

Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em
Direito da Regulação

ALESSANDRA MENEZES GRIPP CARVALHO

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 150, VI, "D" DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A SUA APLICABILIDADE AOS LIVROS
ELETRÔNICOS

Brasília – DF
2012

ALESSANDRA MENEZES GRIPP CARVALHO

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 150, VI, "D" DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A SUA APLICABILIDADE AOS LIVROS
ELETRÔNICOS**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Público, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* de Direito da Regulação do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Profº. Orientador: Hector Vieira

Brasília – DF
2012

ALESSANDRA MENEZES GRIPP CARVALHO

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 150, VI, "D" DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A SUA APLICABILIDADE AOS LIVROS
ELETRÔNICOS**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Público, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu de Direito da Regulação do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção____(_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

RESUMO

O objetivo geral desta pesquisa é avaliar o instituto da imunidade tributária apresentado no artigo 150, inciso VI, letra “d” da Constituição Federal, o qual torna imune em relação à cobrança de impostos, os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. A imunidade tributária dos livros nasceu com o intuito de proteger a livre publicação de ideias, conhecimento e cultura. No entanto, não há convergência, quanto à imunidade dos livros eletrônicos. A pesquisa bibliográfica levantou também conceitos relativos à tributação. As diversas formas de imunidades tributárias, conceitos e espécies. Apresenta-se, também, o conceito da palavra livros, seus insumos. Por fim verificam-se entre os doutrinadores as posições dos dois lados, juntamente com a jurisprudência. A imunidade dos livros não se restringe ao papel de imprensa, mas abrange outros insumos (componentes), como a tinta de impressão, os tipos gráficos, as máquinas, etc.

Palavras-chave: Imunidade, tributação, livros e eletrônicos.

ABSTRACT

The objective of this research is to evaluate the institute's tax exemption provided for under Article 150, section VI, "d" of the Federal Constitution, which makes them immune regarding tax collection, books, newspapers, periodicals, and paper used for their printing. The tax immunity of books was born in order to protect the free publication of ideas, knowledge and culture. However, there is convergence in the immunity of electronic books. The literature review also raised concepts relating to taxation. The various forms of tax immunities, and species concepts. It appears, too, the concept of word books, their inputs. Finally there are between scholars positions on both sides, together with the case. The immunity of the books is not restricted to the role of the press, but covers other inputs (components), such as printing ink, graphic types, machines.

Keywords: Immunity, tax, books and electronic.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	9
1.1 Conceito de tributo.....	9
1.2 As espécies tributárias	13
1.2.1 Imposto.....	15
1.2.2 Taxa	17
2 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	19
2.1 Conceito e natureza jurídica	19
2.2 Espécies de Imunidades.....	22
2.2.1 Imunidade Recíproca	23
2.2.2 Imunidade dos Templos de Qualquer Culto	25
2.2.3 Imunidade dos Partidos Políticos, dos Sindicatos e das Instituições Educativas e de Assistência Social	27
2.3 Imunidade dos Livros, Jornais, Periódicos e Papel.....	30
2.3.1 Conceito	32
2.4 A imunidade dos livros de papel	33
2.5 Noção histórica	34
3 LIVROS ELETRÔNICOS	35
3.1 Breve Histórico das Redes de computadores.....	35
3.2 Comunicação na <i>internet</i>	37
3.3 Livro eletrônico.....	39
3.4 Vantagens do livro eletrônico e dos leitores portáteis	42
3.5 O Direito diante das novas tecnologias de comércio eletrônico.....	44
3.6 A imunidade dos livros eletrônicos	46
CONCLUSÃO	51
REFERÊNCIAS	53

INTRODUÇÃO

A imunidade tributária foi introduzida como forma de limitação ao poder estatal e hoje está a serviço da liberdade de expressão, imprescindível à democracia brasileira e ao fortalecimento do direito ao acesso à informação, educação e cultura.

O texto apresentado retrata a interpretação do instituto da imunidade frente à evolução social inserindo-o no contexto do avanço tecnológico. Tece comentário geral sobre a imunidade tributária atribuindo a visão de sua aplicação ao livro de papel destinado a sua impressão e a possibilidade de extensão da norma ao livro eletrônico, que é o objetivo central desta monografia.

Segundo alguns doutrinadores, o instituto da imunidade tributária prevista na Carta Magna, tem natureza jurídica de não incidência ou até mesmo de competência tributária em sentido negativo. Entretanto, essas afirmações servem para corroborar a ideia de que este instituto é de suma importância também no ponto de vista econômico financeiro.

A questão da imunidade tributária do livro torna-se relevante, uma vez que trata da proteção de valores maiores contidos da Constituição Federal, tais como: a livre divulgação de ideias, de conhecimento e proteção à cultura, visando o desenvolvimento sócio-cultural mais igualitário. Aliás, estes valores não são vistos isoladamente, pois pressupõem a observação dos princípios da liberdade de expressão e da isonomia.

A tecnologia é um dos principais motivos para que surja este impasse sobre a imunidade dos livros eletrônicos e seus insumos, ou seja, há uma necessidade de acompanhar a evolução e permitir, com isso, que o acesso a educação seja o mais amplo possível. Observa-se que, mesmo com a recepção ou a inserção de comandos constitucionais em 1988, onde já havia a tecnologia como parte do nosso cotidiano, os legisladores ignoraram a possibilidade de extensão ao redigir o texto constitucional, fato que colaborou para que neste processo normativo, parte da doutrina se oponha à aplicabilidade.

As inovações tecnológicas apresentaram novas ferramentas para a leitura do livro eletrônico, no entanto não há que se falar que em função do suporte físico que o livro eletrônico apresenta, o mesmo não se igualará ao livro convencional para

a aplicabilidade de imunidade em seu custo, pois, ambos têm o mesmo objetivo, a transmissão de ideias e veiculação do pensamento.

Parte minoritária da doutrina tem se manifestado no sentido de que a aplicabilidade da norma elencada no artigo 150 VI, d, da Constituição Federal, ao tratar do livro e do papel destinado a sua impressão, tem o condão de aplicação restritiva, o que não alcançaria os livros feitos de outro material que não o papel, como é o caso dos eletrônicos, quer sejam, Disquetes, CD Room, etc., pela qual a questão se faz merecedora de alguns esclarecimentos.

Parte-se da hipótese de que o estudo comparativo dos elementos determinantes da regulação das imunidades tributárias contribui para compreender os conceitos de imunidade tributária sobre os livros eletrônicos.

É o que se procura fazer por meio deste trabalho, crendo que o estudo poderá contribuir, ainda que singelamente, para a construção de um verdadeiro Estado Democrático de Direito.

1 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

1.1 Conceito de tributo

A Constituição Federal inseriu o ramo do Direito Tributário no capítulo denominado “Do Sistema Tributário Nacional”, estruturando a ordem tributária no Título VI, da Tributação e do Orçamento. Além de estabelecer as materialidades que podem ser objeto das exações exigidas pelos Poderes Públicos, balizados por fundamentos legais e princípios de ordem tributária, instituiu as espécies tributárias. A Lei Maior traçou também as competências das pessoas de Direito Público para a instituição dos tributos, cujo caráter cogente de suas normas estão atreladas à preponderância do interesse coletivo sobre o particular.

Embora, em princípio, a lei não tenha a função de conceituar, pois definir e classificar os institutos do Direito cabe à doutrina, a Constituição de 1988 consagra, em seu texto (art. 146, III, a), atribuição à lei complementar (EC nº 42/2003) de estabelecer a definição de tributos e de suas espécies. Com base nisto, dentre os vários significados do vocábulo, é importante destacar a definição legal instituída no art. 3º do Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66), por apresentar um significado mais amplo. Abrange desde as normas instituidoras de tributos, incluindo o evento concreto, nela descrito, até o âmbito obrigacional advindo deste fato.

Afastadas as divergências doutrinárias sobre o conceito, o legislador acentua que “tributo” é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (CTN, ar. 3º). Prevalente o conceito legal, é importante analisar o significado de seus elementos, a saber:

a) Tributo é toda prestação pecuniária compulsória. A prestação pecuniária é o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro e sua compulsoriedade é ex-lege, ou seja, nasce da vontade da lei. Assim, a formação da relação jurídica tributária se caracteriza pela ausência do elemento vontade, afastando-se, de

imediatamente, qualquer referência a outras prestações voluntárias que também são compulsórias, como esclarece Amaro¹.

O autor entende que o texto legal apresenta uma impropriedade lógica ao qualificar esta prestação como de cumprimento compulsório e não voluntário, pois também são compulsórias as demais prestações como aluguel, salário e preço, no sentido de que o devedor não as efetua se quiser, pois, caso contrário, estará sujeito à constrição judicial.

