

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO**



NATÁLIA NOVIS FAZIO

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL
DESTINADO A SUA IMPRESSÃO: aspectos constitucionais e seu alcance
frente aos novos meios eletrônicos**

Rio de Janeiro, junho/2010.

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO
GRADUAÇÃO EM DIREITO**



NATÁLIA NOVIS FAZIO

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O
PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO: aspectos constitucionais e seu
alcance frente aos novos meios eletrônicos**

Trabalho de Conclusão de Curso, sob orientação do professor BIANCA XAVIER apresentado à FGV DIREITO RIO como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Rio de Janeiro, junho/2010.

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL
DESTINADO A SUA IMPRESSÃO: aspectos constitucionais e seu alcance
frente aos novos meios eletrônicos**

Elaborado por: NATÁLIA NOVIS FAZIO

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à FGV DIREITO RIO como
requisito parcial para obtenção do grau
de bacharel em Direito.

Comissão Examinadora:

Nome do orientador: Bianca Xavier

Nome do Examinador 1: Gustavo Gomes

Nome do Examinador 2: Richard Dotoli

Assinaturas:

Bianca Xavier

Gustavo Gomes

Richard Dotoli

Nota Final: _____

TERMO DE COMPROMISSO DE ORIGINALIDADE

A presente declaração é termo integrante de todo trabalho de conclusão de curso (TCC) a ser submetido à avaliação da FGV DIREITO RIO como requisito necessário e obrigatório à obtenção do grau de bacharel em direito.

Eu, NATÁLIA NOVIS FAZIO, brasileira, solteira, portadora da identidade 208817643/DICRJ – DETRAN, na qualidade de aluna da Graduação em Direito da Escola de Direito FGV DIREITO RIO, declaro, para os devidos fins, que o Trabalho de Conclusão de Curso apresentado em anexo, requisito necessário à obtenção do grau de bacharel em Direito da FGV DIREITO RIO, encontra-se plenamente em conformidade com os critérios técnicos, acadêmicos e científicos de originalidade.

Nesse sentido, declaro, para os devidos fins, que:

O referido TCC foi elaborado com minhas próprias palavras, ideias, opiniões e juízos de valor, não consistindo, portanto **PLÁGIO**, por não reproduzir, como se meus fossem, pensamentos, ideias e palavras de outra pessoa;

As citações diretas de trabalhos de outras pessoas, publicados ou não, apresentadas em meu TCC, estão sempre claramente identificadas entre aspas e com a completa referência bibliográfica de sua fonte, de acordo com as normas estabelecidas pela FGV DIREITO RIO.

Todas as séries de pequenas citações de diversas fontes diferentes foram identificadas como tais, bem como às longas citações de uma única fonte foram incorporadas suas respectivas referências bibliográficas, pois fui devidamente informado(a) e orientado(a) a respeito do fato de que, caso contrário, as mesmas constituiriam plágio.

Todos os resumos e/ou sumários de ideias e julgamentos de outras pessoas estão acompanhados da indicação de suas fontes em seu texto e as mesmas constam das referências bibliográficas do TCC, pois fui devidamente informado(a) e orientado(a) a respeito do fato de que a inobservância destas regras poderia acarretar alegação de fraude.

O (a) Professor (a) responsável pela orientação de meu trabalho de conclusão de curso (TCC) apresentou-me a presente declaração, requerendo o meu compromisso de não praticar quaisquer atos que pudessem ser entendidos como plágio na elaboração de meu TCC, razão pela qual declaro ter lido e entendido todo o seu conteúdo e submeto o documento em anexo para apreciação da Fundação Getúlio Vargas como fruto de meu exclusivo trabalho.

Data: _____

Assinatura da Aluna

Aos meus pais, que dedicam toda atenção aos filhos. E a quem devo a vida e a minha formação moral.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por tudo.

À minha família, por ter apoiado, incentivado e proporcionado o estudo no Curso de Direito da Fundação Getulio Vargas.

À minha orientadora, professora Bianca Xavier, por ter contribuído para a minha formação acadêmica, seja ministrando aulas, seja auxiliando na elaboração do presente trabalho.

A todos os amigos, especialmente aqueles que acompanharam, de perto, nesta importante etapa da minha vida.

Alexandre Magno perguntou a Aristóteles: “De que os reis necessitam mais: da coragem ou da justiça?” Respondeu Aristóteles: “O rei que possui a justiça não precisa de coragem”.

(Al-Ghazzali)

RESUMO

A presente monografia tem como objetivo analisar a imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, mais especificamente quanto aos seus aspectos constitucionais e seu alcance frente aos novos meios eletrônicos. Para tanto, busca discutir o conceito de imunidade tributária e definir a sua forma de regulação; bem como examinar o alcance do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, apresentando os valores protegidos pela Constituição. Para tanto, busca analisar doutrinas e jurisprudências acerca da aplicação ou não da imunidade tributária frente aos novos meios eletrônicos. E, especialmente, o presente estudo procura verificar o alcance do dispositivo 150, VI, “d”, da Constituição Federal e do art. 9, IV, “d”, do Código Tributário Nacional, frente aos novos meios eletrônicos, levando em consideração o avanço tecnológico da sociedade brasileira.

Palavras-chave: Imunidade Tributária, Estado Democrático de Direito, Poder de Tributar, Limitação Constitucional do Poder de Tributar, Lei Complementar, Interpretação da Norma, Livro Eletrônico.

ABSTRACT

This thesis aims to analyze the tax immunity of books, newspapers, periodicals and paper for printing, more specifically about their constitutional aspects and reach forward to the new electronic media. To that end, seeks to bring the concept of tax immunity and define the shape of regulation, and examine the concept of art. 150, VI, "d" of the Federal Constitution, giving the values protected by the Constitution. Also, examine the doctrines and case law about whether or not the tax immunity against the new electronic media. Therefore, this study aims to determine the scope of the device 150, VI, "d" of the Federal Constitution and Art. 9, IV, "d", the tax code against the new electronic media, taking into account the technological progress of Brazilian society.

Keywords: Immunity Tax, Democratic State of Law, Taxation Power, Constitutional Limitation of Power of Taxation, Supplementary Law, Interpretation of the Standard, Electronic Book.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E O PODER DE TRIBUTAR	12
1.1 O Estado Democrático de Direito	12
1.2 O Poder de Tributar	14
2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	19
2.1 O Limite Constitucional do Poder de Tributar	19
2.2 Diferença entre isenção e imunidade	22
2.3 Espécies de imunidade	23
2.4 Regulação Mediante Lei Complementar	30
2.5 Imposição do art. 146, inciso II, da Constituição Federal	32
3. IMUNIDADE DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO	34
3.1 Breve Introdução	34
3.2 Contexto Histórico	35
3.3 Finalidade	37
3.4 Conceito de Livro	38
3.5 Interpretação	41
4. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA FRENTE AOS NOVOS MEIOS ELETRÔNICOS..	43
4.1. Doutrina	43
4.2. Jurisprudência	52
CONCLUSÃO	59
REFERÊNCIAS	62

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal, ao longo de seu texto, prevê várias hipóteses de imunidades tributárias limitando, assim, a competência tributária dos entes federativos.

No entanto, considerando-se que a própria Constituição Federal veda a existência de privilégios, é possível afirmar que as imunidades só podem ser vistas como forma de proteger ou promover valores constitucionais de relevância social.

Por essa razão, a Constituição Federal, ao definir o sistema tributário nacional, estabelece algumas desonerações – imunidades tributárias – a fim de resguardar valores que são inerentes ao Estado Democrático de Direito.

E é exatamente isso que ocorre quando, a Constituição Federal em seu art. 150, VI, d, veda a instituição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Este privilégio constitucional baseia-se no princípio da liberdade de pensamento que abrange formas de comunicação entre as pessoas, de acordo com o art. 5º, inciso IV, IX e XVI da Carta Magna.

Procurando desenvolver melhor a questão, em um primeiro momento serão tecidos breves comentários acerca do poder de tributar do Estado Democrático de Direito para que se possa entender a imunidade como uma limitação constitucional a esse poder. Depois será abordada a forma de regulação do instituto, alcançando, finalmente, o conceito dos livros, jornais, periódico e o papel destinado a sua impressão e sua relevância para o estado brasileiro, com a finalidade de entender a extensão desta imunidade frente aos novos meios eletrônicos.

Este é, portanto, o objetivo do presente trabalho monográfico: analisar, sob o ponto de vista jurídico, o instituto da imunidade tributária concedido aos livros,

jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão à luz da Constituição Federal e seu alcance frente aos novos meios eletrônicos.

Tal abordagem é importante, pois com a globalização com o avanço tecnológico próspero, surgiram novos meios eletrônicos, como por exemplo, os disquetes e o CD-ROM.

Então, se faz necessário delimitar o alcance da extensão e aplicação da norma tributária referente à imunidade tributária contida no art. 150, IV, alínea “d”, no que tange aos novos meios eletrônicos, haja vista seu impacto para a sociedade.

1. O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E O PODER DE TRIBUTAR

1.1 O Estado Democrático de Direito

A primeira noção de democracia coincide com a origem etimológica da palavra, de demos ou povo Kratos, autoridade. Lembra, então, Pontes de Miranda que a democracia nada tem a ver com liberdade e igualdade, mas a raiz de origem grega, cracia, significa governo. Democracia é, pois, forma de governo, que se refere à execução, legislação e administração da justiça, na qual o povo, detentor primário e originário do poder, se auto-ordena a ordem jurídica diretamente, ou por meio de representantes que escolhem periodicamente e de modo revogável.¹

A Constituição Federal, ao estabelecer, em seus arts. 1º e 3º, os fundamentos do Estado brasileiro, demonstra tratar-se de um modelo de Estado que não representa apenas um Estado de Direito voltado para a legalidade, mas também um Estado Democrático de Direito que, juntamente com a legalidade, é direcionado para a defesa dos direitos sociais expressos em seu art. 6º.

Além do mais, afirma Aliomar Baleeiro que a expressão Estado Democrático de Direito é, assim, amplíssima. Não pode ser mera concepção formal como quer Pontes de Miranda, no contexto constitucional. A forma é apenas um, dentre outros elementos que compõem a ideia de Estado Democrático. Compreendidos os seus fundamentos (art. 2º) e os seus objetivos (art. 3º), ao lado da forma, estão outros dados dela necessariamente integrantes, como a estrutura econômica e social, o desenvolvimento, a justiça e a igualdade, enfim as metas a alcançar e os meios materiais utilizáveis. Enfim, Estado Democrático é antes noção de sistema político (ou de regime político, como prefere referir-se Burdeau), o qual abrange não só instituições governamentais formalmente consideradas, como ainda valores e diretrizes adotadas pela Constituição.²

¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 5.

² BALEEIRO, Aliomar. op. cit., 1998, p. 9.

Significa dizer que o conceito de Estado de Direito não pode, assim, estar simplesmente ligado a uma concepção meramente formal. É preferível uma concepção que parta do conteúdo material, “em que prevaleça a disposição do governo em realizar a ideia de justiça, criando efetivas garantias institucionais para os direitos das pessoas subordinadas ao seu poder”.³ Em outras palavras, um verdadeiro Estado de justiça social, fundado na dignidade da pessoa humana.

O termo “democrático”, assim, conforme ressalta José de Afonso da Silva⁴, qualifica o Estado, o que nos leva a concluir pela irradiação dos valores da democracia sobre todos os elementos constitutivos do Estado e de sua ordem jurídica.⁵

Assim, como esclarece Luiz Emygdio⁶, necessário se faz que o governo esteja imbuído da ideia de justiça, formalizada através da instituição de princípios e normas jurídicas objetivando a garantia do cidadão contra o abuso de poder por parte do Estado.

E é exatamente isso que a nossa Constituição Federal de 1988 faz ao acolher o princípio da separação dos poderes (art. 2º), agasalhar a garantia dos direitos individuais pertinentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade (art. 5º), estabelecer o princípio da reserva legal (art. 5º, II), bem como não permitir que a lei exclua da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito (art. 5º, XXXV). E, em especial, ao estabelecer no parágrafo 2º do art. 5º que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

Dessa forma, a Constituição Federal, Lei Suprema do País, que deve ser respeitada por todos os cidadãos, é formada por um conjunto de normas que regem

³ EMYGDIO, Luiz. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 18. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 270.

⁴ SILVA, José de Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 21. ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 119.

⁵ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral**. 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2002, p. 306-307.

⁶ EMYGDIO, Luiz. op. cit., p. 270.

a sociedade, tendo força hierárquica superior dentro do ordenamento jurídico em relação às demais normas. Seu objetivo é a estruturação do Estado, a organização dos entes federativos de seus órgãos e a definição de suas competências.

