



JÉSSICA KELLY DE ARAÚJO OLIVA

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ART. 150, INCISO VI,
ALÍNEA D, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, E SUA APLICAÇÃO AO
LIVRO ELETRÔNICO.

Brasília – DF
2014

JÉSSICA KELLY DE ARAÚJO OLIVA

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ART. 150, INCISO VI,
ALÍNEA D, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, E SUA APLICAÇÃO AO
LIVRO ELETRÔNICO.

Trabalho de dissertação apresentado ao
Curso de Pós-Graduação em Direito
como requisito parcial para obtenção de
título de Especialista em direito tributário.

Brasília – DF
2014

JÉSSICA KELLY DE ARAÚJO OLIVA

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ART. 150, INCISO VI,
ALÍNEA D, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, E SUA APLICAÇÃO AO
LIVRO ELETRÔNICO.

Trabalho de dissertação apresentado ao
Curso de Pós-Graduação em Direito
como requisito parcial para obtenção de
título de Especialista em direito tributário.

Brasília-DF, 1º de abril de 2014

Professor orientador

Membro da banca

Membro da banca

RESUMO

O presente trabalho visa analisar sobre a aplicação da Imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea d, da Constituição Federal, ao livro eletrônico, trata-se de matéria polêmica levando em consideração que a Constituição Federal não diz expressamente que essa imunidade só aplicaria ao “papel” destinado a impressão de livros, jornais e periódicos e também não diz que essa situação imune não se aplicaria aos livros eletrônicos. Dessa forma, será necessário analisar se haverá a prevalência da corrente restritiva, a qual pauta-se na interpretação gramatical da norma ou se haverá a preferência da interpretação extensiva da norma constitucional pautada em uma interpretação teleológica. Logo, precisaremos compreender o que é a Imunidade Tributária, qual é sua densidade normativa, ou seja, qual é o feixe axiológico que fundamenta essa situação imune para ao final concluir pela aplicação ou não aplicação da hipótese imunizante aos livros eletrônicos, os quais são provenientes da revolução tecnológica que se instaurou no contexto social na atualidade e gera inúmeras decisões divergentes no âmbito jurisdicional, tendo em vista que apesar da matéria estar com repercussão geral reconhecida, ainda não há pronunciamento definitivo sobre a matéria prolatado pelo Supremo Tribunal Federal, o qual tem por função ser o Guardião da Constituição.

Palavras-chave: imunidade tributária, livro eletrônico, interpretação gramatical, interpretação teleológica.

ABSTRACT

The present work analyzes on the application of tax immunity provided for in art. 150, section VI, d, of the Constitution and the e-book, it is a controversial matter considering that the Federal Constitution does not expressly say that this immunity would apply only to "paper" for the printing of books, newspapers and periodicals, neither does it immune to this situation would not apply to electronic books. Thus, you need to examine whether there is the prevalence of current restrictive, which is guided in the literal interpretation of the rule or if there will be the preference of the broad interpretation of the constitutional guided by a teleological interpretation of the standard. Therefore, we need to understand what is the Tax Immunity, what is its density rules, e, what is the beam axiological underlying immune to this situation at the end to complete the application or non-application of immunizing hypothesis to eBooks, which are derived technological revolution that brought the social context today and generates numerous divergent decisions under judicial review, given that despite the matter being passed with generally recognized, there is still no definitive pronouncement on the matter by the Supreme Court, which has function is to be the guardian of the Constitution.

Keywords: tax immunity, electronic book, teleological interpretation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	13
2. INTERPRETAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	22
3. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO	36
CONCLUSÃO	62
REFERÊNCIAS	66

INTRODUÇÃO

O direito fundamental à cultura, à educação, à liberdade de expressão e à manifestação do pensamento são os valores-fonte que fundamentam a imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, alínea *d*, da Constituição Federal.

Ocorre que, com as inovações tecnológicas, os livros já não têm como suporte físico unicamente o “papel”, ou seja, na era digital os livros passaram a ser em grande parte eletrônicos, os chamados *e-books*.

Preliminarmente, deve-se constatar que à época da instauração da nova ordem constitucional não havia como prever tais avanços tecnológicos pelo legislador constituinte, de forma a ampliar o campo de incidência da imunidade prevista constitucionalmente, como é abordado a seguir:

Ocorre que, em 1988, quando da promulgação da Constituição Federal, não era este o mundo em que se vivia, a realidade era outra, o art. 150, VI, *d*, garantiu a imunidade em relação à instituição de sob os "livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão", mas foi silente em relação a novas tecnologias ou novos meios de transmissão de conhecimento.¹

Assim, passou-se a questionar no âmbito do ordenamento jurídico vigente se a imunidade tributária expressa no art. 150, inciso VI, alínea *d*, da Constituição Federal, também se estenderia a estes livros.

Vale lembrar que esta imunidade tributária, como obra do legislador constitucional, tem a finalidade de desonerar de impostos situações subjetivas ou objetivas as quais considera relevantes para o desenvolvimento da sociedade e, por via reflexa, do próprio Estado.

Nesse sentido, quando o constituinte originário exonera de tributação o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, o que se

¹NETO, Alexandre de Oliveira. *A Imunidade Tributária do art. 150, VI, d, da CF e os Meios Eletrônicos*. In: Revista tributária e de finanças públicas, v. 18, n. 94, p. 11-33, set./out. 2010.

resguarda são princípios fundamentais voltados à propagação da informação, educação, cultura e à liberdade de expressão.

Assim, essa situação imunizante específica gerou aos operadores do direito e aos contribuintes dúvidas no sentido de saber se a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, d, da Constituição Federal, se aplicaria de imediato aos livros eletrônicos, os quais são uma realidade em nosso cotidiano.

Dessa forma, no Capítulo I deste trabalho nos propusemos a compreender preliminarmente o que seria a imunidade tributária, visando à correta aplicação desta regra desonerativa.

Na verdade, o presente estudo analisa a viabilidade da extensão da imunidade, arbitrada pelo poder constituinte originário ao livro eletrônico através de uma dimensão valorativa, em prol de se extrair a real intenção do legislador constituinte já que ao obstar o Poder de Tributar nessa hipótese entende-se que se esta dando prevalência aos Direitos Fundamentais à Cultura, a Informação, a Educação e a Liberdade de Expressão, conforme a técnica da ponderação de valores (interesses).

Até porque para ocorrência dessa não incidência qualificada despreza-se eventual capacidade contributiva.

Todavia, para se chegar à conclusão sobre a extensão ou não da imunidade tributária ao livro eletrônico, se estruturou ainda no primeiro capítulo deste trabalho voltado para a hermenêutica jurídica da Imunidade Tributária, em prol de obter sua dimensão valorativa, ou seja, busca-se nesse capítulo compreender os diversos métodos de interpretação das normas com o fim de obter o melhor alcance destas para a situação imune.

Ademais, o ordenamento jurídico brasileiro tem por fundamento o princípio da dignidade humana, previsto no artigo 1º, inciso III, da Constituição Federal, razão pela qual salvaguardar a difusão da cultura e a transmissão do conhecimento, como expressão dos valores contidos nos princípios constitucionais da liberdade de expressão e de pensamento (art. 5º, incisos. IV, IX e art. 220 da

CF), à luz da razoabilidade e proporcionalidade, a princípio, terá prevalência face ao poder de tributar atribuído constitucionalmente ao ente federado.

No segundo capítulo será abordada a interpretação da imunidade tributária, visando fornecer ao leitor critérios de análise para fins de aplicação ao tema proposto para estudo.

No terceiro e último capítulo, será abordada especificamente a possibilidade de extensão da imunidade ao livro eletrônico o qual, por se tratar de uma inovação tecnológica, o constituinte não conseguiu prever as consequências econômicas, tributárias e sociais, razão pela qual a doutrina e a jurisprudência sobre o assunto ainda são escassas e muito divergentes.

Destaca-se que, desde 1996, os tribunais brasileiros começaram a se posicionar sobre a extensão da imunidade tributária às mídias eletrônicas e *CD-Rom's*, todavia, as decisões ainda oscilam entre os tribunais do país.

A exemplo, o Tribunal de Justiça do Estado de Goiás tem entendimento contrário à possibilidade de se estender a imunidade tributária ao livro eletrônico, segundo as informações trazidas por Alexandre Pontieri, conforme abaixo:

Mandado de segurança – Impostos – ICMS CD-Rom – Imunidade tributária – Inexistência – Hipótese não contemplada no art. 150, inciso VI, alínea d, da Constituição Federal – Interpretação não extensiva. Não é qualquer papel que está imune à tributação de impostos, mas apenas aquele destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, descabendo estender-se o benefício de natureza constitucional a outras hipóteses não contempladas pela Constituição, vale dizer, para abranger outros insumos como o livro "ELETRÔNICO", em forma de CD-Rom. Apelo conhecido e improvido.²

Contudo, grande parte dos tribunais brasileiros têm-se posicionado no sentido de estender a imunidade tributária aos livros eletrônicos, cujas decisões embasaram-se no sentido de garantir efetividade aos princípios constitucionais, como se verifica abaixo:

² PONTIERI, Alexandre. *As Imunidades Tributárias aos Livros Eletrônicos sob a Ótica dos Tribunais*. in Revista Consulex nº 25/2012. em 22.02.2013.

Constitucional – Tributário – Imunidade – Livros eletrônicos e acessórios – Interpretação teleológica e evolutiva – Possibilidade.

1. Na hipótese dos autos, a imunidade assume a roupagem do tipo objetiva, pois atribui à benesse a determinados bens, considerados relevantes pelo legislador constituinte.
2. O preceito prestigia diversos valores, tais como a liberdade de comunicação e de manifestação do pensamento; a expressão da atividade intelectual, artística e científica e o acesso e difusão da cultura e da educação.
3. Conquanto a imunidade tributária constitua exceção à regra jurídica de tributação, não nos parece razoável atribuir-lhe interpretação exclusivamente léxica, em detrimento das demais regras de hermenêutica e do "espírito da lei" exprimido no comando constitucional.
4. Hodiernamente, o vocábulo "livro" não se restringe à convencional coleção de folhas de papel, cortadas, dobradas e unidas em cadernos.
5. Interpretar restritivamente o art. 150, inciso VI, alínea d, da Constituição, atendo-se à mera literalidade do texto e olvidando-se da evolução do contexto social em que ela se insere, implicaria inequívoca negativa de vigência ao comando constitucional.
6. A melhor opção é a interpretação teleológica, buscando aferir a real finalidade da norma, de molde a conferir-lhe a máxima efetividade, privilegiando, assim, aqueles valores implicitamente contemplados pelo constituinte.
7. Dentre as modernas técnicas de hermenêutica, também aplicáveis às normas constitucionais, destaca-se a interpretação evolutiva, segundo a qual o intérprete deve adequar a concepção da norma à realidade vivenciada.
8. Os livros são veículos de difusão de informação, cultura e educação, independentemente do suporte que ostentem ou da matéria-prima utilizada na sua confecção e, como tal, fazem jus à imunidade postulada. Precedente desta e. Corte: Turma Suplementar da Segunda Seção, ED na AC nº 2001.61.00.020336-6, j. 11.10.07, DJ 05.11.07, p. 648.
9. A alegação de que a percepção do d. Juízo a quo ingressa no campo político não merece acolhida, haja vista que interpretar um dispositivo legal é exercício de atividade tipicamente jurisdicional.
10. Não há que se falar, de outro lado, em aplicação de analogia para ampliar as hipóteses de imunidade, mas tão somente da adoção de regras universalmente aceitas de hermenêutica, a fim de alcançar o verdadeiro sentido da norma constitucional.
11. Apelação e remessa oficial improvidas.³

Dessa forma, diante de inúmeras decisões divergentes no âmbito dos tribunais do país, a matéria teve reconhecida repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal, em agosto de 2012. Mas até a presente data não houve julgamento de mérito do recurso extraordinário que trata da matéria.

³BRASIL. *Tribunal Regional Federal da 3ª Região*, AMS - Apelação em Mandado de Segurança nº 216.577, Processo nº 0005281-36.2000.4.03.6104, data do julgamento 01.09.2004, publicada no DJF3 de 03.11.08.

O fato é que, para o reconhecimento dessa imunidade, é necessário compreender se o livro é um mero bem singular e se a obra é a substância, a materialidade, ou seja, é imprescindível compreender se a imunidade se aplicará independentemente do suporte material que lhe servirá de base para a transmissão do conhecimento.

Começa-se, então, a averiguar o que seria o livro eletrônico, quais são os valores implícitos na imunidade tributária do art. 150, inciso VI, *d*, da Constituição Federal, se verificará se a imunidade será aplicada de forma extensiva ou restritiva ao livro eletrônico, ou seja, se seguirá o posicionamento dos Contribuintes segundo o método de Interpretação Finalístico ou se seguirá o posicionamento da Fazenda segundo o método de Interpretação Literal.

A realidade é que a revolução do conhecimento operada pela implementação e aperfeiçoamento do livro eletrônico precisa ser melhor compreendida, haja vista que estão em colisão diversos princípios constitucionais, como os direitos fundamentais a cultura, a informação, a educação e a liberdade de expressão em face do poder de dever de tributar do estado.

O posicionamento adequado dependerá do critério de interpretação que se adote, ou no sentido de se mitigar a interpretação do conceito de Imunidade ou no sentido de se ampliar o alcance do conceito, haja vista que o ponto de interseção como norte à interpretação adequada será a preservação dos Direitos Fundamentais que melhor atendam os anseios e as necessidades dos indivíduos e não do Estado.

Portanto, o estudo terá por objetivo, aferir se o poder constituinte originário no momento da criação da norma imunizante, à luz de uma interpretação literal, pretendeu contemplar apenas o papel, ou à luz de uma interpretação teleológica e sistêmica, visou incluir tal benefício constitucional a qualquer livro independentemente do suporte físico ou mesmo imaterial utilizados em sua veiculação.

Ainda, lembrando que o direito é uma ciência social aplicada, o objetivo do trabalho é contribuir para a resolução de problemas técnicos, à luz do melhor critério hermenêutico a ser aplicado ao caso concreto, por conseguinte, o tipo

de pesquisa a ser desenvolvida será a instrumental, haja vista que produz conhecimento teórico bem como pressupõe a possibilidade de aplicação do conhecimento produzido.

A pesquisa instrumental se divide em doutrinária, legal e jurisprudencial, de modo que no bojo do presente trabalho serão feitas essas três abordagens, se buscará as bases do estudo em livros de doutrina, artigos publicados em periódicos, legislações extravagantes e documentos jurisprudenciais que tratem da temática que é o objeto do trabalho.

1. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal de 1988 conferiu à União, Estados, Distrito Federal e Municípios competência para instituir e arrecadar tributos, à luz do federalismo, que lhes confere essa autonomia, já que a instituição e arrecadação dos tributos são essenciais ao custeio e manutenção do erário público.

Essa prerrogativa constitucional não pode ser exercida de forma ilimitada e totalmente discricionária, trata-se de um poder que deverá ser ponderado com as demais normas do ordenamento jurídico, sejam princípios implícitos ou expressos, sendo que algumas dessas limitações encontram-se previstas na própria constituição federal.