Qualificar a prestação (do tributo) como compulsória nada particulariza nem especifica. O devedor da obrigação não tributária também é compelível a efetuar a prestação objeto de sua obrigação jurídica, porque o credor desta prestação tem o direito de exigí-la coercitivamente².

Machado alerta também que nem toda a imposição do Estado tem o caráter de tributo, como o serviço militar obrigatório, a participação no tribunal do júri, a entrega de bens requisitados pelo Estado, entre outras, afirmando que “se tal posição podia ser acatada antes, depois do Código Tributário nos parece inteiramente superada”³. E vai adiante:

Não se diga, pois, que a prestação tributária é compulsória porque o pagamento do tributo é obrigatório. A distinção essencial há de ser vista no momento do nascimento da obrigação, e não no momento de seu adimplemento. Por isto é que se explicita a clássica divisão das obrigações jurídicas em legais, ou ex-lege, e contratuais, ou decorrentes da vontade⁴.

Por decorrência, o caráter compulsório da prestação denota que a obrigação independe da vontade do sujeito passivo, que deve efetivá-la ainda que contra o seu interesse. Concretizado o fato previsto na norma, nasce automática e infalivelmente a obrigatoriedade de uma prestação pecuniária.

b) Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. O objeto da obrigação tributária se caracteriza pelo comportamento do sujeito passivo em levar dinheiro ao sujeito ativo. Portanto, o enunciado “ou cujo valor nela se possa exprimir” ampliou sobremaneira o âmbito das prestações tributárias.

Ressalta-se que o Direito Constitucional brasileiro desconhece os tributos *in natura* e *in labore*, ou seja, expresso em unidades de bens diversos do dinheiro, ou

¹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 21.

² Ibidem, p. 21

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 55.

⁴ Ibidem.

em unidades de serviços. Amaro enfatiza que o Código Tributário Nacional é duplamente redundante ao definir “a prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor se possa exprimir”⁵, sugerindo, desse modo, que o tributo possa ser uma prestação em moeda ou uma prestação cujo valor se possa exprimir em moeda. “Em suma, prestações pecuniárias sempre se traduzem em moeda e, portanto, seu valor é uma expressão monetária”⁶.

Nesse mesmo sentido, Carvalho igualmente manifesta sua discordância com o texto legal, alertando “que quase todos os bens são suscetíveis de avaliação pecuniária, principalmente o trabalho humano que ganharia a possibilidade jurídica de formar o substrato de relação de natureza fiscal”⁷.

Há ainda os casos de tributos que não são cobrados para o Estado e nem pela administração pública, os parafiscais, nos quais as entidades não estatais são credoras de tributos. Sobre esta questão, Amaro pondera que talvez o Código tenha se omitido por considerar a especificação dos tributos às enumeradas no seu art. 5º. “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”⁸. Sendo assim, a importância da tributação para o Estado e a administração pública é essencial para a melhoria dos serviços públicos.

c) Que não constitua sanção de ato ilícito. A feição de licitude do fato que desencadeia o nascimento da obrigação tributária é fundamental para a compreensão de “tributo”. Não integram este conceito, no entanto, os fatos ilícitos que surgem atrelados a uma providência sancionatória, como as multas e outras consequências punitivas de infrações. Do que se pode concluir que o rendimento de algo ilícito também está sujeito à tributação, assim como o fato de tributar tal rendimento⁹, salienta Amaro.

Esse autor registra ainda o caráter não sancionatório do tributo e alerta que “não se paga tributo porque se praticou uma ilicitude, embora se possa ter de pagá-lo com abstração do fato de ela ter sido praticada”¹⁰.

⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 20.

⁶ Ibidem.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 25.

⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 22.

⁹ Ibidem, p. 25.

¹⁰ Ibidem.

d) Instituída em lei. O enunciado pode até ser considerado desnecessário, pois apenas corrobora o princípio da legalidade, inscrito no art. 5º, II, da Constituição Federal. Encontra-se tal princípio reiterado no art. 150, I, estabelecendo ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao constituinte, instituir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (princípio da estrita legalidade).

Porém, Carvalho adverte: “ao mencionar a expressão instituída em lei, de certo que se pretendeu afastar as chamadas obrigações convencionais, que teria fulcro, invariavelmente, numa convergência de vontades”¹¹. O mesmo autor não concorda com a clássica divisão das obrigações em *ex lege* e *ex voluntate*, abraçadas pelo legislador no Código Tributário. Para ele, o primado da legalidade alcança qualquer comportamento obrigatório, comissivo ou omissivo. “Sendo assim, não se há de imaginar obrigações, no direito brasileiro, que não sejam *ex lege*”. Da mesma forma, Amaro afirma: “dizer que uma prestação tributária é instituída em lei já expressa que o nascimento da obrigação tributária não tem por base a vontade dos sujeitos da relação jurídica, mas sim o comando legal”¹².

e) Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Dentre as atividades da administração pública está a “vinculada”, na qual a autoridade pública não goza de liberdade para apreciar a conveniência e a oportunidade de agir, logo não se constitui em uma atividade discricionária.

Desse modo, a lei estabelece bem mais que o fim a ser alcançado, elencando a forma e a competência da autoridade para instituir o tributo. Determina também o momento e o conteúdo da atividade, não deixando de lado a apreciação da autoridade que fica vinculada ao dispositivo legal.

Todavia, ressalta Machado sobre o comando do Código Tributário Nacional,

Ao dizer que o tributo há de ser cobrado mediante atividade plenamente vinculada, quer significar que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei¹³.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 27.

¹² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 26.

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 60.

Acrescenta, por seu turno, que esta deve “descrever o fato gerador da obrigação tributária, a base de cálculo, a alíquota, o prazo para pagamento, os sujeitos da obrigação tributária e tudo o mais”¹⁴, pois, mesmo quando a lei contém indeterminações, estas devem ser preenchidas normativamente, ficando a autoridade sempre vinculada a uma norma.

Por isso, assim complementa:

Em edições anteriores afirmamos que não obstante a definição do tributo, em algumas situações a lei atribui à autoridade uma certa margem de discricionariedade. É que entendíamos como poder discricionário aquele exercitado em face da vaguidade dos conceitos. Modificamos, porém, nosso entendimento. A atividade de cobrança do tributo é sempre vinculada, ainda quando a norma albergue conceitos vagos ou indeterminados¹⁵.

No entanto, Carvalho diz que existem outros atos do procedimento da arrecadação tributária em que o administrador está autorizado pela lei “a integrar com sua vontade ou juízo a norma jurídica, diante de caso concreto, operando com critérios subjetivos próprios, a fim de dar satisfação aos objetivos consagrados no sistema legal”¹⁶.

Importante ressaltar, por oportuno, que a grande maioria dos tributos, aqueles sujeitos à homologação, são recolhidos sem o prévio e o posterior exame do sujeito ativo, ou seja, acontece sem a interferência da administração estatal. Mas, mesmo assim, o valor recolhido pelo sujeito passivo não deixa de ser tributo. De qualquer maneira, a cobrança de um tributo deve ser feita de acordo com a forma e pelos meios estabelecidos em lei, como reforça Machado “Ou o tributo é devido, nos termos da lei, e neste caso há de ser cobrado, ou não é devido, também nos termos da lei, e neste caso não será cobrado”¹⁷.

1.2 As espécies tributárias

A Constituição de 1988 não define as espécies de tributo, limitando-se apenas a arrolar as diversas figuras tributárias. A Carta Magna atribui, porém, à lei

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 61

¹⁵ Ibidem, p. 61.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 27.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 61

complementar a função de conceituar tributo, assim como suas espécies (art. 146, II, a). O Código Tributário Nacional, em seu art. 5º, por sua vez indica como espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. No entanto, o art. 217 do CTN, acrescentado pelo Decreto-lei nº 27, de 14/11/1966, já mostrava uma quarta espécie de tributo, que era a contribuição social, fazendo referência à exigibilidade de quotas de previdência, contribuição de fundo de assistência e contribuição do FGTS.

Ainda de acordo com uma análise sistemática da Constituição, uma parte da doutrina afirma que as espécies tributárias são cinco, considerando a contribuição social (art. 149), e o empréstimo compulsório (art. 148). Sobre o assunto, Martins traz à tona o seguinte: “A conclusão que se extrai do que foi exposto é que o art. 5º do CTN foi derogado pela Constituição de 1988, que amplia as espécies tributárias, incluindo o empréstimo compulsório e as contribuições sociais”¹⁸.