No regime vigente, portanto, todos os componentes da Federação materializam o Estado, sendo certo que cada um deles atua dentro dos limites de competência traçados pela Constituição Federal de 1988.⁷

1.2 O Poder de Tributar

Uma vez caracterizado o Estado brasileiro como Estado Democrático de Direito, o próximo ponto é analisar a atividade tributária do Estado, pois, como esclareceu Fernando Borges Mânica:

Só a partir da instituição do moderno estado de direito se pode falar em direito democrático. A função tributária, nele, é desempenhada tendo por base leis formais e inteiramente conformada por uma disciplina jurídica exaustiva, que nenhuma margem de discricção relega à administração tributária.

Só a contar do momento histórico em que se disciplinou (ordenou, limitou, condicionou juridicamente) o exercício dos poderes concentrados pelo estado, só então a função tributária passou a ser objeto de uma ordenação jurídica específica, a que se chamou direito tributário.⁸

O Estado deve, assim, ao desempenhar sua atividade financeiro-tributária, subordinar-se aos elementos caracterizadores do Estado Democrático de Direito, inclusive como forma de justificar a existência do Direito Tributário.

Destarte, para que o Estado possa realizar as funções que lhe foram atribuídas pela Constituição, imprescindível é a obtenção de receitas. Sendo certo que a tributação constitui a principal forma através da qual o Estado obtém tais receitas. O tributo é o combustível que movimenta a máquina estatal.

⁷ FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**. 13. ed., Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2005, p. 2.

⁸ EMYGDIO, Luiz. op. cit., p. 69.

Com a necessidade do Estado arrecadar recursos para alimentar suas devidas atividades, e de garantir a satisfação do interesse público, por meio da cobrança obrigatória de tributos de todos os cidadãos e pessoas jurídicas que participam da sociedade, é que se faz imprescindível, à luz da Constituição Federal, dos princípios, do poder de tributar e suas limitações diante do Estado Democrático de Direito.

Assim, o exercício da função tributária é essencial para que o Estado possa desenvolver suas atividades. Este é um dever imperativo a todos os cidadãos.

A função tributária, contudo, tem como pressuposto o poder tributário, este entendido como a faculdade que o Estado tem de impor tributos.⁹ O poder de tributar, pois, decorre da soberania estatal, característica do Estado de Direito.

Segundo Ricardo Lobo Torres¹⁰, o poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado. O Estado exerce o seu poder tributário sob a permanente limitação dos direitos fundamentais e de suas garantias constitucionais.

O advogado Caio Rogério da Costa Brandão dispõe que o poder de tributar é irrenunciável e indelegável, porém não absoluto, pois a própria Constituição Federal define o *modus operandi* do exercício deste poder pelo Estado, através de comandos que garantem a harmonia e o equilíbrio na relação jurídica tributária (poder-dever). E acrescenta, que a atual Constituição Federal não somente como instrumento político de formação e organização de uma sociedade institucionalmente organizada (Estado), mas também como um organismo jurídico de sistematização, através de regras e princípios norteadores, torna imprescindível o controle político e jurisdicional, que em matéria tributária, garante ao Estado a sua

⁹ EMYGDIO, Luiz. op. cit., p. 271.

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 3. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 14.

legítima manutenção e, principalmente, o emprego de meios válidos para a consecução de seus fins.¹¹

Isto é, o poder de tributar reside na soberania que o Estado exerce em seu território, que lhe permite exigir de todos os que estão a ele submetidos que contribuam, compulsoriamente, com recursos que serão empregados na consecução de serviços públicos, objetivando a satisfação das necessidades públicas.

Cumprido ressaltar, no entanto, que a doutrina não é uníssona no que diz respeito ao fundamento do poder de tributar. Note-se, por exemplo, a ressalva posição de Roque Antônio Carrazza, segundo a qual:

Em boa técnica, não deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, poder tributário. Poder Tributário tinha a Assembléia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o poder tributário retornou ao povo (detentor da soberania). O que se passou a existir em seu lugar foram as competências tributárias, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.¹²

No mesmo sentido é a posição de Sacha Calmon Navarro Coelho, que entende:

A consciência jurídica contemporânea repele a ideologia de que o poder de tributar é corolário da soberania do Estado. A Doutrina jurídica dos povos cultos e democráticos acredita na preeminência do princípio da legalidade em matéria tributária.¹³

Como visto, para esses autores, o fundamento do poder de tributar encontra-se no princípio da legalidade; decorrendo, portanto, diretamente da Constituição Federal, não sendo simples corolário da soberania estatal.

¹¹ BRANDÃO, Caio Rogério da Costa. **O Poder de Tributar: limitações e o controle difuso de constitucionalidade** – Resolução Senatorial. 09/09/2005. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=805>> Acesso em: 10 jun. 2010.

¹² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14. ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 80.

¹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 278.

Não obstante, qualquer que seja o entendimento em relação à sua fundamentação, não há controvérsias quanto ao fato de tributar ser conferido ao Estado através da Constituição Federal de 1988:

As pessoas político-constitucionais (União, Estado, Distrito Federal e Municípios), receberam da Constituição, faixas circunscritas de competência tributária (isto é, competência legislativa para instituir tributos).¹⁴

Revelada, portanto, a importância do poder de tributar, ou como preferem alguns doutrinadores – competência tributária.

A competência tributária delimita o poder de tributar. Esta, de acordo com, Luciano Amaro, é a aptidão para criar tributos – da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição.¹⁵

Além do mais, a competência tributária implica a competência para legislar inovando o ordenamento jurídico, criando o tributo ou modificando sua expressão qualitativa ou quantitativamente, respeitados, evidentemente, os balizamentos fixados na Constituição Federal ou em normas que, nos termos de previsão constitucional, fixem os limites do campo possível de ser submetido à incidência pela lei criadora do tributo.¹⁶

A competência tributária está prevista no art. 145, da Constituição Federal de 1988; já no Código Tributário Nacional de 1966, a competência tributária encontra-se fundamentada no art. 6º, *in verbis*:

¹⁴ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias**: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2. ed., São Paulo: Dialética, 2001, p. 11.

¹⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 93.

¹⁶ AMARO, Luciano. op. cit., p. 99.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes impostos:

I – imposto;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas;

§ 1.º 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;

§ 2.º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Art. 6. A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei;

Parágrafo único: Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Por fim, é de supra importância a abordagem dos temas: Estado Democrático de Direito e do Poder de Tributar principalmente, porque este traça conceitos e diretrizes relacionados diretamente com o assunto que será posteriormente discorrido e criticado.

2. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 Limitação Constitucional ao Poder de Tributar

À luz da Constituição Federal, especificamente em seus arts. 150, 151 e 152, introduzem ao tema das limitações ao poder de tributar que será minuciosamente analisado no presente trabalho.

Urge realçar que as limitações ao poder de tributar dispostas no título VI – da Tributação e do Orçamento, especificamente Capítulo I, Seção II não são restringíveis por meio de emendas, pois são consideradas cláusulas pétreas.

Dessa forma, cabe citar a emenda constitucional de 3/93, que ao introduzir o parágrafo 7º, do art. 150, da Constituição Federal, possibilitou a alteração em cláusulas ditas pétreas, o que gerou grande discussão acerca da constitucionalidade desta emenda, principalmente pelo disposto no art. 60, parágrafo 4º, IV, da Constituição Federal.

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

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Art. 60. A constituição poderá ser emendada mediante proposta:

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

- I - a forma federativa de Estado;
- II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
- III - a separação dos Poderes;
- IV - os direitos e garantias individuais.

As imunidades tributárias limitam o poder de tributar, tendo como objetivo a supressão, proibição ou vedação do poder de tributar. Ou seja, em outras palavras a

imunidade é norma supressiva de poder tributário, delimitadora do campo de incidência da norma atributiva de poder, ou seja, a imunidade suprime, decepa, reduz o poder.¹⁷

Relativo ao conceito da imunidade tributária trazida pelos doutrinadores tributaristas convergem sobre o assunto, possuindo similaridades em sua definição.

Nas palavras do Professor Paulo de Barros Carvalho¹⁸, o conceito de imunidade tributária é: “A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, que estabelecem de modo expreso a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno, para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”.

Dessa forma, explanamos que Aliomar Baleeiro¹⁹ destaca o caráter político das imunidades tributárias; já Ruy Barbosa Nogueira²⁰ afirma ser a imunidade a exclusão do próprio poder de tributar. Para José Souto Maior Borges²¹, a imunidade fiscal configura-se como sendo hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada. Amílcar de Araújo Falcão²² a define como supressão da competência impositiva.

Segundo Ricardo Lobo Torres as limitações constitucionais ao poder de tributar – *in casu*, as imunidades – sempre devem ser norteadas por interesses do contribuinte, portanto, nunca o objetivo de geração de caixa pelo Estado deve ser escolhido em detrimento da imunidade.²³

¹⁷ BALEIRO, Aliomar. op. cit., 1998, p. 15.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 132.

¹⁹ BALEIRO, Aliomar. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 1980, p. 172.

²⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Isenções tributárias**. 1. ed., São Paulo: Sugestões Literárias, 1969, p. 208.

²¹ BORGES, José. **Fato gerador da obrigação tributária**. 2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995, p. 117.

²² FALCÃO, Amílcar. **Curso de direito tributário**. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1998, p. 132.

²³ MARTINS, Ives Gandra. “Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica”, in **Imunidades Tributárias**, n. 4, São Paulo, RT, 1998, p. 77.

Os entendimentos ilustrados acima são contrários ao entendimento “clássico” de ser a imunidade uma limitação à competência tributária. Quando estabelecida pela Constituição Federal, ela impede, desde logo, a competência das pessoas constitucionais de editarem normas incidentes sobre determinadas situações, a exemplo do artigo 150, VI, d.

Contudo, devemos levar em consideração que a essência da imunidade tributária é preservar valores consagrados pela Constituição Federal de 1988.

Assim, de acordo com os preciosos estudos realizados em torno do assunto por Paulo de Barros Carvalho, podemos destacar que: 1) a imunidade é sempre norma constitucional, denegatória de poder de tributar (como aliás realça a doutrina nacional, unanimemente. Entre outros, além de Aliomar Baleeiro, assim lecionam Pontes de Miranda, Geraldo Ataliba, Gilberto de Ulhôa Canto, José Souto Maior Borges, Sacha Calmon, Paulo de Barros Carvalho e Roque Antônio Carrazza); 2) a norma de competência, constitucionalmente posta, resulta da seguinte subtração: norma de atribuição de poder – imunidades; 3) as imunidades são endógenas em relação às normas atributivas de poder tributário, porque lhes delimitam negativamente a extensão, atuando dentro delas para lhes reduzir o âmbito de abrangência; 4) são negações parciais, um nonsense, se analisadas isoladamente; 5) não se confundem com a incompetência deduzida ou inferida, da qual também resultam direitos para os contribuintes, tão eficazes e atuantes quanto aqueles expressos nas próprias imunidades; 6) distinguem-se das isenções, que se dão no plano infraconstitucional da lei ordinária, ou complementar, guardando com elas apenas o ponto analógico de que também são negações parciais; 7) não se confundem com os princípios jurídicos.²⁴

²⁴ BALEEIRO, Aliomar. op. cit., 1998, p. 16.

2.2 Diferença entre Isenção e Imunidade

Diante da abordagem do instituto da imunidade, mister se faz ressaltar a distinção entre este e isenção. Não se pode de forma alguma confundir os conceitos de imunidade com o de isenção.

Dessa forma, conforme já mencionado, as imunidades consistem em vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas ou certos bens e, às vezes, uns e outras. Imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam. As isenções, derivadas da lei ordinária ou da complementar que, decretando o tributo, exclui expressamente certos casos, pessoas ou bens, por motivos de política fiscal. A violação do dispositivo onde se contém a isenção importa em ilegalidade e não em inconstitucionalidade.²⁵

Paulo de Barros Carvalho conceitua isenção como a limitação do âmbito de abrangência de critério do antecedente ou do conseqüente da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça. No mesmo sentido, Onaldo Franco Jannotti conceituou a isenção como a redução do âmbito de validade da norma jurídica tributária, em decorrência ou de modificação introduzida em critério de sua hipótese de incidência ou de supressão de sua base de cálculo ou de sua alíquota.²⁶

A título de ilustração acerca do tema da isenção, seguem alguns exemplos para melhor compreensão: I – se uma lei municipal preceitua: “os prestadores de serviço médico não pagarão ISS”, ela atacando o aspecto pessoal da hipótese de incidência deste tributo, está, em outros termos, estatuinto: não se consideram prestadores de serviços, para fins de incidência do ISS, os prestadores de serviços médicos. Assim, os prestadores de serviços médicos estão isentos do pagamento de ISS; II – Se uma lei federal estabelece: “as indústrias que se instalarem no Nordeste do País não pagarão imposto sobre a renda”, ela, investindo contra o aspecto espacial da hipótese de incidência deste tributo, está, por outro giro, dispondo, estão fora do campo de incidência do IR as indústrias que, ao mesmo obtendo

²⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 113-114.