Sobre o poder de tributar, competência tributária e suas limitações, seguem abaixo considerações relevantes:

Enquanto atributo da soberania de que dotado o Estado, o poder tributário tem, no Brasil, o seu exercício disciplinado inteira e rigidamente disciplinado pela Constituição. As pessoas político – constitucionais (União, Distrito Federal, Estados e Municípios) receberam, da Constituição faixas circunscritas de competência tributária (isto é, competência legislativa para instituir tributos). Ao desenhar o perfil dessas competências, a Constituição estabeleceu contornos nítidos, de modo que o perfil por ela desenhado resulta da conjugação de prerrogativas expressas e rígidas, com vedações também claras e hirtas. Isto significa que o âmbito da competência tributária constitucionalmente outorgada é demarcado pelas balizas postas pela própria constituição.⁴

Nesse contexto, as imunidades tributárias são um obstáculo ao exercício do poder de tributar, na verdade, nem sequer há “poder de tributar”, haja vista que não se pode opor limites a uma situação que já é imune por opção do poder constituinte originário, que ao inaugurar a ordem constitucional, influenciado pela vedação de retrocesso de determinados valores fundamentais, valores sociais,

⁴MACHADO, Hugo de Brito. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. Revista de Direito Administrativo, São Paulo, n. 240, p. 09-103, 05 de novembro 1998.

econômicos e políticos, apresentou situações que não se submeteriam à arrecadação tributária do estado.

Vale mensurar que não há um conceito unânime na doutrina sobre a imunidade tributária prevista constitucionalmente, eis que para alguns ela é tratada como uma mera limitação ao poder de tributar, já para outros seria uma não incidência qualificada e há ainda alguns doutrinadores que acreditam tratar-se de uma hipótese de exclusão da competência tributária.

Paulo de Barros Carvalho⁵ explica que imunidade seria uma classe finita e determinável de normas jurídicas contidas no Texto Supremo, 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, ou seja, para ele a imunidade seria uma hipótese de não-incidência juridicamente qualificada.

No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coelho⁶ completa explicando que as imunidades dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício de sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição, por isso para ele a imunidade é uma não incidência constitucionalmente qualificada.

Para melhor compreensão da “imunidade com regra de não-incidência juridicamente qualificada” é prudente diferenciar os seguintes conceitos elaborados pelo professor Hugo de Brito Machado, *in verbis*:

- a) Isenção é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação.
- b) Não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, não se configura o seu suporte fático. Pode ser: *pura e simples*, se resulta da clara inoccorrência do suporte fático da regra de tributação; ou *juridicamente qualificada*, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária. A não incidência, mesmo quando juridicamente qualificada, não se confunde com a isenção, por ser mera explicitação que o legislador faz, para maior clareza,

⁵CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4. ed. Editora Noeses: São Paulo, 2011, pp. 338-9.

⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 10. ed. Editora Forense: Rio de Janeiro, 2009, p. 137.

de que não se configura, naquele caso, hipótese de incidência. A rigor, a norma que faz tal explicitação poderia deixar de existir sem que nada se alterasse. Já a norma de isenção, porque retira parcela da hipótese de incidência, se não existisse o tributo seria devido.

- c) Imunidade é o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas.⁷

Logo, se a lei tributária não incide porque é obstada por uma norma constitucional, a imunidade é uma hipótese de não-incidência juridicamente qualificada.

Todavia, Aliomar Baleeiro⁸ entende que as imunidades são vedações absolutas do poder de tributar certas pessoas (subjéctiva) ou certos bens (objéctiva), ou ambas as situações, sendo inconstitucionais todas as leis que desrespeitem essas imunidades.

Jálves Gandra da Silva Martins⁹ entende que a imunidade implica em uma vedação total ao poder de tributar e por essa razão para ele é o mais relevante dos institutos desonerativos, ou seja, a imunidade por opção do legislador constitucional seria uma área de salvaguarda absoluta para os contribuintes nela hospedados.

Ainda, convém entender que toda atribuição de competência traz consigo limitações, eis que esta deverá ser exercida na fronteira entre o campo de atuação e o campo dos impedimentos, no caso das hipóteses imunizantes verifica-se que são situações que obstam o exercício do poder de tributar porque não há competência por opção do poder constituinte originário ao instituir a Ordem Jurídica, razão pela qual tais situações estão fora do campo de incidência da norma tributária.

Nesse sentido, aduz Hugo de Brito Machado, *verbis*:

Há quem afirme, é certo, que a imunidade não é uma limitação da competência tributária porque não é posterior a outorga desta. Se

⁷MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31. ed. Editora Malheiros: São Paulo, 2010. pp. 243 e 244.

⁸BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*. 11.ed. Editora Forense: Rio de Janeiro, 2009. p. 113.

⁹MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. Editora Saraiva: São Paulo, 2001. p. 32.

toda atribuição de competência importa em uma limitação, e se a regra que imuniza participa da demarcação da competência tributária, resulta evidente que a imunidade é uma limitação dessa competência.¹⁰

Apesar dos diversos conceitos para a imunidade tributária, todos os mencionados acima trazem uma intersecção comum no sentido de reconhecerem que a imunidade é uma espécie de blindagem constitucional à incidência da norma tributária, a qual veio prevista constitucionalmente para consagrar valores relevantes ao Estado Democrático de Direito, como por exemplo: a liberdade de crença, prevista no art. 5º, incisos VI e VIII e art. 150, VI, b, o pluralismo político previsto no art. 1º, V e art. 150 VI, c, onde se disseminam as diversas ideologias políticas, em prol da construção e manutenção do regime democrático e às instituições de educação e de assistência social, tendo em vista que o desempenho dessas atividades caberia ao próprio Estado proporcionar, a qual está prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal.

Nesse sentido, oportuno citar trecho do voto do Ministro Celso de Mello no julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade nº 939, que havia autorizado à instituição do imposto provisório sobre a movimentação financeira - IPMF:

As imunidades tributárias são previstas no texto constitucional com o objetivo de conferir efetividade a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições. Constituem, por isto mesmo, expressões significativas das garantias de ordem instrumental, vocacionadas, na especificidade dos fins a que se dirigem, a proteger o exercício da liberdade sindical, da liberdade de culto, da liberdade de organização partidária, da liberdade de expressão intelectual e da liberdade de informação. A imunidade tributária não constitui um fim em si mesmo. Antes, representa um poderoso fator de contenção do arbítrio do Estado.¹¹

Assim, como aduz Luciano Amaro, o fundamento das imunidades visa à preservação dos valores que a constituição considera relevantes, tais como: o acesso à informação, a educação e a liberdade de expressão, vinculados à

¹⁰MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. Editora Malheiros: São Paulo, 2010.p. 300.

¹¹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº939-7 do DF*, data do julgamento em 15.12.1993. publicada no DJ de 18.03.1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160

imunidade do art.150, inciso VI, “d” da Constituição Federal de 1988, fazendo com que se ignore eventual ou efetiva capacidade econômica revelada pela situação ou pela pessoa, ou seja, impera um verdadeiro esquema axiológico sobre o princípio da capacidade contributiva.

Esse princípio (*suum cuique tribuere*) está expresso no art. 145, § 1º da Constituição Federal, sendo um desdobramento do princípio da isonomia, já que o legislador exigirá tributos na medida da capacidade econômica dos contribuintes, estes devem suportar a carga tributária, mas sem comprometer sua subsistência, conforme explicado a seguir por Bernardo Ribeiro, *verbis*:

O princípio da capacidade contributiva, pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, origina-se do ideal de justiça distributiva...

a) quem não possui determinado nível de capacidade econômica não poderá ser chamado para contribuir, isto é, para participar no atendimento das despesas públicas;

b) a contribuição de cada um deve ser estabelecida com os olhos voltados para a capacidade econômica das demais pessoas, levando-se em conta níveis de capacidade contributiva. Pessoas com maior capacidade econômica devem ser chamadas para participarem no atendimento das despesas públicas em maior importância do que as pessoas que estejam em nível inferior relativamente à capacidade contributiva.¹²

Dessa forma, as imunidades mitigam o princípio da capacidade contributiva e são provenientes de valores que ainda que implicitamente, influenciam nas normas positivadas na lei suprema, as quais terão que ser respeitadas por todas as células integrantes da Federação (União, Distrito Federal, Estados e Municípios). Nesse sentido aborda Paulo de Barros Carvalho, *in verbis*:

Sendo assim, uma vez cristalizada a delimitação do poder legiferante, pelo legítimo agente (o constituinte), a matéria se dá por pronta e acabada, carecendo de sentido sua abertura em nível infraconstitucional. Nesses termos, observa-se quão rígido é o sistema constitucional tributário brasileiro, aspecto que não pode ser ignorado pelo legislador (em sentido amplo) infraconstitucional. Por esse motivo, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, ao instituírem uma exação cuja competência lhes foi atribuída pela Carta Magna, devem ater-se aos limites ali estabelecidos, elegendo como fatos tributáveis

¹² MORAES, Bernardo Ribeiro. *Compêndio de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Forense, 1994. Volume 2. pp. 118-122.

somente aqueles que não se enquadrarem no conceito delimitado pelos dispositivos sobre as imunidades.¹³

Por essas razões, as imunidades tributárias são normas que impõem limites ao legislador infraconstitucional, dentro das competências tributárias estabelecidas constitucionalmente, ou como explica Pontes de Miranda: “imunidade tributária é a limitação constitucional à competência de editar regras jurídicas de imposição”¹⁴.

Ricardo Lobo Torres¹⁵ compreende a imunidade como a impossibilidade do Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, isso significa que há uma incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, trata-se de não incidência ditada pelos direitos humanos anteriores ao pacto constitucional.

Outro conceito que nos chama atenção é o de Regina Helena da Costa¹⁶. Para ela, as imunidades seriam uma espécie de direito subjetivo público garantido a certas pessoas de não se sujeitarem a tributação nos termos da lei, haja vista que as imunidades são uma exoneração constitucional que gera uma norma impeditiva de atribuição de competência tributária, cuja supressão está alicerçada em princípios fundamentais.

Sobre os princípios fundamentais e os direitos humanos anteriores ao pacto constitucional, é necessário mencionar que para alguns doutrinadores o poder constituinte originário em sua função de inaugurar a ordem jurídica, teria por característica ser ilimitado, autônomo e incondicionado e romperia totalmente com a ordem jurídica anterior, seja outorgando ou promulgando determinado Texto Supremo.

Contudo, para outros doutrinadores determinados valores conquistados pelos indivíduos na ordem jurídica precedente jamais poderiam

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.p. 374.

¹⁴ MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 01, de 1969*. 2. ed. São Paulo: RT, 1970, pp. 407-8.

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 59.

¹⁶ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 52.

sucumbir com a nova ordem instaurada, como por exemplo, em relação aos direitos e garantias fundamentais já conquistados pelos indivíduos, eis queveda-se o retrocesso, pois seria uma involução para humanidade por serem intrínsecos ao ser humano (direitos humanos), à luz do direito natural e por serem conquistas anteriores a qualquer ordem constitucional.

Sobre a dicotomia existente entre a característica “ilimitada” do poder constituinte originário, aduz Pedro Lenza que, *verbis*:

Lembramos, contudo, a corrente *jusnaturalista* para quem o poder constituinte originário não seria totalmente autônomo na medida em que haveria uma limitação imposta: ao menos o respeito às normas de direito natural. Como o Brasil adotou a corrente positivista, o poder constituinte originário é totalmente ilimitado, apresentando natureza pré-jurídica, uma energia ou força social, já que a ordem jurídica começa com ele e não antes dele. Assim, para o Brasil e os positivistas, nem mesmo o direito natural limitaria a atuação do poder constituinte originário.¹⁷

O fato é que na Constituição Federal há um feixe axiológico que o legislador constitucional tutelou livre de tributação, as situações imunes são impedimento à exação tributaria por ausência de poder de tributar, o que, por conseguinte, geram direito subjetivo público as pessoas ou situações que estiverem tipicamente enquadradas nessas hipóteses, passíveis serem tuteladas juridicamente em caso de afronta ou descumprimento.

Até porque, de que adianta a primazia na capacidade arrecadatória do Estado para o custeio do erário público, sem que este não respeite as vedações impostas constitucionalmente, já que nesse caso não se viola um mero preceito constitucional, mas se viola os próprios princípios fundamentais que foram assegurados, nesse sentido é importante deixar claro que:

(...)a imunidade é Norma Constitucional que atua na competência para tributar, e o outro, de que deriva de princípios e valores constitucionais, de forma a influir na esfera jurídica de determinadas pessoas, e colocar determinadas coisas e situações ao abrigo da tributação. Todavia, a escolha dessas pessoas, coisas e situações não ocorre ao acaso, ao revés, privilegia

¹⁷LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. 11. ed. São Paulo: Método, 2010, p. 117.

valores caros à sociedade e ao Estado, e está fincada em princípios em que se funda a ordem jurídica nacional.¹⁸

Portanto, resta evidente que há justificativa para que o poder constituinte originário tenha prestigiado determinadas situações, retirando-lhes o ônus de suportar a tributação, à luz da técnica da ponderação de valores, em prol de salvaguardar os direitos fundamentais ali expressos, independente de haver ou não capacidade contributiva dentre as situações e pessoas ali enquadradas.

A finalidade desse estudo, em que pese aos diversos conceitos sobre imunidade, é compreender que se trata de uma norma constitucional positivada na qual se busca uma desoneração tributária em prol de garantir e assegurar a eficácia de determinados direitos fundamentais dentro da ordem jurídica.

Assim, ratificando a conclusão acima seguem as considerações do doutrinador Paulo Gonet, *in verbis*:

Ao estabelecer barreiras ao exercício da competência tributária, protege-se o regime federativo, a liberdade religiosa, a liberdade política, sindical, a liberdade de expressão, o acesso à cultura, as atividades exercidas pelas instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos.¹⁹

Do exposto, apesar da tributação ser essencial ao custeio e manutenção da Máquina Estatal, a imunidade lastreada em valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, faz com que determinados fatos não sejam geradores de tributação, eis que a não tributação nesses casos é muito mais vantajosa à coletividade, nos termos princípio da supremacia do interesse público, consagrando o feixe axiológico que justificam essas supressões.

Dessa forma, o valor fonte, ou seja, os direitos que se tutelam no art. 150, inciso, VI, d da Constituição Federal fazem com que haja a necessidade de uma interpretação que busque a real intenção do legislador constitucional ao positivar essa não incidência qualificada e compreender se tal direito subjetivo

¹⁸BRANCO, Paulo Gonet. Coords. MEIRA, Liziane Angelotti, NETO, Celso de Barros Correia. *Tributação e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 55.

¹⁹BRANCO, Paulo Gonet. op. cit.p. 57.

público desonerativo se estenderá ao livro eletrônico, cuja problemática é exposta por Hugo de Brito Machado, *verbis*:

Uma advertência: não se interpretará corretamente o art. 150, VI, “d”, se em vez de valorizar os princípios constitucionais em que a imunidade assenta, der-se ênfase seja à literalidade desse preceito, seja à cláusula final “e o papel destinado à sua impressão”, como se esta tivesse o condão de restringir a imunidade do livro, ao jornal e aos periódicos impressos em papel.²⁰

Nessa hipótese imunizante específica, Aliomar Baleeiro²¹ adverte para o fato de que, a imunidade do livro possui duplo objetivo: o primeiro voltado a amparar e estimular a cultura através dos livros, periódicos e jornais e o segundo primando por obstar a oneração de impostos garantindo a efetivamente a difusão do conhecimento.

Dessa forma a imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, d da Constituição Federal favorece a difusão do conhecimento e veda que o sistema tributário onere essa atividade sendo obstáculo ao acesso à cultura e a informação.