Assim, perderam força as discussões doutrinárias acerca da natureza, tributária ou não, de outras exações exigidas pelo Estado. Sobre estas controvérsias, Machado, se manifesta, concluindo que são quatro as espécies tributárias:

No Plano de uma Teoria Geral do Direito o empréstimo compulsório não é tributo. Ele não é uma receita pública, no sentido de ingresso sem correspondente passivo”. [...]. “ Ao dizer que aos empréstimos compulsórios são aplicáveis às disposições constitucionais relativas aos tributos e às normas gerais de Direito Tributário, teria a Constituição afirmado natureza tributária destes empréstimos. [...]. Não nos parece que seja assim. O empréstimo compulsório é uma categoria jurídica própria. Tem sua própria identidade. [...]. A norma do art. 4º. Do CTN, a dizer que é irrelevante a destinação legal do produto da arrecadação, refere--se à receita. Cuida da distinção entre imposto, taxa e contribuição de melhoria. Esclarece que a relação do contribuinte nada tem a ver com a relação entre este e os destinatários do gasto público. [...]¹⁹.

Com a atual Constituição, os debates se atenuaram, pois a identificação das espécies tributárias está sujeita aos princípios tributários, “cuja aplicação pode modificar ou mesmo, em dada situação, inviabilizar a exigência”²⁰, conforme Amaro.

Nesta esfera, segundo Carvalho, para estabelecer o critério constitucional de determinação da natureza do tributo não é suficiente a descrição hipotética do fato

¹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva.,(Coord.). **Curso de direito tributário**. 9. ed. rev. E atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 82.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 62/63.

²⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 27.

jurídico tributário, pois é necessário verificar a base de cálculo, a fim de que “a natureza do gravame se apresente na complexidade de seu esquematismo formal”²¹.

Esse raciocínio é baseado no art. 145, § 2º, da CF, qual seja: “As taxas não poderão ter a base de cálculo própria de impostos”. E mais adiante, no art. 154: “A União poderá instituir: - mediante lei complementar, impostos não previstos no art. anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprio dos discriminados nesta Constituição”²².

Igualmente, o autor cita como exemplo a taxa de melhoramentos dos portos, o salário educação, os empréstimos compulsórios e outras denominações empregadas com o objetivo de criar impostos, sem a devida autorização constitucional.

1.2.1 Imposto

A definição legal de imposto está no art. 16 do CTN: “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. Está classificado entre os tributos não vinculados a uma atuação do Estado. Isto é, para que o imposto seja devido, não é preciso que o Poder Público lhe preste algo determinado. Dessa forma, não há, na hipótese de incidência dos impostos, uma participação do Estado dirigida ao contribuinte, o que o vincula é sua capacidade contributiva.

São situações escolhidas pelo legislador como, por exemplo, auferir renda, ser proprietário de bem imóvel, prestar serviços, dentre outras, que evidenciam essa capacidade, comprovada então pela base de cálculo. Neste âmbito ressalta Machado:

Os impostos se distinguem entre si pelos respectivos fatos geradores e, com base nessa distinção, nos países de organização federativa, como o nosso, são atribuídos às diversas entidades, entre as quais se divide o Poder Público²³.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 27/28.

²² MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **Curso de direito tributário**. 9. ed. rev. E atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 82.

²³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 63.

Sobre o regime jurídico do mencionado tributo, Carvalho se posiciona afirmando que não encontraremos na hipótese de incidências dos impostos uma participação do Estado, pois a “formulação linguística o denuncia e a base de cálculo o comprova”²⁴. Sobre o assunto, alerta que o art. 40, da Lei nº 5.172/66, é incisivo ao determinar que o destino do produto arrecadado não define a natureza específica do tributo.

Sendo assim, o fundamento de validade do imposto está na competência tributária outorgada constitucionalmente aos entes políticos, não necessitando uma contraprestação direta do Estado a quem o paga. Carrazza acrescenta elementos importantes sobre o assunto. Sua crítica é dirigida aos autores que consideram que os impostos servem para custear os serviços públicos indivisíveis, destinados indistintamente a toda coletividade assim *usufruíveis uti civis*, tais como os de segurança pública, defesa nacional, iluminação pública, etc²⁵.

Carrazza salienta que a correlação entre serviço público indivisível e o imposto não interessa ao direito tributário, pois este não se ocupa com a destinação do produto arrecadado com o tributo, “mas com a relação jurídica que se instaura entre a pessoa política e o sujeito passivo”²⁶.

Outro aspecto a considerar é que dentre as competências das pessoas políticas, têm-se as “privativas” indicadas pelo constituinte, ao que Carvalho indica: “Deriva dessa repartição de competências legislativas a divisão dos impostos, em função do conteúdo material que há de integrar o núcleo das respectivas hipóteses tributárias”²⁷. Cita-se: impostos que gravam o comércio exterior; impostos sobre a transmissão, circulação e produção; impostos extraordinários; impostos previamente indeterminados. Reporta-se a Amaro para destacar que:

Essa situação típica pode já estar esboçada na norma constitucional definidora da competência tributária (no caso dos impostos nominados) ou não (impostos de “competência residual” e impostos de guerra)²⁸.

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 36.

²⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 516.

²⁶ *Ibidem*.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 37.

²⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 30.

Neste tributo, deve existir, na hipótese normativa, um vínculo entre o fato descrito e uma atuação do Estado. Importante frisar que o fato gerador do imposto deve configurar determinadas situações escolhidas pelo legislador, as quais vinculam o contribuinte, não se constituindo, portanto, em uma atuação do Estado. Sendo assim, as pessoas assumem o dever jurídico da exação em favor do Estado.

1.2.2 Taxa

O conceito de taxa foi inserido pela primeira vez na Constituição Federal no art. 18 da Emenda Constitucional nº 18, de 1º de 12-1965, que estabelecia a competência comum da União, do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, para “cobrar taxa em função do exercício regular do poder de polícia, ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição”.

Sobre a previsão legal, Sérgio Pinto Martins, explica que o acréscimo no art. 77, do CTN, determina que o fato gerador da taxa fosse o “exercício do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte, ou posto à sua disposição”²⁹.

Assim, o Ato Complementar de nº. 34, de 30-1-1967, apenas acrescentou o vocábulo “regular”, após o exercício, referindo-se ao poder de polícia, constata o autor. Na Constituição de 1967 não constava a expressão “efetiva ou potencial” e na Emenda Constitucional nº 1/1969 (art.18, I) desaparece a palavra “regular”, bem como na Constituição de 1988. Registre-se que a taxa se diferencia do imposto, por apresentar na hipótese da norma, a descrição de um fato que denota uma atividade estatal, direta e especificamente dirigida ao contribuinte.

É, portanto, uma atividade vinculada ao Poder Público, como destaca Amaro da seguinte maneira: “o fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado. O Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade”³⁰.

²⁹ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 91.

³⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 31.

Para Carrazza este tributo se diferencia dos impostos, cujo princípio informador é o da capacidade contributiva, que atende ao princípio da igualdade³¹.

Assim:

Os impostos caracterizam-se não só pela fonte de legitimação – a posição de supremacia da pessoa política em relação ao contribuinte, - como, também, por encontrarem limites no princípio da capacidade contributiva, que exige venham levados em conta índices diretos ou indiretos de riqueza, economicamente aplicáveis³².

Note-se nessa leitura que mesmo nos casos em que o serviço não é fruído, a taxa pode ser cobrada pelo fato de o serviço estar à disposição do contribuinte. Visto desse modo, a tributação das taxas só podem ocorrer mediante a edição de duas leis; uma de natureza administrativa, regulando os serviços, e outra tributária, cujo efeito é o nascimento in concreto desta modalidade de tributo. Esta atuação estatal, conforme também dispõe o art. 145, II, da CF (que traça a regra matriz das taxas), pode ser prestada por meio de um serviço público ou por um ato de polícia.

³¹ CARRAZZA. Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 521.

³² Ibidem.

2 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Como já demonstrado, as imunidades estão incluídas nas limitações do poder de tributar previstas pela Constituição Federal. Outrossim, explicitou-se que cabe à Constituição definir a competência tributária dos entes federativos, bem como estabelecer os seus parâmetros e limites.

O que se pretende agora é ir mais fundo no estudo dessa forma de limitação constitucional do poder de tributar, assim como feito com os princípios constitucionais tributários, tratando de seus conceitos e suas espécies.

