



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE DIREITO**  
**DEPARTAMENTO DE DIREITO PROCESSUAL**  
**CURSO DE GRADUAÇÃO DE DIREITO**

**ELINE OLIVEIRA GIRÃO DE CASTRO**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO**

**FORTALEZA**

**2013**

**ELINE OLIVEIRA GIRÃO DE CASTRO**

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO**

Monografia apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

FORTALEZA

2013

ELINE OLIVEIRA GIRÃO DE CASTRO

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO

Monografia apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

Aprovada em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_.

BANCA EXAMINADORA

---

PROF. DR. HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ

---

ANA CECÍLIA BEZERRA DE AGUIAR  
MESTRANDA PELA UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ

---

PROF. DR. FRANCISCO MACEDO DE ARAÚJO FILHO  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, por todo o amor que Ele tem por mim; pela certeza que Ele me dá que sempre estará ao meu lado.

A Nossa Senhora das Graças, pelos cuidados dispensados a mim quando dela me valia.

Aos meus queridos pais, pessoas exemplares, que me transmitiram ensinamentos que banco de Universidade nenhuma será capaz de transmitir.

Ao professor Hugo Segundo, não apenas por ter me dado a honra de ser sua orientanda, mas por toda sabedoria e conhecimento que transmite aos seus alunos; ao professor Macedo, por exercer seu magistério com tamanha excelência, e à Cecília, pela gentileza de aceitar meu convite.

Às minhas amigas Nice Aguiar, Raíssa Lucena e Zélia Feitosa, pela amizade “ad eternum” que me proporcionam, e por me fazerem ser uma pessoa melhor.

“O homem a todo tempo deve se instruir; seja  
para servir a Deus ou a outros homens.”

(São Vicente de Paulo)

## **RESUMO**

O objetivo do presente estudo é analisar se a imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal de 1988 alcança os livros eletrônicos. Inicialmente, o estudo faz uma breve exposição acerca dos métodos de interpretação e sua aplicação às normas constitucionais. Depois, dedica-se a analisar o instituto das imunidades tributárias. Por fim, analisa se a imunidade pode ser estendida aos meios eletrônicos propagadores de informação.

**Palavras-chaves:** Constitucional. Tributário. Imunidades. Livros eletrônicos.

## **ABSTRACT**

The objective of the present study is analyse is the tax immunity predicted on the article 150, VI, d, of the Federal Constitution of Brazil reaches the electronic books. At first, the study had done a short exposition about method of interpretation and your application to constitutional normas. After, analyse the tax immunity. Finally, investigate if the tax immunity can be spread out to electronics books.

**Keywords:** Constitutional, Tax. Immunity. Electronics Books.

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
2 HERMENÊUTICA.....	11
2.1 MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO E ATUALIZAÇÃO CONSTITUCIONAL. .....	11
3 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS .....	16
3.1 DEFINIÇÃO .....	16
3.2 FINALIDADE .....	17
3.3 IMUNIDADES SUBJETIVAS X IMUNIDADES OBJETIVAS. ....	21
3.4 DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	21
3.4.1 IMUNIDADE.....	23
3.4.2 ISENÇÃO.....	23
3.4.3 NÃO-INCIDÊNCIA.....	24
3.5 OUTRAS IMUNIDADES NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. ....	24
4 A IMUNIDADE DOS LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS, E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO.....	30
4.1 HISTÓRICO .....	30
4.2 CONCEITO DE LIVRO.....	32
4.3 A QUESTÃO DAS LISTAS TELEFÔNICAS .....	35
4.4 A IMUNIDADE DOS ÁLBUNS DE FIGURINHAS. ....	36
4.5 O PAPEL DESTINADO À IMPRESSÃO. ....	37
4.5.1 OUTROS INSUMOS .....	41
4.6 A EXTENSÃO DA IMUNIDADE AOS LIVROS ELETRÔNICOS.....	43
5 CONCLUSÃO.....	53
6 REFERÊNCIAS .....	56



## 1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, dentre os seus preceitos basilares, estabeleceu a competência tributária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a qual pode ser conceituada como a aptidão que a pessoas políticas tem para instituir tributos.

Assim como a Carta Magna estabeleceu o poder de tributar do Estado, trouxe também limitações a esse poder. E é nesse campo de vedação ao poder arrecadatório dos entes políticos que estão inseridas as imunidades tributárias.

As imunidades demarcam, num sentido negativo, o campo da incidência tributária, isto é, impedem que a tributação recaia sobre determinados bens, pessoas ou fatos, os quais resguardem direitos e princípios fundamentais indispensáveis ao Estado Democrático de Direito.

Dentro do campo das imunidades, dá-se destaque a do art. 150, VI, *d*, CF/88, a qual veda que a União, Estados, Distrito Federal e Município institua impostos sobre livros, jornais e periódicos, bem como sobre o papel destinado a sua impressão.

A imunidade acima referida tem como finalidade garantir a liberdade de expressão, promover a difusão do conhecimento e da cultura a partir do barateamento dos seus meios de propagação, bem como evitar a censura por meio da carga tributária.

Historicamente, essa benesse constitucional destinava-se apenas aos livros, jornais e periódicos em papel, haja vista serem os únicos existentes. Ocorre que, com o desenvolvimento tecnológico, surgiram os livros eletrônicos, os quais podem ser definidos como livros no formato digital que podem ser lido na tela de um computador ou de um *tablet*.

A partir da existência desses dois tipos de livros, os de papel e eletrônico, começou-se a questionar-se se a imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, CF/88 alcançaria o livro eletrônico, ou se seus efeitos ficariam restritos ao livro tradicional.

Embora não haja uma definição legal quanto a possibilidade de se aplicar a imunidade tributária ao livro eletrônico, a doutrina e a jurisprudência, já se posicionam tanto contra como a favor de se estender a imunidade do livro aos livros eletrônicos.

Os defensores da extensão do benefício constitucional, baseando-se nos métodos extensivo e teleológicos de interpretação, alegam que o objetivo da imunidade

dos livros é garantir a liberdade de expressão, a difusão do conhecimento, acesso à cultura e à educação e evitar a censura estatal, e como o livro eletrônico cumpre, com primor, esse papel, deve estar totalmente abrangido pela imunidade, uma vez que também é veículo de informação. Já quem defende que a imunidade aplicar-se-ia apenas aos livros tradicionais, a partir de uma interpretação estrita do texto constitucional, argumenta que os livros eletrônicos não são propriamente livros e que a Constituinte, quando da elaboração da Constituição Federal de 1988 já tinha conhecimento da existência de outros veículos de informação diferentes do livro em papel, mas que, por opção, não quis albergá-los com a imunidade.

Assim, em virtude da divergência de posicionamentos, cabe o estudo de cada um deles, a análise de seus argumentos, posicionando-se, ao final deste trabalho, qual entendimento deve prevalecer.

Tendo em vista a necessidade de se estabelecer se os livros eletrônicos estão ou não sob a tutela da norma imunizatória, o presente trabalho foi dividido em três capítulos com o intuito de melhor sistematizar a análise do tema.

No primeiro capítulo, faz-se uma breve explanação sobre os métodos hermenêuticos de interpretação das normas constitucionais, quais são os métodos interpretativos clássicos, as razões pelas quais se mostram insuficientes para interpretar os textos constitucionais e as novas técnicas interpretativas que, juntamente com os métodos clássicos, atualizam o sentido constitucional, sempre o adequando às constantes transformações sociais.

No segundo capítulo, discorre-se sobre o instituto das imunidades tributárias, explicando seu conceito, suas finalidades, analisando, de forma breve, as imunidades tributárias previstas na Constituição Federal de 1988, além de diferenciá-las das demais espécies de desonerações tributárias.

No terceiro e último capítulo, adentra-se no objetivo principal deste trabalho, qual seja, analisar se a imunidade tributária do livro em papel pode ser estendida aos livros eletrônicos. Para tanto, explicou-se o surgimento das imunidades no ordenamento jurídico pátrio e a sua evolução nas Constituições Federais; a finalidade desta imunidade tributária; analisou-se o conceito de livro e sua ampliação para nele albergar os livros digitais; relatou-se os casos em que o STF, a partir de uma interpretação extensiva, estendeu a imunidade às listas telefônicas e álbuns de figurinha; discorreu-se sobre a imunidade do papel destinado à impressão dos livros, jornais e periódicos, informando que o materiais semelhantes ao papel são também objetos de

imunidade, ao passo que os demais insumos utilizados na produção dos livros são objetos de incidência tributária. Por fim, analisou-se os posicionamentos jurisprudenciais e doutrinários que são ou contra ou favor da extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos.

A pesquisa valeu-se do método dedutivo, procedendo-se a um estudo comparativo através de um estudo bibliográfico e jurisprudencial.

## **2 HERMENÊUTICA**

A Hermenêutica é o ramo da Filosofia que estuda a teoria da interpretação, que, “no entendimento clássico de Savigny, é a reconstrução do conteúdo da lei, sua elucidação, de modo a operar-se uma restituição de sentido ao texto viciado ou obscuro.” (BONAVIDES, 2006, p. 437)

A interpretação busca “extrair as finalidades supremas dos preceitos constitucionais, tornando-os efetivos e harmônicos entre si” (BULOS, 2009. p. 350).

Descobrir a essência das normas constitucionais garante a máxima aplicação dos direitos, garantia e liberdades fundamentais que alicerçam a existência do Estado.

O uso de métodos interpretativos mostra-se indispensável na medida em que as normas jurídicas, especialmente as constitucionais, nem sempre explicitam de forma clara a razão de sua existência, e, pela interpretação, pode-se chegar ao conteúdo semântico dos enunciados constitucionais, efetivando a vontade da Constituição.

As normas jurídicas, por deixarem uma vasta gama de possibilidades de aplicação, necessitam de uma interpretação, a qual deverá decidir quais interesses e valores prevalecerão.

### **2.1 MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO E ATUALIZAÇÃO CONSTITUCIONAL.**

Os métodos clássicos de interpretação foram idealizados por Friedrich Carl von Savigny e inicialmente destinavam-se às normas de Direito Civil. Posteriormente, foram adaptados para serem aplicados às normas constitucionais.

Quatro são os métodos interpretativos de Savigny: o gramatical, o sistemático, o lógico e o histórico.

O método gramatical, também chamado de estrito ou literal, foi o primeiro método de interpretação a ser utilizado e tem suas origens no direito romano. Na interpretação literal, o intérprete busca, por meio de critérios gramaticais, o significado de determinada norma a partir da observação da colocação das palavras.

Nesse método de interpretação, não se admite uma variedade de sentidos, mas apenas o que se extrai superficialmente do texto normativo. Segundo ANDRADE (1992, p.31), “o método gramatical toma por base o fato das palavras contidas na lei,

oferecendo, assim, somente uma pluralidade dispersa de conteúdos significativos autônomos que estão na norma”. Embora bastante utilizado, tal método mostra-se insuficiente, pois não é capaz de extrair do texto seu real significado; pode ser utilizado como um ponto de partida, mas nunca como o único método interpretativo aplicado à norma.

O método sistemático busca, a partir da integração do conjunto de normas jurídicas de um ordenamento, dar a maior aplicabilidade a todas as normas; utiliza-se das relações ou interconexões de um conjunto de normas para alcançar o seu sentido.

O método histórico busca interpretar as leis de acordo com a vontade de quem legislou. Para isso, o intérprete deve investigar as condições que influenciaram a criação da norma e sua evolução.

O método lógico busca desvendar o sentido das expressões de direito através da coerência e harmonia das normas entre si. Nos ensinamentos de Paulo Bonavides (2006, p.441):

A interpretação lógica é aquela, sobre examinar a lei em conexão com as demais leis, investiga-lhe também as condições e os fundamentos de sua origem e elaboração de modo a determinar a *ratio* ou *mens* do legislador. Busca, portanto, restituir a intenção de quem legislou, de modo a alcançar depois a precisa vontade da lei.

Os métodos de Savigny foram aperfeiçoados com o tempo, surgindo também os métodos teleológico, evolutivo, popular e doutrinário.

O método teleológico busca interpretar a norma de modo que se revele a finalidade para qual foi criada; complementa a interpretação lógica, representando a potencialidade cognitiva contida nesse método interpretativo.

A interpretação evolutiva, segundo BARROSO (2009), seria um processo informal de atualização da norma, atribuindo-lhe um novo conteúdo e alcance em decorrência de mudanças sociais e políticas não previstas pelo constituinte originário, mas capazes de alterar a literalidade de seu texto. Na interpretação evolutiva, tem-se a preservação dos valores basilares do nosso ordenamento jurídico, bem como a manutenção dos conceitos e dos institutos existentes, tornando desnecessária a edição de emendas constitucionais que, muitas vezes, desorganizam o subsistema posto.

O método popular baseia-se na iniciativa popular através do plebiscito, e o método doutrinário seria equivalente à doutrina dos juristas.