Ocorre que será necessário socorrer a hermenêutica jurídica para nos nortear qual será o método e a interpretação mais adequada com a finalidade de se extrair da norma jurídica o resultado que melhor atenda aos valores fontes implícitos na regra prevista no art. 150, VI, d da Constituição Federal de 1988.

Isto é, compreendendo que a situação de imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal, tenha como valor fonte o acesso à cultura, à informação, à educação, à liberdade de manifestação do pensamento e à liberdade de expressão, sendo tais direitos fundamentais aos indivíduos e ao próprio Estado por via reflexa, a melhor orientação é obter a interpretação conforme a Constituição que garanta tais direitos fundamentais da forma mais ampla possível, eis que, de acordo com a principiologia jurídica: “a outorga de fins se subsume à entrega dos meios”²².

²⁰MACHADO, Hugo de Brito. Yamashita Douglas. *Síntese dos Argumentos. Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. 7º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário*. São Paulo, 1998.p.12.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. *idem*.

²²BRANCO, Paulo Gonet. Coords. MEIRA, Liziane Angelotti, NETO, Celso de Barros Correia. *Tributação e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 96.

2. INTERPRETAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

As normas jurídicas precisam ser interpretadas, e através da interpretação que o jurista poderá compreender o verdadeiro alcance e significado da norma, já que na subsunção do caso concreto à norma prevista em abstrato se estará delimitando o campo exato de incidência da norma, cominando preceitos primários e secundários que acarretaram conseqüências positivas ou negativas.

Sobre o conceito de interpretação Celso Ribeiro Bastos nos ensina:

a interpretação significa conferir ou irrogar um sentido à norma, com vistas à sua aplicação num caso concreto. A interpretação não pode ser despreendida do seu sentido pragmático, que é oferecer uma solução, uma decisão, para um caso concreto ou ao menos uma hipótese levantada.²³

A situação imunizante como norma criada constitucionalmente precisa ser interpretada com a finalidade de se extrair a real densidade normativa expressa nestas situações, tendo em vista que tutelam valores constitucionais relevantes, razão pela qual é primordial que se socorra a hermenêutica jurídica, para que se obtenha a interpretação mais adequada ao caso concreto, de forma que se consiga abstrair o real alcance da imunidade à hipótese aferida.

Sobre a necessidade de socorrer-se à hermenêutica jurídica para melhor aplicar e compreender a imunidade tributária, seguem as explicações de Celso Ribeiro de Batos, *in verbis*:

o princípio da legalidade, estampado no art. 5º, inciso II, da Constituição, determina que somente a lei pode nos obrigar à realização ou abstenção de certa conduta e a imunidade é justamente a impossibilidade de se criar lei instituindo fato gerador sobre o seu objeto. Assim, como de acordo com o art. 150, inciso I, da Lei Maior, só se deve pagar tributo em razão de lei que o tenha instituído ou majorado e a lei não pode instituir – e muito menos majorar – tributo sobre os fatos geradores determinados como imunes, somente há que se concluir que as normas de imunidade compõem o rol de direitos fundamentais. Todavia, para

²³BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e interpretação constitucional*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1997. p. 14.

que as imunidades possam verdadeiramente ocupar seu papel, isso é, para que sejam aplicadas a realidade social, é necessário o conhecimento de seu conteúdo. Afinal, é impossível o exercício de um direito se seu significado é desconhecido.²⁴

Ocorre que a interpretação das normas constitucionais e das regras de uma forma geral é uma tarefa árdua, em razão da carga abstrata destas normas, eis que no caso das imunidades é necessário conhecer algumas premissas quais sejam: o valor fonte da norma imunizante (o que a motivou), a intenção do Legislador Constitucional ao liberar da tributação determinada pessoa ou objeto e a quais situações ela se aplicará e se estenderão seus efeitos para que não ocorra a imposição tributária.

Assim, para se obter a essência das imunidades é necessário interpretar para melhor atender aos valores fonte ali previstos, conforme esclarece Paulo Barros Carvalho, *in verbis*:

Orientar as condutas inter-humanas, no sentido de propiciar a realização de valores caros aos sentimentos sociais, num determinado setor do tempo histórico, tem sido o primordial objetivo do direito. Essa pré-ordenação de comportamento possíveis, no âmbito do relacionamento intersubjetivo, porém, é apenas estimulada, instigada, provocada pelos mecanismos linguísticos de, que se pode servir o instrumento jurídico, porquanto sabemos que a linguagem, ainda que proferida com a autoridade coativa dos órgãos do Poder Público, não chega a tocar materialmente, os eventos e as condutas por ela regulados. O legislador, tomado aqui em seu sentido amplo, tem de mexer com crenças, hábitos sociais, sentimentos e estimativas, tem de apreender, historicamente, a marcha social, para que seja possível motivar os destinatários da regra jurídica, induzindo-os no sentido de realizar as expectativas normativas.²⁵

Assim, constata-se que as normas jurídicas não incidem por força própria, sendo indispensável para sua aplicação que alguém interprete a amplitude dos preceitos legais, fazendo-os incidir no caso particular e obtendo, assim, a norma individual concreta.

Sobre a arte da interpretação em relação à imunidade é preciso ratificar a doutrina de Luiz Felipe Silveira Difini, *verbis*:

²⁴ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 12.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.p.162.

para que o conteúdo das normas de imunidade seja conhecido, surge a interpretação, que se revela a arte de atribuir significado à linguagem. Portanto, sem interpretar é impossível desvendar o alcance das normas de imunidade e, por conseguinte, de garantir efetivamente a realização desse direito fundamental.²⁶

Ocorre que na interpretação do alcance das imunidades tributárias, em razão do amplo arcabouço valorativo que lhe são inerentes, a ausência de positividade do poder de tributar e da interdisciplinaridade do direito, gera dificuldades para se extrair a exata dimensão da imunidade, no sentido da subsunção da imunidade prevista em abstrato ao caso concreto, como bem demonstrado abaixo por Paulo de Barros, *verbis*:

O passar do tempo foi levantando dúvidas, estruturando problemas, sugerindo novos esquemas de avaliação dos dados da experiência, rendendo espaço, assim, ao aparecimento de diferentes propostas de compreensão. E nosso direito positivo, no seu plano empírico, tem oferecido discussões interessantes. A todo momento deparamo-nos com situações conflituosas que envolvem imunidade, seja como argumento de defesa, seja como investidas do legislador para contorná-las, transpondo, por esse modo, o importante obstáculo inscrito no Texto Maior.²⁷

Dessa forma, ao se analisar a imunidade tributária expressa no art. 150, inciso VI, d da Constituição Federal vislumbrou-se a necessidade de compreender se essa norma imunizante alcançaria livros eletrônicos, à luz do feixe valorativo que lhe inerente e da finalidade social da norma.

Já restou claro que a interpretação é uma técnica para se obter o significado das normas jurídicas, por isso é necessário compreender que essa operação hermenêutica possui diferentes métodos, ou seja, diversos caminhos para se percorrer e obter o melhor alcance da norma jurídica.

Sobre a técnica da interpretação e seus métodos seguem as explicações dadas por Luiz Felipe Silveira Difini, *in verbis*:

Cabe ao jurista desvendar a incidência das normas jurídicas, e isso só é possível através da interpretação, que é justamente o processo que torna conhecido o sentido jurídico daquelas e, por conseguinte, possibilita sua aplicação a realidade... Pois bem, a

²⁶DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 12.

²⁷CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.p.336.

interpretação de qualquer norma jurídica, seja ela tributária ou não, se faz através de quatro métodos conhecidos como literal, sistemático, teleológico e histórico.²⁸

O método literal busca uma interpretação de acordo com as palavras literalmente expressas na norma, baseia-se no sentido gramatical das palavras grafadas no texto, busca delimitar o conteúdo e alcance que cada palavra deve ter no contexto da norma, conforme se esclarece Limongi França, *verbis*:

O literal ou gramatical, como o próprio nome indica a ideia base, estabelece que a norma deve ser interpretada, tão somente, em razão do que está escrito, levando-se em consideração as palavras constantes da norma, mas "atualmente, porém, esta interpretação, por si só, é insuficiente para conduzir o intérprete a um resultado conclusivo, sendo necessário que os elementos por ela fornecidos sejam articulados com os demais, propiciados pelas outras espécies de interpretação."²⁹

Contudo, constata-se que uma interpretação literal não leva ao operador do direito a alcançar o preciso significado da norma, tendo em vista que cada palavra pode apresentar vários significados a depender da situação em concreto que se está analisando.

O intérprete tem por dever partir da análise literal da norma expressa, mas precisa caminhar no sentido de compreender a evolução do vocábulo para empregá-lo corretamente, já que na lei não há palavras desnecessárias e soltas e por essa razão que estas formam um todo para regular determinada conduta que repercute no ordenamento jurídico.

Diante das críticas ao método anterior, pode o hermeneuta utilizar o método sistêmico ou sistemático, nesse caso a interpretação considera as diversas normas presentes no ordenamento jurídico, eis que o significado da norma deve ser o mais harmônico e coerente com o ordenamento jurídico vigente, como se verifica pela doutrina de Regina Helena Costa, *in verbis*:

A interpretação sistemática está intrinsecamente ligada ao princípio da unidade do ordenamento jurídico, mais

²⁸DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 13.

²⁹ FRANÇA, R Limongi. *Hermenêutica Jurídica*. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 9.

especificamente ao princípio da unidade da Constituição, o qual preconiza que a Constituição é um todo harmônico.³⁰

A técnica hermenêutica sistematizada permite uma interpretação onde se considerem a interdisciplinaridade dos conceitos dentro do próprio ordenamento jurídico dentre os diversos ramos que o compõem, seja em direito público, seja em direito privado, nesse aspecto aduz Luiz Felipe Silveira Difini, *verbis*:

Esse, inclusive, mais um argumento em favor da imprescindibilidade do uso do método sistemático na realização da interpretação jurídica, pois se deve partir do pressuposto que o legislador, ao elaborar o texto legal, levou em consideração os demais textos e termos já existentes e, se escolheu por um que já encontra definição legal, é porque pretende utilizar-se dessa conceituação, enquanto que se preferiu por uma palavra utilizada naquela seara do direito é porque quis expressar uma ideia diferente daquelas já determinadas pelos conceitos anteriormente lançados.³¹

Todavia, apenas buscar a interpretação mais harmônica com o sistema jurídico não é suficiente, eis que muitas vezes as normas devido ao seu grau de abstração não conseguem assegurar uma interpretação coesa e coerente com ordenamento jurídico, o qual pode estar defasado ou omissos diante das evoluções, sociais, políticas e econômicas.

Logo, o intérprete deve buscar qual foi o objetivo do legislador ao editar determinada norma, qual é a finalidade desta norma e para quais situações ela se aplicará, ou seja, busca captar a densidade normativa que corresponde ao feixe valorativo que lhe inerente.

Como o direito tem por objetivo tutelar diversos bens jurídicos e as relações que daí advém, o intérprete deve obter o resultado que melhor se adéque aos valores que o Legislador buscou proteger na situação em concreto que esta sendo analisada.

Dessa necessidade, surgiram o método teleológico ou finalístico, conforme Tércio Sampaio Ferraz, *verbis*:

³⁰COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 113.

³¹DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 17.

Já para a interpretação teleológica, "não importa a norma, ela há de ter, para o hermeneuta, sempre um objetivo que serve para controlar até as conseqüências da previsão legal (a lei sempre visa aos fins sociais do direito e às exigências do bem comum, ainda que, de fato, possa parecer que eles não estejam sendo atendidos).³²

Toda norma tributária delimita os contornos entre o dever de arrecadação do Estado e o dever de contribuição dos Indivíduos para que possa o primeiro atender as políticas públicas em prol de melhorar as condições de vida aos segundos.

Por isso a norma tributária afeta direta ou indiretamente os indivíduos e quando se estabelecem que determinadas pessoas ou situações são imunes de tributação, volta-se a atenção do hermeneuta no sentido de saber se aquela norma atende fato a sua finalidade social, sob pena de gerar uma desigualdade entre os demais contribuintes.

Sobre a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d da Constituição Federal e sua interpretação lastreada no método teleológico Ives Granda chegou a seguinte conclusão, *verbis*:

a interpretação finalística leva à consideração de relevância, qual seja, a de que, ao falar ao constituinte em livro, jornal ou periódico e papel de imprensa, pretendeu exclusivamente tornar imunes atividades destinadas a formar culturalmente ou informar isentamente o povo brasileiro. Pretendeu, inequivocamente, que o Estado, por meio da imposição tributária, manipulasse a verdade cultural ou a informática noticiosa, dificultando ao povo receber imparcialmente notícias e cultura.³³

Logo, pelo método finalístico se pondera sobre os princípios específicos que fundamentam aquela norma legal, se extraindo o significado que melhor atenda os anseios sociais.

Vale lembrar ainda que pode a interpretação ser obtida a partir do método histórico, no qual se leva em consideração o contexto que determinada norma foi criada e que finalidade buscava alcançar o Legislador naquela época.

³² JÚNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 267.

³³ MARTINS, Ives Grand da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983. p.357.

Sobre o método histórico é interessante compreender todo o contexto de elaboração do texto legal, conforme aduz Luiz Felipe Silveira Difini, *verbis*:

Analisa-se toda a trajetória fática e jurídica do texto legal até que ele tenha alcançado a promulgação – os anteprojetos da lei, os trabalhos das comissões, as emendas rejeitadas e aprovadas, os trechos modificados e os debates parlamentares – e também o desenvolvimento do entendimento alcançado pela doutrina e pela jurisprudência a respeito.³⁴

Como se verá no próximo capítulo, e a título de exemplo, o nascedouro da imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, d da Constituição Federal foi em 1946, na fase de Redemocratização do País após longo período ditatorial imposto por Getúlio Vargas, eis que o contexto histórico da época clamava por acesso à informação, lembrando que a densidade normativa dessa norma a época tinha por finalidade atender aos interesses apenas da imprensa, por isso é muito importante ao intérprete levar em consideração o contexto histórico em que essa norma foi editada.

Há ainda o fenômeno da mutação constitucional onde se alteram os significados das normas constitucionais sem haver alteração no texto, ou seja, é uma interpretação que evoluiu e transcende a gramaticalidade do texto norma, elaborada reiteradamente pela jurisprudência, em especial pelo Supremo Tribunal Federal por ser o guardião da Constituição Federal, nos termos do artigo 102 da Constituição Federal.

Quanto ao método de interpretação evolutiva torna-se relevante tecer os seguintes comentários da doutrina de Luis Roberto Barroso, *inverbis*:

E, finalmente, a chamada moderna interpretação evolutiva, na qual os que a defendem dizem tratar-se de um processo informal de reforma do texto da Constituição. "Consiste ela na atribuição de novos conteúdos à norma constitucional, sem modificação do seu teor literal, em razão de mudanças históricas ou de fatores políticos e sociais que não estavam presentes na mente dos constituintes."³⁵

³⁴DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 19.

³⁵BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p.151.

Portanto, para se abstrair o real alcance da norma imunizante prevista no art. 150, inciso VI, letra “d” da Constituição Federal é necessário utilizar o método de interpretação que mais estimule os valores fonte que se objetivou proteger de tributação.