²⁶ CARRAZA, Roque. op. cit., 2006, p. 837.

rendimentos, estiverem instaladas na Região Nordeste do País. Então, as indústrias instaladas na região Nordeste do País estão isentas do pagamento do IR; e III – Se um decreto legislativo estadual, ratificando um convênio interestadual, proclama: “as vendas de leite não estão sujeitas ao pagamento de ICMS”, ele, arremetendo contra o aspecto material da hipótese de incidência deste tributo, está, reflexamente, deixando assentado: não se considera mercadoria, para fins de incidência do ICMS, o leite, ou seja, as operações mercantis com leite estão isentas do pagamento de ICMS.

Assim, a imunidade é regra constitucional expressa, que estabelece a não competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente.²⁷ E a isenção é uma limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que surja de modo mitigado (isenção parcial). É a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter seu âmbito de abrangência restringido, impedindo, assim, que o tributo nasça in concreto.²⁸

Portanto, importante identificar a diferença entre a imunidade e a isenção, com a finalidade de não confundir os respectivos conceitos.

2.3 Espécies de Imunidade

As imunidades tributárias estão dispostas no art. 150, inciso VI, da Constituição Federal. São elas: imunidade recíproca, imunidade dos templos de qualquer culto, imunidade do patrimônio, da renda e dos serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das

²⁷ BALEEIRO, Aliomar. op. cit., 2002, p. 116.

²⁸ CARRAZA, Roque. op. cit., 2006, p. 842.

instituições de educação e de assistência social que atendam aos requisitos da lei e a imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão.

Dessa forma, as imunidades tributárias têm como principal fundamento a preservação de valores contidos na Constituição Federal; algumas imunidades foram criadas para proteger pessoas importantes na vida cotidiana e essenciais para o bem estar social, imprescindíveis para que certos direitos fundamentais dos cidadãos sejam preservados e garantidos e outra imunidade, especificamente a da alínea “d” do art. 150, inciso VI, da Constituição Federal, recai sobre bens.²⁹

O artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal elenca todas as entidades e hipóteses do instituto da imunidade tributária; senão vejamos, *in verbis*:

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

(...)

VI – instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Em primeiro lugar, na alínea “a”, disciplina a chamada imunidade recíproca, que exclui a possibilidade de tributação do patrimônio, renda e serviços de cada pessoa política (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) por qualquer uma das demais pessoas políticas (art. 150, VI, a). Cada uma delas não pode exigir tributo que grave o patrimônio, a renda ou os serviços das demais, daí derivando a designação imunidade recíproca.³⁰

A imunidade recíproca decorre da proteção do princípio do federalismo. Esse princípio, consagrado desde a primeira Constituição republicana brasileira, informa o Estado, no qual tanto as descentralizações político-jurídicas regionais e locais

²⁹ GOMES, Marcus Lívio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 1. ed., São Paulo: 2005, p. 206.

³⁰ AMARO, Luciano. op. cit., p. 153.

(Estados e Municípios), como a Federação (ou União) têm natureza estatal. Ora, no federalismo, como forma de Estado, dá-se uma descentralização jurídica e política.³¹

Destarte, o princípio do federalismo tem como objetivo a manutenção de uma unidade, ou seja, a permanência da autonomia política, legislativa e financeira de cada um dos entes (União, Estados e Municípios).

A respeito da imunidade recíproca, irretocável é o conceito de Paulo de Barros Carvalho:

A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios.³²

Após uma breve exposição sobre o conceito da imunidade recíproca, é importante ressaltar que esta, em regra, só alcança funções típicas, ou seja, quando os entes (União, Estados e Municípios) estão exercendo atividades públicas. Ademais, a imunidade recíproca também não beneficia as pessoas políticas enquanto exercem atividades econômicas, mediante contraprestação ou recebimento de preços ou tarifas.³³

Faz-se jus uma ressalva; o Superior Tribunal Federal tem estendido o conceito de imunidade; como por exemplo, nos casos de Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro (IOF) sobre aplicação financeira. Neste caso, o Supremo Tribunal Federal concede imunidade ao IOF, pois pretende-se proteger o patrimônio, ou seja, fazer o bom uso do dinheiro.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADE ASSISTENCIAL. EXTENSÃO AO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS - IOF. ART. 150, VI, C DA CONSTITUIÇÃO. VINCULAÇÃO DO BENEFÍCIO ÀS ATIVIDADES ESSENCIAIS. CARÁTER VINCULADO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE ACOLHIMENTO DE RAZÕES GENÉRICAS. 1. Esta Corte já definiu que a imunidade tributária (art. 150, VI, c da Constituição)

³¹ BALEEIRO, Aliomar. op. cit., 1998, p. 288-293.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., p. 109.

³³ CARRAZA, Roque Antônio. op. cit., 2006, p. 713.

também se aplica ao imposto previsto no art. 153, V, comumente chamado de "Imposto sobre Operações Financeiras - IOF". 2. Devido ao caráter plenamente vinculado da atividade administrativa de constituição do crédito tributário, descabe acolher afirmativa genérica de que o resultado da atividade que se tem por imune deve estar vinculado à atividade essencial da entidade. Necessidade de reexame de fatos e provas, que não podem ser meramente pressupostos. 3. Ademais, a manutenção de investimentos pode ser instrumento útil para a formação de recursos destinados às atividades filantrópicas. Desde que respeitados os limites da imunidade (não privilegiar atividade privada econômica lucrativa e não afetar a livre iniciativa), a imunidade tributária será aplicável ao produto das operações financeiras. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (RE 454753 AgR/CE – Ceará, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJ em 28.05.10).

IOF. Imunidade tributária. Instituição de educação sem fins lucrativos. A imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição, estende-se ao imposto sobre operações financeiras. Precedente: RE 230.128-AgR, 1ª T., 8.10.2002, Ellen Gracie, DJ 8.11.2002. (RE 192899 AgR/MG – Minas Gerais, Ministro Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ em 25.08.2006).

A segunda imunidade tributária que se trata no art. 150, VI, b é a chamada imunidade religiosa. Conforme Pedro Menezes Barretto, na imunidade dos templos de qualquer culto, quis o legislador proteger a garantia fundamental de acesso ao culto, como forma livre e inviolável exercício da fé, de forma que se assegure a não-tributação com impostos os templos de qualquer culto.³⁴

Logo, é fácil perceber que esta imunidade visa assegurar a livre manifestação da religiosidade das pessoas, isto é, a fé que elas têm em certos valores transcendentais. As entidades tributantes não podem, nem mesmo por meio de impostos, embaraçar o exercício de cultos religiosos. A Constituição garante, pois, a liberdade de crença e a igualdade entre as crenças, o que, de resto, já vem proclamado em seu art. 5º, VI (é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e as suas liturgias).³⁵

³⁴ GOMES, Marcus Lívio. op. cit., p. 207.

³⁵ CARRAZA, Roque Antônio. op. cit., 2006, p. 730.

Faz-se jus ressaltar que a imunidade dos templos de qualquer culto está diretamente ligada à sua finalidade, não se almeja inviabilizar a manutenção do templo, violando expressamente direito fundamental consagrado da Carta Magna.

Ainda sobre o tema, discutiu-se a questão de saber se caberia ou não uma interpretação extensiva da expressão literal “templo”, para se saber se a imunidade seria só ao prédio ou poderia se estender aos demais patrimônios e serviços da entidade religiosa. Firmou-se entendimento na jurisprudência, acompanhando os clamores doutrinários, de que a imunidade não se refere exclusivamente ao templo. Qualquer outro patrimônio, bem como qualquer atividade exercida pela entidade religiosa, desde que vinculados às finalidades essenciais desta, gozam da imunidade. Tal posição só veio a fortalecer a consagrada tese da Corte Maior de que sempre que sob uma norma se albergar um direito fundamental, e esta norma destinar-se a protegê-lo, a interpretação aplicável é a extensiva, baseando-se no elemento teleológico e buscando-se sempre dar eficácia à *mens legis*.³⁶

Roque Antônio Carrazza, no que tange à discussão sobre a interpretação extensiva da expressão literal templo, concorda que esta deve ser entendida com certa liberalidade. Na sua concepção, são considerados templos não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, isto é, os locais onde o culto se professa, mas também os seus anexos. Consideram-se “anexos dos templos”, em termos de religião católica, a casa paroquial, o seminário, o convento, a abadia, o cemitério.³⁷

A terceira imunidade à tributação consagrada na Carta Magna, de acordo com o art. 150, VI, “c” é a imunidade do patrimônio, da renda e dos serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social que atendam aos requisitos da lei.

Com relação à expressão “que atendam aos requisitos da lei” disposta no final do art. 150, VI, “c” da Constituição Federal, torna-se evidente que esta será feita mediante lei complementar, justamente porque ela vai regular imunidades tributárias,

³⁶ GOMES, Marcus Lívio. op. cit., p. 207-208.

³⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. op. cit., 2006, p. 732.

que são limitações constitucionais ao poder de tributar. Ora, estas, a teor do art. 146, II, da Constituição Federal, só podem vir reguladas por meio de lei complementar.³⁸

Ou seja, a lei que se refere à alínea deve ser entendida como lei complementar, e não como lei ordinária. O assunto sobre regulação mediante lei complementar será em seguida melhor abordado, especificamente no item 2.4.

Conforme já mencionado, na alínea “c”, o legislador imuniza certos grupos de pessoas que destinam-se a viabilizar o exercício de direitos fundamentais, constitucionalmente assegurados aos cidadãos. Em primeiro lugar, o legislador imunizou os partidos políticos e suas fundações, por reconhecer que a liberdade ideológica só se mantém assegurada através do pluripartidarismo, quando então o particular pode optar por qual partido pode se filiar, adequando-se à sua ideologia pessoal para que possa assim escolher com segurança aqueles que lhe representarão. Logo, para que viabilize a manutenção dos partidos políticos, o legislador resolve proibir a tributação de impostos sobre seu patrimônio, sua renda e seus serviços, inclusive os de suas fundações.³⁹

Os partidos políticos são pessoas jurídicas de direito privado que visam assegurar a autenticidade do regime representativo, no interesse da democracia. Este assunto vem disciplinado no art. 17, *caput*, parágrafos 1º e 2º da Constituição Federal. Dessa forma, a imunidade do partido político é a mesma da natureza daquela de que se revestem os próprios órgãos do governo.⁴⁰

Em seguida, o legislador reconhece a importância do movimento sindical dos trabalhadores, valorando a importância da manutenção dos sindicatos para que o trabalhador possa exercer seus direitos de forma organizada e com maior representatividade e força, permitindo então que essas entidades sindicais de trabalhadores gozem da mesma imunidade aqui comentada. Assim, não se cobre imposto sobre seu patrimônio, sua renda e seus serviços.⁴¹

³⁸ CARRAZA, Roque Antônio. op. cit., 2006, p. 734.

³⁹ GOMES, Marcus Lívio. op. cit., p. 208.

⁴⁰ CARRAZA, Roque Antônio. op. cit., 2006, p. 739.

⁴¹ GOMES, Marcus Lívio. op. cit., p. 208.

Ainda na mesma alínea do referido art. 150, VI, da Constituição Federal, o legislador também imunizou as instituições de educação e as de assistência social com o intuito de proteger o direito fundamental da educação, bem como de ter acesso aos serviços de assistência social.

A polêmica surge sobre dois aspectos; o primeiro deles é compreender se a expressão: “sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”, se aplica somente as instituições de educação e de assistência social, ou então se esta se estende a todas as entidades elencadas no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, ou seja, aos partidos políticos, as entidades sindicais dos trabalhadores, as instituições de educação e de assistência social; e o segundo deles é a respeito do conceito, ou seja, do significado da expressão “sem fins lucrativos”.

De fato, existe uma controvérsia doutrinária no que tange à aplicação da expressão “sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”, porém a corrente majoritária converge que esta expressão somente se aplica as instituições de educação e de assistência social. Portanto, apenas as instituições de educação e de assistência social não podem ter fim lucrativo, gozando assim do benefício da imunidade tributária.