2.1 Conceito e natureza jurídica

As imunidades tributárias são normas constitucionais que vedam a competência da União, Estados, Municípios e Distrito Federal de tributar. Sendo assim, conclui-se que as imunidades determinam as situações em que os entes políticos não terão competência para tributar.

Machado assim define:

Imunidade é o obstáculo decorrente da regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária³³.

Machado é um dos doutrinadores que considera as imunidades como regra de não-incidência de tributo, prevista constitucionalmente. De outro lado, nota-se a corrente que define a imunidade como sendo norma de competência tributária negativa, isto é, define a incompetência dos entes políticos para tributar.

Adepto do primeiro entendimento, Martins conceituando imunidade, afirma:

É uma não-incidência de origem constitucional, uma barreira constitucional que impede a exigência do tributo. Deixa de ocorrer o fato gerador da obrigação tributária, pois a Lei Maior determina que o poder tributante não pode exigir o tributo em certos casos nela especificados³⁴.

³³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 304.

³⁴ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 129.

Da mesma forma, Machado pondera:

É possível dizer-se que a *imunidade* é uma forma qualificada de *não incidência*. Realmente, se há imunidade, a lei tributária *não incide*, porque é impedida de fazê-lo pela norma superior, vale dizer, pela norma da Constituição³⁵.

No entanto, do outro entendimento, que se parece mais cabível, Carrazza assim define imunidade:

Noutras palavras, a competência tributária é desenhada também por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de *imunidades tributárias*. Neste sentido, podemos dizer que a *competência tributária* se traduz numa *autorização* ou *legitimação* para a criação tributos (aspecto positivo) e num *limite* para fazê-lo (aspecto negativo)³⁶.

Seguindo no estudo do conceito de imunidade, o autor supramencionado conclui:

Portanto, como quer este autor, as normas constitucionais que tratam das *imunidades tributárias* fixam a *incompetência* das pessoas políticas para fazerem incidir a tributação sobre determinadas pessoas, seja pela natureza jurídica que estas têm, seja porque realizam certos fatos, seja, ainda, por estarem relacionadas com dados bens ou situações.³⁷

Imperativo ainda, dentro da conceituação de imunidade, demonstrar a sua diferença em relação às isenções. Tal diferenciação se opera de forma simples, bastando apontar a abrangência e a previsão legal de ambas.

Como já mencionado, as imunidades abrangem a competência das pessoas políticas em tributar, isto é, define que estas serão incompetentes para tanto. Já as isenções, ao contrário, são concedidas pelo ente federativo que foi designado como competente pela Constituição para legislar sobre determinado tributo, tratando-se, portanto, de puro exercício da competência tributária.

Nesse sentido, Carrazza falando a respeito das imunidades, faz a diferenciação em breve nota de rodapé:

De qualquer modo, as normas constitucionais que veiculam imunidades contribuem para traçar o perfil das competências tributárias. A imunidade opera, pois, no plano da definição da competência tributária.³⁸

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 252.

³⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 725.

³⁷ *Ibidem*, p. 727.

³⁸ *Ibidem*, p. 726.

A previsão legal das imunidades é a Constituição Federal, isto é, toda vedação tributária imposta aos entes políticos previstos pela Constituição é considerada imunidade. Ao revés, a isenção tem previsão legal determinada por lei, sancionada pelo Poder Executivo, que possui a competência tributária respectiva.

A esse respeito, Martins afirma:

A isenção é a dispensa do pagamento do tributo devido, excluindo, por meio da lei, a tributação. É uma situação que implica a exclusão do crédito tributário (art. 175, I, do CTN). O crédito tributário existe; apenas a lei dispensa seu pagamento. Na imunidade, o crédito tributário nem chega a existir, pois é a própria Constituição que determina que não poderá haver a incidência tributária sobre certo fato. A isenção depende, portanto, da lei. A imunidade tem previsão na Constituição. A isenção tem previsão na lei ordinária do ente tributante, que dispensa o recolhimento do tributo³⁹.

Verifica-se, ainda, que, as imunidades podem abranger a todas as espécies tributárias, não se restringindo apenas aos impostos. Segundo os ensinamentos de Machado “a imunidade, para ser efetiva, para cumprir suas finalidades, deve ser abrangente. Nenhum tributo pode ficar fora de seu alcance”⁴⁰.

No mesmo norte, Carrazza conclui que “Agora estamos convencidos, pois, de que, ao lume de nosso direito constitucional positivo, não procede a assertiva de que a imunidade tributária, no Brasil, só alcança os impostos”⁴¹.

Exemplificando a inteligência supracitada, ressalta-se que a Constituição Federal prevê tributos a serem imunizados de espécies distintas dos impostos. Do artigo 5º, inciso XXXIV, lê-se que o contribuinte será imune a qualquer tipo de taxa no exercício do direito de petição e na obtenção de certidão inerente à defesa de seus direitos.

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal⁴².

³⁹ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009, 130.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 304.

⁴¹ CARRAZZA. Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 738

⁴² BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2006.

Frisa-se, ainda, que as contribuições sociais também percebem algumas formas de imunidades, ainda que o texto constitucional as trate por isenção, como, por exemplo, a prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal (São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei)⁴³.

Desta forma, tem-se superada a conceituação de imunidade, bem como sua diferenciação das isenções, de modo a permitir a iniciação do estudo de suas espécies.

2.2 Espécies de Imunidades

Antes da iniciação do estudo das espécies de imunidades, faz-se necessário o apontamento das classificações das imunidades pela doutrina, quais sejam, em subjetivas ou objetivas e em específicas ou genéricas. Imunidades subjetivas são aquelas que são concedidas segundo a pessoa que estaria sendo tributada. Por sua vez, imunidades objetivas são as concedidas observando a característica do objeto que seria tributado⁴⁴.

Martins, no tocante a essa classificação, conceitua e exemplifica:

Pode a imunidade ser dividida em subjetiva e objetiva. A imunidade subjetiva é a determinada em razão da pessoa, isto é, *rattione personae*, como em relação aos sindicatos. Já a imunidade objetiva é prevista em razão do objeto tributado, ou seja, *rattione materiae*, como no papel destinado à impressão de livros.⁴⁵

A respeito da outra forma de classificação, frisa-se que Imunidades Específicas “dizem respeito a um único imposto (ou exação que pode ser reconduzida a esta carga tributária). Do outro lado, as Imunidades Genéricas tratam “das imunidades que alcançam todos ou vários impostos”⁴⁶. Tratar-se-á das Imunidades Específicas no próximo capítulo, quando será analisada a Imunidade do § 7º do artigo 195 da Constituição Federal. Portanto, no presente, far-se-á uma breve análise das espécies de Imunidades Genéricas, isto é, aquelas previstas no artigo 150, inciso VI, da Constituição.

⁴³ CARRAZZA. Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 738

⁴⁴ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 130.

⁴⁵ Ibidem, p. 131.

⁴⁶ CARRAZZA. Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 841

Assim dispõe a Constituição Federal vigente:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

2.2.1 Imunidade Recíproca

A chamada imunidade recíproca diz respeito à incompetência que as pessoas políticas têm para instituir impostos entre si. Esta imunidade está calcada nos ditames do princípio federativo pois visa proteger a autonomia institucional da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, vedando que um possa criar obstáculos à realização dos objetivos pretendidos pelo outro⁴⁷.

Com propriedade no assunto, Carrazza externa o seguinte:

Decorre do princípio federativo porque, se uma pessoa política pudesse exigir impostos de outra, fatalmente acabaria por interferir em sua autonomia. Sim, porque, cobrando-lhe impostos, poderia levá-la a situação de grande dificuldade econômica, a ponto de impedi-la de realizar seus objetivos institucionais.⁴⁸

Assim sendo, a União não poderá exigir impostos dos Municípios, nem vice-versa, tampouco estes poderão cobrar dos Estados Membros. Machado, a respeito dessa espécie de imunidade define:

A primeira das imunidades acima enumeradas é a denominada *recíproca*. As entidades públicas integrantes da Federação não podem fazer incidir impostos umas sobre as outras. Estão protegidos pela imunidade de patrimônio, a renda e os serviços dessas entidades, e de suas autarquias.⁴⁹

Ora, percebe-se que tal imunidade visa evitar uma possível troca de gastos entre os entes federativos, isto é, não haveria razão para a União pagar Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU de seus imóveis nos Municípios se receberia o Imposto de Renda dos mesmos de volta, fazendo, dessa forma, uma desnecessária troca de receitas.

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 841.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 738/739.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 305.