No caso específico verifica-se que a densidade normativa desta imunidade tributária está atrelada ao direito a cultura, a informação, a educação, á liberdade de expressão e manifestação do pensamento, daí a relevância de compreender se o meio formal “papel” por onde se dissemina o conhecimento está tutelado pela norma, ou se na verdade o que se protege é o meio material “conteúdo” nessa situação imunizante, cuja situação está atrelada ao arcabouço valorativo ali resguardado.

Nesse sentido, sobre a interpretação da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d da Constituição Federal, e do melhor método hermenêutico a ser utilizado visando buscar o melhor significado da norma da segue a doutrina de Alexandre de Oliveira Neto, *in verbis*:

Sendo assim, entendemos que, para se chegar a uma conclusão satisfatória, independente do posicionamento a favor ou contra as imunidades do art. 150, VI, d, em relação aos meios eletrônicos, é necessário que se percorra o calminho da interpretação sistemática conjuntamente com a teleológica, de forma a dar substancial destaque aos princípios, pois "são especialmente eles que dirigem a atuação de todas as normas jurídicas, interferindo, por conseguinte, também no exercício da competência tributária", não sendo necessário, sequer, se utilizar da novel forma de interpretação, evolutiva, pois, em nosso entendimento, a norma do jeito que está posta é suficientemente clara, analisando-a sistematicamente e teleologicamente.³⁶

Ainda, convém lembrar o alerta de Paulo de Barros Carvalho sobre a influência política que sofrem as imunidades tributárias, no sentido de aconselhar os recursos da Ciência das Finanças para a interpretação e aplicação da Lei Fundamental, conforme abaixo:

O político expede, simplesmente, um ato de vontade revestido de formalidades que o habilitam a ingressar nos domínios do ordenamento jurídico. Daí por diante, passando a pertencer à região ontológica do direito, aquele ato se vê despojado dos seus

³⁶NETO, Alexandre de Oliveira. *A Imunidade Tributária do art. 150, VI, d, da CF e os Meios Eletrônicos*. In: Revista tributária e de finanças públicas, v. 18, n. 94, set/out. 2010.p. 22.

pressupostos psicológicos, integrando-se no universo das proposições normativas com o conteúdo e com os valores objetivados no seu enunciado. Nesse momento é que aparece a Ciência do Direito, como linguagem de nível superior que procura descrever, mediante formas científicas, a linguagem técnica empregada pelo Legislador. Por virtude de um sistema lógico – e não empírico – a Ciência do Direito terá que socorrer-se da Lógica seja para estudar as estruturas formais de seu objeto (Lógica deôntica), seja para compreender a natureza alética de suas próprias proposições (Lógica Apofânica).³⁷

Por isso, muitas vezes somos reféns do alvedrio do Poder Legislativo, eis que este pode ampliar ou reduzir tais hipóteses imunizantes influenciados unicamente por decisões políticas, desproporcionais, irrazoáveis e totalmente incompatíveis com o ordenamento jurídico e por consequência contrárias a real intenção do legislador constituinte originário que a época da promulgação da norma fundamental quis afugentar da imposição tributária esta hipótese específica.

A ciência do direito deve ser expressa de forma precisa e determinada, não pode haver ambigüidades ou imprecisões, até porque a norma que imuniza é uma autêntica norma jurídica e não há no ordenamento jurídico vigente uma norma que informe como se deve interpretar as imunidades tributárias, por isso não pode haver margem para dúvidas em situações que não haja poder de tributar, já que se exclui do campo tributável determinadas relações sobre as quais não se quer que haja gravame fiscal.

Em virtude de ausência de diretriz para interpretação da imunidade tributária, Regina Helena da Costa³⁸ explica que muitas vezes parte-se da ideia pré-concebida de que tais situações deveriam ser interpretadas de forma literal, seguindo a norma prevista no art. 111 do Código Tributário Nacional, aplicada às isenções, já que a situação imunizante seria uma “exceção” à competência tributária, e como tal sua interpretação sempre seria restrita e não haveria como ampliar o alcance da situação imunizante a outras situações não “literalmente” prescritas na norma.

Nesse sentido, segue o artigo 111 do Código Tributário Nacional:

³⁷CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.p.360.

³⁸COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 115.

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.³⁹

Ocorre que as imunidades são distintas das isenções e visam finalidades diferentes, a primeira possui densidade normativa muito mais ampla porque tutela valores fundamentais da ordem jurídica, sendo prevista constitucionalmente e podendo ser interpretada extensivamente, enquanto que a segunda é um benefício fiscal previsto legalmente para situações específicas, cabendo à segunda uma interpretação restrita, à luz da isonomia entre os contribuintes.

Sobre as considerações acima, Luiz Felipe Silveira Difini esclarece que, *in verbis*:

No caso das imunidades a obrigação tributária não se forma porque já na elaboração da Constituição não se inclui, dentre as competências tributárias definidas, nenhuma que incida sobre o fato imunizado; já no caso das isenções há competência tributária constitucional, todavia o fato gerador não ocorre porque o legislador ordinário optou por não incluí-lo como hipótese de incidência do tributo.⁴⁰

Assim, podemos compreender que o objetivo das normas jurídicas que regulam e organizam a sociedade é atender os anseios sociais, já que o povo é o real detentor do poder: “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente”, conforme abaixo:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

³⁹ BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> acesso em 17.10.2013.

⁴⁰ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 23.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.⁴¹

Portanto, se o “povo” é o titular do poder e o ordenamento jurídico tem por fundamentos a cidadania, a dignidade humana é inconcebível, à luz de uma interpretação sistêmica e teleológica das normas, que se afronte ou se diminua a elasticidade de direitos e garantias fundamentais já conquistados, principalmente quando tais valores fundamentais estão resguardados pela Imunidade Tributária.

Isso quer dizer, não é razoável, nem lógico, fazer uma interpretação do art. 150, inciso VI, d da Constituição Federal contrária à densidade normativa ali expressa, ou seja, contrária aos valores fonte que intrinsecamente foram considerados como relevantes a sociedade pelo Legislador Constituinte Originário, visando à evolução e o desenvolvimento da nação.

Esse raciocínio nos conduz a interpretar a imunidade tributária de forma ampliativa, já que só assim poderá realmente atingir sua finalidade social, conforme aduz Luiz Felipe Silveira Difini, *verbis*:

Conclui-se que por interpretação ampliativa das imunidades se deve compreender que tais normas devem ser interpretadas teleologicamente, sempre de molde a possibilitar a maior efetividade possível ao princípio que as legitima.⁴²

Roque Carazza⁴³ diz que “a interpretação deve ser feita à luz dos princípios constitucionais e dos princípios constitucionais tributários, pois “nenhuma interpretação poderá ser havida por boa (e, portanto, jurídica) se, direta ou indiretamente, vier a afrontar um princípio jurídico-constitucional”.

Dessa forma, a densidade normativa da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “d” da Constituição Federal, é composta por diversos direitos e garantias que são essenciais ao desenvolvimento do indivíduo e, por conseguinte, essenciais ao desenvolvimento do próprio país.

⁴¹BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p.

⁴²DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 25.

⁴³CARRAZZA, Antônio Roque. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo:Malheiros, 2007.p. 215.

Misabel Derzi⁴⁴ em relação à referida imunidade tributária, assevera que nada mais é do que a viabilização de outros direitos e garantias fundamentais expressos no artigo 5º da Constituição Federal, como a livre manifestação do pensamento, a livre manifestação intelectual, artística, científica e de comunicação, independente de censura ou licença (incs. IV e IX), art. 206, II (a liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber), art. 220, §§ 1.º e 6.º (a proibição da criação de embaraço, por lei, a plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social e inexistência de licença de autoridade para a publicação de veículo impresso de comunicação), dentre outros.

Mais do que isso, deve ser enfocada como instrumento imprescindível à realização do Estado Democrático de Direito.

Ives Gandra da Silva Mastins⁴⁵ compartilha da mesma linha de raciocínio, porque entende que essa situação imune está entre as que fortalecem a democracia e a cidadania.

Regina Helena Costa também cita os valores protegidos por essa norma imunizante, *verbis*:

a liberdade de comunicação, a liberdade de manifestação do pensamento, a expressão da atividade intelectual, artística, científica, visando o acesso à informação e à difusão da cultura e da educação, bem como o direito exclusivo dos autores de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar (arts. 5º, V, IX, XIV e XXVII, 205, 215 e 220).⁴⁶

Portanto, não cabe interpretação restrita e literal para a imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, d (livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão), já que o poder/dever do Estado de arrecadação para o custeio da máquina pública deve sucumbir ao real alcance da norma, à luz de resguardar seus valores fontes, proteger sua densidade normativa de forma a garantir a desoneração tributária, em virtude da inexistência do poder de tributar.

⁴⁴BALEEIRO, Aliomar, *Direito Tributário Brasileiro*, 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.p. 343.

⁴⁵MARTINS, Ives Gandra. *Imunidades tributárias*. Revista Pesquisas Tributárias, nº 4.São Paulo, 1998. p. 33.

⁴⁶COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 186.

Sendo assim, o direito fundamental à cultura, à educação, à manifestação do pensamento e ao direito à informação são tutelados pela regra imunizante do art. 150, VI, d da Constituição Federal.

Assim, restou configurado, segundo a técnica da ponderação de interesses, que o direito à educação e à cultura preponderaram em relação aos interesses patrimoniais de arrecadação do Estado, com a anuência social, tendo em vista que foi a coletividade que legitimou a existência desta hipótese imunizante no texto Supremo via Poder Constituinte Originário.

O artigo 220 da Constituição Federal diz: *A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição.*⁴⁷

Logo, à luz do método de interpretação sistêmico, se constata que o legislador constitucional privilegia o acesso à cultura, a informação, a manifestação do pensamento independentemente do veículo ou forma pela qual se dissemina o conhecimento.

Ainda, lembrando que no art. 3º da Constituição Federal o poder constituinte originário deixou expresso que a República Federativa do Brasil tem por objetivos a construção de uma sociedade livre, justa e solidária em prol de garantir o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza com a redução das desigualdades sociais promovendo o bem de todos, tais objetivos só poderão ser alcançados através da educação.

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.⁴⁸

⁴⁷BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p.

⁴⁸Idem.

A sociedade precisa ser qualificada para poder expressar opiniões e pensamentos de forma consciente, quando o acesso à educação, a informação e a cultura forem realmente propagados de forma ampla a todos os níveis sociais independentemente do veículo ou da forma pela qual se disseminarão tais conhecimentos.

Por óbvio resta claro que a não sujeição à tributação é medida imprescindível à propagação desse conhecimento de forma menos onerosa, já que facilita o acesso a todos os indivíduos, conforme explica Alexandre de Oliveira Neto, *verbis*:

Pois bem, já vimos que, na verdade, o que se quis proteger com tal garantia não foi simplesmente o objeto livro, o objeto jornal ou o objeto periódico, e sim valores e direitos fundamentais, garantidos pela própria Constituição Federal em outros dispositivos, e que, por meio desses objetos mencionados, facilitam ou tendem a facilitar o gozo desses direitos.⁴⁹

Assim, se a norma imunizante tem por finalidade a tutela de valores fontes essenciais à sociedade no sentido literal da norma, “o papel destinado a sua impressão” seria espécie do gênero papel, por isso, à luz da densidade normativa expressa nesta regra não haveria óbice para que essa situação imune se aplique a todos os livros, seja em formato virtual ou em papel.

Os interesses arrecadatários do Estado não podem preponderar sobre esses direitos fundamentais, eis que tais direitos são essenciais ao desenvolvimento humano e se relacionam diretamente aos fundamentos da República Federativa do Brasil.

⁴⁹NETO, Alexandre de Oliveira. *A Imunidade Tributária do art. 150, VI, d, da CF e os Meios Eletrônicos*. Revista tributária e de finanças públicas, v. 18, n. 94, set/out. 2010.p. 09.

3. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO

Os avanços tecnológicos, principalmente a internet e computador influenciaram na alteração da concepção clássica de livro, situação que nos leva a interpretar se imunidade prevista no art. 150, inciso VI, “d” da Constituição Federal se aplicará aos chamados livros eletrônicos.

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

(...)

VI - Instituir imposto sobre:

(...)

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.⁵⁰

Já se verificou que essa imunidade tributária protege valores máximos amparados pela ordem jurídica, razão pela qual a interpretação desta situação imunizante deverá corresponder sempre ao feixe axiológico que o poder constituinte originário visou resguardar de tributação.

Nesse sentido, esclarece Hugo de Brito Machado, *verbis*:

não se chegará a um bom termo se tomar-se o preceito do art. 150, VI, d, na sua literalidade afastando-se o interprete dos vetores constitucionais. O sentido, conteúdo e alcance da imunidade do art. 150, VI, d – como de qualquer outra – só será corretamente extraível se o horizonte considerado for o dos princípios constitucionais.⁵¹

Primeiramente temos que compreender que as inovações tecnológicas influenciaram o ambiente jurídico e alteraram a concepção clássica de livro, como se percebe pelas considerações de Alexandre Neto, *in verbis*:

É sabido que, com o advento da tecnologia e principalmente da Internet, cada vez mais os meios eletrônicos vêm ganhando espaço, os computadores de uma forma em geral já não são mais vistos como produto de luxo ou artigo de alta tecnologia, são

⁵⁰BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p.

⁵¹MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 12.

vistos, hoje, como artigo de primeira necessidade. Para alguns, nos tempos modernos em que vivemos, é inconcebível se imaginar sem o computador e a Internet, e por consequência disso, algumas coisas de utilidade secular vêm perdendo espaço(...) As grandes empresas de tecnologia, por óbvio, não ficam atrás, vivem em uma corrida para ser a primeira a lançar o melhor ou o mais moderno leitor de texto, os chamados e-books, readers, tablets e por aí vão infinidades de nomes que sugerem uma mesma idéia: a leitura de livros, periódicos ou simplesmente textos por meios eletrônicos, e não mais o papel.⁵²

Dessa forma, constata-se que a era virtual ou digital é uma realidade em nosso cotidiano, hoje nossas correspondências são via e-mail, assistimos TV via satélite, trabalhamos com microcomputadores, *ultrabooks*, *smartphones*, nos identificamos via perfis em espaço virtual *facebook*, *linkedin*, ou seja, nossa vida é regida conforme os cliques e as visualizações dos conteúdos que acessamos, seja profissionalmente, seja pessoalmente, situação que transcendeu o ambiente individual e irradiou efeitos inclusive sobre os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

Em relação ao Poder Judiciário este se adéqua e se aperfeiçoa cada vez mais aos avanços da tecnologia, desde o cadastro de sua jurisprudência, transmissão das sessões de julgamento via rádio, televisão e internet, mas principalmente com a criação do processo eletrônico, introduzido pela Lei nº 11.419/2006 que gerou economia aos órgãos públicos, tendo em vista diminuiu os gastos com o custeio da tramitação física dos processos, gerou uma menor agressão ao meio ambiente e ainda garantiu maior celeridade na prestação da atividade jurisdicional, e sobre esse enfoque são relevantes às explicações de Alexandre de Oliveira Neto, *verbis*:

O próprio Poder Judiciário como um todo entrou para valer na era virtual e agora, em regra, os processos judiciais não são mais físicos e sim virtuais. O Superior Tribunal de Justiça - STJ já está em definitivo na era virtual. O Conselho Nacional de Justiça - CNJ, nas suas metas prioritárias para 2010, estabeleceu que 90% das comunicações entre os órgãos do poder Judiciário deverão ser por meio eletrônicos. O próprio Diário Oficial, excepcionalmente ainda temos que olhar aquele folhetim de letras minúsculas, hoje é "D] Eletrônico", "D]E", "Do Eletrônico" ou "DOE". As declarações anuais de ajuste do Imposto de Renda também são, em regra, entregues por via eletrônica ou virtual, ou seja, excepcionalmente

⁵²NETO, Alexandre de Oliveira. *A Imunidade Tributária do art. 150, VI, d, da CF e os Meios Eletrônicos*. Revista tributária e de finanças públicas, v. 18, n. 94, set/out. 2010.p. 03.

se usa o papel. Até mesmo o Supremo Tribunal Federal-STF já se utiliza das modernidades do mundo virtual e inovou ao ponto de colocar no seu próprio Regimento Interno (arts. 6.º, 323 e 324, RISTF), dispositivos que dispõem que determinadas intimações e julgamentos, como o caso de admissão ou não do efeito da repercussão geral, serão por meio eletrônico.⁵³

Logo, a era tecnológica faz parte do cenário atual, razão pela qual é necessário retomar a análise da situação imunizante prevista no art. 150, VI, d da Constituição Federal, visando buscar a melhor interpretação da norma para saber se ausência do poder de tributar se aplicará apenas ao “papel” destinado a impressão de livros, jornais e periódicos ou se poderá tal regra excluir de tributação o livro eletrônico.