Deste modo, conclui-se que somente as instituições de educação e de assistência social podem fruir da imunidade a impostos se: a) não tiverem fins lucrativos; b) aplicarem todos os seus recursos no País; e c) escriturarem suas receitas em livros próprios e de modo adequado.⁴²

Com relação ao segundo aspecto, o autor Luciano Amaro diz que:

Com efeito, quando se fala em entidade sem fim lucrativo, quer-se significar aquela cujo criador não tenha fim de lucros para si, o que, obviamente, não impede que a entidade aufera resultados positivos (ingressos financeiros, eventualmente superiores às despesas) na sua atuação. Em suma, quem cria a entidade é que não pode visar o lucro. A entidade será, por decorrência, sem fim de lucro, o que – repita-se não impede que ela aplique disponibilidade de caixa e

⁴² CARRAZZA, Roque Antônio. op. cit., 2006, p. 735.

aufira renda, ou que, eventualmente, tenha, em certo período, um ingresso financeiro líquido positivo.⁴³

Sobre o mesmo tema, Pedro Menezes Trindade Barreto, explica:

Não ter fins lucrativos, para tal eficácia, significa não repartir os lucros entre os sócios, não remeter lucros ou dividendos para fora do país, e, ainda, escriturar todas as contas da entidade, podendo, assim provar de onde veio e para onde foi cada centavo da receita auferida. Não se pode confundir a exigência de não ter fins lucrativos com o fato de ter lucro. Ter lucro, toda entidade precisa e deve conseguir; caso contrário, pode não se manter funcionando. O que deve, para gozar da imunidade, é investir seus lucros integralmente na sua atividade.⁴⁴

Portanto, evidencia-se que, para fins da imunidade, é necessário que as instituições de educação e de assistência social não tenham fins lucrativos e atendam os requisitos da lei. Caso o contrário, a imunidade não será concedida.

Por fim, a imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal de 1988 é a imunidade concedida aos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão e seu fundamento encontra-se em garantir a liberdade de comunicação e pensamento, considerados direitos fundamentais assegurados pela Carta Magna.

Esta imunidade será aprofundada no próximo capítulo da presente monografia (cap. 3), haja vista o objetivo de compreender melhor o conceito dado à norma vigente e analisar o seu alcance frente ao surgimento de novos meios eletrônicos encontrados na sociedade por causa da globalização e do avanço tecnológico.

2.4 Regulação Mediante Lei Complementar

⁴³ AMARO, Luciano. op. cit., p. 156.

⁴⁴ GOMES, Marcus Lívio. op. cit., p. 209.

Em sentido amplo, pode chamar-se de lei complementar aquela que se destina a desenvolver princípios básicos enunciados na Constituição. Esse era, em síntese, o conceito dado em 1947 por Vitor Nunes Leal em estudo sobre o tema.⁴⁵

Nesta acepção, as leis complementares foram introduzidas no direito constitucional brasileiro pela Constituição de 1967, com a missão de complementar a disciplina constitucional de certas matérias, indicadas pela Constituição, porém, para tanto, a lei complementar tem como pré-requisito o quorum de aprovação de maioria absoluta de votos na Câmara dos Deputados e no Senado, conforme art. 67, da Constituição Federal.⁴⁶

As funções típicas da lei complementar no direito tributário são estabelecer normas gerais, regular limitações constitucionais e dispor sobre conflitos de competência, dar tratamento sistemático a certas situações específicas, tarefa de prevenir desequilíbrios da concorrência e, em casos excepcionais, a própria criação de certos tributos.

É importante ressaltar que as imunidades tributárias, ora discorridas, são condicionadas a vigente Constituição Federal que atribui à lei complementar a regulação das desonerações por ela concedidas.

Essa atribuição é feita através de expressões como: “atendidos os requisitos da lei”, ou “que atendam as exigências estabelecidas em lei”.

Perquire-se, então, a que lei o texto constitucional se refere. Em outras palavras, se a Constituição Federal de 1988 atribui à lei ordinária ou à lei complementar a competência para regular a imunidade tributária.

Como passaremos a demonstrar, filiamo-nos ao entendimento daqueles que afirmam ser competência de lei complementar tal regulação, conforme dispositivo constitucional.

⁴⁵ BRASIL. Leis Complementares da Constituição, *RDA*, n. 7, p. 381.

⁴⁶ AMARO, Luciano. *op. cit.*, p. 167-168.

2.5 Imposição do art. 146, inciso II, da Constituição Federal

A Constituição Federal disciplina e sistematiza o direito tributário, ou seja, na Constituição encontra-se a regulação do processo produtivo de normas jurídicas tributárias, tais como leis ordinárias e leis complementares, dentre outras, e o espaço de atuação de cada uma delas.

Como principal fundamento para argumentação ora defendida, temos o dispositivo no inciso II do artigo 146 da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:
(...)
II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Ora, conforme exposto no item 2.1 do presente trabalho, a imunidade configura verdadeira limitação constitucional ao poder de tributar, de onde se infere que sua regulação só poderá se dar através de lei complementar, por força do dispositivo supracitado.⁴⁷

Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto também defendem, de forma incisiva, esta posição conforme se verifica no trecho abaixo:

É descabido supor que limitações constitucionais possam ser reguladas por lei ordinária. Admiti-lo é desconsiderar o inciso II, do art. 146, da Constituição Federal, é tê-lo por inaplicável, vazio, despiciendo.⁴⁸

O legislador constitucional, ao conferir à lei complementar a função de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, buscou manter a coerência da ordem jurídica e a eficácia do seu comando, evitando abusos que pudessem restringir o gozo da imunidade.⁴⁹

⁴⁷ EMYGDIO, Luiz. op. cit., p. 317.

⁴⁸ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. op. cit., p. 24.

⁴⁹ BARRETO, Aires F.; Barreto, Paulo Ayres. op. cit., p. 24-25.

Dessa forma, Ives Gandra afirma que a razão da exigência de lei complementar compreende-se como veículo legislativo para disciplinar a matéria. É que se fosse o constituinte deixar a critério do poder tributante a fixação de requisitos necessários para o gozo da imunidade, à evidência, poderia ele criar tal nível de obstáculos, que viria a frustrar a finalidade para a qual a imunidade foi inserida na Lei Maior.⁵⁰

A expressão “atendidos os requisitos de lei” não significa dizer que o legislador infraconstitucional possa impor condições restritivas ou reduzir de alguma forma o benefício concedido pela Constituição Federal de 1988.

Ao contrário, o objetivo da imposição do art. 146, II, da Constituição Federal é evitar a fúria fiscal que campeia em todas as esferas de governo. Assim reservou-se essa relevante matéria sobre as imunidades tributárias à lei complementar, evitando que tivéssemos a respeito – o pretexto de regular limitações constitucionais ao poder de tributar – uma lei federal, uma lei distrital, mais de duas dezenas de leis estaduais e mais de 5.000 leis municipais, todas a amesquinhar, a restringir, a mutilar, a mais não poder, as imunidade, especialmente as da letra “c” do inciso VI, do art. 150.⁵¹

⁵⁰ MARTINS, Ives Gandra. op. cit., p. 97.

⁵¹ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. op. cit., p. 24.

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

3.1 Breve Introdução

Neste presente capítulo será tratada minuciosamente a imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, principalmente no que se refere ao seu conceito, características, e sua extensão frente aos novos meios eletrônicos.

É importante tal abordagem, pois a Constituição Federal prevê expressamente o benefício da imunidade somente para os livros, jornais, periódicos, e o papel destinado a sua impressão.

Entretanto, cabe ressaltar, com a globalização e o avanço tecnológico surgiram novos meios eletrônicos, tais como, o disquete, o CD-ROM, *Kindle*, a internet, dentre outros que não estão dispostos na Carta Magna, e acabam por suscitar a dúvida quanto ao alcance da imunidade tributária.

A dúvida acerca da imunidade atingida às novas formas de livros, como os eletrônicos, é advinda do próprio texto disposto no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal de 1988.⁵²

A imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, encontra-se no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal de 1988 e no art. 9, IV, “d”, do Código Tributário Nacional de 1966, veja-se, *in verbis*:

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

⁵² CARVALHO, André Castro. **Tributação de Bens Digitais**: interpretação do art. 150, VI, d, da Constituição Federal. 1. ed., São Paulo: MP, 2009, p. 51.

(...)

VI – instituir impostos sobre:

(...)

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

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

(...)

IV – cobrar imposto sobre:

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

Essa indefinição ocorre por causa da ambiguidade ou vagueza de um texto legal, conforme Giuseppe Melis:

No caso da ambiguidade, uma expressão tem mais de um significado; na vagueza não se é certo se o fato em questão esteja incluso ou não na extensão da norma. Em todos estes casos, é preciso se adotar uma decisão aproximativa dos limites do significado. Tal vagueza, é por oportuno precisar, é de qualquer modo uma característica de todos os predicados nas linguagens naturais, e assim é também o predicado os documentos normativos que em tal linguagem são formuladas.⁵³

3.2 Contexto Histórico

No que se refere à breve análise histórica da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, deve-se observar que, com o passar dos séculos, sempre se impôs censura à liberdade de manifestação do pensamento mediante ou controle na venda do papel ou na excessiva tributação dos objetos veiculadores de informação. A imposição tributária representou um amargo retrocesso cultural para a nação, o qual só começou a ser superado no governo de Juscelino Kubitschek.⁵⁴

A Constituição Federal de 1946 foi a primeira a versar, de fato, sobre a imunidade tributária do papel que se destinava exclusivamente à impressão de livros, jornais e periódicos. Aliomar Baleeiro lembra que, quando da elaboração

⁵³ MELIS, Giuseppe. **L'interpretazione nel diritto tributario**. Padova: CEDAM, 2003, p. 112.

⁵⁴ CARVALHO, André Castro. op. cit., p. 52-53.

desse preceito na Constituinte de 1946, visava-se, sobretudo, garantir a propagação da cultura e evitar a censura pelo governo do Estado. E, por fim, na luta entre a propagação cultural via redução das cargas tributárias e os interesses econômicos, observamos que o primeiro prevaleceu no texto constitucional. Esse era o impasse constitucional do período: tentar evitar com que a história se repetisse e os tributos servissem como arma estatal para obstar a propagação da cultura e informação; arbitrariamente, as publicações poderiam ser consideradas subversivas e, portanto, censuradas.⁵⁵

Regina Helena Costa traça que:

A imunidade em exame foi prevista inicialmente na Constituição de 1946 (art. 31, V, c), restrita apenas ao papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros – dicção que não foi alterada com o advento da Emenda Constitucional 18, de 1965. A Carta de 1967, além de manter a imunidade do papel destinado à sua impressão, estendeu a exoneração tributária aos livros, jornais e periódicos (art. 20, II, d). A Constituição de 1969 reproduziu a mesma excludente (art. 19, III, d).⁵⁶

Com a Constituição de 1969, Tércio Sampaio Ferraz Júnior lembra a inversão dos conceitos que houve com a expressão “e o papel destinado a sua impressão” posta ao final da sentença, priorizando-se, destarte, os livros. Continua o autor, é por isso que a imunidade não foi concedida somente ao papel, mas sim ao produto que era o principal componente desses veículos propagadores de pensamento.⁵⁷

Essa inversão de conceitos trouxe consequências importantes, principalmente porque houve uma ampliação da imunidade que beneficiou o papel para qualquer impressão.⁵⁸

Com a Constituição Federal de 1988, ainda prevalece na doutrina e na jurisprudência, o entendimento de Aliomar Baleeiro. A imunidade sobre o papel, os livros, os jornais e os periódicos é considerada objetiva, no sentido de que alcança

⁵⁵ BALEEIRO, Aliomar. op. cit., 1988, p. 190; 193-194.

⁵⁶ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 186.

⁵⁷ FERRAZ, Tércio Sampaio. “Livro Eletrônico e Imunidade Tributária”, in Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, n. 22, 1998, p. 34.

⁵⁸ BALEEIRO, Aliomar. op. cit., 2002, p. 148.

somente os impostos incidentes sobre a importação, a produção industrial e a circulação de mercadorias, mas não os impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio, os quais devem ser pessoais. O art. 145, parágrafo 1º, da Constituição de 1988 refere-se ao fenômeno da personalização de impostos.⁵⁹

3.3 Finalidade

A imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal de 1988 protege o direito de informação, de acesso à cultura e à atualização, quando o constituinte reconhece a necessidade de não onerar o instrumento que viabiliza a eficácia deste direito, que é o livro, o jornal, o periódico, bem como ainda, um insumo essencial que é o papel destinado à impressão dos mesmos.⁶⁰

Segundo Roque Antonio Carrazza, a Constituição pretende garantir a liberdade de comunicação e de pensamento (liberdade de imprensa) e, ao mesmo tempo, facilitar a difusão da cultura e a própria educação do povo. A liberdade de pensamento abrange, pois, todas as formas de comunicação entre pessoas, principalmente a escrita.⁶¹

Aliomar Baleeiro afirma que a imunidade tributária, constitucionalmente assegurada aos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão, nada mais é que forma de viabilização de outros direitos e garantias fundamentais expressos em seu art. 5º, como a livre manifestação do pensamento, a livre manifestação da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independente de censura ou licença (incisos IV e IX), art. 206, II (a liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber), art. 220, parágrafo 1º e 6º (a proibição da criação de embaraço, por lei, à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social e inexistência de

⁵⁹ BALEEIRO, Aliomar. op. cit., 2002, p. 149.