Nos ensinamentos de BULOS (2009, p.358), as técnicas clássicas de interpretação efetivavam-se através do método de subsunção, no qual o aplicador da lei

analisava a norma constitucional (premissa maior) e o fato a ser regulado (premissa menor), tendo por consequência uma sentença, que seria a aplicação da lei ao caso concreto.

Os métodos interpretativos de Savigny, embora tenham sido bastante utilizados, mostraram-se insuficientes na medida em que as Constituições tornaram-se prolixas, repletas de normas valorativas que retratavam variados aspectos da realidade social, o que exigiu o uso de técnicas mais desenvolvidas que primassem pela otimização desses princípios e pela ponderação de bens jurídicos, já que métodos clássicos buscavam apenas explicitar a vontade legiferante contida na norma.

A tendência das Constituições elaboradas a partir do século XX foi de se mostrar rígida. Uma Constituição será tida como rígida quando sua alteração se der por “processos, solenidades e exigências formais especiais, diferentes e mais difíceis que os de formação das leis ordinárias ou complementares.” (SILVA, 2008, p.42) No caso da Constituição Federal de 1988, as formalidades de sua alteração estão previstos no art. 60, CF/88.

Como as Constituições devem sempre estar adequadas às realidades sociais, sob pena de engessamento de todo o sistema jurídico, a atualização das normas constitucionais pode dar-se por meio da interpretação a ela dispensada. Irrazoável seria se, para cada nova atualização do sentido e alcance constitucionais, tivesse-se a elaboração de uma Emenda Constitucional. A adequação da norma à realidade por meio dos métodos interpretativos evita uma constante alteração material do texto constitucional, não pondo em risco a estabilidade do ordenamento jurídico, já que uma possível modificação da redação dos dispositivos constitucionais certamente causaria grandes transformações na aplicação da legislação infraconstitucional.

Defende Bonavides (2006, p.) que as novas técnicas interpretativas possibilitariam uma rápida adequação histórica dos textos à mudança constitucional, sem violência ao espírito do ordenamento jurídico fundamental, privilegiando, assim, o conteúdo das normas constitucionais, em detrimento dos seus aspectos formais.

A atualização do sentido das normas pelos métodos interpretativos garante uma rápida adequação dos dispositivos constitucionais às mudanças sociais. Se tais modificações fossem feitas apenas por Emendas Constitucionais, ter-se-ia, certamente, a não-regulamentação de inúmeros fatos da vida cotidiana, o que traria prejuízos incontáveis à sociedade, além da perda da eficácia da norma constitucional.

Após a inclusão de valores sociais no texto constitucional, a delimitação do sentido da norma não depende apenas do que o legislador teve a intenção de dizer, devendo o intérprete observar as mudanças ocorridas na sociedade para pontuar corretamente a abrangência e significado da norma jurídica.

Assim, em decorrência da atualização do conteúdo das normas constitucionais, surgiram novas técnicas interpretativas, quais sejam, os métodos tópico-problemático, hermenêutico-concretizador, científico-espiritual, normativo-estruturante e da comparação constitucional, que passaram a privilegiar o caráter principiológico das constituições.

Ressalte-se que essas novas técnicas resultaram da evolução dos métodos hermenêuticos clássicos, buscando apenas suprir as deficiências destes.

O método tópico-problemático considera a constituição um sistema aberto de regras e princípios que admite diferentes interpretações (BULOS, 2006, p.361), mostrando-se mais problemática do que sistemática, o que gera a necessidade de interpretá-la dialogicamente, aceitando validamente todos os métodos de interpretação para se solucionar o caso concreto, o qual determinará qual tipo de interpretação deve incidir sobre a norma para que esta a regule.

O método hermenêutico-concretizador “busca suprir deficiências normativas preenchendo, se necessário for, lacunas constitucionais” (BULOS, 2009, p.361). Para os defensores desse método, a leitura constitucional começa com a pré-compreensão do intérprete, a quem tem o dever de concretizar a norma a partir de uma dada situação histórica, e não se baseando em critérios pessoais. A interpretação deve ter por base o próprio texto constitucional, mas sem olvidar a realidade fática, uma vez que é esta que o concretiza.

O método científico-espiritual vê na Constituição o fundamento de validade do ordenamento, bem como instrumento de regulação de conflitos, contribuindo para a preservação da unidade social. Embora a Constituição seja vista como a propulsora da vida estatal, o Estado não se limita aos casos previstos na Lei Maior, devendo ser visto “como um fenômeno espiritual em permanente configuração, no âmbito de um processo que pode ser valorado, indistintamente, como progresso ou distinção [...]” (MENDES; COELHO; BRANCO, 2007, p. 98), e por ser a Constituição o instrumento ordenador da vida do estado, deve-lhe ser dispensada uma interpretação flexível e extensiva para sempre se adequar às rápidas transformações sociais.

No método normativo-estruturante, a interpretação constitucional seria a concretização normativa, pois o conteúdo do preceito constitucional só se tornaria completo com sua interpretação, a qual deve levar em consideração as peculiaridades do caso concreto para tornar completo o conteúdo da norma.

Por fim, método da comparação constitucional alia os métodos interpretativos propostos por Savigny ao Direito Comparado, com o intuito de buscar em outros ordenamentos jurídicos a melhor técnica interpretativa para o direito de determinado Estado.

Aliados aos métodos de interpretação acima elencados, tem-se ainda, os seguintes princípios que auxiliam na interpretação constitucional: unidade da constituição, da concordância prática, da correção funcional, da eficácia integradora, da força normativa da Constituição, da máxima efetividade, da proporcionalidade e da razoabilidade.

Assim, conclui-se que, o surgimento de novas técnicas hermenêuticas de interpretação é consequência da necessidade encontrada pelo aplicador do Direito de se alcançar o real sentido dos preceitos supremos que veiculam valores fundamentais, que exigem uma maior complexidade interpretativa para serem plenamente efetivados. Não obstante o surgimento dessas novas técnicas, os métodos hermenêuticos clássicos ainda tem uma grande valia na atualidade, pois são utilizados na interpretação de muitos dispositivos constitucionais que, embora não tenham uma carga valorativa muito grande, são indispensáveis para a plena harmonização do ordenamento jurídico pátrio.

### 3 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

As imunidades tributárias estão previstas no texto constitucional no Título VI, que trata da tributação e orçamento, compondo o Sistema Tributário Nacional, sendo consideradas limitações constitucionais ao poder de tributar.

#### 3.1 DEFINIÇÃO

A Constituição Federal de 1988, dentre os seus preceitos basilares, estabeleceu a competência tributária da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a qual pode ser conceituada como a aptidão que a pessoas políticas tem para instituir tributos.

Assim como a Carta Magna estabeleceu o poder de tributar do Estado, trouxe também limitações a esse poder. E é nesse campo de vedação ao poder arrecadatório dos entes políticos que estão inseridas as imunidades tributárias.

Tais regras desonerativas, para SILVA (2008, p. 719), foram “instituídas por razões de privilégio, ou de interesse geral (neutralidade religiosa, econômicos sociais ou políticos), e excluem a atuação do poder de tributar.”

As normas constitucionais que veiculam imunidades contribuem para traçar o perfil das competências tributárias. A imunidade opera, pois, no plano de definição da competência tributária, impedindo “que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune.” (MACHADO, 2008, p. 296)

Segundo Edvaldo Brito (2003, p. 45-46), a imunidade corresponderia a uma situação jurídica que consiste na exclusão do campo de incidência tributária de um bem material ou de um atributo de uma pessoa (bem imaterial), os quais venham a coincidir com elementos componentes de um tipo tributário inseridos nesse campo.

Nos ensinamentos de Martins, tem-se que:

A imunidade é o mais relevante dos institutos desonerativos. Corresponde vedação total ao poder de tributar. A imunidade cria área colocada, constitucionalmente, fora do alcance impositivo, por intenção do constituinte, área necessariamente de salvaguarda absoluta para os contribuintes nela hospedados. A relevância é de tal ordem que a jurisprudência tem entendido ser impossível a adoção de interpretação restritiva a seus comando legais sendo, obrigatoriamente, a exegese de seus dispositivos ampla. (1986, P.298)

Num outro aspecto, as imunidades podem ser compreendidas como “um conjunto de normas negativas que delimita a competência tributária, a qual tem suas fronteiras traçadas perfeitamente pela constituição.” (CARRAZZA, 2008, p. 705), criando, assim, para o contribuinte o direito público subjetivo de não ser tributado.

Pode-se compreender, ainda, que “as imunidades surgem como instrumentos de proteção dos Direitos Fundamentais, a fim de que estes não sejam cerceados através da tributação” (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2003, P. 107).

As imunidades, ao retirar do Estado o direito de tributar, garantem a efetivação de direitos e garantias individuais, bem como “cria, em favor do contribuinte, o direito subjetivo de exigir que o Poder Público se abstenha de cobrar-lhes certos tributos” (CARRAZZA, p.708).

Frise-se, ainda, que a imunidade não é um instituto de Direito Tributário, mas de Direito Constitucional e não pode ser estendida além das hipóteses expressamente previstas na Carta Magna.

As imunidades, portanto, são um conjunto de normas constitucionais que vedam a incidência de tributos sobre determinados bens, pessoas ou situações que resguardam princípios basilares do Estado Democrático de Direito, permitindo o exercício da cidadania por toda a sociedade.

### **3.2 FINALIDADE E ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS.**

O legislador constituinte, ao definir as imunidades tributárias, pôs a salvo da tributação determinados bens, situações e pessoas que, de alguma maneira, garantem a efetivação de determinados direitos fundamentais, para que estes não sejam cerceados pela tributação.

Segundo Martins:

[...] a imunidade, nas hipóteses constitucionais, constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e ação pelos cidadãos e, por outro lado, de atrair os cidadãos a colaborarem com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficiente, como na educação, assistência social, etc.(2003, P.122)

Assim como os tributos não possuem apenas a função de arrecadação fiscal, sendo utilizados também ora como estímulo ao consumo de determinados produtos e ora como barreira à sua comercialização, na chamada função extrafiscal, as imunidades não restringem sua atuação somente à vedação do poder tributar, sendo responsáveis também pela efetivação de direitos fundamentais basilares da Democracia pátria.

Observe-se que o objetivo precípua das normas imunizantes é a efetivação dos direitos fundamentais previstos no texto constitucional, e isso se dará pela proibição de se tributar as situações que garantem o pleno exercício de tais direitos. Para Luciano Amaro (2009, p. 151), as imunidades teriam por objetivo a preservação de valores considerados importante pela Constituição, não importando a capacidade econômica que as situações imunes pudessem expressar.

As hipóteses mais relevantes das imunidades tributárias estão elencadas no art. 150, VI, CF/88, o qual dispensa uma especial proteção à democracia e à cidadania.

Na alínea *a* do referido artigo, tem-se a chamada imunidade recíproca, que veda a instituição, por parte da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios, de impostos sobre a renda, patrimônio e serviços uns dos outros. O presente dispositivo resguarda o princípio federativo, o qual é considerado cláusula pétrea, por força do art. 60, § 4º, I, CF/88, que dispõe que não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir (...) a forma federativa de Estado.

Embora o dispositivo constitucional vede a instituição somente de impostos, doutrinariamente entende-se que a imunidade recíproca deve albergar todas as espécies de tributo, como se pode ver:

Não obstante esteja expressa no art. 150, VI, da vigente constituição Federal, apenas em relação aos impostos, em razão do princípio federativo a imunidade recíproca abrange, seguramente, também os demais tributos. É que o tributo, como expressão que é da soberania estatal, não pode ser exigido de quem a tal soberania não se submete, porque é parte integrante do Estado, que da mesma é titular.

Qualquer emenda que porventura autorizar a União a cobrar qualquer tributo da União, ou de qualquer outro Estado, ou Município, é inconstitucional. (MACHADO, 2007, p.299)

A imunidade dos templos de qualquer culto, prevista no art. 150, VI, b, CF/88, quer proteger a liberdade religiosa consagrada no art. 5º, VI, da Carta Magna. A desoneração das atividades religiosas garante a estas uma maior liberdade de expressão, desde que suas práticas não atentem princípios básicos de ética e moralidade.

Durante muito tempo, questionou-se se a imunidade dos templos estaria restrita apenas ao local principal onde os cultos seriam realizados ou se poderia ser estendida a todo o patrimônio da Igreja. A questão foi dirimida pelo STF no julgamento do RE 325822-2, de relatoria do Min. Ilmar Galvão, que assim decidiu:

EMENTA: Recurso Extraordinário. 2. Imunidade Tributária de Templo de qualquer culto. Vedação de instituição de imposto sobre renda, patrimônio e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Art. 150, VI, b e §4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista do Art. 150, VI, b, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas também a renda, o patrimônio e os serviços “relacionadas com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas.” 5. O §4] do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas “b” e “c” do inciso VI do art. 150, da Constituição Federal. 6. Equiparação das hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido. (STF. RE 325.822-2. Rel.: Min. Ilmar Galvão. Julg.: 18/12/2002. DJ: 15.05.2004)

Vê-se, portanto, que a imunidade recai sobre todo e qualquer patrimônio, serviço e renda das entidades religiosas, desde que se destinem às suas atividades essenciais.