Toda imunidade tributária visa tutelar determinados valores fundamentais aos indivíduos, por isso, em prol de estimular a difusão de idéias, o acesso à cultura e à educação o legislador constitucional livrou de tributação o “papel” destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

Contudo, o “livro eletrônico” não era previsível ao poder constituinte originário, ou seja, era inimaginável que inventos tecnológicos futuros alterassem a concepção clássica dos livros, jornais, periódicos, eis que estes hoje podem ser acessados virtualmente, sendo a impressão mera faculdade do usuário, já que o conteúdo está na íntegra divulgado em ambiente digital, situação que faz com que indaguemos ao poder constituinte derivado se essa situação imune relaciona-se estritamente ao “papel”, ou seja, tutela-se a forma de propagação do conhecimento ou se estará livre de tributação os livros, jornais e periódicos divulgados de forma digital, estando nesse sentido se tutelando o conteúdo.

Sobre essa polêmica doutrinária se faz as seguintes considerações:

(...)por se tratar de matéria nova e passível de interpretação divergente indaga-se: 1) A imunidade Constitucional prevista para livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, de que trata o art. 150, inc. VI, d, da CF, que tem por finalidade a proteção de valores assegurados por princípios constitucionais, dentre os quais se destacam a liberdade de expressão do pensamento e a disseminação da cultura, deve se submeter à interpretação ampla e extensiva ou pode sofrer restrições se a

⁵³NETO, Alexandre de Oliveira. *A Imunidade Tributária do art. 150, VI, d, da CF e os Meios Eletrônicos*. Revista tributária e de finanças públicas, v. 18, n. 94, set/out. 2010.p. 03.

obra intelectual for disponibilizada em meio digital ou eletrônica ao invés de impressa em papel? A forma de disponibilização da obra intelectual (papel ou meio eletrônico/ digital) poderá interferir no objetivo preconizado pelo legislador constitucional?⁵⁴

Primeiramente sobre o conceito de livro é necessário compreender que se trata de conceito legal previsto na Lei nº 10.753 de 2003 que institui a Política Nacional do Livro que assim dispõe:

DO LIVRO

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.⁵⁵

Chama-se a atenção para o inciso VII do artigo acima, no qual o legislador infraconstitucional menciona sobre livro em meio digital, magnético e ótico, porém, relacionando o apenas para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual.

Ora, se há livro digital para pessoas que possuem deficiência visual, há de se compreender, à luz da lógica jurídica que o legislador implicitamente reconheceu a existência dos livros eletrônicos, razão pela qual a imunidade aplicada ao livro impresso em papel deverá por óbvio ser estendida ao livro divulgado em

⁵⁴ MARTINS, Ives Granda da Silva. *Imunidade de impostos de jornais, livros, periódicos, assim como do papel de imprensa. art.150, inc. iv, d, da CF norma que, pela sua finalidade, deve alcançar também livros, periódicos e jornais eletrônicos ou digitais disciplina legal do COFINS e PIS para as receitas advindas desses bens desnecessidade de as empresas filiares-se à ANCINE ou contribuir com a CONDECINE por não serem empresas cinematográficas ou publicitárias.* in Revista Forense. Rio de Janeiro. Ano 106. Volume 409 de junho de 2010. p. 364.

⁵⁵BRASIL. Lei nº 10.753, de 30 de outubro de 2003. Institui a Política Nacional do Livro. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 31out. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.753.htm. Acesso em: 01dez. 2013.

meio digital, tendo em vista que visam atender aos mesmos direitos fundamentais que são os valores fontes que fundamentam essa imunidade, nesse sentido Gustavo Tepedino esclarece, *in verbis*:

O livro, por sua importância histórica na difusão do conhecimento, da arte e da cultura, constitui-se em instrumento privilegiado de manifestação do pensamento e da liberdade de expressão, princípios constitucionais inseridos, com deliberada insistência, no rol das garantias fundamentais do ordenamento brasileiro (art. 5º, incs., IX, XIV, e art. 220 da CR). Consiste no conteúdo de informação concebido pelo autor. Em outras palavras, o livro, seja de que espécie ou gênero for, afigura-se a obra em si considerada, e não o suporte mediante o qual é transmitido. Seja impresso em papel, reproduzido em áudio, estampado pelo método Braille ou codificado em arquivo digital, a obra é a mesma. Nas diversas alternativas existentes para o registro e transmissão do texto, cuida-se do mesmíssimo livro, com as idéias e informações expressas pelo autor. Por isso mesmo, toda obra existe independentemente do instrumento material que lhe serve de veículo, podendo ser transmitida por meio de suportes distintos.⁵⁶

Ocorre que alguns doutrinadores não aceitam o conceito de livro eletrônico por entenderem ser um mero eufemismo, uma figura de linguagem de mera substituição de termo por um mais agravável, já que o livro eletrônico seria uma versão moderna do livro impresso.

O doutrinador Sacha Calmon Navarro afirma que: “o livro eletrônico é um eufemismo”, a expressão do referido professor foi devidamente citada por Bernardo Ribeiro Moraes⁵⁷, que completou esse raciocínio dizendo que: “o livro é gênero, que vem a ser toda a edição comercial de obra literária, científica destinada à leitura”.

Para melhor compreensão do conceito de livro eletrônico, segue abaixo o esclarecimento do professor Gustavo Tepedino, *in verbis*:

O livro eletrônico traduz a versão eletrônica do livro impresso, de sorte que as obras literárias são transferidas ao usuário final em meio eletrônico (suporte intangível ou imaterial) por intermédio de operação conhecida como download ou por outra tecnologia de

⁵⁶TEPEDINO, Gustavo. *Livro eletrônico - incidência da imunidade tributária prevista no art. 150, inc. vi, d, da Constituição da República*. In. REVISTA FORENSE. Rio de Janeiro. Ano 108. Volume 415 de junho de 2012. p. 345.

⁵⁷MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A imunidade tributária e seus novos aspectos*. São Paulo: RT, 1998, p.137.

transferência de arquivos, mediante a concessão de licença de uso privado, sem direito de reprodução ou qualquer outra forma de exploração, comercial ou não, alteração ou criação de obras derivadas. Tal como o livro impresso, tradicionalmente concebido, o livro eletrônico apresenta conteúdo equivalente, exercendo a mesma finalidade e função de difusão da cultura e do conhecimento, de modo a diferir tão somente na forma de exteriorização: o livro eletrônico é digital, imaterial e intangível, ao passo que o livro impresso se revela por meio de papel, fisicamente existente e palpável. A identificação do livro eletrônico, portanto, como livro não depende de operação analógica ou de interpretação extensiva em relação à disciplina do exemplar impresso, sendo ele próprio livro, *tout court*, em decorrência da evolução do conceito primitivo de livro e da forma de utilização deste bem jurídico.⁵⁸

Na sua acepção mais simples, um livro eletrônico é um arquivo de computador que contém palavras que podem ser lidas num computador ou em outro aparelho eletrônico.

Todavia, o mais prudente para este trabalho é compreender que o conteúdo do livro está acima de sua forma, já que o objetivo é o incentivo a propagação do conhecimento cultural, científico ou meramente informativo, sendo esta a melhor interpretação, à luz da finalidade da norma constitucional.

Para concluir, ainda sobre o conceito de livro eletrônico são pertinentes às considerações de Luiz Felipe Silveira Difini, *verbis*:

Assim, para aqueles que entendem ser adequada a expressão livro eletrônico podemos resumir que se trata de uma evolução do livro de papel, que já foi uma evolução do papiro e do barro, e que mantém em relação a estes a essência de ser um meio de transmissão de ideais, de conhecimento, de informação. Teria o conteúdo do livro impresso que qualquer comum do povo pode identificar, mas com outra forma apenas. Como por exemplo, cito o site da Cultvox, onde aparece o que seria um livro eletrônico: “Um livro eletrônico é a versão digital de um livro impresso, é adquirido por meio de download para ser lido no monitor do seu micro e impresso na sua impressora.”⁵⁹

⁵⁸TEPEDINO, Gustavo. *Livro eletrônico - incidência da imunidade tributária prevista no art. 150, inc. vi, d, da Constituição da República*. In. REVISTA FORENSE. Rio de Janeiro. Ano 108. Volume 415 de junho de 2012. p. 344.

⁵⁹DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 117.

Diante dos argumentos acima, o Desembargador do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo e jurista Yoshiaki Ichihara⁶⁰ esclarece que não reconhecer a imunidade tributária aos livros eletrônicos é o mesmo que parar no tempo e no espaço, preso a uma interpretação literal e retrógrada, sem enxergar a realidade atual e do futuro.

Roque Antônio Carrazza⁶¹, nessa mesma linha de raciocínio informa que devem ser equiparados ao livro, para fins de imunidade, os veículos de idéias, que hoje lhe fazem às vezes (livros eletrônicos) ou, até, o substituem. Tal é o caso - desde que didáticos ou científicos - dos discos, dos disquetes de computador, dos CD-Roms, dos slides, dos videocassetes e dos filmes.

Portanto, a imunidade tributária consagrada no art. 150, inciso VI, d da CF/88 alcança o chamado livro eletrônico, na medida em que atinge as mesmas finalidades sociais do livro impresso.

Ademais, sendo a dignidade humana fundamento do Estado Democrático de Direito, verifica-se que nesse caso específico à imunidade tributária visa assegurar o acesso à educação, à cultura, à informação, em prol de estimular a formação de uma sociedade que consiga ter acesso a conteúdo moral, ético e científico para melhor expressar e divulgar suas idéias.

Sobre o direito fundamental à cultura seguem os esclarecimentos de Paulo Gonet, *in verbis*:

O acesso à cultura é um direito fundamental...tem natureza potestativa...constitucionalmente fixada, a dicção do art. 215 da CF, no sentido de que o Estado garantirá a todos os pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.⁶²

José Augusto Delgado, Ministro aposentado do Superior Tribunal de Justiça, em trabalho apresentado para o XXIII Simpósio Nacional de Direito

⁶⁰ICHIHARA Yoshiaki. *Imunidades tributárias*. Centro de Extensão Universitária - CEU/RT, 1998. Nova Série n. 4, p. 327.

⁶¹MARTINS, Ives Granda da Silva. ob., cit., p. 385.

⁶²BRANCO, Paulo Gonet. Coords. MEIRA, Liziane Angelotti, NETO, Celso de Barros Correia. *Tributação e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012.p. 96.

Tributário do Centro de Extensão Universitária, sobre o alcance da Imunidade tributária consagrada no art. 150, inciso VI, d, da Constituição Federal explicou:

Ora, na época atual não se pode entender como livro, apenas, o editado em papel... Se a vontade do constituinte fosse de restringir a imunidade, apenas, ao livro tradicional, isto é, ao livro lançado ao conhecimento do público pelo método tradicional, teria ele, explicitamente, declarado que a vedação de instituir impostos se limitava a livros formados pela reunião de folhas ou cadernos de papel, soltos, cosidos ou por qualquer outra forma presos por um dos lados, e enfeixados ou montados em capa flexível ou rígida...A mensagem do texto constitucional não foi explícita em tal sentido. A expressão livro empregada pelo constituinte não podia ter outra significação do que a vivenciada pela realidade imposta pela ciência da informática que, ao lado do livro papel, entregou para ser usado pela humanidade o livro eletrônico...Ele tem conteúdo de expressar elemento material condutor de cultura, de informação, de transmissão de saber, instrumento caracterizador de uma obra literária, científica ou artística. Não se pode, portanto, se impor interpretação restritiva para a aplicação de determinada disposição constitucional quando ela, expressamente, não contém qualquer limitação.⁶³

Se o objetivo é assegurar o acesso à cultura e a educação em prol da melhoria do desenvolvimento da sociedade e conseqüentemente do próprio Estado, eis que uma sociedade mais esclarecida tende a cometer menos falhas em prol do bem estar social, formando indivíduos, mais livres, justos e solidários, a lógica jurídica nos informa que de pronto deve-se reconhecer a extensão da imunidade prevista no art. 150, inciso VI, d da Constituição Federal aos livros eletrônicos, conforme os valores fonte que justificam essa situação imunizante.

Ocorre que quando a norma imunizante é vista sob a ótica da arrecadação, nega-se que a Constituição Federal tenha garantido imunidade tributária aos livros, jornais e periódicos eletrônicos, utilizando-se a interpretação restrita imposta no artigo 111 do Código Tributário Nacional para as isenções, que determina que as normas que “excluem créditos tributários” devem ser interpretadas de forma literal.

Tal negativa de extensão da imunidade tributária ao livro eletrônico, também decorre do fato da norma não ser expressa e dar margem a várias interpretações, surgindo correntes que divergem sobre a extensão ou não da

⁶³DELGADO. José Augusto. *Imunidades tributárias*. Centro de Extensão Universitária - CEU/RT, 1998. Pesquisas Tributárias - Nova Série n. 4, pp. 57-8.

imunidade aos livros eletrônicos, conforme aduz o doutrinador Alexandre Neto, *in verbis*:

Dentre as discussões doutrinárias, há correntes que defendem a imunidade irrestrita dos livros, jornais e periódicos eletrônicos, incluindo aí os seus meios, ou seja, as próprias mídias eletrônicas, v.g., CD-Rom, leitores digitais etc., e outros que defendem apenas os livros, jornais e periódicos eletrônicos em si, sem incluir os seus veículos de transmissão, e há, ainda, os que entendem que esta imunidade somente se aplica aos livros, jornais e periódicos impressos em papel.⁶⁴

Contudo, a imunidade tributária não é uma renúncia fiscal, já que nem sequer há poder de tributar, também não é uma forma de “exclusão do crédito” tributário, porque não há possibilidade de constituição do crédito por total ausência de competência para se instituir impostos e ainda não caberia ao Legislador infraconstitucional limitar uma imunidade quando o legislador constitucional não autorizou que se faça tal limitação.