⁶⁰ GOMES, Marcus Lívio. op. cit., p. 210.

⁶¹ CARRAZZA, Roque Antônio. op. cit., 2006, p. 759.

licença de autoridade para a publicação de veículo impresso de comunicação), dentre outros.⁶²

A imunidade, ora referida, deve ser enfocada como instrumento imprescindível à realização do Estado Democrático de Direito, ou seja, à democracia brasileira.⁶³

Um dos escopos da imunidade, no entender de Ives Gandra da Silva Martins, é evitar com que o Estado censure certos tipos de obras e a propagação da educação e cultura pelo país, garantindo a liberdade de expressão.⁶⁴

Conclui-se que o fundamento da imunidade do art. 150, VI, d, da Constituição Federal de 1988 é proteger a liberdade de expressão, liberdade intelectual, liberdade de informação e liberdade de acesso à educação, de forma que a não incidência de impostos estará barateando o custo dos livros, jornais e periódicos e, assim, assegurando direito constitucional.

3.4 Conceito de Livro

A definição clássica de livro, que os dicionários registram, é de que o livro é um objeto elaborado com papel, que contém, em várias páginas encadernadas, informações, narrações, comentários, impressos por meio de caracteres.⁶⁵

Segundo Ruy Barbosa Nogueira, do livro é: um objeto pelo qual se expressam e se transmitem ideias. Pode ser feito de tábuas, de argila, de pergaminho, de papel, de plástico, de pano e etc. O que o caracteriza não é o material de que é fabricado, mas a função que exerce na divulgação do conhecimento e da cultura.⁶⁶

⁶² BALEEIRO, Aliomar. op. cit., 2002, p. 151.

⁶³ BALEEIRO, Aliomar. op. cit., 2002, p. 152.

⁶⁴ CARVALHO, André Castro. op. cit., p. 58.

⁶⁵ WIKIPÉDIA. A Enciclopédia Livre. **Livro**. 07/06/2010. Disponível em: <<http://pt.wikipedia.org/wiki/Livro>> Acesso em: 20 abr. 2010.

⁶⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. "CD-ROM e Imunidade Tributária", in **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 83, 2002, p. 168.

Aliomar Baleeiro é mais preciso ao tentar conceituá-lo junto a jornais e periódicos, orientando-se justamente pelos usos desses signos e suas funções dentro de um contexto social. De acordo com o jurista:

Livros, jornais e periódicos são todos impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitem aquelas idéias, 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.⁶⁷

Entende Roque Antonio Carrazza que a palavra “livro” tem essa acepção clássica, contudo cita, de forma mais exemplificativa, outros objetos que a partir de então poderão também ser considerados livros, estendendo o conceito para além daquele feito de papel.⁶⁸

Cabe mencionar o conceito legal do livro conforme a Lei n. 10.753 de 2003:⁶⁹

Art. 1º Esta Lei institui a Política Nacional do Livro, mediante as seguintes diretrizes:

I - assegurar ao cidadão o pleno exercício do direito de acesso e uso do livro;

II - o livro é o meio principal e insubstituível da difusão da cultura e transmissão do conhecimento, do fomento à pesquisa social e científica, da conservação do patrimônio nacional, da transformação e aperfeiçoamento social e da melhoria da qualidade de vida;

III - fomentar e apoiar a produção, a edição, a difusão, a distribuição e a comercialização do livro;

IV - estimular a produção intelectual dos escritores e autores brasileiros, tanto de obras científicas como culturais;

V - promover e incentivar o hábito da leitura;

VI - propiciar os meios para fazer do Brasil um grande centro editorial;

VII - competir no mercado internacional de livros, ampliando a exportação de livros nacionais;

VIII - apoiar a livre circulação do livro no País;

IX - capacitar a população para o uso do livro como fator fundamental para seu progresso econômico, político, social e promover a justa distribuição do saber e da renda;

⁶⁷ BALEEIRO, Aliomar. op. cit., 1988, p. 196.

⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. “Importação de Bíblias em Fitas – sua Imunidade – Exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal”, in **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 26, 1977, p. 134.

⁶⁹ BRASIL. Lei nº 10.753, de 30 de outubro de 2003. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.753.htm> Acesso em: 10 mai. 2010.

- X - instalar e ampliar no País livrarias, bibliotecas e pontos de venda de livro;
- XI - propiciar aos autores, editores, distribuidores e livreiros as condições necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei;
- XII - assegurar às pessoas com deficiência visual o acesso à leitura.

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**.

Eis que surge o livro eletrônico e o questionamento sobre o alcance da imunidade tributária em estudo na presente monografia, os livros eletrônicos devem ser equiparados ao livro comum para fins de imunidade?

O livro eletrônico é o chamado “livro digital”, ou seja, é um produto de mesmo conteúdo de um livro de papel, todavia, com a possibilidade de interpretação pelo usuário em diversos meios digitais. Possui a mesma função de um livro normal: transmitir informações, contudo, de maneira mais dinâmica e difundida.⁷⁰

E, atualmente a discussão em torno do alcance da imunidade tributária frente aos novos meios eletrônicos, acirrou por causa do surgimento de novo livro eletrônico, chamado de Kindle. Ele foi criado pela empresa Amazon e por meio do site da empresa você procura e compra seus livros favoritos para ler no seu kindle, sem precisar de um centímetro de papel e com o kindle você tem possibilidade de

⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. São Paulo: IOB, 1998, p. 95.

assinar revistas, jornais e blogs famosos também, claro que mediante pagamento, mas o acesso à rede sem fio não tem custo.⁷¹

São exemplos de livros eletrônicos: os discos, os disquetes, os CD-ROM, os slides, os videocassetes, os DVDS, Kindle, os filmes e a internet, dentre outros. Estes também são veículos de ideias, ou seja, transmitem informações, e acabam até por substituírem os livros comuns.

O que se deve levar em consideração é que os livros eletrônicos estarão à disposição de todos, em qualquer parte ou lugar, situação compreensível em pleno século XXI, haja vista o avanço tecnológico.

Coloca-se, então, a questão de saber se os “livros eletrônicos”, que possuem as mesmas características e os mesmos conteúdos dos livros comuns, ou seja, feitos de papel, estarão sob o amparo da imunidade tributária do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal e do art. 9, IV, “d”, do Código Tributário Nacional.

3.5 Interpretação

A interpretação quanto ao alcance da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Carta Magna e do art. 9, IV, d, do Código Tributário Nacional está longe de uma convergência entre os renomados doutrinadores.

O problema acerca do alcance é complexo, pois, como justificar que os livros da acepção clássica gozam de imunidade tributária e que os livros eletrônicos não possuem esse benefício, sendo que ambos possuem a mesma função.

A doutrina se divide em duas formas de interpretações da norma do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, e do art. 9, IV, “d”, do Código Tributário Nacional, a corrente majoritária é mais ampla, e defende o alcance da imunidade aos novos

⁷¹ KINDLE. **Leitura Privada**. Disponível em: <<http://leituraprivada.wordpress.com/2009/04/29/kindle-o-que-e/>> Acesso em: 14 mar. 2010.

meios eletrônicos e a corrente minoritária que é mais restritiva, refutando esta extensão.

Questiona-se então: o livro eletrônico deve ser interpretado como livro? Este deve ser interpretado de maneira mais restritiva ou ampla?

A corrente majoritária afirma que o alcance da imunidade tributária aos livros eletrônicos se baseia principalmente no princípio constitucional da máxima efetividade, pois devemos adequar a norma do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal e do art. 9 IV, “d”, do Código Tributário Nacional com realidade da sociedade. E, como sabemos, a sociedade evolui. Ou seja, caso não haja uma interpretação mais ampla, acredita-se que ocorrerá um esvaziamento da norma.

Por outro lado, a corrente minoritária, mais formal, rejeita a extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos, alegando que a norma em questão é expressa e clara, não havendo necessidade de discussão. Ou seja, a imunidade tributária não alcança os novos meios eletrônicos.

No próximo capítulo (cap. 4) será melhor desenvolvido as doutrinas tributárias, no que se refere à extensão da imunidade tributária frente aos novos meios eletrônicos, especificando o posicionamento dos principais doutrinadores desta área. Para que, ao final, cheguemos a uma conclusão coerente acerca do alcance da norma tributária que é objeto de grandes discussões, levando em consideração que este tema não é pacífico.

4. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA FRENTE AOS NOVOS MEIOS ELETRÔNICOS

4.1 Doutrina

Neste capítulo serão apresentadas doutrinas tributárias referentes ao tema da imunidade tributária quanto ao seu alcance frente aos novos meios eletrônicos. Para tanto, serão feitas alusões aos renomados doutrinadores desta matéria.

A tese ventilada pelo eminente Professor da Universidade do Estado do Rio de Janeiro Ricardo Lobo Torres é a mais contundente no sentido do não abrigo dos livros eletrônicos, periódicos e jornais na imunidade em debate. Para o autor, o cerne da questão envolve o fato de o produto possuir ou não texto impresso em papel, cuja característica faz-se necessária e imperiosa.⁷²

O autor também defende que o norte do dispositivo constitucional do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal é baratear o custo dos livros, para, em decorrência disso, facilitar o acesso à leitura e a difusão cultural. Dessa maneira, esse dispositivo se trataria não de uma imunidade tributária, e sim de uma hipótese de não incidência constitucional, constituindo-se num privilégio do cidadão.⁷³

Além disso, alega que os computadores são tecnologia de alto custo, destinados somente às camadas de poder aquisitivo mais elevado. E, fundamenta, inclusive, que a proteção da liberdade é uma finalidade secundária da imunidade.⁷⁴

Segundo Ricardo Lobos Torres, ao conceituar “livro”, o autor estipula duas características intrínsecas para se obter a imunidade tributária:

Duas, portanto, são as características essências do conceito de livro: a base física constituída por impressão em papel e a finalidade espiritual de criação de bem cultural ou educativo. Extraem-se daí

⁷² MARTINS, Ives Gandra. op. cit., p. 369.

⁷³ MARTINS, Ives Gandra. op. cit., p. 368.

⁷⁴ MARTINS, Ives Gandra. op. cit., p. 365.

dois corolários: a) não é imune o livro que não tenha finalidade cultural; b) não é protegido pela não-incidência constitucional o objeto que, não sendo fisicamente livro, se integre idealmente ao seu corpo.⁷⁵

Ou seja, para o autor é necessário que para fazer jus ao benefício da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal é obrigatório que o livro tenha sua base física feito de papel e possua finalidade cultural.

Além disso, me reportando ao argumento trazido por Ricardo Lobo Torres que função do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal é baratear custo com o intuito de facilitar o acesso aos livros e difundir a cultura, este é equivocada, pois os livros não são de tão fácil acesso popular. Segundo Aliomar Baleeiro, um livro científico de Direito Tributário Brasileiro, pode chegar a um valor de R\$ 204,00 (duzentos e quatro reais), ou seja, quase que 50% do salário mínimo. Outros livros, como os literários, também chegam a custar cerca de R\$ 70,00 (setenta reais), ou seja, valor significativo para boa parte da população brasileira.⁷⁶

Importante mencionar a ressalva feita por André Castro Carvalho; este afirma não acreditar que a falta de inclusão dos livros eletrônicos sob o pálio da imunidade deva se dar em virtude do barateamento dos livros: se o objetivo fosse baratear os custos dos livros, conseqüentemente a eliminação do material “papel” para o meio digital seria o meio mais viável.⁷⁷

Significa dizer, que os livros eletrônicos seriam o melhor meio para facilitar o acesso à leitura e difundir a cultura, ao invés dos livros feitos de papeis.

Ricardo Lobo Torres também assegura em sua tese contrária à aplicação da imunidade tributária aos livros eletrônicos porque estes possuem a interação com o usuário, ou seja, afirma que o livro eletrônico comercializado sob a forma de CD-ROM, é um hipertexto que – lógica, operacional e finalisticamente – difere do texto do livro impresso em papel. Os livros eletrônicos permitem ao usuário interagir com o

⁷⁵ MARTINS, Ives Gandra. op. cit., p. 367.

⁷⁶ BALEEIRO, Aliomar. op. cit., 2002, p. 153.