A Carta Magna também garante a imunidade dos partidos políticos, inclusive de suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos.

A imunidade dos partidos políticos efetiva um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, qual seja, o pluralismo político, bem como fortalece o Regime Democrático. Os partidos políticos, por complementarem a organização estatal e terem fins marcadamente públicos (CARRAZZA, 2008. P. 751.), são abrangidos generosamente pelas regras de imunidade. Aliomar Baleeiro chega a afirmar que a imunidade dos partidos políticos deve ter o mesmo tratamento que as imunidades dos entes políticos, tamanha é sua importância para o Estado Democrático de Direito. Observe-se, contudo, que apenas os partidos políticos regularmente constituídos, com seus estatutos registrados no Superior Tribunal Eleitoral (TSE), é que podem gozar da imunidade tributária.

Assim como os partidos políticos devem apresentar uma situação regular para ter direito à imunidade, suas fundações só serão imunes se preencherem os requisitos estabelecidos pelo Código Tributário Nacional, em seu art. 14, quais sejam, não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus

objetivos institucionais; e manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Ao garantir a imunidade das entidades sindicais dos trabalhadores, o legislador quis proteger a liberdade de associação e estimular a sindicalização dos trabalhadores. Observe-se que a Constituição excluiu da regra imunizante as entidades patronais, certamente por estas apresentarem um poder econômico capaz de suportar a tributação. Para Carrazza (2008), o legislador, ao defender apenas a imunidade das entidades de trabalhadores, tolheu das classes patronais o direito de livre associação sem nenhum motivo suficientemente forte para tal feito.

A imunidade dispensada às entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos visa a preservar o acesso à educação como prevê o art. 205, CF/88 e à efetivação dos direitos sociais trazidos pela Carta Magna em art. 6º.

Pode-se entender por instituições as entidades que, em caráter permanente, atuam no campo educacional e assistencial, e preenchem os requisitos exigidos pelo art. 14, do CTN.

Outro requisito trazido pela norma constitucional é que tais instituições sejam sem fins lucrativos. Cumpre ressaltar que, embora tais entidades não apresentem fins lucrativos, não significa que elas não possam ter lucros. O que deve ocorrer, entretanto, é que todo o lucro auferido deve ser revestido em suas atividades essenciais.

Outro objetivo da imunidade ora analisada, segundo Martins (2003, p.123), seria:

[...] atrair os cidadãos a suprir as ineficiências do Poder Público, decorrentes, na maior parte das vezes, da incompetência administrativa, dos desperdícios, da corrupção e da luta sem ética pelo poder. [...] Por essa razão, sabiamente o constituinte, conhecendo a natureza humana dos detentores do poder, na história brasileira, estimula o cidadão, através das imunidades tributárias, a que faça o que o Estado deveria fazer e não, como ocorre na área de Educação e Saúde, em que o sistema privado é incomensuravelmente superior ao público, principalmente no ensino de primeiro e segundo grau ou nos hospitais particulares.

As imunidades, nesse caso, ao contrário do que apregoam os detentores do poder, não são uma renúncia fiscal, um favor que o Poder Público presta à sociedade, mas, ao contrário, um favor que a sociedade presta ao Estado em aceitá-las, pois, ao deixarem **apenas** de pagar impostos, tais entidades, que gastam muito mais do que recebem com desonerações fiscais, fazem pelo Poder Público e para o povo o que é obrigação do estado fazer e que não faz.

Assim, vê-se que a imunidade do art. 150, VI, c, CF/88, não se destina apenas a garantir a educação e direitos sociais, mas o Estado dela se utiliza para suprir a carência de políticas públicas voltadas a esses setores.

O art. 150, VI, CF/88 também elenca a imunidade dos livros jornais e periódicos, e do papel destinado a sua impressão. A referida imunidade será adiante melhor detalhada, cabendo, nesse momento, apenas afirmar que ela tem por escopo proteger a liberdade de expressão, bem como evitar a censura aos meios de comunicação pela tributação.

### 3.3 IMUNIDADES SUBJETIVAS X IMUNIDADES OBJETIVAS.

O art. 150, VI, CF/88 ora prevê a imunidade de pessoas, ora estabelece a imunidade de determinados bens. Levando-se em consideração sobre quem ou sobre o que as imunidades recaem, podem ser divididas em dois grupos: imunidades objetivas e imunidades subjetivas.

Uma imunidade será objetiva quando tiver a intenção de desonerar determinado objeto, e será subjetiva quando seu foco for pessoas, conforme expõe Amaro:

[...] 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*). (*op.cit.* P. 152).

Assim, tem-se que, das imunidades do art.150, VI, d, CF/88, a única que pode ser considerada imunidade objetiva é a imunidade dos livros jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão, já que protege determinados objetos, sendo irrelevante a condição de seus consumidores; já as demais, são imunidades subjetivas, pois excluem da tributação determinadas pessoas que, por sua natureza jurídica e finalidades, merecem proteção especial (partidos políticos, União, Municípios, dentre outros.).

### 3.4 DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA

Necessário se mostra, ainda, pontuar as diferenças entre imunidade, isenção e não incidência.



### 3.4.1 Imunidade

Como já explicado, a imunidade é um benefício fiscal emanado do poder constituinte e estabelece uma vedação à incidência da norma tributária numa determinada situação de fato. A imunidade tem previsão constitucional, visa a proteger direitos fundamentais e não pode ser modificada. Nos casos de imunidades, o fato gerador nem chega a ocorrer, uma vez que a regra imunizante impede a aplicabilidade da norma tributária.

### 3.4.2 Isenção

A isenção, tradicionalmente, é a dispensa legal do pagamento do tributo devido; é o instituto jurídico no qual o credor, por meio de lei ordinária, renuncia ao futuro direito de crédito; há um impedimento do nascimento da obrigação tributária, embora exista normativo legal prevendo tal fato. Observe-se que a lei que concede a isenção tributária, para ter aplicabilidade, depende de uma lei que primeiro autorize a cobrança do tributo. Assim, a isenção suspende a eficácia da lei instituidora de tributo, eximindo o contribuinte do pagamento da obrigação surgida. Ressalte-se, entretanto, que a isenção só exime o contribuinte do cumprimento da obrigação principal, qual seja, o pagamento do tributo. As demais obrigações previstas pela lei instituidora do imposto devem ser normalmente cumpridas.

“As isenções, muitas vezes, são utilizadas para permitir uma maior flexibilidade na política econômica das entidades federativas” (SCAFF, 1998, p.495). Assim, quando se quer incrementar o desenvolvimento econômico de determinada região, concede-se uma série de isenções, por um período determinado de tempo, às empresas para lá se instalarem.

O instituto da isenção está positivado no art. 175, inc. I, CTN, sendo considerada uma modalidade de exclusão do crédito tributário. A isenção é classificada com causa excludente do crédito tributário pelo fato de seus efeitos refletirem-se apenas quando do cumprimento da obrigação principal. Com a ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação de pagar o tributo. A lei isentiva, então, atua impedindo a constituição do crédito tributário, ou seja, obstaculizando o lançamento.

Ressalte-se que a incidência só pode ser concedida por quem tem a competência de tributar e, via de regra, aplica-se apenas aos impostos.

### 3.4.3 Não-Incidência

Por fim, a não-incidência ocorre quando o legislador, ao distribuir a competência tributária entre os entes políticos, resolve não fixar como fato gerador de algum tributo determinada situação do caso concreto. As hipóteses de não incidência não são oneradas pela carga tributária não porque sejam imunes ou objeto de isenção, mas pelo fato de o legislador não ter previsto que uma determinada situação poderia ensejar a cobrança de algum tributo.

A não-incidência seria a ausência do fato tributável e pode ser identificada por exclusão: o que o legislador não considerou hipótese de incidência, será hipótese de não incidência.

A hipótese de não-incidência ora analisada também é chamada de não incidência pura e simples, haja vista não ocorrer a tributação pelo fato de o legislador não ter previsto que determinada situação cotidiana poderia ensejar a cobrança de tributos. Há também a não-incidência juridicamente qualificada, que são as imunidades tributárias, na quais não ocorre a incidência da lei tributária porque as normas constitucionais suprimiram o poder de tributar dos entes políticos. Aqui, o legislador foi obrigado a tornar irrelevantes as situações protegidas pelas imunidades.

Desta feita, tem-se que a imunidade é uma limitação constitucional ao poder tributante dos entes políticos estabelecida constitucionalmente; a isenção seria a dispensa legal do pagamento do tributo devido, sendo fixada por lei ordinária, e as hipóteses de não incidência são as situações cotidianos que o legislador não previu como fatos tributáveis.

## **3.5 OUTRAS IMUNIDADES NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.**

Embora as principais imunidades tributárias trazidas pela Carta Magna de 1988 encontrem-se disciplinadas em seu art. 150 e se refiram apenas a uma espécie tributária, os impostos, exceto no caso da imunidade recíproca, que abrange todos os tributos, outros comandos imunitórios podem ser encontrados no texto constitucional e

preveem a desoneração de outros tributos, exceto de contribuições de melhoria e de empréstimos compulsórios.

O texto constitucional traz imunidades para as taxas, contribuições sociais e contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE).

As imunidades das taxas estão previstas no art. 5º, incisos XXXIV, “a” e “b”, LXXIII, LXXIV, LXXVI E LXXVII, CF/88, que assim dispõem:

Art. 5º. [...]

XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

- a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;
- b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;

LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;

LXXIV - o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos;

LXXVI - são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei:

- a) o registro civil de nascimento;
- b) a certidão de óbito;

LXXVII - são gratuitas as ações de "habeas-corpus" e "habeas-data", e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania.

A imunidade das taxas visa a garantir o acesso ao Poder Judiciário aos reconhecidamente pobres, bem como o exercício da cidadania e gozo dos direitos políticos.

Por força do art. 149, § 2º, I, CF/88, alterado pela EC n. 33/2001, as contribuições sociais e a de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre as receitas decorrentes da exportação, como forma de estimular e desenvolver o comércio internacional.

Estão também imunes às contribuições sociais as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei, conforme dispõe o art. 195, §7º, CF/88. Embora o texto constitucional traga a expressão “isentas”, a desoneração tributária do referido artigo trata-se de um caso de imunidade, e não isenção.

Primeiramente, cumpre mencionar que as entidades beneficentes de seguridade social, para fruírem livremente sua imunidade, devem preencher determinados requisitos estabelecidos em lei, que, reforça-se, deve ser uma lei complementar. Dentro do ordenamento jurídico pátrio a lei que estabelece tais requisitos é o CTN, em seu artigo 14, que exige que: tais entidades apliquem integralmente seus rendimentos no País; remunerem seus quadros de acordo com as condições usuais de mercado; e mantenham uma escrituração regular.

Além de cumprir os requisitos do art. 14, CTN, as entidades beneficentes, para serem consideradas de assistência social, devem ter como atividades essenciais algum dos objetivos traçados no art. 203, CF/88, que aduz:

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Assim, são entidades beneficentes de assistência social aquelas que, além de preencherem os requisitos do art. 14, CTN, auxiliam o Estado no desenvolvimento humano, buscando efetivar os objetivos elencados no art. 203, CF/88.

O texto constitucional também traz, além das imunidades acima referidas, imunidades de impostos determinados, as quais são chamadas de imunidades específicas, já que se destinam a um único imposto, ao passo que as imunidades do art. 150 são ditas imunidades genéricas, pois evitam a incidência de vários impostos.

Assim, são consideradas imunidades específicas as imunidades colacionadas pelo art. 153, §3º, III e §4º, II; art. 155, §2º, X, a, b, c, d e §3º; art. 156, II, *in fine* §2º, I; e art. 184, §5º, todos da Constituição Federal.

O art. 153, CF/88 estabelece a competência tributária da União para instituir impostos. O referido artigo, ao estabelecer os parâmetros da tributação, excluiu do campo de incidência do imposto sobre produtos industrializados (IPI) os bens

destinados ao exterior, com o objetivo de consagrar “o *princípio do destino* (também chamado princípio do país de destino), que regula, no que tange aos tributos que a Economia rotula indiretos, as operações internacionais de bens e serviços” (CARRAZA, 2008, p. 796).

Também no art. 153, mas agora no §4º, II, tem-se a imunidade das pequenas glebas rurais definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel, não havendo a incidência do imposto territorial rural (ITR).

Entende-se por pequena gleba rural a propriedade que não excede a cinquenta hectares, por força do disposto na art. 191, da CF/88. Embora a Lei nº 9.393/96 tenha estabelecido, em seu art. 2º, o conceito de gleba rural, tal conceito não pode ser levado em consideração, pois a lei que o estabeleceu é uma lei ordinária, não podendo regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, que devem ser tratadas por lei complementar, conforme disposto no art. 146, II, CF/88. (CARRAZZA, 2008.)

