emenda constitucional Nº 1 de 17 de outubro de 1969**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm>

_____. **Constituição (1988). Constituição [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 02 dez. 2013.

_____. **Lei nº 10.753, de 30 de outubro de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.753.htm>

_____. **Lei nº 11.648, de 31 de março de 2008**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11648.htm>.

_____. **Projeto de Emenda Constitucional nº 150, de 2012**. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=975251&filename=PEC+150/2012>.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 101.441 / RS**. Guias Telefônicas do Brasil LTDA e Prefeitura de Porto Alegre. Relator: Min. Sydney Sanches. DJ de 19 ago 1988.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 174.476 / SP**. Estado de São Paulo e Empresa Folha da Manhã S/A. Relator: Min. Marco Aurélio. DJ, 12 dez 1997.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 230.782 / SP**. Município de São Paulo e Artestilo Compositora Gráfica LTDA. Relator: Min. Ilmar Galvão. DJ de 10 nov 2000.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 183.403 / SP**. Estado de São Paulo e Bosch Telecom Limitada. Relator: Min. Marco Aurélio. DJ de 04 mai 2001.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 265.025 / SP**. Estado de São Paulo e Empresa Folha da Manhã S/A. Relator: Min. Moreira Alves. DJ de 21 set 2001.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 200.844 / PR**. Comercial de Pneus Godoy LTDA e União Federal. Relator: Min. Celso de Melo. DJ, 12 ago 2002.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 221.239-6 / São Paulo**. Editora Globo S/A e Estado de São Paulo. Relator: Min. Ellen Gracie. DJ, 06 ago 2004.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 495.385 / SP**. Editora Três LTDA e Estado de São Paulo. Relator: Min. Eros Grau. DJ de 23 out 2009.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 372.645 / SP**. Companhia Melhoramentos de São Paulo e Estado de São Paulo. Relator: Min. Carmen Lucia. DJ de 12 nov 2009

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 504.615 / SP**. Empresa Folha da Manhã S/A e União. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. DJ de 18 mai 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 202.149 / RS**. União e Grupo Editorial Sinos S/A. Relator: Min. Marco Aurélio. DJ de 10 out 2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 330.817 / RJ**. Estado do Rio de Janeiro e Elfez Edição Comércio e Serviços LTDA. Relator: Min. Dias Toffoli. DJ de 01 out 2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 568.454 / RJ**. Sindicato das Empresas Distribuidoras de Assinaturas de Periódicos do Estado do Rio de Janeiro e Município do Rio de Janeiro. Relator: Min. Teori Zavascki. DJ de 31 jul 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 628.122 / SP**. Lex Editora S/A e União. Relator: Min. Gilmar Mendes. DJ de 30 set 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 754.554 / GO**. Estado de Goiás e Comercial de Alimentos Malagoni LTDA. Relator: Min. Celso de Melo. DJ de 27-11-2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 434.826 / MG**. Ediminas S/A Editora Gráfica Industrial de Minas Gerais e Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Cezar Peluso. DJ 11 dez 2013.

BRITO, Evaldo. O livro eletrônico é imune. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo : Atlas, 2003, p. 35-54.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo, SP: Sugestões Literárias, 1969.

CALDAS, Roberto. **A imunidade tributária do livro eletrônico**. Revista da ESMEC, v. 19, n. 25, p. 253-278, 2012.

CAMPOS, Dejalma de; CAMPOS, Marcelo. A imunidade e as garantias constitucionais – alcance do artigo 150, VI, d, da CF. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo : Atlas, 2003, p. 30-34.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda consti. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. Livro eletrônico – Imunidade tributária – Exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo: Atlas, 2003, p. 254-272.

CARVALHO, Lucas de Lima. A imunidade tributária dos leitores eletrônicos no Brasil. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano. 20, n. 107, p 15-42, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CASTRO, Eline Oliveira Girão de; UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ. FACULDADE DE DIREITO. **A imunidade tributária do livro eletrônico**. 2013. TCC (Graduação em Direito) - Universidade Federal do Ceará. Faculdade de Direito, Fortaleza-CE, 2013. Disponível em : <<http://www.repositoriobib.ufc.br/00000D/00000DFF.pdf>>. Acesso em : 10 dez. 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

_____. **Comentários a Constituição de 1988: sistema tributário**. 6. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 1996.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2012.

COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. **A imunidade tributária dos livros eletrônicos e dos aparelhos destinados à sua leitura (e-books e e-readers)**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 100, pp. 35-48, set-out. 2011.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Comentários a constituição brasileira de 1988**. Rio de Janeiro, RJ: Forense Universitária, 1991-92.

ELALI, André. Sobre a imunidade tributária como garantia constitucional e como mecanismo de políticas fiscais: questões pontuais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 14, n. 70, p. 144-161, set./out. 2006.

FERREIRA, Pinto. **Comentários a constituição brasileira**. São Paulo, SP: Saraiva, 1992. 5 v.

GASPAR, Antonio Carlos Maximus. **A imunidade tributária do livro digital**. Fortaleza, CE, 2012. 54 f. TCC (Graduação em Direito) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Fortaleza (CE), 2012. Disponível em : <<http://www.repositoriobib.ufc.br/00000A/00000ADC.pdf>>. Acesso em : 10 dez. 2013.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

GUIMARÃES, Marco Antonio. **As imunidades tributárias enquanto direitos fundamentais integrantes do núcleo rígido da Constituição Federal e o princípio da proibição do retrocesso social**. 2004. 128 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Social) – Centro de Ciências Jurídicas e Sociais, Pontifícia Universidade Católica do Paraná, 2006. Disponível em:
<http://www.dominiopublico.gov.br/pesquisa/DetaileObraForm.do?select_action=&co_obra=31344>

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 22ª ed. São Paulo, SP: Atlas, 2013.