O fato é que a imunidade por opção do Legislador Constitucional resguarda de tributação, situações que consagram valores fundamentais ao regime democrático em prol da evolução social, nesse sentido explica Alexandre Neto, *in verbis*:

Tenho sempre entendido que a imunidade não é uma renúncia fiscal, nem mesmo um favor constitucional. É, a meu ver, uma vedação absoluta ao poder de tributar. Por motivos que o constituinte houve por bem considerar de relevância para o bem das instituições e para assegurar um regime democrático voltado para a sociedade e controlado por ela, as imunidades tributárias foram colocadas como forma de implementar essas finalidades, propiciando, de um lado, as ações necessárias para uma sociedade plural, e de outro, evitando pudessem autoridades ou detentores do poder atingi-las, principalmente em face do exercício de um poder ilimitado.⁶⁵

As imunidades auxiliam ao alcance das finalidades sociais e obstam que os detentores do poder dificultem o acesso da coletividade a informação, a cultura e a educação.

⁶⁴NETO, Alexandre de Oliveira. *A Imunidade Tributária do art. 150, VI, d, da CF e os Meios Eletrônicos*. Revista tributária e de finanças públicas, v. 18, n. 94, set/out. 2010.p. 14.

⁶⁵MARTINS, Ives Granda da Silva. ob cit. p. 366.

Nesse aspecto, o legislador constitucional tem o papel de regular impondo freios e ao mesmo tempo garantindo a liberdade e os direitos fundamentais com o fim único de desenvolver a nação.

A Desembargadora Diva Malerbi⁶⁶, Ex-Presidente do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, compreende que as imunidades tributárias, portanto, objetivam assegurar, de um lado, o regime democrático e, de outro lado, permitir uma participação mais intensa da sociedade em ações de interesse plural.

Assim, resta evidente que as situações imunes descritas pelo art. 150, inciso VI, d, da Constituição Federal, representam valores prestigiados no ordenamento jurídico e asseguram a eficácia jurídica destes.

Hugo de Brito Machado, sobre as imunidades tributárias e suas finalidades, esclarece que, *verbis*:

Desta forma, as imunidades recíprocas conformam o equilíbrio do sistema federativo; as demais protegem os templos (asseguram o culto religioso); patrimônio e renda dos partidos políticos, sindicatos de trabalhadores e instituições de educação e assistência social (garantem a liberdade política, além de permitir que o segmento privado seja atraído para colaborar com o Poder Público em duas áreas sensíveis, educação e assistência social, tendo como contrapartida a eliminação dos impostos); a dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (realçam a liberdade de imprensa, dos meios de comunicação, educacionais e assistenciais).⁶⁷

Ainda, ao se analisar a evolução constitucional da imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, d da Constituição Federal no cenário constitucional brasileiro constata-se que tal situação imune já era prevista na Constituição Federal de 1934.

Regina Helena da Costa⁶⁸, em seu estudo sobre a evolução constitucional das imunidades, nos informa que em 1934 eram imunes de impostos as profissões de escritor, jornalista e professor, “*entendemos que aqui fora o*

⁶⁶MALERBI, Diva. *Imunidades tributárias*. Centro de Extensão Universitária - CEU/RT, 1998. Pesquisas Tributárias - Nova Série n. 4, p. 70.

⁶⁷MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 81.

⁶⁸COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 22.

embrião da imunidade que visa proteger valores tais como a liberdade de imprensa, pensamento e expressão, livre acesso ao conhecimento e à cultura”.

Porém, foi somente em 1946 que a Constituição Federal trouxe expressamente em seu artigo 31, inciso V, que era vedado à União, aos Estados e aos municípios lançar impostos sobre o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

Art. 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:
(...)
V - lançar impostos sobre:
(...)
c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.⁶⁹

Todavia, merece destacar que a situação imunizante, à época relaciona ao papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros, tinha por finalidade garantir maior liberdade à imprensa e manifestação das ideias, conceito bem mais restrito em relação ao campo de tutela que essa situação imune possui no contexto jurídico atual.

Dessa forma, o legislador constitucional, ao promulgar a Constituição Federal de 1988 apenas reiterou a situação imunizante prevista desde 1946, evitando um retrocesso no âmbito de proteção dos direitos e garantias fundamentais que estão expressos e implícitos nessa situação protegida do poder de tributar, eis que hoje tal imunidade transcende o pleno exercício da liberdade de imprensa e manifestação do pensamento, no sentido que é voltada para fomentar a disseminação da cultura, da educação, da informação em prol da melhoria da sociedade e do próprio Estado.

Sobre a evolução histórica desta imunidade nas Constituições Brasileiras seguem os esclarecimentos a seguir, fornecidos por Lucas de Lima Carvalho, *verbis*:

Quando declara imunes à tributação via impostos os livros, jornais e periódicos, bem como o papel destinado à sua impressão, o constituinte de 1987-1988 reproduz texto outrora constante do art.

⁶⁹BRASIL. Constituição (1946). *Constituição da República Federativa do Brasil*, artigo 31, inciso V, c. acesso: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao46.htm em 06.12.2013

19, III, d, da Constituição de 1967 (alterada pela EC 1/1969). Tal repetição é citada por Paulsen (2009, p.242) como sustentáculo para restringir a imunidade tributária à imunidade ante impostos. A garantia, contudo, se limita ainda mais na Constituição dos Estados Unidos do Brasil, publicada em setembro de 1946. Em seu art. 31, V, e, há vedação ao lançamento de impostos apenas sobre o papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros. A Constituição de 1937 não faz qualquer menção à imunidade em análise, mas a Constituição de 1934 assegura aos "escritores, jornalistas e professores" a não incidência de impostos (art. 113, n.36) - tal benefício não atingia, contudo, o ônus tributário que à época recaía sobre o papel.⁷⁰

Logo, a imunidade tributária é oriunda de textos constitucionais anteriores, não foi inovação legislativa inaugurada na ordem jurídica em 1988, trata-se de um instrumento tributário de que se vale o Estado para programar e salvaguardar valores fundamentais.

Lembrando que a força dessa imunidade como garantia ao contribuinte advém pós o regime ditatorial imposto em 1937 por Getúlio Vargas e durante a fase de redemocratização do país em 1946, já que a sociedade clamava por maior acesso a informação e a liberdade expressão de idéias, na verdade, não havia a densidade normativa voltada ao acesso à cultura e a educação como há no contexto atual.

A consagração da imunidade sobre o papel destinado aos livros, jornais e periódicos em 1946 visou proteger interesses econômicos e nacionalistas para fomentar o acesso à informação, ainda que sujeita a censura, era muito mais voltada à imprensa do que ao estímulo do conhecimento educacional e cultural da sociedade, conforme Lucas de Lima Carvalho, *ad litteram*:

A entrada desse comando normativo se deu num ambiente de pretensa redemocratização, de aparente renovação das instituições. Nos dizeres de Wolkmer (2003, p. 111), a Constituição de 1946 "polarizou as principais forças políticas da época no sentido de um arranjo burguês nacionalista entre forças conservadoras e grupos liberais reformistas"...A Constituição de 1967 sucedeu o ainda vigente Código Tributário Nacional, que repete a regra imunizante da Carta de 1946 em seu art. 9.º, IV, d. O texto aprovado pela Constituinte e publicado em janeiro de 1967 trouxe uma alteração a essa imunidade, alargando seu campo de proteção para livros, jornais e periódicos. Novamente, a origem da imunidade não se deu por privilégio à liberdade de imprensa ou

⁷⁰CARVALHO, Lucas de Lima. *A Imunidade tributária dos leitores eletrônicos no Brasil*. Revista Tributária de Finanças Públicas. ano 20. V. 107. nov-dez. 2012. p. 19.

ao acesso à informação; a própria estrutura tributária adotada pelo constituinte conduzia a um cenário de centralização do poder político e arbitrariedade administrativa, elementos por certo alheios às características do Estado Democrático de Direito.⁷¹

Atualmente a imunidade tributária é uma garantia do contribuinte, consagrada como cláusula pétrea desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, segundo uma interpretação sistêmica, evolutiva e teleológica do art. 150 da Constituição Federal que dispõe que: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte...”, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir imposto sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Por isso o legislador ordinário não poderá subjugar essa imunidade, na medida em que tal garantia constitucional faz parte do núcleo intangível da Constituição Federal, nos termos do art. 60, § 4º, inciso IV.

Ademais, como vimos no Capítulo I, para a corrente *jusnaturalista*, o poder constituinte originário não teria como característica ser ilimitado, já que sua discricionariedade esbarraria nos valores fundamentais já consagrados na órbita jurídica, razão pela qual desde 1946 o direito fundamental a informação e a liberdade de expressão já pertenciam à ordem jurídica, e por isso não poderiam ser desprezados sob pena de se configurar uma involução social.

Para melhor compreensão é como se após anos de lutas, no auge da Revolução Francesa de 1789, caracterizada pelas batalhas em prol da liberdade, igualdade e fraternidade, uma nova ordem constitucional fosse outorgada ou promulgada desprezando esses três direitos tão arduamente conquistados.

Nesse contexto, sobre os valores fontes que se encontram inclusos nessa imunidade, seguem as seguintes considerações de José Cretella Junior, *verbis*:

A imunidade de impostos destinada aos meios de comunicação, culturais e educacionais lastreiam-se, como disse, no mesmo princípio de uma vedação absoluta ao poder de tributar, objetivando permitir:

a) liberdade de imprensa;

⁷¹CARVALHO, Lucas de Lima. *A Imunidade tributária dos leitores eletrônicos no Brasil*. Revista Tributária de Finanças Públicas. ano 20. V. 107. nov-dez. 2012. p.20.

- b) liberdade de veiculação de ideias;
- c) liberdade de difusão cultural;
- d) liberdade no âmbito da educação.⁷²

A problemática em relação à aplicação desta imunidade ocorre que devido à evolução tecnológica, os livros, jornais e periódicos ganharam uma nova roupagem para disseminar as informações, já que estes além de impressos no papel são divulgados através de meios digitais, ou seja, houve uma alteração no suporte físico de veiculação de ideias.

Assim, por não haver previsão expressa na Carta Constitucional sobre aplicação da imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal e de acordo com o disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional, se atribuindo uma interpretação restritiva da norma, literalmente falando, para alguns doutrinadores os livros eletrônicos não seriam imunes, como é esclarecido a seguir por Alexandre de Oliveira neto, *ipsis litteris*:

Muitos juristas, intérpretes e doutrinadores já se debruçaram sobre o assunto, mas nunca se chegou a nenhum consenso, muitos deles a referida imunidade também deveria ser abrangida aos meios eletrônicos, mas, por óbvio, que a Fazenda Pública, com o seu afã de sempre arrecadar mais, sempre negou que a Constituição Federal tenha assegurado tal imunidade também aos livros, jornais e periódicos eletrônicos.⁷³

Os adeptos da não extensão da imunidade tributária alegam que “tal elastério” afronta a intenção e o alcance da norma constitucional, eis que não cabe uma interpretação ampliativa da norma imunizante.

Aduzem, que a difusão da cultura se opera na atualidade por diversos meios de comunicação, razão pela qual o Constituinte apenas oferece proteção especial aos livros, aos jornais e aos periódicos, produzidos com papel, e por isso todos os outros meios estariam excluídos desta imunidade.

Para tais doutrinadores houve uma opção em proteger certo meio de difusão de cultura (livros, jornais e periódicos) sobre base determinada (papel) com

⁷²JUNIOR, José Cretella. *Comentários à Constituição 1988*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992. v. VII, pp. 3.561-3.562.

⁷³NETO, Alexandre de Oliveira. *A Imunidade Tributária do art. 150, VI, d, da CF e os Meios Eletrônicos*. Revista tributária e de finanças públicas, v. 18, n. 94, set/out. 2010.p. 13.

a exclusão de todas as demais. Seria uma imunidade condicionada apenas ao papel que tenha determinado destino, ou seja, impressão de livro, jornal ou periódico.

Ademais, alegam que o conceito de livro, diverge do livro eletrônico, já que o primeiro é gravado ou impresso em reunião de folhas, em cadernos destinada a leitura, razão pela qual a impressão para leitura seria elemento fundamental para o conceito de livro, para fins de imunidade tributária.

Os suportes papéis ou escritas são fundamentais na previsão constitucional, razão pela qual livro eletrônico não seria livro, já que o suporte fático é diferente.

Portanto, não se poderia imunizar livro eletrônico, eis que não é livro com base escrita, por isso outros meios de comunicação não são abrangidos pela imunidade e também não há permissivo legal para a ampliação desta.

Todavia, convém frisar que a Constituição Federal de 1988 de fato não diz que só haverá imunidade tributária quando os livros, jornais e periódicos forem confeccionados de papel.

Sobre a literalidade da expressão “papel” é oportuno destacar as considerações de Ives Granda, *in verbis*:

Não está escrito, no texto constitucional, que os livros, os jornais e os periódicos só serão imunes quando forem confeccionados de papel. Fosse esta a sua intenção, o constituinte teria escrito "livros, jornais, periódicos de papel, assim como o papel destinado à sua impressão". O fato de o constituinte ter considerado que as hipóteses são quatro, separando o papel dos veículos, tem sua razão de ser. Não é qualquer papel que é imune, mas apenas aquele destinado à confecção de livros, jornais e periódicos. Por isto, houve por bem, o constituinte, separar os objetos imunizados.⁷⁴

Por essa razão é que Hugo de Brito Machado⁷⁵ esclarece que tanto o livro impresso como o livro eletrônico são meios de transmissão de idéias e disseminação cultural, e por isso o último não poderia ficar vulnerável ao poder de tributar, sob pena de se afrontar a correta interpretação da Constituição Federal.

⁷⁴MARTINS, Ives Granda da Silva. ob. cit.. p. 371.

⁷⁵MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.p. 32.

Feitas essas considerações, resta claro que a imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, d da Constituição Federal se aplicará aos livros eletrônicos, eis que não se tutela a forma “papel” e sim o conteúdo, nos termos do argumentos de Ives Granda da Silva Martins, *verbis*:

O sentido da imunidade protetora desta liberdade de expressão, informação e cultura é não permitir que, através do poder de tributar, que é também o poder de destruir, governantes vocacionados ao totalitarismo utilizassem-se da imposição como cerceamento da livre manifestação do pensamento. Colocou, o constituinte, os jornais, os livros e os periódicos a salvo de perseguições mesquinhas ou violências pecuniárias que pudessem tornar inviável o direito de expressão, de informação e de exteriorização da cultura, cuja relevância para o exercício da cidadania é inconteste. A fim de evitar que os detentores do poder perseguissem talentos inconformados com seu comando, -como o fizeram Hitler com os artistas alemães, os russos com Solzhenitsyn, Pasternak e Fidel Castro com esplêndidos poetas - nossa constituinte, desde o direito anterior, garantiu a liberdade de expressão e afastou a imposição tributária, objetivando não permitir que o poder de tributar inviabilizasse os meios de informação e formação. À evidência, o princípio exterioriza tal ideia, de maneira que se a evolução tecnológica mundial tornar os meios tradicionais de informação, formação e cultura antiquados, substituindo-os por meios mais modernos e eletrônicos, à nitidez, o princípio que agasalha esta proteção da cidadania deve ser alargado, em sua exegese, às novas formas de comunicação.⁷⁶

Não se pode admitir uma interpretação literal de que só seriam imunes os livros, jornais e periódicos disponibilizados no “papel”, haja vista que a liberdade de expressão e o acesso à cultura, à educação e à informação estão acima meio físico para disseminação do conteúdo, nesse aspecto seguem as considerações do professor Ives Gandra, *ad litteram*:

Pretender que a limitação da imunidade do papel seja extensível aos periódicos, livros e revistas, de tal forma que só quando editados mediante a utilização deste material sejam desonerados é, no mínimo, passar um atestado de ignorância, antidemocracia e decrepitude ao constituinte, como se tivesse pretendido que jamais houvesse evolução nos meios de comunicação, visto que punindo com tributação qualquer veículo mais moderno, desde que não fosse apresentado em papel.⁷⁷

A imunidade tributária deve ser interpretada de forma extensiva, seja porque consagra valores essenciais à coletividade, seja porque é uma limitação

⁷⁶MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O sistema tributário na constituição*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.p.371.