O art. 150, §2º, X, *a, b, c e d*, CF/88, dispõe sobre as hipóteses que não haverá a incidência do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS):

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

X - não incidirá:

- a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;
- b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
- c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;
- d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

A imunidade dos produtos e serviços de telecomunicação e transportes destinados ao exterior também tem por fundamento o princípio do destino, sendo o benefício fiscal estendido a todas as pessoas que participaram do processo de exportação. O transporte da mercadoria destinada à exportação dentro do interior do

País também é imune, pois é atividade meio necessária à concretização da exportação, devendo receber o mesmo tratamento que lhe é dispensado.

As operações interestaduais que envolvem energia elétrica, petróleo e seus derivados são intributáveis por meio de ICMS, visando a reduzir os custos dos produtos e mercadorias que utilizam esses insumos. Vale ressaltar que a imunidade do art. 150, §2º, X, *b*, CF/88 permanece ainda que o destinatário final de tais mercadorias não seja um contribuinte habitual de ICMS.

O ouro, quando for utilizado como ativo financeiro ou instrumento cambial, será imune ao ICMS, sujeitando-se, apenas, à incidência do imposto sobre operações financeiras (IOF). Contudo, quando o ouro for usado como mercadoria, autorizada está a cobrança de ICMS.

A desoneração dos serviços de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita não são propriamente uma imunidade tributária, mas uma hipótese de não incidência explícita. Doutrinariamente, entende-se que as rádios e TVs abertas não prestariam qualquer serviço de comunicação, já que os ouvintes e telespectadores limitar-se-iam a ouvir/ver o que era transmitido gratuitamente; não haveria a característica básica do serviço de comunicação, que seria uma ligação entre quem comunica e um destinatário certo.

Assim, os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens e de imagens de recepção livre e gratuita não são serviços de comunicação, sendo impossível, portanto, a cobrança de ICMS.

O art. 155, §3, CF/88, estabelece que sobre as operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País só poderá incidir ICMS, imposto sobre importação (II) e sobre a exportação (IE). Tal benefício tem o intuito de reduzir o preço de tais mercadorias suportado pelo consumidor final, ensejando o crescimento econômico do País.

A imunidade ora analisada também é tida como objetiva, uma vez que “protege objetivamente a coisa apta ao fim, sem referir-se à pessoa ou à entidade.” (BALEEIRO, 1977, p.338).

O art. 156, II, *in fine*, CF/88, proíbe Municípios e o Distrito Federal de cobrar o imposto sobre transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis (ITBI) das pessoas que realizam hipoteca e anticrese.

A hipoteca e anticrese são direitos reais de garantia, e estão regulamentadas, respectivamente, nos arts. 1.473 e 1.506, ambos do Código Civil.

O ITBI também não poderá incidir, por força do art. 156, §2º, I, da CF, “sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos recorrentes de fusão, incorporação, cisão, ou extinção da pessoa jurídica, salvo se nesses casos a atividade preponderante for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil” (art. 156, §2º, I, da CF).

A referida vedação constitucional, ao desonerar a mobilização de bens imóveis, foi outra forma encontrada pelo legislador constituinte de estimular o desenvolvimento econômico nacional.

Embora o artigo *supranão* tenha previsto, a doutrina defende que a desincorporação dos bens imóveis também devem ser alvos da imunidade. Para Carrazza, a desincorporação seria uma extinção parcial da pessoa jurídica, haja vista haver a diminuição de seu capital social, devendo os bens desincorporados também serem imunes ao ITBI.

A Constituição Federal também imuniza de todos os impostos federais, estaduais, distritais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária (art.184, §5º, CF/88).

A imunidade das propriedades destinadas à reforma agrária é um reflexo do princípio federativo, haja vista ser a União a titular do direito de realizar reforma agrária, não podendo este ente político sofrer qualquer tributação.

Mencione-se, ainda, que, embora redação do art. 184, §5º, CF/88 traga a expressão “isentas”, de isenção não se trata essa desoneração fiscal, mas de uma típica imunidade.

Analise-se agora a imunidade dos livros, jornais e periódicos, e do papel destinada a sua impressão, bem como a possibilidade de sua extensão aos livros eletrônicos.

## 4 A IMUNIDADE DOS LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS, E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO.

A imunidade dos livros, jornais e periódicos, e do papel destinado a sua impressão está prevista no art.150, VI, d, CF/88, e tem por finalidade principal garantir a liberdade de expressão a partir do barateamento dos meios propagadores de ideias.

### 4.1 HISTÓRICO

A imunidade tributária ora discutida surgiu no cenário jurídico brasileiro com a Constituição Federal de 1946, que assim dispunha:

Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

[...]

V - lançar impostos sobre:

[...]

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

[...]

Pela leitura do dispositivo, percebe-se que a imunidade destinava-se apenas ao papel utilizado exclusivamente na impressão de livros, jornais e periódicos, não abrangendo tais objetos.

De acordo com os ensinamentos de CARRAZZA:

[...] a expressa alusão os papel de imprensa deve-se a razões puramente históricas: o Governo, durante o *Estado Novo*, impedia que os jornais de oposição recebessem papel de imprensa. Tal prática arbitrária inspirou o Constituinte de 1946 a proibir que as pessoas políticas tributassem, por via do imposto, “o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros” (art. 41, V, c). Foi, na verdade, o festejado escritor baiano Jorge Amado, então deputado constituinte pelo *Partido Comunista Brasileiro*, que – decerto por ter sentido na pelo os rigores da censura getulista – teve a feliz idéia de propor, Assembléia Nacional Constituinte, que fizesse inserir tal imunidade da Carta de 1946. A salutar norma foi reproduzida, embora com outras palavras, na Constituição de 67/69 e na atual (justamente no art. 150, VI, d).(2003, P.269).

Como mencionou Carrazza, a Constituição de 1967, alterada pela Emenda Constitucional nº 1 de 1969, já trazia expressa em seu texto a imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos e do papel destinada à impressão destes, senão vejamos:

Art 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - criar imposto sobre:

[...]

d) o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

[...]

A Emenda Constitucional nº 1, publicada em 17 de outubro de 1969, embora tenha alterado consideravelmente a Carta Magna de 1967, em nada modificou os dispositivos acerca da imunidade dos livros, jornais e periódicos, repetindo apenas seu texto:

Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - instituir impostos sobre:

c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; e

d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

[...]

O mesmo texto legal também foi reproduzido na atual Constituição Federal, agora no art. 150, VI, d, CF/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

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

Na Constituinte de 1946, quando se quis imunizar o papel destinado à impressão, procurava-se defender o interesse cultural, pois a elevada carga tributária encarecia a matéria-prima do livro. Sobre o assunto, Aliomar Baleeiro assim discorre:

Manifesta a incompatibilidade entre o barateamento e democratização dos livros e publicações, como recursos da educação e da cultura dum lado, e os interesses econômicos dos industriais, por outro, a Constituição optou pelos valores espirituais que, ao mesmo tempo, coincidiam com a necessidade de preservar-se a liberdade de crítica e de debate partidário através da imprensa. [...]

Certo é que o imposto pode ser meio eficiente de suprimir ou embaraçar a liberdade da manifestação de pensamento, a crítica dos governos e a homens públicos, enfim, de direitos que não são apenas individuais, mas indispensáveis à pureza do regime democrático.” (BALEEIRO, 2006. P.339-340)

Desta feita, conclui-se que a imunidade dos livros, jornais e periódicos foram criadas para baratear o produto, buscando-se atingir um duplo objetivo: “amparar e estimular a cultura através dos livros, jornais e periódicos; garantir a liberdade de manifestação de pensamento, o direito de crítica e a propaganda partidária.” (BALEEIRO, 2006. p. 339).

#### **4.2 CONCEITO DE LIVRO.**

Tradicionalmente, pode-se compreender o livro como uma “coleção de folhas, coberta com capas, com páginas ordenadas, que são coladas ou costuradas” (HOUAISS, 2008. p. 467).

Tal concepção de livro, entretanto, não foi a única que já existiu, e abrange, apenas, a concepção usual deste. O surgimento dos livros de papel ocorreu somente no final da Idade Média e foi aperfeiçoado com o desenvolvimento da imprensa por Gutenberg. Os primeiros livros foram escritos em tábuas de argila, as quais foram sendo substituídas por materiais de manuseio mais adequados, como o papiro e depois o pergaminho.

A mudança do suporte material do livro demonstra que o material de que é feito o livro não pode ser considerado sua característica básica. Para saber o real conceito de livro, devemos buscar sua essência, “[...] aquilo que, presente, faz da coisa um livro e, retirado, faz com que a coisa deixe de ser livro.” (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2003, p.100-101).

Carrazza já sustentava essa idéia:

[...] devem ser equiparados ao livro, para fins de imunidades tributárias, os veículos de idéia que hoje lhe fazem às vezes (livros eletrônicos) ou até os substituem. [...] Segundo estamos convencidos, a palavra livros está empregada no Texto Constitucional não no sentido restrito de conjuntos de folhas de papel impressas, encadernadas e com capa, mas, sim, no de veículo de pensamento, isto é, de meios de difusão da cultura. Já não estamos na Idade Média, quando a cultura só podia ser difundida por intermédio de livros. Nem nos albores do Renascimento, na chamada Era de Gutenberg, quando os livros eram impressos, tendo por base material o papel. Hoje temos sucedâneos dos livros, que, mais dia menos dia, acabará por substituí-los totalmente. É o caso dos CD-ROMs e dos demais artigos da espécie, que contêm, em seu interior, os textos dos livros, em sua forma tradicional. (2003, p. 259)

Aliomar Baleeiro, ao conceituar livros, jornais e revistas, leva em consideração apenas o conteúdo que tais objetos veiculam, e não a forma em que eles apresentam-se, assim dispendo:

Livros, jornais e periódicos são os veículos universais dessa propagação de ideias no interesse social da melhoria do nível intelectual, técnico, moral, político e humano da comunidade. Não há regime democrático, como o que a Constituição expressamente adota (arts. 1º e §1º; 151, I; 152, I; 153, §§8º e 36; 154,; etc.), se não houver livres debates e amplas informações sobre todos os interesses a respeito dos negócios da coletividade.

Livros, jornais e periódicos **são todos impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitam aquelas ideias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos Braille destinados a cegos.**(2006, p.354). (Grifou-se).

Assim, para muitos doutrinadores, deve ser considerado livro todo e qualquer meio que veicule ideias, garantindo a liberdade de expressão, a difusão da cultura e o acesso à educação, pois essa seria a essência do livro, levar conhecimento e cultura às pessoas, independentemente do suporte físico que facilitará tal difusão.

Entretanto, há quem considere que os livros só podem ser tradicionalmente os de papel, e que os objetos que se fazem às vezes de livros recebem tal denominação de forma errônea, pois não são livros, não estando, portanto, albergados pela imunidade.

Segundo Ricardo Lobo Torres:

[...] o livro seria o resultado da impressão, em papel, de idéias, doutrinas ou informações com finalidade cultural. [...] “duas, são as características essenciais dos livros: a base física constituída por impressão em papel e a finalidade espiritual de criação de bem cultural ou educativo.” (2003, p.226-227).

Os defensores da interpretação estrita da imunidade aos livros de papel aduzem que a Constituinte, ao elaborar a norma constitucional em comento, já conhecia outros meios de difusão de conhecimento diversos dos livros tradicionais de papel, mas que, por vontade própria, não introduziu esses meios na proteção constitucional, motivo pelo qual não se pode fazer o que não foi deliberadamente feito à época da elaboração da atual Carta Magna.

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva filho, em seu artigo *A não extensão da Imunidade aos chamados Livros, Jornais e Periódicos Eletrônicos*, argumenta que:

[...] todos esses novos veículos de transmissão e difusão de pensamentos, conhecimentos e informações, com seus suportes nada relacionados com o papel, já eram contemporâneos da elaboração da Lei Suprema promulgada em 5 de outubro de 1988, e, no entanto, a norma do art. 150, VI, d, a meu ver não os contemplou. Como relata o Professor Ives Granda da Silva Martins, verbo ad verbum: “A letra d do in. VI reproduz o texto de idêntica redação da Emenda Constitucional nº1/69, art. 19, III, d. A proposta que levei aos constituintes era mais ampla. Em face da evolução tecnológica dos meios de comunicação e daqueles para edição e transmissão, tinha sugerido, em minha exposição para eles, a incorporação de técnicas audiovisuais. Os constituintes, todavia, preferiram manter a redação anterior, à evidência útil para o Brasil pós-guerra, mas absolutamente insuficiente para o Brasil de hoje.”(SARAIVA FILHO, 1998. p.138-139).