⁷⁷ CARVALHO, André Castro. op. cit., p. 140.

programa e utilizar as informações inclusive para a correção ortográfica dos trabalhos preparados em computador.⁷⁸

Por fim, Ricardo Lobo Torres e Oswaldo Othon de Pontes Saraiva garantem que a norma constitucional prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal tem como objetivo baratear o custo em detrimento da difusão cultural e da liberdade de expressão quando sopesados. E, defende o autor que esse tipo de tecnologia já existia em 1998, na promulgação da Constituição Federal, e que a falta de menção a esses bens deve-se, principalmente, à preferência legislativa da época.⁷⁹

Segundo a tese de Eurico Marcos Diniz de Santi também rejeita o alcance da imunidade tributária aos livros eletrônicos. Este admite a existência de ambiguidade no que concerne ao termo livro, porém, classifica como livro apenas o convencional (feito em papel) – o CD-ROM seria objeto não concernente à esfera do termo de significações possíveis do vocábulo “livro”. Expressa que:

O fato é que “livro” é livro e “CD-ROM” é CD-ROM. E advirta-se: por trás de singela afirmação está o peso da Escolástica, que na busca de compreender o significado da palavra de Deus cunhou, em séculos de reflexão, os conceitos de uso e menção. Dizer que “livro” é livro, pois, não é mero jogo de palavras; significa afirmar que o suporte físico “livro” significa que o objeto livro. Por isso Lúcia Santaella afirma que além de ser diverso do signo, o objeto é também aquilo que determina o signo. Assim sendo, o signo representa o objeto porque, de algum modo, é o próprio objeto que determina o signo. Assim sendo, o signo representa o objeto porque, de algum modo, é o próprio objeto que determina essa representação. Quer dizer, é porque surgiu um objeto diferente de livro que ele foi chamado de CD-ROM; fosse idêntico, não seria necessário outro nome. Por isso, quando quero um livro peço um “livro”; se quero um CD-ROM, peço um “CD-ROM”.⁸⁰

Discordando das alegações de Eurico de Santi, André Castro Carvalho entende que o livro é um veículo, cujo suporte pode ser, por exemplo, papel ou CD-ROM. Ambos se enquadram como suportes comunicacionais e se possuíram a

⁷⁸ MARTINS, Ives Gandra. op. cit., p. 364.

⁷⁹ MARTINS, Ives Gandra. op. cit., p. 362.

⁸⁰ MACHADO, Hugo de Brito. “Tributação e Imunidade dos chamados “Livros Eletrônicos”, in **Imunidade tributária do Livro Eletrônico**. São Paulo: IOB, 1998, p. 58.

mesma finalidade de difusão da cultura merecem o benefício da imunidade tributária disposta no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal.⁸¹

Outro argumento trazido pelo autor Eurico de Santi é quanto à durabilidade. Este defende que os CD-ROMS têm durabilidade de, em média, cinco anos, ao passo que o livro em papel de, em média, cem anos.⁸² Andre Castro Carvalho, no entanto, discorda em parte da tese de Eurico em alguns pontos. Este relata que é inegável que um CD-ROM possua menor durabilidade e maior dificuldade de conservação em comparação a um livro em papel. Porém, por outro lado, o livro eletrônico pode ter duração indeterminada na medida em que pode ser armazenado em diversos outros suportes (memória rígida fixa ou móvel de computadores ou servidores), garantindo, desse modo, a preservação da substância do objeto (a obra intelectual propaganda).⁸³

E, mais: numa visão mais abrangente, não haverá mais o fenômeno da “obra rara”, visto que qualquer obra poderá facilmente ser armazenada, difundida e conservada em diversos computadores e servidores ao redor do mundo, a custo e espaço mínimos.⁸⁴

Outra tese abordada é a de Heleno Taveira Tôrres e Vanessa Nobell Garcia. A tese dos ilustres juristas abarca alguns argumentos não comentados até o presente momento, como a correlação da imunidade com o princípio da isonomia, que seria mais um privilégio odioso que, ao pregar a vedação de tributar, pode estabelecer injustiças fiscais.⁸⁵ Entretanto, as imunidades existem para garantir alguns direitos fundamentais, visando a coibir abusos dos entes que possuem a competência tributária para a instituição de tributos. Devido a este fato, não se confundem os princípios, porém, guardam certa carga axiológica com estes enunciados principiológicos, considerando que se relacionam com os valores constitucionais protegidos.⁸⁶

⁸¹ CARVALHO, André Castro. op. cit., p. 133.

⁸² MACHADO, Hugo de Brito. op. cit., p. 51-61.

⁸³ CARVALHO, André Castro. op. cit., p. 135.

⁸⁴ CARVALHO, André Castro. op. cit., p. 135.

⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. op. cit., p. 73-86.

⁸⁶ TORRES, Heleno Taveira e NOBELL, Vanessa Garcia. **Tributação e Imunidade** cit. (nota 82 supra), p. 76-77.

Os autores em destaque condicionam às imunidades tributárias, os autores condicionam a carga axiológica da imunidade do art. 150, VI, “d”, da Lei Maior ao barateamento dos livros, obtendo como resultado a facilidade de acesso e a difusão cultural.⁸⁷

André de Castro Carvalho discorda da concepção da imunidade em tela servir principalmente ao barateamento dos veículos propagadores de ideias. Conforme, já exposto, há também ideais políticos na defesa da liberdade de expressão por detrás deste imperativo legal, além da facilitação de acesso citada pelos autores. Diante disso, vemos que não há uma hierarquia entre os valores “barateamento”, “facilidade de acesso” e “difusão cultural”, respectivamente nesta ordem. É um dispositivo que agrega a satisfação de todos esses escopos concomitantemente, sem interdependência ou hierarquia.⁸⁸ Diversamente, entendem implicitamente os autores que há sim, uma hierarquia, e o princípio da isonomia ocuparia lugar de destaque na definição da abrangência das imunidades como um proto-princípio.⁸⁹

Segundo Heleno Taveira e Vanessa Nobell é incabível a extensão das imunidades aos livros eletrônicos, mormente em virtude de não se tratar de não se tratar de um elenco exemplificativo, mas taxativo.⁹⁰

Com esse entendimento, aplicam limites à interpretação da imunidade em questão, não podendo abarcar outros meios tecnológicos dado que seriam apenas uma evolução dos bens de consumo cibernéticos; ademais, demonstraria inequívoca capacidade contributiva superior, sem que, com a tributação desses bens, os desideratos constitucionais fossem mutilados.⁹¹ Ou seja, entendem que os princípios da isonomia e da capacidade contributiva devem prevalecer, tributando-se os livros eletrônicos.⁹²

⁸⁷ TORRES, Heleno Taveira e NOBELL, Vanessa Garcia. op. cit., p. 79.

⁸⁸ CARVALHO, André Castro. op. cit., p. 128.

⁸⁹ CARVALHO, André Castro. op. cit., p. 81.

⁹⁰ TORRES, Heleno Taveira e NOBELL, Vanessa Garcia. **Tributação e Imunidade** cit. (nota 82 supra), p. 80.

⁹¹ TORRES, Heleno Taveira e NOBELL, Vanessa Garcia. op. cit., p. 81.

⁹² CARVALHO, André Castro. op. cit., p. 129.

Além disso, os autores alegam que à Constituição caberia a menção expressa em seu texto, e, assim não o fez.⁹³

Importante ressaltar, que não é possível a aplicação do argumento nesse caso por duas razões: a primeira porque a imunidade em tela é objetiva, devendo, de antemão, imunizar os objetos que se enquadram na prescrição legal. O princípio da capacidade contributiva aparece de forma complementar para a realização da proteção constitucional, não sendo esse o fundamento do preceito imunizador. Ademais, auferir a capacidade contributiva seria uma empreitada difícil, fazendo-se mister a análise casuística em detrimento da segurança jurídica que deve ser inerente às normas constitucionais.⁹⁴

Importante frisar, que a argumentação trazida privilegia apenas o barateamento dos custos dos livros. E, que a falta de imunidade poderia proporcionar uma tributação excessiva dos objetos, tornando-os ineficazes na divulgação do pensamento.⁹⁵

Segundo Heleno Taveira e Vanessa Nobell entendem que o instituto visa tributar a materialidade, e não a imaterialidade. Esta ideia de tributar a materialidade, ou seja, o suporte inviabiliza o resguardo constitucional de liberdade de expressão e manifestação da cultura e pensamento sobreditos.⁹⁶

A materialidade – os suportes – e o conteúdo imaterial – obras de criação da capacidade científica humana – são, nesse caso, interdependentes entre si (só o suporte – ou somente o conteúdo imaterial – não caracteriza a divulgação do pensamento). Não poderá advir da interpretação da norma constitucional a restrição de certos aspectos, como a tributação em virtude da materialidade, afinal, os livros em papel não são imunes apenas por causa do papel (dado que, conforme supra-mencionado, um livro com apenas folhas de papel em branco não é livro), e sim por

⁹³ TORRES, Heleno Taveira e NOBELL, Vanessa Garcia. op. cit., p. 82.

⁹⁴ TORRES, Heleno Taveira e NOBELL, Vanessa Garcia. op. cit., p. 84-85.

⁹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. op. cit., p. 92.

⁹⁶ TORRES, Heleno Taveira e NOBELL, Vanessa Garcia. op. cit., p. 85.

serem livros (ou seja, ideias e expressão do pensamento impresso em papel, sem dissociação entre esses elementos).⁹⁷

Outra tese que merece destaque é a do ilustre Procurador da Fazenda Nacional Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho que possui simpatia ao entender pela não imunidade dos produtos eletrônicos.⁹⁸

Sustenta o autor que os princípios constitucionais que atuam subsidiariamente com a imunidade trazida à baila não beneficiam os outros meios de comunicação, como rádio, TV e cinema, pois “não há preponderância da mídia escrita sobre o suporte papel.”⁹⁹ Os suportes não guardam relação com a mídia escrita, ao contrário do que acontece com os “livros eletrônicos”: ainda que mediante o meio digital, eles guardam relação com a mensagem e a mídia escrita, diferenciando-se dos livros em papel apenas no processo de elaboração.¹⁰⁰

O autor também faz menção relativo a finalidade do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal afirmando ser esta o barateamento dos preços,¹⁰¹ porém este argumento não merece prosperar, uma vez, já citado acima os livros eletrônicos possuem um custo mais barato do que os livros feito de papel.

O renomado Procurador da Fazenda Nacional prevê a evolução tecnológica, e se diz propenso a aceitar a era digital, com a cautela de, para tanto, ser criada uma respectiva Emenda Constitucional regulando o assunto. Com isso, o barateamento dos custos viria automaticamente, inclusive para as classes mais pobres, em virtude dos benefícios tecnológicos na transmissão da informação.¹⁰²

Uma questão que deve suscitada é se realmente esperar a regulação legislativa, que é extremamente lenta e burocrática vai resolver os anseios que atingem a esfera tática?

⁹⁷ CARVALHO, André Castro. op. cit., p. 131.

⁹⁸ MAXIMILIANO, C. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 103-105.

⁹⁹ SARAIVA FILHO, O.O.P. “A Não-extensão da Imunidade aos Chamados Livros, Jornais e Periódicos Eletrônicos”, in **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 33, 1998, p. 134.

¹⁰⁰ OLIVEIRA, Y.D. **A Imunidade do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal abrange ou não o denominado Livro Eletrônico?** cit. (nota 82 supra), p. 134.

¹⁰¹ OLIVEIRA, Y.D. op. cit., p. 276.

¹⁰² SARAIVA FILHO, O.O.P. op. cit., p. 138.

Dessa forma, a doutrina de Carlos Maximiliano demonstra a improbidade dessa posição de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, ensinando que a jurisprudência só será deveras efetiva e eficaz se obtiver uma capacidade de adaptar as normas já vigentes no contexto, tendo-se em vista as vicissitudes ocorridas com o passar do tempo. A aplicação inteligente das normas é que ressaltará a sua observância, sendo desnecessária a edição constante de outras normas para regular todas as situações – até porque nem mesmo o Direito poderá prever essas mutações sociais.¹⁰³

Importante ressaltar, por derradeiro, Ives Gandra da Silva Martins já explicou que seu anteprojeto no tocante às imunidades não foi rejeitado, na verdade ainda não foi submetido à análise.¹⁰⁴

Outro ponto que não pode ser acolhido é quanto ao possível comprometimento do futuro da fiscalidade no caso de se imunizar os livros eletrônicos. Não se pode priorizar o futuro da fiscalidade em detrimento da liberdade de expressão, pois o Estado terá outras oportunidades de arrecadação sem tolher direitos fundamentais.¹⁰⁵

Segundo André Castro Carvalho é necessário antes de se priorizar a fiscalidade, ter-se em mente os valores constitucionais de difusão da cultura e manifestação do pensamento. Se o tributo vier na contramão desses princípios, será cristalino o seu uso indevido para os fins de censura, correndo o risco de o intervencionismo estatal sobrepor-se à livre difusão das ideias:

Ademais, os apelidados livros, jornais e periódicos eletrônicos, contidos em CD-ROM ou disquetes, transitam livremente pelas redes de computadores, através da Internet, não sofrendo qualquer intervencionismo estatal.¹⁰⁶

¹⁰³ MAXIMILIANO, C. op. cit., p. 61.