A propósito, Martins afirma:

O intuito da vedação constitucional é não onerar as unidades políticas da federação, evitando que elas transformem-se em contribuintes umas das outras, numa inutilidade de pagamentos recíprocos. O objetivo é evitar, outrossim, que União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios se hostilizem.⁵⁰

Verifica-se também, da leitura do autor citado acima, que tal imunidade se estende às autarquias. Isto acontece em razão das autarquias serem consideradas integrantes da Administração Pública, sendo, de certa forma, uma extensão do alcance do Executivo.

Veja-se:

A imunidade recíproca é extensiva às autarquias, tão-somente no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou delas decorrentes (§ 2º do art. 150 da Constituição). E com razão, pois a autarquia integra o organismo estatal, como uma *longa manus* do Poder Público⁵¹.

Todavia, ao mesmo passo que é extensiva às autarquias, a imunidade recíproca deve observar também à algumas exceções. Uma delas é a prevista pelo § 3º do artigo 150 da Constituição Federal, o qual determina o seguinte:

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

Tal restrição da aplicação da imunidade deve-se ao fato de proteger a livre concorrência das atividades econômicas existentes no país, sem que se privilegie o organismo estatal que estará fazendo as vezes de entidade privada. Diferente não é o pensamento de Machado:

É plenamente justificável a exclusão da imunidade quando o patrimônio, a renda e o serviço estejam ligados a atividade econômica regulada pelas normas aplicáveis às empresas privadas. A imunidade implicaria tratamento privilegiado, contrário ao princípio da liberdade de iniciativa.⁵²

⁵⁰ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 132.

⁵¹ Ibidem, p. 132.

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 305.

Nota-se que não se aplica a imunidade também aos serviços prestados sob a presença de contraprestação ou pagamento, ainda que não configure exploração da atividade econômica, pois este configura natureza econômica. Machado considera que “pode-se argumentar, é certo, que a expressão *ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário* apenas se presta, no caso, para qualificar a atividade como de natureza econômica⁵³ [...]”

Ainda na restrição exposta pelo § 3º do artigo 150 da Constituição Federal, verifica-se que o possuidor de promessa de compra e venda ou o adquirente de imóvel de entidade federativa não percebe a imunidade. “É que a imunidade em tela está circunscrita às pessoas políticas; não se estende a terceiros”⁵⁴.

Por derradeiro, outra restrição é relativa ao não reconhecimento da imunidade às entidades públicas que possuem regime característico das pessoas de direito privado, assim como empresas públicas e sociedades de economia mista. Nessa razão, para Martins:

A empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas (§ 1º do art. 173 da Constituição), inclusive de Direito Tributário. Logo, pagam tributos e não são beneficiadas por imunidade.⁵⁵

Por todo o exposto, restaram elencadas as características da Imunidade Tributária Genérica, também denominada Recíproca.

2.2.2 Imunidade dos Templos de Qualquer Culto

A imunidade concedida aos templos de qualquer culto, por intermédio do artigo 150, inciso VI, alínea *b*, da Constituição Federal, operou-se flagrantemente com o intuito de preservar a liberdade religiosa dos brasileiros. Nesse diapasão, Carrazza considera:

É fácil percebermos que esta alínea “b” visa a assegurar a livre manifestação da religiosidade das pessoas, isto é, a fé que elas tem em certos valores transcendentais. As entidades tributantes não podem, não por meio de impostos, embaraçar o exercício de cultos religiosos.⁵⁶

⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 305.

⁵⁴ CARRAZZA. Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 759.

⁵⁵ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 133.

⁵⁶ CARRAZZA. Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 760.

Ademais, o mesmo autor leciona que, como visa garantir a manifestação religiosa, “Esta imunidade, em rigor, não alcança o templo propriamente dito, isto é, o local destinado a cerimônias religiosas, mas, sim, a entidade mantenedora do templo, a igreja”.⁵⁷

Com isso tem-se que o reconhecimento da imunidade atinge a tudo aquilo correspondente à Igreja, ou seja, as edificações, os dízimos, os negócios jurídicos etc. Machado afirma que:

Nenhum imposto incide sobre os *templos de qualquer culto*. Templo não significa apenas a edificação, mas tudo quanto seja ligado ao exercício da atividade religiosa. Não pode haver imposto sobre missas, batizados ou qualquer outro ato religioso.⁵⁸

A ressalva a ser feita em relação a esta espécie de imunidade é a do § 4º do artigo 150 da Constituição Federal, o qual prevê que a imunidade só atingirá aquilo que estiver relacionado com os fins essenciais da Igreja.

Carrazza considera:

De qualquer modo, a imunidade não se estende às rendas provenientes de alugueres de imóveis, da locação do salão de festa da paróquia, da venda de objetos sacros, da exploração comercial de estacionamento, da venda de licores etc., ainda que os rendimentos assim obtidos revertam em benefício do culto. Por quê? Simplesmente porque estas não são funções essenciais de nenhum culto.⁵⁹

Por outro lado, entende que o rendimento proveniente da locação, em caráter temporário, de bens de propriedade do culto, se forem direcionados à sustentação do mesmo, perceberão a imunidade. Do contrário, restaria caracterizada a prática de atividade econômica e possível seria a tributação.

Machado conclui da seguinte maneira:

Observe-se que, mesmo em relação aos entes públicos, a imunidade não se estende ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas. Tal limite ao alcance da imunidade é razoável também para os templos de qualquer culto, pois, sem ele, esses templos tendem a se transformar em verdadeiras empresas.⁶⁰

⁵⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 759.

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 308.

⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 762/763.

⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 308.

Em suma, verifica-se que os templos de qualquer culto percebem imunidade dos tributos referentes às atividades que são prestadas para a sua sustentação, não atingíveis aos que caracterizarem exploração de atividade econômica.

2.2.3 Imunidade dos Partidos Políticos, dos Sindicatos e das Instituições Educacionais e de Assistência Social

Ao citar, mesmo que brevemente as imunidades dos partidos políticos, tem-se como objetivo apresentar de forma ampla as características das imunidades tributárias, nas mais diversas instituições, como igreja, partidos políticos, instituições educacionais e instituições de assistência social.

Dispõe o artigo 150, inciso VI, alínea c, da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] VI - instituir impostos sobre: c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

Primeiramente, percebe-se a necessidade de explicitar os requisitos da lei mencionados pela previsão constitucional. Tais requisitos legais estão previstos no artigo 14 do Código Tributário Nacional. Dos ensinamentos de Martins extraem-se os requisitos para o reconhecimento da imunidade. Veja-se:

Para que as entidades descritas na letra c, do inciso VI do art. 150 da Lei Magna possam gozar da imunidade, mister se faz o atendimento dos requisitos determinados no art. 14 do CTN: (a) não-distribuição de qualquer receita de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação em seu resultado; (b) aplicação integral, no país, de seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais. O inciso II do art. 14 do CTN mostra que os serviços não precisam ser gratuitos, mas os recursos devem ser aplicados integralmente de acordo com os objetivos estatutários; (c) manutenção de escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.⁶¹

A imunidade concedida aos Partidos Políticos deu-se para garantir a manutenção de democracia, visando o pluripartidarismo necessário à existência desta.

Carrazza afirma:

É notório que os partidos políticos assumiram uma influência notável no funcionamento cotidiano da vida constitucional do País. Logo, a pluralidade partidária e não só altamente louvável, como necessária ao perfeito funcionamento das instituições. Os partidos políticos são, em suma,

⁶¹ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 134.

verdadeiros *instrumentos de governo*. A Constituição Federal tratou de dispensar aos partidos políticos uma série de benefícios e vantagens, como esta, de não poderem ser alvo de impostos.⁶²

Cumpra salientar que só perceberão o reconhecimento da imunidade os partidos políticos que forem devidamente constituídos, isto é, só será imune o partido político que possuir estatuto registrado no Tribunal Superior Eleitoral⁶³.

Os sindicatos de trabalhadores percebem a imunidade tributária com vistas a garantir a representação dos empregados frente as desiguais relações com os empregadores. Não seria justo que as entidades sindicais dos trabalhadores tivessem que arcar com altas cargas tributárias e ficassem impossibilitadas de se manter a frente das negociações pelos interesses dos seus representados.