Embora tenha havido a sugestão de alterar a redação constitucional para abranger também o que à época consideravam-se modernos meios de difusão de conhecimento, tais como, disquetes, fitas vídeo cassetes e fitas VHS, o próprio autor da sugestão, o professor Ives Granda da Silva Martins, explica que sua proposta sequer foi analisada, senão vejamos:

Muitos entendem que minha sugestão foi rejeitada, quando, de rigor, terminou não sendo discutida, pois os Deputados e Senadores do grupo que influenciou o plenário e terminou por reduzir, parcialmente, os efeitos negativos do projeto da Comissão de Sistematização, foram obrigados, muitas vezes, a não discutir pontos que gostariam de ter discutido, por entenderem que outros mais importantes mereciam seu esforço concentrado. (MARTINS, 2003.p. 127)

Pelo acima exposto, vê-se que o livro tem um conceito jurídico indeterminado, cabendo ao intérprete determiná-lo em cada caso concreto. Engessar tal conceito seria prejudicar a evolução da própria norma imunizante, que deve sempre estar em transformação para adequar-se às mudanças da sociedade. Ressalte-se que, o que se deve mudar, é a interpretação que se faz da norma, para que seu sentido seja aplicado em cada caso específico (MENDONÇA; BELCHIOR; PACOHYBA, 2011. p.23)

Assim, entende-se que o conceito de livro deve ser o mais amplo possível, sempre devendo buscar o sentido da norma constitucional imunizatória, abrangendo não apenas o livro de papel, mas todos os veículos propagadores de pensamento.

### **4.3 A QUESTÃO DAS LISTAS TELEFÔNICAS.**

Pode-se afirmar que a primeira interpretação extensiva que o dispositivo que trata da imunidade dos livros, jornais e periódicos recebeu destinou-se à imunização das listas telefônicas.

As listas telefônicas são um conjunto de publicações voltadas especialmente aos usuários do serviço de telefonia e contêm não apenas números de telefones residenciais e/ou comerciais, mas informações de utilidade pública, como números dos serviços de saúde, de segurança, e anúncios de publicidade.

A imunidade dos catálogos telefônicos é consequência amplitude da interpretação que se deu ao art. 19, III, d, CF/67, pois, ao se compreender que a imunidade tem o objetivo de garantir o acesso ao conhecimento e à informação, a lista telefônica cumpre com primazia tal papel, haja vista sua imensa utilidade social, pois traz telefones de hospitais, comércio em geral, repartições públicas, entre outros, sendo suas publicações de conteúdo técnico-informativo extremamente útil.

Havia, porém, quem fosse contra a imunidade de tais guias, sob a alegação de que seu serviço informativo não seria bastante para caracterizar o conteúdo cultural que justificaria o benefício, já que a finalidade de divulgação dos catálogos teria interesses puramente comerciais, conforme se comprova abaixo:

Em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se a interpretação ampla de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrados.

O livro, como objeto da imunidade tributária não é apenas o produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realiza, desde a redação, até a revisão da obra sem restrição dos valores que o formam e que a Constituição protege.

Não basta, portanto, a simples condição de periódico para colocar a publicação sob o pálio do preceito constitucional, pois indispensável o seu conteúdo cultural, não se podendo estender citada imunidade aos catálogos telefônicos, cuja finalidade de divulgação não se dissocia de seu interesse puramente comercial. (Ap. nº21.302 – TAMG; Relator: Juiz Maurício Delgado; Ac. nº 23.10.84 *apud* BALEEIRO, 2006)

Tal entendimento, entretanto, não vingou, prevalecendo hoje o de que as listas telefônicas são imunes, apesar de suas informações não transmitirem ideias ou

pensamentos, mas que veiculam informações que muito facilitam a comunicação humana por via telefônica, efetivando o direito à ampla informação dos leitores, merecendo, portanto, a proteção constitucional, senão vejamos:

EMENTA: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA (ART.19, III, D, CF.). ISS. - LISTAS TELEFÔNICAS.

A edição de listas telefônicas (catálogos ou guias) é imune ao ISS (art.19, III, d, CF.), mesmo que nela haja publicação paga. Se a norma constitucional visou a facilitar a confecção, edição e distribuição do livro, do jornal e dos periódicos, imunizando-os ao tributo, assim como o próprio papel destinado a sua impressão, é de se entender que não estão excluídos os periódicos que cuidam apenas e tão-somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de inegável utilidade pública, como é o caso das listas telefônicas. (STF. RE nº 101.441-5 – RS; Relator: Min. Sidney Sanches; Julg.: 04.11.87 DJ: 19.08.88)

Assim, vê-se que a norma constitucional, ao garantir o acesso à informação, não fez nenhuma restrição quanto ao teor das informações veiculadas por periódicos, podendo estas ser genéricas ou específicas, como é o caso das listas telefônicas, as quais propagam informações de conteúdo destinado aos usuários dos serviços de telefonia.

#### **4.4 A IMUNIDADE DOS ALBUNS DE FIGURINHAS.**

Outro ponto importante a ser observado diz respeito aos álbuns de figurinhas. A dúvida acerca da possibilidade de tributação desses encartes seria fruto da discussão se tais livros, por não divulgarem nenhum conhecimento técnico, mas apenas trazerem, na forma de gravuras, informações de caráter meramente lúdico, poderiam ser destinatários da norma imunizante.

A controvérsia foi dirimida pelo STF com o julgado do RE 221.239-6/SP, que teve como Relator a Ministra Ellen Gracie. No referido recurso, a Suprema Corte reconheceu a imunidade dos álbuns de figurinhas, os quais, embora não possuíssem um conteúdo que contribuísse significativamente para a formação intelectual de seus leitores, apresentava-se como um moderno mecanismo no auxílio da formação educacional infanto-juvenil.

A imunidade dos álbuns de figurinha tinha sido negada sob o argumento de que tais encartes tinham uma finalidade propagandística, tendo uma essência puramente comercial, e que não veiculavam nenhuma informação capaz de agregar conhecimento a seus leitores.

Discordando de tal ideia, a ministra relatora afirmou que a imunidade do art. 150, VI, d, CF/88 visava a evitar embaraços relativos ao exercício da liberdade de expressão nas suas diversas formas, bem como a facilitar, pela redução do preço final dos produtos, o acesso à cultura, à informação e à educação. Também aduziu que, ao instituir a imunidade dos livros, jornais e periódicos, o legislador não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático ou à qualidade do conteúdo veiculado pelas publicações.

Apesar de os álbuns terem um conteúdo meramente recreativo e não transmitirem nenhuma convicção política ou informação relevante, mostravam-se como um ótimo mecanismo para familiarizar o público infanto-juvenil com os meios de comunicação impressos, o que atenderia, por via de consequência, à finalidade da norma imunizante.

Por fim, a ministra ainda argumentou que o aplicador da norma constitucional não poderia valer-se de critérios subjetivos para sopesar o conteúdo cultural e o valor pedagógico das publicações e afastar o benefício fiscal em comento.

Assim, tem-se que, pela imunidade dos álbuns de figurinha, o conteúdo veiculado nos livros, jornais e periódicos não precisam ter grande influência na formação cultural e/ou técnica de seus leitores, haja vista não ter o legislador originário exigido tais critérios para o gozo da imunidade, não podendo a aplicabilidade da imunidade ser delimitada pelas impressões subjetivas do intérprete legal.

#### **4.5 O PAPEL DESTINADO À IMPRESSÃO.**

A imunidade tributária também abrange o suporte material mais conhecido e utilizado, na atualidade, dos livros, jornais e periódicos: o papel. Ressalte-se, entretanto, que tal suporte material não foi o único e vem sendo substituído.

Conforme já mencionado, o suporte material dos livros já foi tábuas de argila, papiro, pergaminhos, papel e, atualmente, o desenvolvimento tecnológico trouxe suportes como o CD-ROM e leitores digitais.

A evolução do meio material de difusão de ideias aconteceu na medida em que os meios utilizados já não mais supriam a quantidade de informações que o homem queria transmitir ou quando tais meios mostravam-se inadequados, tanto para serem transportados quanto para serem armazenados.

Carrazza assim argumenta:

[...] Aí está: o papel é só um dos suportes materiais possíveis do livro. Mas não o único. O papel, apenas, foi, por largo tempo, o suporte material por excelência do *livro* no sentido considerado pela Constituição, para fins de imunidade: veículo de transmissão de idéias. Inventado pelos chineses e trazidos para a Europa nos fins da Idade Média, o papel, sendo muito mais barato, veio a substituir com vantagens o papiro, dos antigos egípcios. Mas ninguém em sã consciência sustentará – mesmo nos dias que ora correm – que o papiro contendo idéias, não é livro. (2003, p.133).

Vê-se, então, que o meio utilizado para a veiculação de informações modificou-se na medida em que o homem necessitava de um meio mais apto para a transmissão de seu conhecimento, sendo o papel apenas um desses meios, o qual não mais importante do que os demais nem insubstituível. E assim como o papel ocupou o lugar dos papiros e pergaminhos, aos poucos também será substituído por suportes quem permitam a leitura digital dos livros.

Quando se trata de imunidade do art.150, VI, *d*, CF/88, deve-se ter em mente que a imunidade do papel precedeu à imunidade dos livros, jornais e periódicos, já que a Constituição Federal de 1946, ao tratar das imunidades, primeiro vedou apenas a tributação do papel destinado exclusivamente à impressão dos livros, jornais e periódicos. Embora as Constituições Federais posteriores a de 1946 tenham suprimido o vocábulo “exclusivamente”, o único papel que é imune é aquele que se destina à impressão dos livros, jornais e periódicos, uma vez que, o que faz o papel ser imune é o fim a que ele se destina e não sua natureza.

E a razão do papel ser o único insumo imune tem uma origem política e cultural: durante um longo período de tempo, o papel utilizado pela imprensa era importado, sendo a carga tributária um mecanismo muito eficaz de censura. Quando do fim do Estado Novo, e da elaboração da Carta Magna de 1946, os constituintes, em especial o escritor Jorge Amado, para evitar novos controles à liberdade de expressão, revolveram imunizar o principal suporte material dos livros à época, garantindo a liberdade de imprensa, e evitando-se que, pela tributação, o governo censurasse os órgãos de comunicação.

Importante ressaltar que, atualmente, todo e qualquer tipo de papel, que se destine à impressão de livros, jornais e periódicos, é imune, como é o caso do papel fotográfico.

O referido entendimento foi pacificado, em 2003, com a edição da Súmula nº 657, do Supremo Tribunal Federal:

Súmula 657: A Imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.

Porém, tal posicionamento nem sempre fora pacífico. Anteriormente à edição da Súmula 657, há quem entendia que apenas o papel, na sua forma usual, deveria ser imune. Insumos como o papel fotográfico, ou outros papéis especiais utilizados na impressão de jornais e livros, não seriam papel na acepção tradicional da palavra, e, se fosse investigado, chegar-se-ia à conclusão de que se queria imunizar insumo totalmente diferente do papel protegido pela normal constitucional.

No caso do papel, impossível seria estender sua imunidade a insumos que seriam somente meios técnicos de produção de livros, já que o legislador constituinte claramente delimitou o alcance da norma constitucional, sendo vedado ao intérprete forçar a exegese por visualizar semelhanças em situações distintas.

Assim, a parte final do art.150, VI, d, CF/88 (“...o papel destinado a sua impressão.) exprimia a vontade contida na norma, qual seja, a de excluir do poder tributante do Estado apenas o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, não entrando nessa categoria o papel fotográfico.

Já os defensores da extensão da imunidade a todo e qualquer tipo de papel que era empregado na confecção de livros argumentavam que o preceito constitucional deveria ter uma interpretação teleológica, finalística, buscando-se atingir, de forma plena, o objetivo visado, que é afastar procedimentos que, de algum modo, pudessem inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos.

Poder-se-ia dizer que, os papéis que se pretendiam imunizar, tinham uma natureza especial de papel e, embora não chegassem ao consumidor final, eram consumidos no processo de impressão, na atividade-fim, devendo, portanto serem imunes.

Analisando os precedentes da precitada Súmula, é essa conclusão a que se pode chegar:

O art. 150, VI, d, CF/88, ao cogitar do papel destinado a impressão de livros, jornais e periódicos, está a Constituição Federal cuidando, não apenas em sentido estrito, mas, também, no seu sentido mais amplo, de todos os materiais nos quais são lançados os escritos ou gráficos que compõem aquelas publicações, pois, a não se considerar assim, resultará tal exegese em puro esvaziamento do conteúdo da imunidade constitucionalmente assegurada, já que a impressão de livros, jornais e periódicos – especialmente na atualidade, em que a técnica desenvolveu recursos os mais variados - , como é notório não mais se faz apenas em papel, no sentido restrita a que se

conferia tal expressão, antes do adventos das modernas técnicas de impressão. [...]