⁷⁷MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Ob. cit.* p.314.

expressa ao poder de tributar, seja porque trata-se de um direito fundamental que faz parte do núcleo intangível da Constituição Federal, e por isso não cabe a interpretação restrita do art. 111 do Código Tributário Nacional, como explica Ives Granda, *in verbis*:

Se admitisse que quem não tem o direito de tributar, pudesse, pro domo sua, interpretar restritivamente a lei impeditiva, poder-se-ia amesquinhar a intenção do constituinte de afastar da área impositiva aquelas situações e pessoas em atividades consideradas essenciais para a preservação do Estado Democrático de Direito. Por esta razão, têm os exegetas do direito tributário entendido que, sempre que a desoneração decorra de uma renúncia fiscal, aplica-se o art. 111 do CTN, mas não quando se trata de vedação constitucional ao poder de tributar, pois que permitir uma exegese restritiva nesse campo levaria a interpretações em causa própria, prejudicando o verdadeiro sentido da imunidade.⁷⁸

Logo, a imunidade deverá ser interpretada amplamente por ser um direito subjetivo do contribuinte, à luz do método sistêmico, evolutivo e teleológico de interpretação da norma, utilizando-se o artigo 111 do Código Tributário Nacional apenas para as isenções, tendo em vista que nesse caso há competência proveniente do poder de tributar e determinadas situações ou pessoas podem ser isentas, sendo plausível uma interpretação mais restrita da norma.

A imunidade na análise do livro eletrônico deverá ter uma interpretação ampliativa, à luz da finalidade social a ser realizada no caso concreto, já que a imunidade não é para o suporte material ou imaterial, mas é voltada para a propagação do conhecimento.

Outro problema que surge é saber se também se a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d da Constituição Federal também se aplicaria aos insumos necessários à confecção dos veículos da livre criação e propagação das idéias em meio digital, conforme explica Paulo Gonet, *in verbis*:

Ao longo dos anos formatou-se jurisprudência relativamente ampliativa da dicção literal do dispositivo. Assim, garantiu-se a imunidade fiscal dos filmes destinados à produção de capas de livros, aos álbuns de figurinhas, ao papel fotográfico consumido no

⁷⁸MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O sistema tributário na constituição*. 6.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.p.375.

produtivo do jornal, aos filmes não impressionados e as listas telefônicas.⁷⁹

O progresso da ciência exige do Supremo Tribunal Federal um posicionamento final para decidir se os livros eletrônicos e seus respectivos insumos serão protegidos de tributação, aplicando a imunidade prevista no art. 150, VI, d da CF de 1988.

Atualmente encontra-se com repercussão geral reconhecida o Recurso Extraordinário nº 330.817, tendo como Relator o Ministro Dias Toffoli, trata-se de Mandado de Segurança onde o contribuinte requereu que seja lhe concedida a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d da Constituição Federal para não se submeter ao recolhimento do ICMS em razão da comercialização de enciclopédia jurídica eletrônica.

Feitas as considerações sobre o caso, segue abaixo a manifestação do Relator quando se pronunciou pelo reconhecimento da repercussão geral ao caso:

De início, não se pode olvidar que o debate sobre a incidência da norma imunizante possui, per se, um viés difuso, que transcende as pretensões dos envolvidos e que, por sua envergadura, alcança um relevante universo de contribuintes, seja nas hipóteses de imunidade objetiva, seja nas hipóteses de imunidade subjetiva, pois muitas são as relações jurídicas que se amoldam às hipóteses de desoneração previstas no texto da Constituição Federal... A transcendência dos interesses que cercam o debate são visíveis tanto do ponto de vista jurídico quanto do econômico. A controvérsia acerca da subsunção dos novos meios de comunicação à norma imunizante é objeto de acalorado debate na doutrina e na jurisprudência, sendo inegável a repercussão econômica que dela pode advir, tendo em vista que a extensão do favor constitucional a um novo e expressivo contingente de bens pode causar considerável impacto no erário... No âmbito jurídico, a controvérsia repousa na dicotomia atualmente existente na hermenêutica quanto à interpretação do art. 150, inciso VI, alínea d, da Constituição Federal. Dependendo da corrente hermenêutica adotada, se restritiva ou extensiva, o dispositivo terá essa ou aquela interpretação.⁸⁰

⁷⁹BRANCO, Paulo Gonet. Coords. MEIRA, Liziane Angelotti, NETO, Celso de Barros Correia. *Tributação e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 97.

⁸⁰BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 330817*. Relator Min. Dias Tófoli. Julgamento em 12.09.2012. DJe de 01.10.2012.

Em prol do erário, que tem por finalidade a arrecadação de tributos, prima-se pela interpretação literal e restrita, porque a imunidade apenas afetaria o “papel” destinado à publicação de livros, jornais e periódicos e porque se utiliza a interpretação gramatical expressa no artigo 111 do CTN.

Por outro lado, em prol da sociedade, no sentido de disseminar o conhecimento, as ideais, propagar à cultura, à educação, o acesso à informação, visando ampliar a manifestação do pensamento, busca-se uma interpretação ampliativa, evolutiva, sistêmica e teleológica.

Assim, o STF ainda não se pronunciou se a imunidade tributária prevista no art. 150, VI “d” da Constituição Federal de 1988 se aplicará ao livro eletrônico e nem se haverá extensão dessa imunidade em relação aos insumos.

Voltando à questão dos insumos é necessário fazer uma distinção entre estes e o produto acabado, já que a princípio apenas o produto final gozaria da imunidade.

A relevância na distinção entre o insumo e o produto final poderá ser compreendida com as explicações de Alexandre de Oliveira Neto, *ipsis litteris*:

Nosso entendimento é que há que se diferenciar o produto acabado, ou seja, os livros, os jornais e os periódicos dos seus insumos, isto é, os materiais que são utilizados na atividade econômica até o término do projeto ou produto...Em relação aos livros, jornais e periódicos, estes são imunes por si só, são imunes quando prontos, em nosso entendimento, independentemente da forma como são veiculados, no entanto, em relação aos seus insumos, somente o papel é imune, não gozando do mesmo tratamento as tintas e as máquinas de impressão, por exemplo. Entendemos que, em razão do princípio da estrita legalidade, não podemos interpretar as normas, sejam elas constitucionais ou não, sejam elas de imunidade ou não, de forma tão abrangente, mesmo que seja em benefício cidadão/contribuinte, que acabe por ferir o princípio da estrita legalidade, sob o risco de estarmos dando ao Fisco o mesmo direito. Pois amanhã será ele quem interpretará de forma elástica as normas de imposição tributária, e não poderemos nos opor, uma vez que demos a autorização em momento anterior, agindo exatamente da mesma forma, extrapolando os limites do princípio da estrita legalidade.⁸¹

⁸¹NETO, Alexandre de Oliveira. *A Imunidade Tributária do art. 150, VI, d, da CF e os Meios Eletrônicos*. Revista tributária e de finanças públicas, v. 18, n. 94, set/out. 2010.p. 20.

Portanto, conforme o princípio da legalidade tributária o produto final, livros, jornais e periódicos, nos quais se materializam os valores fontes da situação imune, educação, cultura e informação, gozam da ausência de suportar tributação, todavia, os insumos, especificamente considerados não gozaram da imunidade, tendo em vista que não atendem de forma imediata os anseios do poder constituinte originário para serem imunes a tributação, até porque tais insumos não representam o produto final.

Sobre a divergência entre os insumos e o livro eletrônico, Gustavo Tepedino esclarece, *in verbis*:

De outra parte, o livro eletrônico não se confunde com os insumos a partir dos quais se fabrica o livro (tinta, máquinas e equipamentos mecânicos destinados à impressão de livros, componentes eletrônicos para a produção do livro etc.), tampouco se corporifica em CD ou outro meio material de acesso a seu conteúdo, cuidando-se de bem incorpóreo autônomo, que com os aparatos eletrônicos não se confunde.⁸²

Esse raciocínio reconhece que há autonomia entre o produto final e os insumos, já que no âmbito da jurisprudência do STF em relação à imunidade prevista no art. 150, VI “d” da Constituição Federal, estes só gozam de imunidade quando se assemelharem ao papel destinado a impressão do veículos informativos, estando esse entendimento expresso na Súmula nº 657 do STF:

SÚMULA Nº 657
A IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 150, VI, "D", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL ABRANGE OS FILMES E PAPÉIS FOTOGRÁFICOS NECESSÁRIOS À PUBLICAÇÃO DE JORNAIS E PERIÓDICOS.⁸³

A título de exemplo, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 221.239-6 de São Paulo reconheceu a Imunidade Tributária prevista no art. 150, VI, “d” da Constituição Federal para álbuns de figurinhas, conforme trecho da ementa abaixo:

⁸²TEPEDINO, Gustavo. ob cit. p. 346

⁸³BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula nº 657*. A imunidade prevista no art. 150, VI, ‘d’, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos. DJ 09.10.2003. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=657.NUME.%20NAO%20S.FLS.V.&base=baseSumulas>. Acesso 09 dez 2013.

1. A imunidade prevista na constituição sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, a informação e a educação;
2. O Constituinte, ao instituir essa benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, á relevância das informações divulgadas ou a qualidade cultural de uma publicação;
3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um Juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil.⁸⁴

Essa decisão evidencia que para a Corte Constitucional o que importa na situação imunizante é o conteúdo e não a forma pela qual se veicula a informação ou qualidade desta.

Ainda, no julgamento do Agravo de Instrumento nº 220.503-1 do Rio de Janeiro, de relatoria do Ministro Cezar Peluso, não se reconheceu imunidade tributária aos insumos que foram utilizados para a confecção do dicionário eletrônico, contido em software, nos termos do voto do Relator parcialmente descrito abaixo:

1. Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que, na instância de origem, indeferiu processamento de recurso extraordinário contra acórdão que reconheceu a imunidade tributária de dicionário eletrônico, contido em software. Sustenta o recorrente, com base no art. 102, III, a, violação ao art. 150, IV, d, da Constituição Federal.
2. Consistente o recurso. O acórdão recorrido está em desconformidade com a orientação sumulada desta Corte, no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Carta Magna, não alcança todos os insumos usados na impressão de livros, jornais e periódicos, mas tão somente os filmes e papéis tidos por necessários à sua publicação, 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. Isto posto, invocando o art. 544, §§ 3º e 4º, do Código de Processo Civil, com a redação dada pela Lei nº 9.756/98 e pela Lei nº 8.950/94, acolho o agravo, para, desde logo, conhecer do

⁸⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 221.239-6*. Segunda Turma. Relator Min. Ellen Gracie, julgado em 25.05.2004. DJ 151 de 06.08.2004.

recurso extraordinário e lhe dar provimento, para indeferir a segurança.⁸⁵

Ocorre que para os livros eletrônicos diversos materiais poderão ser considerados insumos assemelhados ao “papel”, por isso será na análise do caso concreto e de acordo com a legalidade e a densidade normativa da imunidade em questão, que poderemos afirmar se haverá desoneração tributária ou não, enquanto aguardamos o posicionamento final da Corte Constitucional.

Em tese, se a imunidade prevista aplica-se “*ao papel destinado a impressão dos livros, jornais e periódicos*”, também se aplicará às mídias digitais, como CD-Rom's, tintas, pen-drives e outros equipamentos que fossem utilizados na disseminação destes instrumentos em ambiente digital, já que indiretamente gozariam da proteção dos valores fontes que estão implícitos e expressos nesta imunidade.

Tal raciocínio é sintetizado por Alexandre de Oliveira Neto, *verbis*:

Atualmente os livros eletrônicos ocupam o espaço que outrora os "livros normais" ocupavam, e, portanto, os livros eletrônicos devem ser imunes. O CD-Rom é hoje o que o papel já fora um dia, pois os livros estão inseridos nestes CD-Roms, e, como o papel também é imune, o CD-Rom, por consequência ou analogia, igualmente deve ser imune.⁸⁶

A premissa é a que revolução dos livros eletrônicos gerou impacto econômico e alterações no contexto social, conforme doutrina de Lucas de Lima Carvalho, *ad litteram*:

...uma mudança sem precedentes no hábito de ler: obras literárias tomam-se e-books. E milhares deles cabem na palma das mãos graças à popularização dos e-readers. Com milhões de aparelhos vendidos, o mercado dos leitores eletrônicos empreende uma ousada reforma. Analistas apontam para a praticidade e para a sustentabilidade do uso dessas máquinas - vastas bibliotecas seriam reduzidas a arquivos virtuais, facilitando o acesso à informação; doutra parte, florestas inteiras seriam poupadas em consequência da redução na demanda por papel. A tais benefícios se acrescenta o preço baixo dos e-books e a gratuidade de vários clássicos da literatura. Com capacidade para armazenar 1.500 arquivos, o Nook (e-reader da Barnes&Noble)

⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo de Instrumento nº 220.503-1*. Segunda Turma. Relator Min. Cezar Peluso. Julgado 30.09.2008. DJ 216 de 14.11.2008.

⁸⁶NETO, Alexandre de Oliveira. *A Imunidade Tributária do art. 150, VI, d, da CF e os Meios Eletrônicos*. Revista tributária e de finanças públicas, v. 18, n. 94, set/out. 2010.p. 21.

custa 149 dólares. O Kindle Wi-Fi chegou às lojas oferecendo espaço para 3.500 títulos por 139 dólares. Para adquirir essa versão do aparelho em compras pela Internet, cobra-se dos brasileiros a módica importância de 550 reais. Mais da metade dessa quantia corresponde ao pagamento do Imposto de Importação (II), do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).⁸⁷

Os *e-readers* – aparelhos para leitura que permitem o acesso aos livros digitais (e-books) – deixam claro que mais da metade do preço do produto é onerado por tributos, o que em tese obsta o acesso à cultura e a informação, já que grande parte da população não teria condições de acessar tais ferramentas e assim efetivar os valores fundamentais protegidos e fomentados com a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “d” da Constituição Federal.

Todavia, a elasticidade almejada hoje transcende interesses econômicos e políticos, eis que além do acesso à informação, visa garantir acesso à educação que, por conseguinte, geram a evolução intelectual e moral da sociedade, fazendo com que a liberdade de expressão, de manifestação sejam células que exteriorizam o crescimento social da população, eis uma sociedade mais consciente é capaz de fazer melhores escolhas em prol do desenvolvimento coletivo.