Para Carrazza:

O que a Carta Magna pretendeu, sem dúvida, foi favorecer a sindicalização dos trabalhadores, máxime daqueles que exercem misteres economicamente mais humildes (v.g., barbeiros, empregados do comércio varejista, padeiros etc.) Se estes sindicatos tivessem, ainda por cima, que suportar impostos, em pouco tempo ficariam inviáveis.⁶⁴

Vê-se, portanto, e da leitura do texto da Constituição, que a imunidade atingiu tão somente às entidades sindicais dos trabalhadores, visando garantir maior equidade na relação patrões e empregados, onde estes figuram em situação de hipossuficiência. Resta ainda, nesse subitem, mencionar a imunidade concedida às Instituições Educacionais e de Assistência Social, sem fins lucrativos. A imunidade concedida às Instituições Educacionais objetivam favorecer a formação educacional dos brasileiros. Há quem diga, ainda, que o constituinte errou em consagrar apenas as instituições educacionais sem fins lucrativos, tendo em vista que o favorecimento da educação deveria ser incondicional e irrestrito. A respeito, Machado ensina:

São também imunes as instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos. Aqui o constituinte restringiu, também, exageradamente, o alcance que devia ter a regra imunizante. As instituições de educação deviam ser imunes incondicionalmente. A importância social da atividade de educação o exige.⁶⁵

O conceito de educação que se pretende alcançar com a imunidade ora estudada é o mais amplo possível. Não se deve considerar apenas os ensinamentos

⁶² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 771.

⁶³ Ibidem, p. 771.

⁶⁴ Ibidem, p. 772/773.

⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 309.

ministrados em sala de aula, mas também tudo aquilo que visa compor os estudos científicos e tecnológicos.

Nesse diapasão, Carrazza ratifica:

Vai daí que, além das atividades acadêmicas propriamente ditas, a educação compreende a pesquisa, a realização de perícias, a órgãos ou instituições públicas ou privadas, a análise de áreas de risco, para fins de acionamento da defesa civil, a certificação de higidez, para fins de exportação, de produtos fabricados por micro e pequenas empresas, e outras atividades correlatas.⁶⁶

Destarte, sensível a intenção do constituinte em promover o crescimento tecnológico e científico do País, utilizando-se de dispositivo constitucional que imuniza tributariamente as entidades educacionais sem fins lucrativos. No tocante à imunidade concedida à instituição de assistência social, sem fins lucrativos, mister, antes de mais nada, proceder a conceituação desta. Tal entidade tem por característica fundamental, auxiliar o Estado na busca pela garantia dos direitos sociais dos indivíduos. Utilizar-se-á da definição realizada por Carrazza, que a fez da seguinte forma:

Adiantamos que *instituição de assistência social* é a pessoa jurídica que secunda a atividade do Estado, buscando, sem finalidade lucrativa, atender aos direitos sociais, tais como enumerados no art. 6º da CF, *verbis*: “Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição”.⁶⁷

Compreende-se, pois, que a imunidade aqui estudada abrange as instituições que promoverem o bem social em paralelo com a iniciativa estatal, não percebendo lucros, tampouco movimentando atividade econômica. Todavia, registra-se que o fato de não perceber fins lucrativos não deve ser confundido com gratuidade das suas atividades, tendo em vista que, assim como as instituições educacionais, a busca por receitas visando a melhoria da própria instituição é inerente ao seu exercício.

Carrazza ensina:

A instituição assistencial sem fins lucrativos não perde tal característica – e, por via de consequência, o direito à imunidade – ainda que se dedique a atividades remuneradas, capazes de prover-lhe os recursos necessários à sua manutenção e de seus programas desinteressados.⁶⁸

⁶⁶ CARRAZZA. Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 775.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 784.

⁶⁸ *Ibidem*, p. 787.

No mesmo norte, Machado ratifica:

Não ter fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não podem é distribuir lucros.⁶⁹

Por fim, frisa-se que a imunidade correspondente às instituições elencadas neste subitem só será reconhecida se as receitas se converterem aos objetivos previstos nos seus estatutos ou atos constitutivos, à luz do disposto no artigo 14, § 2º, do Código Tributário Nacional⁷⁰.

2.3 Imunidade dos Livros, Jornais, Periódicos e Papel

É relevante ressaltar que a imunidade de caráter objetivo, concedida aos “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão” (Constituição Federal, artigo 150, inciso VI, alínea d) visa facilitar o acesso da população brasileira à educação, à cultura e à informação, bem como permitir a livre comunicação e a liberdade de expressão. Martins define tal imunidade da seguinte forma:

Essa imunidade tem por objetivo baratear o custo dos livros, jornais e periódicos, englobando não só a atividade principal, mas também a atividade-meio, como os anúncios. Objetiva dar a todas as pessoas maior acesso à cultura, à informação. Tem fundamento cultural. Prestigia a liberdade de pensamento e a disseminação da cultura.⁷¹

Uníssono com o citado acima, Carrazza pondera:

Com toda a facilidade notamos que o que a Constituição pretende, neste ponto, é garantir a liberdade de comunicação e de pensamento (aí compreendida a liberdade de imprensa) e, ao mesmo tempo, facilitar a difusão da cultura e a própria educação do povo.⁷²

Perceptível na doutrina é o entendimento de que essa imunidade deve ser reconhecida da forma mais abrangente possível, incluindo-se os meios de produção, e os meios de distribuição dos objetos imunes. Essa é a acepção de Machado. Veja-se:

A imunidade do livro, jornal ou periódico, e do papel destinado a sua impressão, há de ser entendida em seu sentido finalístico. [...] A venda ou distribuição, a qualquer título, de livro, jornal ou periódico, não podem ser tributadas. Assim, a imunidade, para ser efetiva, abrange todo o material

⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 310.

⁷⁰ Ibidem.

⁷¹ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 134.

⁷² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 791.

necessário à confecção do livro, do jornal ou do periódico. Não apenas o exemplar deste ou daquele, materialmente considerado, mas o conjunto.⁷³

Quando se fala em meios de produção, atinge-se também “outros *insumos* (componentes), como a tinta de impressão, os tipos gráficos, as máquinas impressoras etc.”⁷⁴ Igualmente, indo mais além, verifica-se que a interpretação textual do dispositivo constitucional em análise deve ser modernizada de acordo com as diversas formas de apresentações de livros, jornais e periódicos, não sendo mais apenas aqueles de papel. O que se entende, desta forma, é que a imunidade deve alcançar também aos meios eletrônicos que fazem as vezes dos livros, jornais e periódicos em papel.

Pertinentemente, Machado leciona:

Na interpretação da norma imunizante tem-se de atualizar o seu significado, ampliando-se quando necessário o seu alcance para que não reste a mesma inutilizada por uma espécie de esclerose que a dominaria se prevalente o sentido literal⁷⁵.

Segundo o entendimento, Carrazza afirma:

A nosso ver, no entanto, devem ser equiparados ao livro, para fins de *imunidade*, os *veículos de idéias*, que hoje lhe fazem as vezes (*livros eletrônicos*) ou, até, o substituem. Tal é o caso – desde que didáticos ou científicos – dos discos, dos disquetes de computador, dos *CD-Rooms*, dos *slides*, dos videocassetes, dos filmes etc.⁷⁶

Todavia, por fim, verifica-se que somente percebe a imunidade em tela os livros que efetivamente transmitem ideias. Isto é, serão imunizados, os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão daqueles que tiverem conteúdo a acrescentar ao leitor, não atingindo os livros de “papel vazio” como, por exemplo, bloquinhos de anotações.

Assim, Carrazza ensina:

Nem todos os livros são abrangidos pela imunidade em tela. Realmente, só são considerados *livros*, para fins de imunidade tributária, os que prestam para difundir ideias, informações, conhecimentos etc. Em apertada síntese, os que são veículos de pensamento.⁷⁷

⁷³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 310.

⁷⁴ CARRAZZA. Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 807.

⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 311.

⁷⁶ CARRAZZA. Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 794/795.

⁷⁷ *Ibidem*, p. 798.

Destarte, tem-se seguramente, demonstrada a intenção da imunidade concedida aos livros, jornais, periódicos e papéis destinados a sua impressão. Cumpre rememorar, por fim, que além das imunidades tributárias previstas pelo artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal (imunidade genérica), existem também as imunidades tributárias específicas.

2.3.1 Conceito

Livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitam aquelas ideias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos Braille destinados a cegos⁷⁸.

Ainda, apresentando os conceitos sobre livro, cita-se Carrazza que “um livro é um objeto elaborado com papel, que contem em várias páginas encadernadas, informações, narrações, comentários, etc, impressos por meio de caracteres”⁷⁹.

O doutrinador acima entende que:

A palavra livro está empregada no texto constitucional não no sentido restrito de conjunto de folhas de papel impressas encadernadas e com capa, mas sim, no de veículo de pensamento, isto é, de meios de difusão da cultura⁸⁰.

Torres conceitua livro como o resultado da impressão em papel, de ideias, doutrinas ou informações com finalidade cultural. Aproxima-se, em acepção ampla, do conceito que o senso comum admite e os dicionários registram⁸¹.