A Constituição quer excluir do tributo todo papel destinado à impressão de livros o jornais. Papel destinado a impressão, a meu ver, não é somente aquele que vai à rua; aquele que circula para ser vendido na rua, na banca ou na livraria. Papel destinado à impressão é tudo quanto, ajustando-se ao conceito físico de papel, entra no processo direto de produção do livro ou periódico. Aí se incluem, pois, o papel em que se rodam provas destinadas à revisão dos autores; o papel em que se produzem esboços e rascunhos dentro de uma redação de jornal; e o papel fotográfico, que entra diretamente no processo.(STF. RE 174.476-6 SP. Rel.: Min. Maurício Côrrea. Julg.: 26/09/96. D.J.: 12/12/97)

EMENTA: IMUNIDADE – IMPOSTOS – LIVROS – JORNAIS E PERÍODICOS – ART. 150, INCISO VI, ALÍNEA D, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada sugere sem uma causa, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual livros, jornais e periódicos. **Obenefício constitucional alcança não-somente o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos como são os filmes e papéis fotográficos.** (STF. RE 190.761-4 SP. Rel.: Min. Maurício Côrrea. Julg.: 26/09/96. D.J.: 12/12/97)(original sem destaque)

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO.CONSTITUCIONAL. JORNAIS, LIVROS E PERÍODICOS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSUMO. EXTENSÃO MÍNIMA.

**1. A jurisprudência desta Corte pacificou entendimento no sentido de que, além do próprio papel de impressão, a imunidade tributária somente alcança o chamado papel fotográfico – filmes não impressionados.**

Recurso não conhecido. (STF. RE 204.234 -0 RS. Rel.: Min. Moreira Alves. Julg.: 11/12/1996. D.J.: 10/10/1997) (original sem destaque). (original sem destaque)

Para a corrente que defendia a imunidade dos papéis e filmes fotográficos, a norma imunizante vazia de sentido estaria se o produto final fosse imune, mas os insumos utilizados em sua fabricação não, já que o valor dos tributos que incidissem sobre estes acabaria sendo repassado aos consumidores, além de que a referida norma deveria abranger tudo quanto estivesse diretamente relacionado com o processo industrial de formação dos livros e jornais.

A interpretação finalística do art. 150, VI,d, CF/88, também é defendida na doutrina, conforme expõe MACHADO:

A imunidade do livro, jornal, periódico, e do papel destinado a sua impressão, há de ser entendida em seu sentido finalístico. E o objetivo da imunidade poderia ser frustrado se o legislador pudesse tributar qualquer dos meios indispensáveis à produção dos objetos imunes. Ou qualquer ato que tenha por fim colocar esses objetos em seu destino final. A venda ou a distribuição, a qualquer título, de livros jornais ou periódico não podem tributadas. Assim, a imunidade, para ser efetiva, abrange todo o material necessário à confecção do livro, do jornal ou do periódico.(2006, p.302).

Apesar de todos os argumentos contrários, teve prevalência a ideia de que, o art. 150, VI, *d*, parte final, CF/88, abrangia também os papéis de natureza especial utilizados para a confecção de livros, jornais e periódicos.

#### 4.5.1 Outros insumos

Assim como foi possível estender a imunidade ao papel e filme fotográficos, também se queria imunizar todos os insumos consumidos na produção dos livros.

O principal argumento que se utilizava era de que ilógico seria que livros, jornais e periódicos fossem imunes sem que essa proteção chegasse a todos os seus insumos, já que a tributação dos produtos intermediários certamente prejudicaria a imunidade do produto final.

O papel destinado à impressão seria o único insumo expressamente previsto porque este merecia uma atenção especial, já que o mesmo era importado e a carga tributária seria um óbice à livre manifestação de pensamento. mas que a imunidade a ele não se restringia.

Tal insumo seria apenas um exemplificativo dos itens utilizados na produção do bem. Os demais também estariam abrangidos pela imunidade tributária, sob pena de tornar vazia de sentido a norma imunizante, já que não seria possível a difusão da informação, pois os livros, jornais e periódicos encareceriam com o preço dos insumos tributados.

Um dos principais insumos que se queria imunizar era a tinta, mas o STF já decidiu que tal insumo não pode ter o benefício previsto da norma constitucional, como se pode perceber nos julgados abaixo:

“ICMS. Tinta para impressão de livros, jornais, revistas e periódicos. Não ocorrência de imunidade tributária. - **Esta Corte já firmou o entendimento** (a título exemplificativo, nos RREE 190.761, 174.476, 203.859, 204.234, 178.863 e 267.690) **de que apenas os materiais relacionados com o papel** - assim, papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto - **estão abrangidos pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "d", da Constituição**. - No caso, trata-se de tinta para impressão de livros, jornais, revistas e periódicos, razão por que o acórdão recorrido, por ter esse insumo como abrangido pela referida imunidade, e, portanto, imune ao ICMS, divergiu da jurisprudência desta Corte. Recurso extraordinário conhecido e provido” (RE 265.025, Rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ 21.9.2001 –grifou-se).

“EMENTA - TRIBUTÁRIO: IMUNIDADE: INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE JORNAIS. O STF firmou entendimento no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, d, CF, embora não se limite ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, não alcança o produto de que se cuida na espécie (tiras plásticas para amarração de jornais)” (RE 208.638-AgR, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 30.4.1999 – grifou-se).

Além da tinta, queria-se imunizar inúmeros insumos, bem como os equipamentos necessários para o processo de fabricação dos livros:

“EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO: IMUNIDADE: CAPAS DURAS AUTO-ENCADERNÁVEIS IMPORTADAS PARA A DISTRIBUIÇÃO DA OBRA "ROTEIROS FIAT/FOLHA-BRASIL", EFETIVADA PARA INCREMENTO DA VENDA DE JORNAIS. C.F., art. 150, VI, d. I. - Além do próprio papel de impressão, a imunidade tributária conferida aos livros, jornais e periódicos somente alcança o papel fotográfico - filmes não impressionados. II. - **A imunidade tributária do art. 150, VI, d, C.F., não abrange as capas duras auto-encadernáveis utilizadas na distribuição de obras para o fim de incrementar a venda de jornais.** III. - RE conhecido e provido. Agravo não provido” (RE 325.334-AgR, Rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 19.9.2003 – grifos nossos). (grifos nossos)

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. ISS. IMUNIDADE. SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA. ART. 150, VI, d, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Não há de ser estendida a imunidade de impostos prevista no dispositivo constitucional sob referência, concedida ao papel destinado exclusivamente à impressão de livros, jornais e periódicos, aos serviços de composição gráfica necessários à confecção do produto final. Recurso conhecido e provido” (RE 230.782, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ 10.11.2000 – grifos nossos).

“EMENTA - TRIBUTÁRIO: IMUNIDADE: INSUMOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DE JORNAIS. O STF firmou entendimento no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, d, CF, embora não se limite ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, não alcança o produto de que se cuida na espécie (tiras plásticas para amarração de jornais)” (RE 208.638-AgR, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ 30.4.1999 – grifos nossos).

Apesar da tentativa de se imunizar todo e qualquer insumo destinado à produção de livros, jornais e periódicos, tal imunidade encontra-se restrita ao papel destinado à impressão dos veículos de difusão de idéias.

#### **4.6 A EXTENSÃO DA IMUNIDADE AOS LIVROS ELETRÔNICOS.**

Por tudo já explanado, vê-se que há uma tendência natural do aperfeiçoamento dos veículos de difusão de idéias, e para que esses meios continuem a atingir suas finalidades precípuas, quais sejam, acesso à cultura, informação, conhecimento e educação, as normas garantidoras da efetividade desses direitos fundamentais devem ser reinterpretadas para se adequar à realidade presente.

Tal realidade demonstra que é cada vez mais comum a comunicação interpessoal utilizando-se recursos virtuais e que a manifestação de pensamento no espaço cibernético atinge um número muito maior de pessoas do que os meios de comunicação físicos.

Como consequência do desenvolvimento de um mundo virtual, tivemos a criação dos chamados livros eletrônicos, os quais podem ser conceituados como livros que permitem uma leitura nas telas de um computador ou em outro dispositivo eletrônico.

Contudo, a imunidade dos livros eletrônicos encontra grandes divergências doutrinárias e oscilações jurisprudenciais.

Para os que negam a extensão da imunidade ao livro eletrônico, o principal argumento é que tal meio de comunicação não seria um livro, recebendo tal denominação de forma totalmente errada.

A partir de uma interpretação estrita do art. 150, VI, d, CF/88, restringe-se o conceito de livro apenas aos difusores de ideias de que tenham como suporte físico o papel, o qual seria considerado requisito essencial para a caracterização de determinado objeto como livro ou não.

A imunidade do papel teria por escopo baratear o custo dos produtos que nesse material são impressos, e que esse benefício não poderia ser estendido aos suportes dos produtos eletrônicos por não haver nenhuma semelhança entre os materiais.

Dentre os renomados juristas que se opõem à imunidade dos livros eletrônicos, argumenta SARAIVA FILHO:

Os livros e periódicos, abrangidos pela imunidade conforme atualizada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal são os produtos finais, já prontos, não alcançando todos os insumos, mas, tão-somente qualquer material relacionado ou suscetível de ser assimilado pelo papel no processo de impressão. E, nas palavras do Excelentíssimo Senhor Ministro Néri da

Silveira: “Não há livro, jornal ou periódico sem *papel*.” [...] O que está amparada, portanto, pela imunidade tributária, é, apenas, a mídia escrita tendo como suporte o papel, não tendo sido acolhida a mídia falada ou vista, nem alcançando a mídia eletrônica – o *software* ou o também só metaforicamente chamado livro eletrônico, ou seja, CD-ROM ou disquetes que, em conjunto com um programa, armazenam, com a técnica digital, o conteúdo de um livro, originariamente impresso em papel, necessitando para ser utilizável, de *hardware*, conjunto de componentes mecânicos, elétricos e eletrônicos com os quais são construídos os computadores e equipamentos periféricos de computação, ao contrário, aliás, do verdadeiro livro, que basta por si mesmo. (1998. p. 135-136)

Para TORRES (2003), o texto impresso em papel seria característica essencial para se gozar a imunidade, pois a garantia constitucional pertenceria apenas à cultura tipográfica, e não à cultura cibernética (2003, p. 223-224), além de não existir semelhanças entre o texto do papel e o conteúdo das redes de informática, os chamados hipertextos.

Outro ponto levado em consideração para se negar a proteção constitucional aos livros eletrônicos seria o receio de uma grande perda na arrecadação fiscal, pois, se a benesse constitucional fosse estendida aos produtos da cultura eletrônica, ficariam de fora da tributação não apenas o CD-ROM e seu conteúdo, mas todos os serviços relacionados à computadores e às redes de telecomunicações, e como a revolução tecnológica que deu ensejo à criação desses novos propagadores de conhecimento está em constante evolução, indeterminado seria o objeto protegido pela norma constitucional, o que certamente comprometeria o futuro da fiscalidade.

Por fim, cumpre ainda estabelecer um terceiro motivo para restringir a imunidade tributária aos objetos que tenham como suporte físico o papel e seus semelhante: o princípio da capacidade contributiva, que vem expresso no Texto Maior na seguinte forma:

Art. 145.

[...]

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O referido princípio, de forma bem didática, traduz a idéia de que, o contribuinte que possuir uma maior capacidade econômica, deverá contribuir com uma maior parcela de impostos, enquanto os contribuintes de um menor poder econômico sofrerão uma menor incidência de tributos.

Segundo AMARO, o princípio da capacidade contributiva teria uma dupla finalidade:

[...] não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o constituinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica. (2009, p.138)

Pode-se compreender a capacidade econômica como sendo “a real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando riqueza de lastro à tributação” (ATALIBA; GIARDINO *apud* AMARO, *op.cit.*)

Se a imunidade fosse estendida aos produtos da cultura eletrônica, indubitavelmente, o princípio da capacidade contributiva seria maculado, uma vez que os consumidores de tais produtos revelariam plena capacidade econômica de contribuir com os imposto que aí incidiriam, por apresentarem, muitas vezes, um preço elevado, sendo considerados artigos de luxo

A imunidade do papel teria por escopo baratear o custo dos produtos que nesse material são impressos, e que esse benefício não poderia ser estendido aos suportes dos produtos eletrônicos por não haver nenhuma semelhança entre os materiais.

A corrente restritiva também possui defensores nos Tribunais Pátrios, senão vejamos:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 150, VI, D, DA CF. ABRANGÊNCIA. IPMF. IMPOSSIBILIDADE INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. AGRAVO IMPROVIDO.

I O Supremo Tribunal possui entendimento no sentido de que **a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal deve ser interpretada restritivamente e que seu alcance, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se exclusivamente a matérias assimiláveis ao papel**, abrangendo, por consequência, filmes e papéis fotográficos. Precedentes.

II [...]

(STF. RE 504.615-AgR/SP. Rel.: Min. Ricardo Lewandowski.DJe.: 15/05/2011) (original sem destaque)

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. JORNAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. CF. ART. 150, VI, D

I O STF decidiu que apenas os materiais relacionados com o papel (papel fotográfico, papel telefoto, filmes fotográficos, sensibilizados, não-impressionados para imagens monocromáticas, papel fotográfico para

fotocomposição por laser) é que estão abrangidos pela imunidade do art. 150, VI, d, CF/88.

II [...]