Na verdade é necessário reiterar que a Constituição Federal de 1988 não inovou ao dispor sobre a imunidade tributária sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, mas alterou os valores fonte que de início inspiraram o advento desta situação imune, ou seja, elasteceram as garantias que a princípio se objetivou proteger da arrecadação fiscal, conforme doutrina do professor Lucas de Lima Carvalho, *ipsis litteris*:

Percebe-se de igual maneira o caráter protetivo do texto atual a tais princípios - não apenas no âmbito da imunidade, mas a delimitação estrita dos poderes de tributar, bem como o primado pelo princípio da legalidade e da anterioridade tributárias: cada aspecto da nova Constituição traz aos contribuintes um selo de garantia, uma sentinela de direitos fundamentais. Análise da regra imunizante precisa, por conseguinte, se amoldar à história do instituto e, sobretudo, à teia de princípios que fundamentam a Constituição Federal de 1988. São linhas diretivas, condutoras da

⁸⁷CARVALHO, Lucas de Lima. A Imunidade tributária dos leitores eletrônicos no Brasil. Revista Tributária de Finanças Públicas. ano 20. v. 107. nov-dez. 2012.p. 16.

interpretação que melhor privilegia o real objetivo do benefício maior.⁸⁸

Tem razão Marco Aurélio Greco⁸⁹ quando afirma que esta nascendo uma nova civilização, “em cujo centro está o conceito de bit, ao contrário da antiga, estruturada a partir do átomo”. Hoje em dia, os bens considerados “virtuais” têm valor próprio, em geral muitas vezes superior aos seus equivalentes átomos.

É necessário ainda pacificar essa questão, principalmente para evitar decisões divergentes, à luz da legalidade, da isonomia e da unidade da jurisdição sobre a possibilidade da extensão da imunidade tributária aos chamados livros ou mídias em formato eletrônico, a qual já foi reconhecida no Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, nos termos da decisão abaixo:

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: "Livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitem aquelas ideias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos Braille destinado e cegos."⁹⁰

No que se refere ao tema objeto de estudo deste trabalho, oportuno mencionar que no âmbito da Justiça Federal, os Tribunais Regionais Federais já tiveram oportunidade de se manifestar sobre a possibilidade de extensão da imunidade tributária prevista no art. 150 da CF/88 aos chamados livros eletrônicos – ou *e-books*.

A decisão abaixo segue o entendimento da interpretação teleológica e sistemática, garantindo efetividade aos princípios constitucionais da livre manifestação do pensamento, de expressão da atividade intelectual, comunicação e de acesso à informação.

⁸⁸CARVALHO, Lucas de Lima. *A Imunidade tributária dos leitores eletrônicos no Brasil*. Revista Tributária de Finanças Públicas. ano 20. v. 107. nov-dez. 2012.p. 21.

⁸⁹GRECO, Marco Aurélio. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. São Paulo: Atlas, 2003, p. 169.

⁹⁰BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. *Processo Nº 0003346-96.1996.8.19.0000 (1996.001.01801)*. Julgado em 18.03.1997.

Vejamos o que decidiu o Tribunal Regional Federal da 4ª Região no Processo 1998.04.01.090888-5:

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 art. 150, VI, d, da Constituição Federal, porquanto isto não 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 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.).⁹¹

Portanto, a imunidade tributária precisa ser aplicada, seja para evitar decisões divergentes, seja porque não importa a forma do livro e sim o conteúdo que este possui.

A premissa do estado social é satisfazer as necessidades básicas dos indivíduos, garantindo-lhes a primazia dos direitos fundamentais, cabendo a eles abrir mão de parte de sua riqueza através da tributação em benefício dos que não possuem renda, para que o Estado aplique tais recursos em políticas publicadas de forma a concretizar tais direitos essenciais.

Dentre tais direitos fundamentais encontra-se a liberdade de expressão, o direito à educação, à cultura e à informação, assim, quando desoneramos o livro, seja ele eletrônico ou impresso em papel, não se trata de imunizar o suporte, mas os valores fundamentais que ensejaram a imunidade.

Ora, se não há tributo, facilitasse o acesso a tais livros, e, por conseguinte efetivassem os direitos fundamentais, trata-se, portanto, de uma interpretação finalística, evolutiva e sistêmica de acordo com a Constituição Federal, já que só há um texto supremo com força normativa porque as normas

⁹¹BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Apelação Cível* Nº [1998.04.01.090888-5](#), julgada em 03.08.2000. 2ª Turma. DJ 25/10/2000. p. 349

constitucionais expressam a vontade do povo, e por isso sua vontade, seus anseios e necessidades sempre deverão estar em primeiro lugar.

Ademias, não cabe restringir uma imunidade quando a Constituição Federal não limita sua aplicação, já que nem sequer há competência tributária por ausência do poder de tributar, sendo perfeitamente plausível a extensão da imunidade tributária ao livro eletrônico, a qual é verdadeira cláusula pétrea do contribuinte voltada a ampliar o acesso ao conhecimento científico, cultural, artístico, jornalístico e educacional à coletividade, essa imunidade transcendeu os valores da imprensa que a originaram e hoje atua como mecanismo de contenção para que a não tributação permita a disseminação do conhecimento de forma menos onerosa.

CONCLUSÃO

A supremacia da Constituição nos orienta a dar primazia a todas as normas constitucionais, principalmente no tocante ao resguardo dos direitos e garantias fundamentais.

Dessa forma, a imunidade tributária como mecanismo de obstar a atuação do poder de tributar é verdadeiro direito subjetivo do Contribuinte, já que configurada determinada situação subjetiva ou objetiva, estas estarão imunes de impostos.

Muitas vezes pode-se considerar que há uma contradição com ordenamento jurídico vigente bloquear ou legitimar a ausência do poder de tributar, já que a arrecadação tributária é imprescindível para que o Estado possa programar políticas públicas em benefício da coletividade.

Educação, Saúde, Segurança, Alimentação, Transporte, Assistência e Previdência, são necessidades mínimas nas quais o Estado busca ou pelo nos informa que as receitas arrecadadas estão sendo investidas.

Tais políticas públicas de assistência são necessária, primeiro porque vivemos em um Estado de Direito, Democrático e Social, no qual deve haver a primazia do bem comum, do bem estar social, segundo, porque a renda, ou seja, a capacidade contributiva se acha concentrada em determinadas regiões e nas mãos de poucas pessoas.

Essa concentração de renda, na verdade advém desde a época do Império, onde o Brasil surge como colônia de exploração, trata-se de um ponto relevante, pois, se o País nasce sendo explorado, juntamente há a ideia de que não seria necessário investir, mas apenas sugar, fato que fez com que não haja distribuição de renda de forma igualitária entre todos que auxiliaram na miscigenação da população brasileira, formada por índios, brancos, negros,

imigrantes europeus e asiáticos e fez com que somente tardiamente passasse a se valorizar riqueza de nossa Terra e se investisse no ser humano.

Assim, quando o Legislador Constitucional, sendo este legítimo representante do povo, ou seja, verdadeiro poder constituinte originário, determina que determinadas situações ou pessoas não sofram o impacto do imposto, o que ele faz na verdade e tentar não gerar impacto tributário em determinadas situações que são essenciais ao desenvolvimento da coletividade.

Por isso, a imunidade tributária prevista no art. 150, VI d da Constituição Federal destinada aos livros, jornais e periódicos não poderá ser interpretada de forma literal, haja vista estar claro que nesse caso não se pode tributar porque se busca assegurar a prevalência da cultura, da educação, da informação, da liberdade de imprensa, de expressão de ideias e manifestação do pensamento.

Busca-se efetivar tais direitos imunizando-os de tributos para baratear o acesso, aqui independe se os contribuintes enquadrados nestas situações possuem ou não capacidade de contribuir, tendo em vista que nem sequer se pode cogitar sobre o Princípio da Capacidade Contributiva, já que para tais hipóteses não há poder de tributar.

Ora, se não há poder de tributar, não há competência tributária para instituir impostos, nem capacidade para eventual arrecadação, razão pela qual não há que se indagar sobre a existência ou não da capacidade contributiva.

Essa conclusão é fruto de uma interpretação conforme a Constituição Federal, através do método sistêmico, evolutivo, histórico e teleológico.

Interpretação conforme, porque buscamos dar prevalência aos valores fontes e a densidade normativa expressa nessa imunidade, num cotejo com as demais normas do sistema jurídico, à luz da ponderação de interesses em prol da supremacia do interesse público.

Evolutivo porque sua densidade normativa foi além da proteção dos direitos de imprensa que se visava tutelar em 1934, eis que se ampliou o arcabouço

valorativo para fomentar a disseminação do conhecimento através da cultura, educação e liberdade de expressão.

Histórico porque estamos em diuturna alteração de conceitos, de fato a era tecnológica gerou impacto econômico, político e social, e transformou a concepção clássica dos livros, já que estes estão acima do suporte físico que divulga a informação, ou seja, o conteúdo prevalece acima da forma e como se verificou a imunidade não se atrela ao sentido literal/gramatical “papel”, mas volta-se em prol do estímulo ao conhecimento.

Teleológico porque visa atender a finalidade social da norma, ora se a norma foi feita pelo “povo” sua intenção por óbvio é atender aos anseios sociais é suprir suas carências, e, portanto, a educação é uma ferramenta básica não só do País, mas do mundo para garantir a evolução dos seres humanos, como pessoas em prol do bem estar social.

Uma sociedade educada consegue desenvolver mais valores éticos, é capaz de fazer melhores escolhas, de se autogovernar (muitos países vivem em uma soberania formal, mas não real), de fortalecer sua soberania internamente e externamente porque da primazia aos seus cidadãos, estes por sua vez, acabam por legitimar um mundo menos egoísta, mais igualitário onde todos devem ter acesso a políticas e bens públicos essenciais.

Portanto, a escolha da corrente hermenêutica que será adotada ao estudo da imunidade prevista no art. 150, VI d da Constituição Federal é a extensiva, à luz do Interesse Público, da Legalidade e da Dignidade Humana, no sentido de tutelar os Direitos Fundamentais expressos e implícitos nessa hipótese imunizante.

A corrente extensiva garante a efetividade dos Princípios Fundamentais porque deixa claro que a proteção não é para o suporte físico é sim para a propagação da obra literária, periódicos e similares.

A imunidade tributária é uma conquista social é um direito subjetivo público, cuja problemática resulta da ampliação ou não desta não incidência qualificada, assim, apenas na análise do caso concreto é podermos fazer a correta subsunção da norma prevista em abstrato ao caso concreto.

Portanto, é mister que a jurisprudência consolide uma interpretação constitucional que volte-se em prol de efetivar os direitos fundamentais que se objetivou tutelar com a imunidade tributária prevista no art. 150, VI d da Constituição Federal, tendo em vista que não há como se desprezar o impacto que os avanços tecnológicos acarretaram no direito tributário, no sentido de mudar a concepção de clássica de determinados conceitos.

A vontade do legislador constitucional ao positivizar uma norma é alcançar determinada finalidade social e como vivemos em um Estado Democrático de Direito, nos termos do artigo 93, inciso X da Constituição todas as decisões precisam ser motivadas, razão pela qual não há como obter uma interpretação contrária ao interesse social.

A liberdade, a propagação do conhecimento, a difusão das ideias estão acima do suporte físico pelo qual se veiculam tais informações, estão acima da capacidade contributiva e do próprio poder/dever de arrecadação do Estado, conforme os Princípio da Legalidade, da Proporcionalidade e da Razoabilidade.

Logo, a aplicação da imunidade tributária prevista no art. 150, VI d da Constituição Federal ao livro eletrônico advém de uma fundamentação que pauta-se no princípio constitucionais expressos e implícitos nesta hipótese imunizante e volta-se para efetivação de tais direitos, haja vista que restringir essa imunidade ao suporte físico é desprezar as inovações tecnológicas e mitigar a liberdade e o acesso ao conhecimento, à cultura e à manifestação do pensamento.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e interpretação constitucional*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1997.
- BRANCO, Paulo Gonet. Coords. MEIRA, Liziane Angelotti, NETO, Celso de Barros Correia. *Tributação e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. 292 p.
- BRASIL. Constituição (1946). Constituição da República Federativa do Brasil, artigo 31, inciso V, c. acesso: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao46.htm em 06.12.2013
- BRASIL. Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso 17 out. 2013.
- BRASIL. Lei nº 10.753 de 30 de outubro 2003. *Institui a Política Nacional do Livro*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.753.htm. Acesso 01 dez 2013.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. *Apelação em Mandado de Segurança nº 216.577*. Processo nº 0005281-36.2000.4.03.6104, data do julgamento 01.09.2004, publicada no DJF3 de 03.11.08.
- BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado Rio de Janeiro. *Processo Nº 0003346-96.1996.8.19.0000 (1996.001.01801)*. Julgado em 18.03.1997.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Apelação Cível Nº 1998.04.01.090888-5*. julgada em 03.08.2000. 2ª Turma. [DJ 25/10/2000](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2000/08/dj25102000.htm).
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº939-7/DF*. Data do julgamento em 15.12.1993. publicada no DJ de 18.03.1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 330817*, julgamento 12.09.2012, publicado no DJE de 01.10.2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 221.239-6*. Julgado em 25.05.2004. 2ª Turma. DJ 06-08-2004

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo de Instrumento nº 220.503-1*. Julgado em 30.09.2008. 2ª Turma. DJe. 216. 14.11.2008.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARRAZZA, Antonio Roque. *Curso de direito constitucional tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Lucas de Lima. *A Imunidade tributária dos leitores eletrônicos no Brasil*. Revista Tributária de Finanças Públicas. ano 20. v. 107. nov-dez. 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 10. ed. Editora Forense. Rio de Janeiro: 2009.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

DELGADO, José Augusto. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária - CEU/RT, 1998. Pesquisas Tributárias - Nova Série n. 4.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Imunidades tributárias e direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

FRANÇA, R Limongi. *Hermenêutica Jurídica*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

GRECO, Marco Aurélio. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: Atlas, 2003.

ICHIHARA Yoshiaki. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Centro de Extensão Universitária - CEU/RT, 1998. Pesquisas Tributárias - Nova Série n. 4.

JUNIOR, José Cretella. *Comentários à Constituição 1988*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1992. v. VII.

JÚNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. 11. ed. São Paulo: Método, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. Revista de Direito Administrativo, São Paulo, n. 240, p. 09-103, 05 de novembro 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário, 31. ed. Editora Malheiros. São Paulo: 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. Yamashita Douglas. Síntese dos Argumentos. Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. *7º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário*. São Paulo. 1998.

MALERBI, Diva. Imunidades tributárias. São Paulo: Centro de Extensão Universitária - CEU/RT, 1998. Pesquisas Tributárias - Nova Série n. 4.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. 8. ed. Editora Saraiva. São Paulo: 2001.

MARTINS, Ives Gandra. *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária. 1998. Pesquisas tributárias. Nova série, nº 4 São Paulo.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O sistema tributário na constituição*. 6ª Ed. Saraiva. São Paulo 2007.

MARTINS, Ives Grand da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo. Ed. Saraiva. Ano. 1983.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda nº 01, de 1969*. 2. ed. São Paulo: RT, 1970.

MORAES, Bernardo Ribeiro. Compêndio de Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Forense, 1994. Volume 2.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. São Paulo: RT, 1998.

NETO, Alexandre de Oliveira. A Imunidade Tributária do art. 150, VI, d, da CF e os Meios Eletrônicos. *In: Revista tributária e de finanças públicas*, v. 18, n. 94, p. 11-33, set./out. 2010.

Revista Consulex nº 25/2012. As Imunidades Tributárias aos Livros Eletrônicos sob a Ótica dos Tribunais em 22.02.2013.

REVISTA FORENSE. Rio de Janeiro. Ano 106. Volume 409 de junho de 2010.

REVISTA FORENSE. Rio de Janeiro. Ano 108. Volume 415 de junho de 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 59