¹⁰⁴ MARTINS, I.G.S. **Imunidades Tributárias**. n. 4, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 108-109.

¹⁰⁵ MACHADO, H.B. **Imunidade Tributária** cit. (nota 82), p. 99.

¹⁰⁶ SARAIVA FILHO, O.O.P. op. cit., p. 140.

As teses até o presente momento seguem a linha mais restrita do constitucionalismo, ou seja, refutando o alcance da imunidade tributária aos livros eletrônicos.

Em recente reportagem feita pela jornalista Laura Ignácio extraída do jornal Valor Econômico, do dia 07.05.2010, o Tribunal isentou livros eletrônicos de tributos. Nesta matéria a editora de uma tradicional escola de inglês paulista conseguiu na Justiça uma liminar que a libera do pagamento de Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido relativos à comercialização de livros em CDs e DVDs. A liminar é um precedente importante, principalmente em relação à CSLL, por ser uma das primeiras nesse sentido. Além disso, com a chegada de livros eletrônicos ao mercado brasileiro a discussão desse tipo de tributação torna-se ainda mais relevante.¹⁰⁷

No próprio Supremo Tribunal Federal, no recurso extraordinário n. 324.600, o Ministro Dias Toffoli se manifestou contrário ao alcance da imunidade tributária frente aos livros eletrônicos, porém no mesmo processo o Ministro Nery Júnior decidiu pela isenção, considerando a finalidade do dispositivo constitucional. “A norma que prevê a imunidade visa facilitar a difusão das informações e cultura, garantindo a liberdade de comunicação e pensamento alcançando os vídeos, fita-cassetes, CD-ROM”.

4.2 Jurisprudência

Neste capítulo serão analisadas as jurisprudências referentes à aplicação da imunidade tributária do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, aos livros eletrônicos. Para, principalmente, entendermos como os Tribunais vêm se posicionando quanto à questão suscitada.

¹⁰⁷ VALOR ON-LINE. Tribunal isenta livros eletrônicos de tributos. Disponível em: <http://www.valoronline.com.br/?impresso/legislacao_&_tributos/197/6254510/tribunal-isenta-livros-eletronicos-de-tributos> Acesso em 08 mai. 2010.

Não é apenas na doutrina que há divergências sobre o alcance da imunidade tributária frente aos novos meios eletrônicos. Estas também aparecerem nas jurisprudências, conforme será abaixo demonstrado.

Em julgamento do Recurso Extraordinário nº 324.600, o responsável pela guarda da Constituição decidiu que a imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da Carta citada, não é estendida a outros insumos que não seja o papel destinado a sua impressão, suprimindo, dessa forma, a extensão de tais livros eletrônicos chamados de CD-ROMS, que trazem informações como os feitos de papel, ferindo de forma abrupta o princípio da divulgação de ideias.

Em 05.03.10, com o relator Ministro Dias Toffoli, se manifestou contrariamente a extensão da imunidade tributárias dos livros em papéis aos livros em formato eletrônico. O Ministro Dias Toffoli alegou que a jurisprudência da Corte é no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal, não abrange outros insumos que não os compreendidos na acepção da expressão “papel destinado a sua impressão”.

Sobre o referido tema e no sentido contrário à extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos, os Ministros Moreira Alves, Néri da Silveira e Ellen Gracie entendem:

Tributário. Imunidade conferida pelo art. 150, VI, "d" da Constituição. Impossibilidade de ser estendida a outros insumos não compreendidos no significado da expressão 'papel destinado à sua impressão'. Precedentes do Tribunal. - Incabível a condenação em honorários advocatícios na ação de mandado de segurança, nos termos da Súmula 512/STF. Agravos regimentais desprovidos (RE nº 324.600/SP - AgR, Primeira Turma, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ de 25/10/02).

ISS. Imunidade. Serviços de confecção de fotolitos. Art. 150, VI, "d", da Constituição. - Esta Corte já firmou entendimento (título exemplificativo, nos RREE 190.761, 174.476, 203.859, 204.234, 178.863) de que apenas os materiais relacionados com o papel - assim, papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto - estão abrangidos pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "d", da Constituição. - No caso, tratasse de prestação de serviços de

composição gráfica (confeção de fotolitos) (fls. 103) pela recorrida a editoras, razão por que o acórdão recorrido, por ter essa atividade como abrangida pela referida imunidade, e, portanto, ser ela imune ao ISS, divergiu da jurisprudência desta Corte. Nesse sentido, em caso análogo ao presente, o decidido por esta 1ª Turma no RE 230.782. Recurso extraordinário conhecido e provido (RE nº 229.703/SP Primeira Turma, Relator o Ministro Moreira Alves, DJ de 17/2/02).

Recurso extraordinário inadmitido. 2. Imunidade tributária. Art. 150, VI, d, da Constituição Federal. 3. A jurisprudência da Corte é no sentido de que apenas os materiais relacionados com o papel estão abrangidos por essa imunidade tributária. 4. Agravo regimental a que se nega provimento (AI nº 307.932/SP - AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Néri da Silveira, DJ de 31/8/01).

No Recurso Extraordinário nº 416.579, publicado no Diário Oficial em 08.02.10, o Ministro relator Joaquim Barbosa entendeu que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, não aplica ao CD-ROM. Em seu voto, o Ministro alega que a orientação firmada por esta Corte interpreta o art. 150, VI “d”, da Constituição Federal, de forma a restringir a salvaguarda constitucional aos estritos contornos dos objetos protegidos: livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Ou seja, a imunidade não abrange elementos que fujam à estrita classificação como livros, jornais ou periódicos e o papel destinado à sua impressão.

O Ministro Joaquim Barbosa também afirma em seu voto que: “dado que o suporte físico que funciona como mídia CD-ROM não se confunde e não pode ser assimilado ao papel”.

Ainda neste sentido, o Ministro Cezar Peluso no Agravo de Instrumento no Recurso Extraordinário nº 530.958 também entende pela não extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos; Veja-se, *in verbis*, a decisão publicada em 31.03.2005:

1. Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que, na instância de origem, indeferiu processamento de recurso extraordinário contra acórdão que não reconheceu imunidade tributária de livro eletrônico em forma de CD ROM. Sustenta a recorrente, com base no art. 102, III, a, violação ao art. 150, IV, d, da Constituição Federal. 2. Inconsistente o recurso. O acórdão recorrido está em conformidade com a orientação sumulada desta Corte, no

sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Carta Magna, alcança tão somente os filmes e papéis tidos por necessários à publicação de livros, jornais e periódicos, tais como o papel fotográfico, inclusive o destinado a fotocomposição por laser, os filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas, e o papel para telefoto (súmula 657). 3. Ante o exposto, nego seguimento ao agravo (art. 21, § 1º, do RISTF, art. 38 da Lei nº 8.038, de 28.05.90, e art. 557 do CPC). (RE 530.958, Relator Ministro Cezar Peluso, DJ e, 31.05.2005).

Em decisão proferida pelo Ministro Eros Grau no Recurso Extraordinário nº 282.387, publicado no Diário Oficial em 08.06.06, entendeu pelo seu provimento não estendendo a imunidade tributária do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal aos livros técnicos de informática. Este entende que a imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, está restrita apenas ao papel ou aos materiais a ele assemelhados, que se destinem à impressão de livros, jornais e periódicos. Veja-se a ementa:

IMUNIDADE. CD - ROM. Livros impressos em papel, ou em CD - ROM são alcançados pela imunidade da alínea "d" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. A Portaria MF 181/89 - na qual se pretende amparado o ato impugnado - não determina a incidência de imposto de importação e IPI sobre disquetes, CD - ROM, nos quais tenha sido impresso livros, jornais ou periódicos. Remessa necessária improvida. (RE nº 282.387/RJ - Rio de Janeiro, Relator o Ministro Eros Grau, DJ de 08/06/06)”.

Nessa linha de pensamento, seguem abaixo algumas jurisprudências contrárias à tese da aplicação da imunidade tributária do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal de 1988.

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. CREDITAMENTO. INSUMOS UTILIZADOS NA CONFECÇÃO DE JORNAIS, LIVROS E PERIÓDICOS. AGRAVO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. Em se tratando de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, a imunidade tributária abrange, exclusivamente, materiais assimiláveis ao papel. 2. Impossibilidade do reexame de provas: incidência da Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal. (RE nº 372.645/SP – São Paulo, Relatora Ministra Carmen Lúcia, Primeira Turma, DJ de 13.11.2009).

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE. IMPOSTOS. LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. ART. 150, VI, "D", DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. INSUMOS. O

Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que a garantia constitucional da imunidade tributária inserta no art. 150, VI, "d", da Constituição do Brasil, estende-se, exclusivamente tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, em consequência, para esse efeito, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE nº 495.385 AgR / São Paulo, Segunda Turma, Relator Ministro Eros Grau, DJ de 23.10.2009).

Tributário. Imunidade conferida pelo art. 150, VI, "d" da Constituição. Impossibilidade de ser estendida a outros insumos não compreendidos no significado da expressão "papel destinado à sua impressão". Precedentes do Tribunal. Para se concluir sobre a alegação da parte agravante de que as chapas de gravação utilizadas na produção do jornal equivalem a papel fotográfico, faz-se mister a análise de fatos e provas, procedimento inviável em sede de recurso extraordinário (Súmula 279). Agravo regimental desprovido. (RE 244.698 AgR – São Paulo, Relatora Ministra Ellen Gracie, Primeira Turma, DJ de 31.08.2001).

IPI. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. Insumos destinados à impressão gráfica. - O Plenário do Supremo Tribunal entendeu que a imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da CF., abrange somente o papel e os filmes fotográficos destinados à composição de livros, jornais e periódicos (RREE 174.476-SP, 190.761-SP e 178.863-SP). Recurso Extraordinário conhecido e provido. (RE 226.441 / RS – Rio Grande do Sul, Relator Octavio Gallotti, Primeira Turma, DJ de 21.08.2001).

LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 150, VI, D, DA CONSTITUIÇÃO. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, em recentes julgamentos (RE 190.761 e 174.476), versando a imunidade prevista no dispositivo constitucional em referência, entendeu ser ela restrita, no que tange a equipamentos e insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, ao papel ou a qualquer outro material assimilável a papel utilizado no processo de impressão. Acórdão que dissentiu desse entendimento ao entender estar ao abrigo do privilégio constitucional tintas e filmes fotográficos, que, evidentemente, não são assimiláveis ao papel de impressão. Conhecimento e provimento do recurso. (RE 267.690/ SP – São Paulo, Relator Ministro Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ de 10.08.2000).

Até o presente momento, foram apresentadas diversas decisões que são contrárias ao alcance da imunidade tributária do art. 150, VI, "d", da Constituição Federal frente aos livros eletrônicos. No entanto, o Poder Judiciário não resolveu a questão suscitada de maneira uniforme, dando margem à outra interpretação, ou seja, aquela favorável a extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos.

Dessa forma, o Supremo Tribunal Federal também já se manifestou favorável ao alcance da imunidade tributária do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, frente aos novos meios eletrônicos como, por exemplo, através da decisão do Ministro Marco Aurélio, publicado no Diário Oficial em 12.12.1997:

IMUNIDADE - IMPOSTOS - LIVROS - JORNAIS E PERIÓDICOS - ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "D", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos com são os filmes e papéis fotográficos. (RE nº 174.476/SP – São Paulo, Tribunal Pleno, Relator Marco Aurélio, DJ de 12.12.1997).

O Ministro Maurício Corrêa compreendeu no julgamento do Recurso Extraordinário nº 203.859, publicado no Diário Oficial em 24.08.01 adepto à aplicação da imunidade tributária aos insumos utilizados na confecção de jornais.

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. JORNAIS, LIVROS E PERIÓDICOS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSUMO. EXTENSÃO MÍNIMA. Extensão da imunidade tributária aos insumos utilizados na confecção de jornais. Além do próprio papel de impressão, a imunidade tributária conferida aos livros, jornais e periódicos somente alcança o chamado papel fotográfico - filmes não impressionados. Recurso extraordinário parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.” (RE nº 203.859/SP – São Paulo, Tribunal Pleno, Relator Maurício Corrêa, DJ de 24.08.01).