(STF. RE 178.863-1/SP. Rel.: Min. Carlos Velloso. Julg.: 25/03/1997. DJ: 30/05/97).

Embora a Suprema Corte já tenha se posicionado contra a extensão da imunidade aos livros que não sejam de papel, tal posicionamento vem mudando, conforme será demonstrado adiante.

Cumpra salientar, ainda, que, com relação aos livros que possuem parte de seu conteúdo em CD-ROM, há divergência jurisprudencial, uns defendendo a imunidade do conjunto (livro impresso + CD), enquanto outros reconhecendo apenas a imunidade do texto em papel, como se pode atestar:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO – IMUNIDADE–IMPOSTOS - ART. 150, VI, d, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E PAPEL DESTINADO À IMPRESSÃO – IMPORTAÇÃO DE FASCÍCULOS EDUCATIVOS - EXTENSÃO A COMPONENTES ELETRÔNICOS AGREGADOS - IMPOSSIBILIDADE.I – A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Carta Magna é objetiva, e visa resguardar valores superiores da sociedade, consubstanciados na livre manifestação de pensamento, na difusão de idéias e na divulgação da cultura, bem como no estímulo à leitura e, numa perspectiva mais ampla, à educação da população em geral. II - **Os componentes eletrônicos agregados a fascículos educativos oferecidos no mercado não carregiam, por si só, qualquer valor educativo ou cultural, nem tampouco se enquadram no conceito de livro, jornal ou periódico. Logo, não são alcançados pela regra imunizante insculpida no art. 150, VI, d, da Constituição Federal.** III – Recurso e remessa necessária providos. (TRF2. AMS 200251010058327. Rel.: Des. Fed. Sérgio Schwaitzer. Julg.: 24/09/2003. DJU: 16/09/2004. P. 121) (original sem destaques)

AGRAVO LEGAL. TRIBUTÁRIO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMUNIDADE.CRFB, ART. 150, VI, ALÍNEA "D". LIVROSE REVISTAS EM CD-ROM. EXTENSÃO. 1. Interpretar restritivamente o art. 150, VI, "d" da Constituição, atendo-se à mera literalidade do texto e olvidando-se da evolução do contexto social em que ela se insere, implicaria inequívoca negativa de vigência ao comando constitucional. 2. **Entendo cabível atribuir elastério interpretativo ao disposto no art. 150, inc. VI, alínea "d" da Constituição Federal, de modo a estender a benesse nele contemplada a livros e revistas com suporte em CD-ROMs, já que o que torna os aludidos produtos imunes são os fins a que se destinam, sendo irrelevante a sua forma.** 3. Não há elementos novos capazes de alterar o entendimento externado na decisão monocrática. 4. Agravo legal improvido. (TRF3. REO 02011541319964036104. Sexta turma. Rel. Desa. Fed. Consuelo Yoshida. Julg.: 01/09/2011. E-DJF3 Judicial: 08/09/2011. P. 609). (Original sem destaque)

Para TORRES, (2003), os livros acompanhados de CD só podem ser totalmente imunes quando o conteúdo impresso em papel for preponderante, tanto

econômica quanto intelectualmente, ao conteúdo do CD; caso contrário, apenas o texto impresso no papel deve estar livre da tributação.

Em contrapartida à corrente restritiva, a corrente extensiva defende a ampla aplicação da benesse constitucional aos meios eletrônicos de comunicação.

O principal argumento utilizado pelos defensores da extensão da imunidade aos livros eletrônicos é que a norma constitucional deveria ser interpretada a partir de sua finalidade, e como o objetivo do disposto no art. 150, VI, d, CF/88 seria resguardar a liberdade de expressão, o acesso à cultura e à educação a partir do barateamento dos veículos difusores de conhecimento, qualquer produto que tivesse tais funções deveria receber a proteção constitucional em comento, não apresentando nenhuma relevância a forma em que eles apresentam-se.

Cumprе ressaltar, todavia, que norma imunizante não tem como único objetivo o barateamento dos livros, jornais e periódicos. Se assim fosse, a imunidade teria sido estendida a todos os insumos necessários à produção desses meios propagadores de ideias, o que não ocorreu, conforme alhures demonstrado. A imunidade do art. 150, VI, d, CF/88 também tem o intuito de evitar a censura aos meios de comunicação por meio da tributação.

Se a norma não for aplicada a partir de uma interpretação finalística, teleológica, em pouco tempo, ela tornar-se-á vazia de sentido e de aplicabilidade, pois há uma tendencia cada vez maior de os livros na forma eletrônica substituírem os tradicionais livros de papel, e quando isso ocorrer totalmente, os direitos fundamentais que o art.150, VI, d,CF/88 resguarda estarão ao alcance da tributação.

O argumento de que os meios eletrônicos propagadores de pensamento não devem receber a imunidade destinada ao livro de papel porque estes já exercem muito bem o papel de facilitar o acesso à cultura e informação beira ao absurdo. O apego ao conceito tradicional do livro acaba prejudicando todo um sistema de direitos e garantias individuais que tem como pilares a liberdade de expressão.

A expressão “livros, jornais e periódicos” não pode ter seu alcance restringido pelo fato de o papel que se destina à impressão destes ser também imune, imundade este de caráter político, como alhures explicado.

Os opositores da extensão da imunidade, paradoxalmente, reconhecem que os livros eletrônicos tem o mesmo conteúdo do livro impresso em papel, mas por este não ser seu suporte físico, aqueles não seriam propriamente livros, mas “outros meios propagadores de cultura, ciência, entretenimento e informação” (SARAIVA FILHO,

1998, P.134), o que justificaria uma eventual concessão de isenções ou benefícios fiscais, mas nunca seriam objetos da vedação constitucional.

Partindo-se da ideia de que somente os livros de papel seriam imunes, chega-se à conclusão de que a imunidade teria como objeto principal o papel destinado à impressão dos livros, jornais e periódicos, e que estes seriam imunes de uma forma reflexa, secundária; seriam imunes somente pelo fato de serem feitos de papel, e não por garantirem direitos fundamentais como a liberdade de expressão, o acesso à cultura e à educação e evitar a censura por parte do Estado.

A norma constitucional quer proteger quatro produtos diferentes, quais sejam, o livro, o jornal, os periódicos e o papel utilizado na impressão destes. A vedação constitucional à tributação dos três primeiros não depende do único insumo que o legislador quis proteger, mas a imunidade do papel só terá eficácia se este for destinado à impressão dos três primeiros.

Certamente, se a presente discussão ocorresse no final da Idade Média, a corrente restritiva absurdamente diria que os livros da Era Gutenbergiana não seriam livros, mas apenas os pergaminhos poderiam assim ser chamados. Os preceitos constitucionais não podem ter seu alcance e finalidades restringidos pelo fato de as informações não estarem inserida num conjunto de folhas de papel.

A regra imunizante não visa a proteger o livro enquanto objeto, mas sim o livro enquanto valor, levando tão-somente em consideração o seu conteúdo, e como o conteúdo é idêntico, os benefícios também o devem ser. E de outra forma não poderia se dá. Quando a norma imunizante blinda a liberdade de pensamento pela intributabilidade, acaba protegendo todos os outros direitos fundamentais sustentáculos de um Estado Democrático de Direito, pois “sem liberdade de expressão não se pode falar em Democracia.” (MACHADO; MACHADO SEGUNDO. 2003. P. 109)

A imunidade do livro eletrônico, além de garantir o exercício da liberdade de expressão, também pode ser tomada como garantia de um meio ambiente equilibrado, uma vez que, o barateamento desses produtos ocasionará sua popularidade, diminuindo, assim, a venda dos livros em papel.

Reconhecer a imunidade dos livros eletrônicos em nada altera a imunidade dos livros em papel, uma vez que não se quer comparar o suporte físico dos livros eletrônicos ao insumo protegido constitucionalmente, mas se quer inserir esse novos modelos propagadores de conhecimento no conceito de livros, conferindo uma maior efetividade ao preceito constitucional.

Curiosamente, os livros eletrônicos destinados à pessoas com deficiência são equiparados a livros, conforme prevê o art. 2ª Lei nº 10.753, de 30 de outubro de 2003, a chamada lei do livro, que assim estabelece:

Art. 2o Considera-se livro, para efeitos desta Lei, a publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato e acabamento.

Parágrafo único. **São equiparados a livro:**

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

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

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

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

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

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

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

VIII - livros impressos no Sistema Braille.  
(original sem destaque)

Como visto, apenas os livros em meios eletrônicos destinados à deficientes visuais podem ser comparados a livros. Tal restrição não há razão de existir, já que o livro utilizado por um deficiente visual pode ser plenamente útil às pessoas sem deficiência. E de outra forma não pode ser entendido.

A imunidade prevista no art. 150, VI,d, CF/88, é considerada uma imunidade objetiva, pois resguarda da tributação objetos, e não pessoas. Se se garantir a imunidade apenas aos livros destinados aos deficientes visuais, tal imunidade passará a ser subjetiva, uma vez que a proteção constitucional surtirá efeitos não pelo objeto que se adquire, mas em função da condição de quem o adquire.

Ter-se-á, então, uma violação ao princípio da isonomia, haja vista que não se dará igual tratamento a uma situação que é perfeitamente semelhante: o livro utilizado por deficientes físicos apresentam a mesma forma e conteúdo dos livros

eletrônicos que podem ser adquiridos por pessoas sem deficiência, mas apenas os primeiros garantirão a eficácia da norma constitucional.

O livro eletrônico possui a mesma função cultural e educativa do livro tradicional, e o reconhecimento de sua imunidade contribuiria para a redução dos seus custos de produção, bem como para a sua disseminação entre segmentos de menor capacidade econômica.

Com relação à diminuição da arrecadação de tributos por parte do Poder Público, tal argumento não tem força suficiente para obstar que esse novo modelo de livro, o qual garante que um número cada vez maior de pessoas e de forma mais rápida tenham acesso à cultura, seja protegido pela regra imunizante.

Embora boa parte dos que defendem a imunidade do livro eletrônico afirmem também que esta deve ser estendida a todo e qualquer meio eletrônico que possibilite uma leitura digital de livros, dessa forma não poderá o aplicador da norma proceder.

Como a finalidade do art. 150, VI, d, CF/88, é garantir a liberdade de expressão, a difusão do conhecimento, o acesso à educação e evitar uma censura política, somente os meios eletrônicos que tem por exclusiva função a leitura de livros digitais devem ser agraciados com a imunidade.

De fato, estender a imunidade a todo e qualquer produto eletrônico que permita uma leitura digital é forçar uma exegese que a norma constitucional não comporta. O legislador quis proteger livros, jornais e periódicos, e não produtos eletrônicos que, dentre inúmeras funções, também permitem o acesso a leituras.

Assim, somente o suporte físico que trás o conteúdo eletrônico e os produtos que tem por função exclusiva a leitura de textos digitais, como *e-book* e *e-paper*, não devem ser tributados. Já produtos como *laptops*, *notebook*, *netbooks*, *tablets* e outros, por terem uma infinidade de funções, podem sofrer a incidência tributária.

O reconhecimento da imunidade dos livros eletrônicos e dos equipamentos que funcionem exclusivamente como leitores digitais não maculará o princípio da capacidade contributiva, pois a redução na arrecadação de impostos será mínima, já que muitos desses leitores apresentam o mesmo valor de mercado que determinados livros; em contrapartida, os benefícios serão imensos, pois maior será o número de pessoas com acesso à educação e à informação e inseridas nesse universo digital que só tende a crescer.

Cumpra ressaltar que tudo o que fora dito em relação aos livros eletrônicos tem plena aplicabilidade aos jornais e periódicos digitais.

Embora haja uma grande discussão a nível doutrinário e jurisprudencial acerca da possibilidade de extensão da imunidades aos livros jornais e periódicos eletrônicos, o STF ainda não possui um posicionamento definido, existindo defensores tanto corrente restritiva quanto da extensiva.

Contudo, não a Suprema Corte loga mais adotar um posicionamento acerca do assunto. O RE nº 330.817/RJ, de Relatoria do Ministro Dias Tóffoli, teve sua repercussão geral reconhecida há pouco:

EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA COLETIVO. PRETENDIDA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA A RECAIR SOBRE LIVRO ELETRÔNICO. NECESSIDADE DE CORRETA INTERPRETAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL QUE CUIDA DO TEMA (ART. 150, INCISO IV, ALÍNEA D). MATÉRIA PASSÍVEL DE REPETIÇÃO EM INÚMEROS PROCESSOS, A REPERCUTIR NA ESFERA DE INTERESSE DE TODA A SOCIEDADE. TEMA COM REPERCUSSÃO GERAL.  
(STF, RE 330.817/RJ. Rel.: Min. Dias Tóffoli. Julg.: 20/09/2012. DJe: 01/10/2012)

Quando for julgado, o referido Recurso Extraordinário definirá qual tipo de interpretação deve incidir no art. 150, VI, *d*, CF/88, e se os meios propagadores de ensino estarão ou não albergados pela normal constitucional.