Baleeiro definiu com muita clareza:

Livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitam aquelas ideias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos Braille destinados a cegos. A Constituição não distingue nem pode o interprete distinguir os processos tecnológicos de elaboração dos livros, jornais e periódicos, embora os vincule ao papel como elemento

⁷⁸ BALLEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8^o Ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 597.

⁷⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24^a ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 774.

⁸⁰ Ibidem, p. 775.

⁸¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, volume III, Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidade e Isonomia**, 3^a ed., São Paulo: Renovar, 2005, p. 307.

material de seu fabrico. Isso exclui, pareceu-nos, outros processos de comunicações do pensamento, como a radiodifusão, a TV, os aparelhos de ampliação de som, a cinematografia, etc, que não tem por veículo o papel⁸².

Costa estabelece que:

Nem todo livro poderá ser objeto da excludente de tributação. Invocando, uma vez mais, a interpretação finalística, se não se tratar de livro que se consubstancie em veículo de ideias, de transmissão de pensamento, ainda que formalmente possa ser considerado como tal, descabida a aplicação da imunidade. Tal entendimento exclui do alcance da norma imunizante o livro de ponto, o livro de bordo, o livro-razão e o livro de atas – dentre outros⁸³.

Por conseguinte, vale dizer que tudo que se aplicam aos livros e seus sucedâneos aplicam-se, do mesmo modo, aos jornais e aos periódicos, assim como aos sucedâneos destes. A proteção da norma imunizante atinge a mídia escrita, esteja ela materializada em papel, disquete, etc.; a mídia falada ou vista, portanto, escapa ao alcance da norma exonerativa.

2.4 A imunidade dos livros de papel

Inicialmente, a imunidade era exclusiva ao papel destinado a impressão de jornais, periódicos e livros, entretanto a interpretação ao longo dos tempos vem despontando em uma visão finalística, incluindo o material que é utilizado a confecção dos mesmos.

A Constituição Federal de 1988 dispõe em seu artigo 150, VI, d, que: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI – instituir impostos sobre: d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Através deste dispositivo constitucional, o legislador constituinte decidiu proibir à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de instituírem impostos sobre livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão.

No entendimento doutrinário, o legislador constituinte ao estabelecer a referida imunidade, procurou tutelar a liberdade de expressão, a liberdade de pensamento e a liberdade de imprensa, e também, facilitar a difusão da cultura e o amplo acesso às informações.

⁸² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed., revista e complementada por Mizabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 354.

⁸³ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**, 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 191-192.

2.5 Noção histórica

No Estado Patrimonial, séculos XIII ao século XIX, as imunidades eram formas de limitação do poder da realeza, consistindo no impedimento de se tributar a nobreza e a igreja. No Estado Fiscal, a partir dos grandes revoluções do século XVIII, as imunidades deixam de ser forma de limitação do poder do Rei pela igreja e nobreza, para se transformar em limitação ao poder de tributar pela existência de direitos preexistentes dos indivíduos⁸⁴.

No Brasil, inicialmente, a imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, foi prevista na Constituição de 1946 (art. 31, V, c), restrita apenas ao papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

A Constituição de 1967, além de manter a imunidade do papel destinado à sua impressão, estendeu a imunidade aos livros, jornais e periódicos (art. 19, III, d). o que se repeliu com a Constituição de 1988, onde manteve o instituto das imunidades tributárias dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão no inciso VI, letra “d” do artigo 150.

Portanto, fica claro que se é livro, para fins de imunidade, qualquer objeto que transmita conhecimentos – idéias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias.

⁸⁴ COELHO, Souza Calmon Navarro. **Curso de Direito tributário brasileiro**. 1940. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 156.

3 LIVROS ELETRÔNICOS

3.1 Breve Histórico das Redes de computadores

Durante a década de 1960, em pleno auge da Guerra Fria, tentava-se criar alguma forma de comunicação e armazenamento das informações para que caso ocorresse algum advento e fosse destruído algum órgão de defesa capaz de comprometer o andamento das atividades, que fosse possível substituí-lo o mais rápido de forma a não prejudicar as atividades.

O departamento de defesa dos Estados Unidos queria uma rede de controle e comando capaz de sobreviver a uma guerra nuclear. Nesta época todas as comunicações militares passavam pela rede de telefonia pública, considerada vulnerável⁸⁵.

Esta solução deveria ser um sistema imune à destruição em massa e que fosse capaz de interligar computadores em diversas localidades, permitindo o intercâmbio e o compartilhamento de dados entre eles.

Após anos de estudos e por não terem o mesmo sucesso inicial na corrida espacial, quando a União Soviética lançou seu primeiro satélite artificial, os EUA investiram em uma solução chamada de ARPANet⁸⁶ criada e desenvolvida pela organização de pesquisas norte americana chamada ARPA (*Advanced Research Projects Agency* ou Agência de Projetos de Pesquisa Avançada), onde a principal característica era não possuir um comando central a fim de disponibilizar e manter as informações online de modo que se algum equipamento parasse, todos os outros equipamentos ligados ao sistema continuariam operando.

Embora não fosse essa a intenção, o governo americano nunca imaginou que poucos anos mais tarde milhões de pessoas utilizariam este meio de comunicação, que teve sua origem no temor de um possível ataque, para trocar mensagens de diversas finalidades, inclusive mensagens de guerra.

⁸⁵ TANENBAUM, Andrew S. **Redes de Computadores**. Rio de Janeiro: Editora Elsevier Ltda, 2003, p. 53.

⁸⁶ Fonte retirada do site: ARPANet, <<http://inventors.about.com/library/weekly/aa091598.htm>> acessada em abril de 2012.

O termo “Internet” surgiu décadas mais tarde, quando a tecnologia desenvolvida passou a ser usada não só para ligar universidades americanas entre si, mas também institutos de pesquisa sediados em outros países⁸⁷.

Desta forma, a Internet pode ser considerada como uma grande rede de redes, ou seja, um conjunto de redes interligadas e que se comunicam para a troca de mensagens e compartilhamento de arquivos.

A Internet permite a milhões de pessoas no mundo todo que possam comunicar-se trocando informações. Você se comunica tanto enviando ou recebendo correio eletrônico, como também estabelecendo uma conexão a um outro computador e digitando mensagens para lá e para cá. Você participa de grupos de discussão usando muitos programas e fontes de informação disponíveis sem custo⁸⁸.

Neste sentido compartilha Kurose: “Podemos descrever a Internet como sendo uma infraestrutura em rede que fornece serviços para aplicações distribuídas”⁸⁹.

A ideia central, porém, permaneceu a mesma: uma espécie de rede mundial de computadores, todos interligados por meio de um conjunto de regras padronizadas que especifica como será o formato, a sincronização, a verificação de erros, a segurança, a confiabilidade do remetente, dentre outras características voltadas para este tipo de troca de mensagens de dados.

A década de 1990 foi à era de grande expansão da Internet, com o surgimento de uma interface gráfica que facilitava a navegação pela Internet. Os provedores de acesso e os portais de serviços online contribuíram para este crescimento.

A Internet passou a ser utilizada de várias maneiras e por vários segmentos sociais. Estudantes passam a buscar informações escolares, jovens utilizam para se divertir em jogos online, as salas de bate-papo tornaram-se pontos de encontro para quem sabe marcar encontros físicos ou somente um namoro virtual, busca de empregos através de sites especializados, possibilidade de enviar currículos para serem analisados em qualquer lugar do mundo por e-mail.

⁸⁷ TANENBAUM, Andrew S. **Redes de Computadores**. Rio de Janeiro: Editora Elsevier Ltda, 2003, p. 56.

⁸⁸ HAHN, Harley. **Dominando a Internet**. São Paulo. Makron Books Editora do Brasil, 2000, p. 3.

⁸⁹ KUROSE, James F. **Computer Networking: A Top-Down Approach**. Fifth Edition. Copyright Pearson Education, Inc. 2009, p.2. Tradução livre do original “*We can describe the Internet in terms of a networking infrastructure that provides services to distributed applications.*”

Nos dias atuais, é impossível pensar no mundo sem pensar na Internet. Ela está presente em boa parte dos lares de pessoas de todo o mundo. Conectar-se a esta rede mundial passou a ser necessidade de extrema importância. E não só em casa, mas nas escolas, faculdades, empresas e diversos locais, para possibilitar acesso às informações e notícias do mundo em apenas um clique.