O Ministro Carlos Madeira se posicionou completamente a favor no que se refere ao alcance da imunidade tributária aos livros eletrônicos, e afirmou que deve ser feita uma interpretação mais ampla da norma constitucional – art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal.

IMUNIDADE TRIBUTARIA. LIVRO. CONSTITUIÇÃO, ART. 150, INCISO III, ALINEA 'D'. 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 de obra, sem restrição, dos valores que o formam e que a Constituição protege. (RE nº 102.141-RJ – Rio de Janeiro, Segunda Turma, Relator Ministro Carlos Madeira, DJ 18.11.1995).

O Tribunal Estadual do Rio de Janeiro já se posicionou adepto do alcance da imunidade tributária do art. 150, VI. “d”, da Carga Maior. Veja a decisão proferida pelo Desembargador Celso Guedes na apelação cível do processo nº. 1996.001.01801.

Apelação Cível. Mandado de Segurança. Imunidade Concernente ao ICMS. Inteligência do art. 150, VI. “d”, da Constituição Federal. Comercialização do dicionário Aurélio Eletrônico por processamento de dados, com pertinência exclusiva ao seu conteúdo cultural – software. A lição de Aliomar Baleeiro: os livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitem aquelas idéias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos em Braille destinados a cegos. A limitação do poder de tributar; respaldo e inspiração no princípio no tax on knowledges. Segurança concedida. Sentença reformada, tão-somente para afastar a condenação em honorários advocatícios, ante os encerramentos das Súmulas 512 e 105, dos egrégios Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça. Recurso provido parcialmente. (Apelação Cível nº 1996.001.01801, Relator Desembargador Celso Guedes, Quarta Câmara Cível, DJ em 17.06.1997).

Em decisão proferida pelo Relator João Pedro Gebran Neto, do Tribunal Regional da 4ª Região, publicado no Diário Oficial em 25.10.2000, este explanou aderente à corrente favorável ao alcance da imunidade tributária aos livros eletrônicos, tendo em vista que não se deve prejudicar a manifestação da comunicação.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. JORNAL. CD-ROM. 1. O fato de o jornal não ser feito de papel, mas veiculado em CD-ROM, não é óbice ao reconhecimento da imunidade do artigo 150, VI, d, da CF, porquanto isto não o desnatura como um dos meios de informação protegidos contra a tributação. 2. Interpretação sistemática e teleológica do texto constitucional, segundo a qual a imunidade visa a dar efetividade aos princípios da livre manifestação de pensamento, de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, de acesso à informação e aos meios necessários para tal, o que deságua, em última análise, no direito de educação, que deve ser fomentado pelo Estado visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho, havendo liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o

saber (art. 5º, IV, IX, XIV, 205, 206, II, etc. (Apelação Cível nº. 19998.04.01.09.0888-5, Relator João Pedro Gebran Neto, Segunda Turma, DJ em 25.10.2000).

Após análise minuciosa das jurisprudências acima, comprova-se que os Tribunais divergem quanto à aplicação da imunidade tributária aos livros eletrônicos. Alguns tribunais confiam que a imunidade tributária não deve ser estendida aos livros eletrônicos por ferir a norma constitucional, pois a norma é clara e não abrange os livros eletrônicos. Por outro lado, outros tribunais entendem que a imunidade tributária deve alcançar os livros eletrônicos, com o fim de não esvaziar a norma constitucional e dar máxima efetividade à norma, considerando o avanço tecnológico.

No entanto, diante da importância da matéria, considerando que a imunidade tributária é um benefício concedido pela Constituição Federal. É necessário que os Tribunais profiram decisões fundamentadas e conscientes que devem aplicar a norma do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, com o fim que ela se adeque à realidade, principalmente, que a norma cumpra de fato sua função.

CONCLUSÃO

O Poder Judiciário ainda não se manifestou de modo definitivo sobre o alcance da imunidade tributária do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal e do art. 9, IV, “d”, do Código Tributário Nacional, frente aos novos meios eletrônicos.

Ocorre que existem duas correntes doutrinárias a respeito do tema. A corrente majoritária que é aquela a favor da extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos, sendo esta a mais coerente conforme mencionado no capítulo anterior, e a minoritária composta por André de Castro Carvalho e Aliomar Baleeiro principalmente por Ricardo Lobo Torres, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Heleno Taveira Tôres, Vanessa Nobell Garcia, Eurico Marcos Diniz de Santi que defendem a não aplicação da imunidade tributária frente aos novos meios eletrônicos.

Desse modo, fica demonstrado que, mais importante que apenas a expressão “livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão”, são os fins específicos de difusão da cultura e da informação que devem permear o imperativo normativo.

Conclui-se que o objetivo da norma estabelecida no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal e no art. 9, IV, “d”, do Código Tributário Nacional, vedando a instituição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão é resguardar valores que são inerentes ao Estado Democrático de Direito, tais como, o direito de informação, de acesso à cultura e de liberdade de comunicação e pensamento.

Então, se o legislador tivesse a intenção de proibir de forma expressa a extensão da imunidade tributária perante os novos meios eletrônicos, este já teria feito usando os meios processuais cabíveis para afastar completamente o referido privilégio, mas não o fez.

Portanto, percebe-se que se busca a adequação e/ou enquadramento da norma, conforme a evolução da sociedade, ou seja, uma adaptação da ciência do Direito à evolução ocorrida na sociedade no campo tecnológico, sendo esse o maior desafio do aplicador do Direito.

Assim, não se almeja o esvaziamento da norma constitucional tributária, ou seja, que a norma perca a sua essência; muito menos que o “privilégio constitucional” concedido pelo legislador a determinadas pessoas e situações seja aplicado de forma equivocada, prejudicando o Estado de arrecadar seus recursos.

Contudo, é necessário levar em consideração que se os novos meios eletrônicos possuem as mesmas funções dos livros “comuns”, ou seja, de comunicação de ideias, não se pode impedir o alcance a estes novos meios eletrônicos. Caso não ocorra a extensão na situação acima, haverá uma violação direta da nossa Constituição Federal de 1988.

Para melhor compreensão, os novos meios eletrônicos devem ser entendidos como substitutos dos livros “comuns” para também gozarem do benefício da imunidade tributária do art. 150, VI. “d”, da Constituição Federal e do art. 9, IV, “d”, do Código Tributário Nacional.

E podemos observar no desenvolvimento desta monografia que o livro eletrônico possui as mesmas funções de um livro comum, dotado apenas da vantagem tecnológica.

Diante de todo o exposto da presente monografia me filio à corrente favorável ao alcance da imunidade tributária aos novos meios eletrônicos, porém somente naquelas situações que concretamente os livros eletrônicos possuam as mesmas funções dos livros “comuns”, atuando como substituto. Dessa forma, deve ser feito um entendimento mais amplo quanto à imunidade tributária no que diz respeito ao seu alcance, de forma que seja garantido o seu sentido finalístico, ou seja, a liberdade de comunicação, expressamente assegurada pela Constituição Federal.

E, por fim, cabe ressaltar que restringir o seu alcance aos novos meios eletrônicos significa um retrocesso da sociedade brasileira frente ao avanço tecnológico, e contribuir para o aumento da tributação de maneira equivocada.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed., São Paulo: Saraiva, 2009.
- AI nº 307.932/SP. AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Néri da Silveira, DJ de 31/8/01.
- Apelação Cível nº 1996.001.01801, Relator Desembargador Celso Guedes, Quarta Câmara Cível, DJ em 17.06.1997.
- Apelação Cível nº. 19998.04.01.09.0888-5, Relator João Pedro Gebran Neto, Segunda Turma, DJ em 25.10.2000.
- BALEEIRO, Aliomar. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 1980.
- _____. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- _____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BARRETO, Aires Filho; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2. ed., São Paulo: Dialética, 2001.
- BORGES, José. **Fato gerador da obrigação tributária**. 2. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.
- BRANDÃO, Caio Rogério da Costa. **O Poder de Tributar: limitações e o controle difuso de constitucionalidade – Resolução Senatorial**. 09/09/2005. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=805>> Acesso em: 9 set. 2005.
- BRASIL. **Leis Complementares da Constituição**. RDA, nº. 7.
- BRASIL. **Lei nº 10.753, de 30 de outubro de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.753.htm> Acesso em: 10 mai. 2010.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2007.
- _____. “Importação de Bíblias em Fitas – sua Imunidade – Exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal”, in **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 26, 1977.
- CARVALHO, André Castro. **Tributação de Bens Digitais: interpretação do art. 150, VI, d, da Constituição Federal**. 1. ed., São Paulo: MP, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed., São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos da Teoria Geral**. 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2002.

EMYGDIO, Luiz. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 18. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

FALCÃO, Amílcar. **Curso de direito tributário**. 10. ed., São Paulo: Saraiva, 1998.

FERRAZ, Tércio Sampaio. “Livro Eletrônico e Imunidade Tributária”, in **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, nº 22, 1998.

FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de Direito Administrativo**. 13. ed., Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2005.

GOMES, Marcus Lívio. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Volume I. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. Importação de Bíblias em Fitas – sua Imunidade. Exegese do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, in **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 26, 1997.

_____. Livro eletrônico – Imunidade Tributária – Exegese do art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal, in **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**, Machado, Hugo de Brito, São Paulo, IOB, 1998.

KINDLE. **Leitura Privada**. Disponível em: <<http://leituraprivada.wordpress.com/2009/04/29/kindle-o-que-e/>> Acesso em: 14 mar. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. “Tributação e Imunidade dos chamados “Livros Eletrônicos”, in **Imunidade tributária do Livro Eletrônico**. São Paulo: IOB, 1998.

MELIS, Giuseppe. **L’interpretazione nel diritto tributario**. Padova: CEDAM, 2003.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. “CD-ROM e Imunidade Tributária”, in **Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 83, 2002.

_____. **Isenções tributárias**. 1. ed., São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

PODER JUDICIÁRIO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. Disponível em: <<http://www.tjrj.jus.br/>> Acesso em: 27 mai. 2010.

RE nº 102.141-RJ – Rio de Janeiro, Segunda Turma, Relator Ministro Carlos Madeira, DJ 18.11.1995.

RE nº 174.476/SP – São Paulo, Tribunal Pleno, Relator Marco Aurélio, DJ de 12.12.1997.

RE 183.403/SP, 2ª T., Rel. Min. Marco Aurélio, j. 7 de novembro de 2000, DJU 04 de maio de 2001.

RE 192.899, AgR / MG. MINAS GERAIS. AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE. Julgamento: 20/06/2006. Órgão Julgador: Primeira Turma.

RE nº 203.859/SP – São Paulo, Tribunal Pleno, Relator Maurício Corrêa, DJ de 24.08.01.

RE 226.441 / RS – Rio Grande do Sul, Relator Octavio Gallotti, Primeira Turma, DJ de 21.08.2001.

RE nº 229.703/SP Primeira Turma, Relator o Ministro Moreira Alves, DJ de 17/2/02.

RE 244.698 AgR – São Paulo, Relatora Ministra Ellen Gracie, Primeira Turma, DJ de 31.08.2001.

RE 267.690/ SP – São Paulo, Relator Ministro Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ de 10.08.2000.

RE nº 282.387/RJ- Rio de Janeiro, Relator o Ministro Eros Grau, DJ de 08/06/06.

RE nº 324.600/SP, AgR, Primeira Turma, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ de 25/10/02.

RE nº 372.645/SP – São Paulo, Relatora Ministra Carmen Lúcia, Primeira Turma, DJ de 13.11.2009.

RE 454.753 AgR / CE - CEARÁ AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA. Julgamento: 20/04/2010 Órgão Julgador: Segunda Turma.

RE nº 495.385 AgR / São Paulo, Segunda Turma, Relator Ministro Eros Grau, DJ de 23.10.2009.

SILVA, José de Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 21. ed., São Paulo: Malheiros, 2002.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Pesquisa de Jurisprudência**. Disponível em: <[http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=imunidade tributária e insumos&base=baseAcordaos](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=imunidade+tributaria+e+insumos&base=baseAcordaos)> Acesso em: 08 set. 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. 3. ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL. Disponível em:
<<http://www.trf2.jus.br/Paginas/paginainicial.aspx>> Acesso em: 02 mai. 2010.

VALOR ON-LINE. **Tribunal isenta livros eletrônicos de tributos**. Disponível em:
<http://www.valoronline.com.br/?impresso/legislacao_&_tributos/197/6254510/tribunal-isenta-livros-eletronicos-de-tributos> Acesso em 08 mai. 2010.

WIKIPÉDIA. A Enciclopédia Livre. **Livro**. 07/06/2010. Disponível em:
<<http://pt.wikipedia.org/wiki/Livro>> Acesso em: 20 abr. 2010.