Mesmo sem o pronunciamento do STF, à outra conclusão não se pode chegar senão a de que os livros eletrônicos são sucedâneos dos livros de papel, e assim como estes, tem a finalidade de levar conhecimento e cultura às pessoas, e para que isso aconteça com uma máxima efetividade, devem essas novas formas de livros estarem livres de qualquer tributação que sobre eles incidiriam caso estivesse à parte da benesse constitucional.

Ressalte-se que a Suprema Corte, no julgamento da ADI 1945/MT, Relator Min. Octávio Gallotti, ampliou a ideia de mercadoria, entendendo ser cabível a cobrança de ICMS sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados.

O Ministro-Relator votou no sentido de ser impossível a incidência dos programas de softwares adquiridos via download, uma vez que os mesmos não poderiam ser considerados mercadorias nem bens corpóreos. Reconheceu, contudo, baseado em precedentes da Corte (RE 176.626, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ:11/12/98 e RE 199.464, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgado em 02/03/99), que o ICMS

poderia incidir sobre as cópias ou exemplares dos programas de software produzidos em série para comercialização.

Apesar de todos os argumentos, o entendimento que prevaleceu foi o do então Presidente da Suprema Corte, Min. Nelson Jobim, o qual defendeu a possibilidade da incidência de ICMS sobre a mercadoria virtual.

De forma clara e precisa, o ministro argumenta não haver diferença nenhuma entre o conteúdo comercializado tendo por base um disquete e o conteúdo transmitido via Internet pelo sistema de download. A diferença entre os bens limitaria-se apenas à forma que estes seriam transmitidos: ou pelo sistema material, sistema de disco rígido, ou pelo sistema de Internet, e que a forma de transmissão não teria relevância suficiente para afastar a tributação. Os consumidores adquiririam os mesmos programas de computadores, independentemente de os comprarem por sistema de disquete ou por sistema de download.

Desta feita, não haveria motivos para se tributar apenas os softwares vendidos em disquetes, devendo a tributação abranger também os programas adquiridos via download.

Assim como o STF ampliou o conceito de mercadoria para nele incluir os conteúdos adquiridos via sistema de download pela Internet, outra postura não poderá ter a Suprema Corte senão a de estender o conceito de livro para abranger sua forma eletrônica, já que não existe nenhuma diferença entre o conteúdo do livro impresso em papel e o conteúdo propagado pelos livros eletrônicos nem em suas funções.

Desta feita, vê-se que, para garantir uma máxima efetividade à norma constitucional, o reconhecimento da imunidade dos livros, jornais e periódicos eletrônicos deve ocorrer o mais breve possível, garantindo a liberdade de expressão e evitando a censura por meio da tributação.

## 5 CONCLUSÃO

A Constituição Federal de 1988 é o texto basilar da República Federativa do Brasil, devendo todos os outros preceitos do ordenamento jurídico pátrio estarem adequados a ela. Para que isso ocorra, o alcance e finalidade dos dispositivos constitucionais devem sempre ser bem delimitados e estar em conformidade com a realidade social presente.

Para tanto, o aplicador do direito deve utilizar-se de técnicas de interpretação que visam a descobrir a *ratio essendi* dos dispositivos maiores a fim dar uma máxima efetividade ao seu alcance, bem como pôr em conformidade todo o universo legiferante. E variados são os métodos hermenêuticos de interpretação que se encontram à disposição dos intérpretes constitucionais.

Os métodos clássicos (gramatical, lógico, histórico e sistêmico) foram, por um largo período de tempo, os únicos meios de interpretação constitucional existentes. Tais métodos visavam a tornar explícita a vontade do legislador constituinte presente nas normas. Todavia, os dispositivos constitucionais começaram a trazer, em sua essência, não apenas a vontade do legislador, mas também uma série de valores sociais, políticos e culturais.

Para a interpretação dessas normas, as técnicas interpretativas clássicas mostraram-se insuficientes, passando, então, por um processo de aperfeiçoamento, o que culminou com o surgimento de novos métodos de interpretação, os quais garantiram a correta aplicação dos preceitos que traziam em seu bojo princípios.

Assim, os antigos e novos métodos de interpretação atualizam constantemente o sentido das normas constitucionais, garantindo sua máxima eficácia.

Dentre as normas constitucionais que necessitam de uma constante evolução de seu sentido, preservando, assim, seu alcance, estão os ditames que versam sobre imunidades tributárias.

As imunidades tributárias são normas que limitam o poder de tributar do Estado, protegendo determinados direitos fundamentais, tais como, o princípio federativo, a liberdade religiosa, a liberdade de expressão, dentre outros. O constituinte originário resolveu colocar tais direitos a salvo do poder de destruição estatal porque esses preceitos fundamentais são os alicerces do Estado Democrático de Direito.

Um dos principais direitos fundamentais assegurados constitucionalmente é a liberdade de expressão. Considerada um dos alicerces da Democracia, a liberdade de

expressão, quando tolhida, põe em risco todos os outros direitos fundamentais. Então, para não haver o colapso do sistema democrático, a Carta Magna de 1988 deu uma especial proteção a esse direito basilar ao imunizar os livros, jornais e periódicos, e o papel destinado a sua impressão.

O art. 150, VI, d, CF/88, tem a finalidade de evitar que o Estado, através da tributação, censure os meios de comunicação, bem como estimular o acesso à educação, à cultura e ao conhecimento através do barateamento dos veículos transmissores de informação.

A partir de uma interpretação extensivo-ampliativa dada pela Suprema Corte, a imunidade objetiva do art. 150, CF/88 ganhou novos sentidos e alcances, passando a contemplar diferentes tipos de papel, conforme prevê a Súmula nº657, do STF; a proteger periódicos que, embora não tenham muita relevância de conteúdo técnico, como é o caso das listas telefônicas, mas veiculam informações de extrema utilidade pública. A amplitude da exegese constitucional também alcançou os álbuns de figurinhas, os quais, assim como as listas telefônicas, não difundem nenhum conhecimento técnico, convicção política ou valores culturais, mas muito facilitam o contato do público infanto-juvenil com os meios propagadores de ideias.

Para se garantir que a finalidade da imunidade tributária dos livros não será tolhida pela tributação, imperioso se faz que tal benesse constitucional seja estendida, o quanto antes, aos livros eletrônicos.

Os livros digitais são uma consequência da enorme revolução tecnológica que o mundo atual vive. As pessoas comunicam-se, cada vez mais, no mundo cibernético, que por sua rapidez e facilidade de acesso, permitem que as pessoas tenham contato com um número imenso de notícias num curto espaço de tempo. Desta feita, o acesso ao conhecimento e à cultura se dá de forma muito mais eficaz pelos meios eletrônicos do que pelos meios tradicionais, quais sejam, livros e cartas em papel, telegramas, entre outros.

Como a finalidade da imunidade tributária do art. 150, VI, d, CF/88, é garantir a liberdade de expressão e evitar a censura estatal, a desoneração fiscal deve, então, ter por objeto todo e qualquer meio que efetive tal direito fundamental. O legislador originário não quis restringir o alcance da norma constitucional a um objeto apenas, qual seja, o livro em papel; quis, efetivamente, proteger toda espécie de livro que divulgue ideias, independentemente de qual seja seu suporte físico. Se a imunidade continuar restrita apenas aos textos impressos em papéis, quando estes não mais

existirem, os livros digitais serão objetos de tributação, o que anulará toda a eficácia do dispositivo constitucional.

O que a norma constitucional quis proteger foi o conteúdo veiculado pelos livros, jornais e periódicos, conteúdo este que educa, que instrui e dá conhecimento cultural aos cidadãos, devendo a imunidade ser estendida aos meios propagadores de conhecimento na forma digital, uma vez que seus conteúdos são idênticos os dos textos impressos em papel.

Embora essa situação ainda não esteja definida expressamente, os tribunais pátrios já começam a se posicionar a favor da imunidade dos livros eletrônicos, garantindo que a norma constitucional nunca perca sua eficácia.

Ressalte-se, contudo, que o que deve estar albergado pela imunidade não são os produtos eletrônicos que tem uma infinidade de funções, dentre elas a de permitir uma leitura digital. A imunidade deve alcançar tão-somente os produtos eletrônicos que tenham por finalidade exclusiva a leitura de livros digitais, bem como o seu conteúdo.

Ante todo o exposto, conclui-se que a imunidade tributária deve ser estendida aos livros, jornais e periódicos eletrônicos, garantindo a total eficácia da norma constitucional prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal de 1988.

## 6 REFERÊNCIAS

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

ANDRADE, Christiano José de. **O problema dos métodos da Interpretação Jurídica**. São Paulo. Revista dos Tribunais. 1992.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. São Paulo. Malheiros. 2010.

BALLEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro. Forense. 1977.

\_\_\_\_\_. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**, atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi, 7ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BARBEITAS, André Terrigno. Tributário. Imunidades dos Livros, Jornais e Periódicos. Abrangência vinculada ao papel escrito. Livros acompanhados de CD-ROMS. Não-inclusão. **Boletim dos Procuradores da República**. Ano 1 – nº 5 – Setembro 98.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 7ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo. Malheiros. 2006.

BRASIL. **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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) />.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao67.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm) >

\_\_\_\_\_. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Disponível em 1946.

Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm) >

\_\_\_\_\_. **Emenda constitucional Nº1 de 17 de outubro de 1969.** Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc\\_anterior1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc01-69.htm) >

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.753, de 30 de outubro de 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2003/L10.753.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.753.htm)>

\_\_\_\_\_. **Supremo Tribunal Federal.** Recurso Extraordinário nº101.441/RS. Relator(a): Min. Sidney Sanches. Julgamento: 04.11.87. Publicação no DJ:19.08.88. PARTES: RECTE(S): GUIAS TELEFÔNICOS DO BRASIL LTDA. RECDO: PREFEITURA MUNICIPAL DE PORTO ALEGRE. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=193785>>

\_\_\_\_\_. **Supremo Tribunal Federal.** Recurso Extraordinário nº 330817. Relator(a): Min. Dias Tóffoli. Julgamento: 20.09.2012. DJe: 01.10.2012. PARTE: RECTE: ESTADO DO RIO DE JANEIRO. PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. RECDO.(A/S) :ELFEZ EDIÇÃO COMERCIO E SERVIÇOS LTDA. ADV.(A/S) :FÉLIX SOIBELMAN. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1984213>>

\_\_\_\_\_. **Supremo Tribunal Federal.** Recurso Extraordinário nº 504.615. Julgamento: 27.03.2012. DJe: 11.04.2012. Relator(a): MIN. RICARDO LEWANDOWSKI. EMBTE.(S) :MARIETTI & COMPANHIA LTDA. ADV.(A/S) :ROBERTO PRETTO JUCHEM. EMBDO.(A/S) :MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA INTDO.(A/S) :DEPARTAMENTO AUTÔNOMO DE ESTRADAS DE RODAGEM - DAER/RS. PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

BULOS, Uadi Lammêgos. **Curso de Direito Constitucional.** São Paulo. Saraiva. 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo. 2008.

\_\_\_\_\_. Importação de Bíblias em Fitas – sua Imunidade – Exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**.nº26. São Paulo. 1997.

CARVALHO, Paulo Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16º Ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro. Forense. 2005.

GRECO, Marco Aurélio. Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito (org). **A imunidade tributária do livro eletrônico**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 164-176.

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Minidicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro. Objetiva. 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo. Malheiros. 2006

\_\_\_\_\_.(org.) **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. São Paulo. Atlas. 2003

MARTINS, Ives Granda da Silva Martins. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo. Saraiva. 2001.

\_\_\_\_\_. Imunidades Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (org). **A imunidade tributária do livro eletrônico**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 121-129.

MAXMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. Rio de Janeiro. Forense. 2007.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Martins; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo. Saraiva. 2007

MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e; BELCHIOR , Germana Parente Neiva; e 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. **Revista Sequencia – Publicação do Programa de Pós-graduação em Direito na UFSC**. N.63. 2011

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo. Saraiva. 2012.

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<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 55-67.

SARAIVA FILHO. Oswaldo Othon de Pontes. Os CD-ROMS e Disquetes com programas gravados são imunes?. **Revista Dialética de Direito Tributário**. nº7. São Paulo. 1996.

\_\_\_\_\_ A não-extensão da Imunidade aos chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. nº33. São Paulo. 1998.

SCAFF, Fenando Facury. Cidadania e Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Granda da Silva (org.). **Imunidades Tributárias**. Nº 4. São Paulo. Revista dos Tribunais. 1998, p. 487-505.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo. Malheiros. 2009.

SOARES, Ricardo Maurício Freire. **Hermenêutica e Interpretação Jurídica**. São Paulo. Saraiva. 2010

TÔRRES, Taveira Heleno; GARCIA, Vanessa Nobell. Tributação e Imunidade dos Chamados Livros Eletrônicos. In: MACHADO, Hugo de Brito (org). **A imunidade tributária do livro eletrônico**. 2<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 80-96.