HERANI, Renato Gugliano. Imunidade como norma de garantia institucional?. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 15, n. 73, p. 167-195, mar./abr. 2007.

JACOBSON NETO, Eduardo. **Imunidades tributárias: um ponto de vista**. São Paulo, SP, 2010. 171 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo (SP), 2010.

LA FLOR, Martiane Jaques. **Extensão da Imunidade de livros, jornais e periódicos. Interpretação da expressão "papel". O livro eletrônico**. RIDB, Ano 2, nº 9, p. 9741-9790, 2013. Disponível em: http://www.idb-fdul.com/uploaded/files/2013_09_09741_09790.pdf
Acesso em: 09 mai 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo, SP: Malheiros, 2012a.

_____. **Curso de direito tributário**. 33. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012b.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. Imunidade tributária do livro eletrônico. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo : Atlas, 2003, p. 97-120.

MACHADO, Schubert de Farias. Imunidade do livro. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo : Atlas, 2003, p. 282-291.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade dos meios eletrônicos de comunicação social. **Direito Financeiro e Tributário comparado: em homenagem a Eusebio González García**. São Paulo, Saraiva, 2014.

MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 8. ed. rev. e atual. São Paulo, SP: Saraiva, 2013.

MENDONÇA, Maria Lirida Calou de Araújo; BELCHIOR, Germana Parente Neiva; PACOBAHYBA, Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro. **Imunidade dos Livros**

Eletrônicos: uma análise dos (des)caminhos do STF sob a perspectiva dos direitos fundamentais à cultura, à liberdade de expressão e ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Sequência, Florianópolis, SC, nº 63, p. 377-408, dez. 2011.

OLIVEIRA, FelipeDaudt de. O sentido da palavra livro no art. 150 da Constituição Federal – proteção de uma essência e não de um nome. **Imunidade tributária do livro eletrônico.** MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo : Atlas, 2003, p. 68-78.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O sentido e o alcance da imunidade constitucional para o livro. **Imunidade tributária do livro eletrônico.** MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo : Atlas, 2003, p. 239-253.

OLIVEIRA, YonneDolacio de. A imunidade do art. 150, inciso VI, alínea d da Constituição Federal, abrange ou não o denominado livro eletrônico? **Imunidade tributária do livro eletrônico.** MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo : Atlas, 2003, p. 299-313.

RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva.** São Paulo: Malheiros, 1995.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Imunidade Tributária como limite objetivo e as diferenças entre —livro e —livro eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito (org). **A imunidade tributária do livro eletrônico.** 2^a ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 55-67.

SANTOS JUNIOR, Fernando Lucena Pereira dos. **A imunidade tributária como instrumento de alcance às finalidades do Estado: análise teleológica do instituto à luz da doutrina e jurisprudência {Online}.** In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIV, n. 94, nov 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10626&revista_caderno=26>. Acesso em 11 dez 2013.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, ano 4, n. 14, p. 75-80, jan./mar. 1996.

_____. A imunidade tributária do livro. **Imunidade tributária do livro eletrônico.** MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo : Atlas, 2003, p. 188-202.

_____. **Imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão.** RVMD, Brasília, V. 7, nº 1, p. 92-149, Jan-Jun, 2013. Disponível em: <<http://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/viewFile/4057/2693>> Acesso em: 09 mai 2014.

SCAFF, Fernando Facury. **Cidadania e imunidade tributária.** Anuário dos Cursos de Pós - Graduação em Direito da UFPE, 1998, Recife, n. 9, p.11 - 34 maio, 1999.

SILVA, Giana Mara Seniski Silva; BUFREM, Leilah Santiago. **Livro eletrônico: a evolução de uma ideia.** INTERCOM - Sociedade Brasileira de Estudos Interdisciplinares da Comunicação. XXIV Congresso Brasileiro da Comunicação, Campo Grande: MS, set 2001. Disponível em:

<<http://www.intercom.org.br/papers/nacionais/2001/papers/NP4BUFREM.pdf>> Acesso em: 09 mai 2014.

SILVA, Guilherme Augusto Pinto da. **O Alcance da Imunidade Tributária dos livros aos livros eletrônicos (e-books) e leitores digitais (e-readers)**. RIDB, Ano I, nº 9, p. 5533-5555, 2012. Disponível em: <http://www.idb-fdul.com/uploaded/files/2012_09_5533_5555.pdf> Acesso em: 09 mai 2014.

SIQUEIRA, Julio Pinheiro Faro Homem de. Imunidades tributárias: alguns aspectos doutrinários e jurisprudenciais. **Revista tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 19, n. 96, p. 39-70, jan./fev. 2011.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Interpretação no direito tributário**. São Paulo, SP: Saraiva, 1975.

TEIXEIRA, Rosane dos Santos. **A Imunidade Constitucional Tributária e o leitor digital de livros: E-reader {Online}**. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 90, jul 2011. Disponível em: <http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9815&revista_caderno=26>. Acesso em 15 dez 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. Imunidade tributária nos produtos de informática. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). São Paulo : Atlas, 2003, p. 223-238.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

VALE, Nathália Karoline Carvalho Maia. **A imunidade tributária do livro eletrônico**. Fortaleza, CE, 2011. 57 f. TCC (Graduação em Direito) - Universidade Federal do Ceará. Faculdade de Direito, Fortaleza (CE), 2011. Disponível em : <<http://www.repositoriobib.ufc.br/000008/000008C5.pdf>>. Acesso em : 10 dez. 2013.