3.2 Comunicação na *internet*

Chat, comunicadores instantâneos, fóruns, lista de discussões, *blogs*, *sites*, *wiki*, *twitter*, *orkut* são as principais ferramentas de comunicação presentes na *internet*, onde as pessoas se relacionam, produzem, compartilham e trocam informações, simultaneamente entre vários grupos, em espaços diferentes. Não há fronteira, no entanto, já existem legislações que controlam o conteúdo que os usuários postam ou a opinião sobre os fatos e consoma informação ao mesmo tempo em que produz novos conceitos.

No processo de comunicação na *internet* cada usuário é emissor e receptor de conteúdo, permitindo a interação simultânea, diferente das mídias convencionais como a TV, por exemplo, ambiente em que a comunicação acontece por mão única, onde se distribui a mesma informação para o maior número de pessoas ligadas naquele momento ao veículo.

Entre uma lógica da oferta, que caracteriza os meios tradicionais (rádio, TV, imprensa), que funcionam por emissão de mensagens (o chamado modelo Um↔Todos) e uma lógica de demanda, que caracteriza as Novas Tecnologias de Comunicação (NTC), que funcionam por disponibilização e acesso (o chamado modelo Todos ↔ Todos)⁹⁰.

Esse processo funciona em um ambiente colaborativo, por meio de um *software*, que é a tecnologia que permite aos usuários compartilhar e estabelecer um canal de informação pela *internet*. Segundo Spyer⁹¹, o tipo de programa que produz ambientes de interação é chamado de *social software*.

Sua aplicação funde a difusão (broadcasting) que transmite informação de um ponto para muitos, com a interativa característica da comunicação de duas vias. Em outras palavras, a *internet* representa a união das possibilidades de interação do telefone com o alcance maciço da TV⁹².

⁹⁰ WOLTON, 1999 apud PALACIOS, 2009.

⁹¹ SPYER, Juliano. **Conectado: o que a internet fez com você e o que você pode fazer com ela.** Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2007

⁹² Ibidem, 21.

Já não é suficiente estar presente no ambiente virtual com um portal institucional na *internet*, que é estático. O público exige um novo paradigma de relacionamento com a organização, de troca de informações e de interferência na gestão da entidade. São as ferramentas sociais que vão oferecer esses ambientes de interação entre organização e público.

Colaboração é um processo dinâmico cuja meta é chegar a um resultado novo – como aperfeiçoar um verbete da *Wikipédia* – a partir das competências diferenciadas dos indivíduos ou grupos envolvidos. Na cooperação, os participantes são unidades de produção subordinadas ao resultado; na colaboração, existe uma relação de interdependência entre indivíduo e grupo, entre metas pessoais e coletivas, o ganho de um ao mesmo tempo depende e influencia o resultado do conjunto⁹³.

A *internet* como mídia é um novo campo de atuação tanto para a organização quanto para o profissional de comunicação, que passam a se relacionar mais diretamente com o público, exigindo mudanças na atuação da Assessoria de Imprensa. A partir daí, linguagem, produção de conteúdo, ferramentas e o perfil do profissional mudam.

Ninguém pode negar que a *Internet* é um meio de comunicação legítimo dentro de um universo virtual em expansão. A mídia mundial já caiu na gigantesca teia de aranha que deleta as fronteiras do tempo e do espaço. Texto, som, imagem, programas e bancos de dados podem ser lidos, ouvidos, copiados ou transferidos de qualquer lugar do planeta. Todos estes novos suportes modificam o tratamento da informação e alteram o modo de produção jornalístico. A *Internet* levou quatro anos para chegar onde a televisão levou 13 e o rádio 35. Nenhuma empresa de mídia pode ignorar a *Internet* sem colocar em risco sua própria sobrevivência no planeta das comunicações⁹⁴.

As ferramentas colaborativas são divididas em assíncronas e síncronas, dependendo da exigência ou não da presença do outro usuário no processo de comunicação, como por exemplo, no *chat* e no *Messenger* - MSN, onde os internautas precisam estar sincronizados, ou seja, *on-line*, para que a conversa aconteça. Essa condicionalidade define a ferramenta como síncrona. Por outro lado, os *softwares* que permitem a comunicação sem a presença simultânea do outro são chamados de assíncronas, por exemplo, *e-mail*, fórum, lista de discussões, *blog* e *wiki*⁹⁵.

⁹³ SPYER, Juliano. **Conectado: o que a internet fez com você e o que você pode fazer com ela**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2007, p. 23.

⁹⁴ ADGHIRNI, Zélia Leal; RIBEIRO, Gilseno de Souza Nunes. **Jornalismo *On-line* e Identidade Profissional do Jornalista**. Disponível em: <<http://www.almanaquedacomunicacao.com.br/files/others/leal2001.doc>>. Acesso em 03 fev. 2012.

⁹⁵ SPYER, Juliano. **Conectado: o que a internet fez com você e o que você pode fazer com ela**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2007, p. 39.

3.3 Livro eletrônico

Compreender o conceito sobre o que é o livro eletrônico é imprescindível para caracterizar se a imunidade tributária da palavra livro se encaixa nos livros eletrônicos e, assim, pode ser estendida aos livros eletrônicos.

As novas tecnologias permitiram que fosse desenvolvido o texto digitalizado e disponibilizado livremente na Internet. A evolução foi tão rápida que poucos perceberam que muitos livros convencionais já estavam disponíveis, no formato eletrônico, na “rede”⁹⁶.

Diferentemente do livro de papel, que é composto por um grupo de páginas encadernadas, presas e montadas, o livro eletrônico possui formato digital e por isso para que tenha acesso a este e possa usufruí-lo com amplitude, é necessária a utilização do computador, ou de qualquer outro equipamento tecnológico semelhante.

Segundo Aires não eram somente os livros tradicionais, de papel, comercializados através da Internet e, sim, os seus arquivos em formatos eletrônicos. Isso realmente mudou a forma de divulgação da informação e da literatura⁹⁷. O leitor passa a ter mais alternativas, podendo ler on line, parte do capítulo de um livro, e depois, comprar eletronicamente o exemplar na forma convencional. Permitindo-lhe, também, adquirir ou baixar gratuitamente o livro eletrônico em seu computador e, ainda, lê-lo diretamente no monitor, ou se preferir imprimir.

Esta novidade surgiu no final do século XX, em 1971 nos E.U.A, cuja idéia veio da digitação da Declaração de direitos daquele país, mas somente em 1988 foram lançados e divulgados os primeiros *E-Books* (*electronics books*), ou livros eletrônicos. Aos poucos houve uma ampliação desta modalidade dentro do âmbito da cultura social, em vista do *E-Book* ser um método de armazenamento de fácil acesso e custo reduzido devido à propagação da Internet, inclusive em escolas públicas.

⁹⁶ AIRES, José Rour. **Direito e informática**. Barueri, São Paulo, 2004, p. 310.

⁹⁷ Ibidem.

Sabendo-se que a Internet e a tecnologia estão cada vez mais presentes em todos os setores, é natural que as pessoas esforcem-se para ter ao seu alcance este meio moderno de informação, seja através do seu local de trabalho, residência, escola, ou até mesmo as famosas *Lan Houses*, que são comumente conhecidas como casas de acesso à Internet.

Esse material funcional consiste em livros digitalizados por meio de redes virtuais disponíveis em bases eletrônicas e lidos em uma tela de computador, o que de certa forma causam uma sensação de liberdade aos seus usuários, uma vez que com a utilização deste meio, terá acesso a todo e qualquer livro em qualquer idioma em poucos instantes⁹⁸.

A recente novidade, na internet, causou impacto. Provocou reflexão e mudança na vida do leitor, dos escritores e editores. Certamente o hábito da leitura de textos digitais favorece a difusão da literatura em âmbito mundial, bem como de noticiários, com o aparecimento do jornalismo on line. Hoje são inúmeras as livrarias virtuais e títulos dos mais variados tipos que estão disponibilizados.

Dessa forma, o leitor tem acesso, em tempo real, a uma gama de informações e de obras literárias, principalmente as de domínio público. Certamente esta nova modalidade em formato eletrônico para os livros propiciará significativa mudança de hábito de leitura, podendo estimulá-la e facilitar o dia a dia dos professores e alunos nas pesquisas dentro das mais diversas áreas das ciências e literatura. O interesse do livro eletrônico está baseado no fato deste possuir grande facilidade de acesso e da possibilidade de haver mais difusão e democratização do saber⁹⁹.

O livro é um produto da genialidade e intelectualidade humana, que ao longo dos séculos vem confirmando sua importância e alterando apenas o seu formato e suportes físicos pelos quais é disseminado. Essa nova modalidade digital, permite que o arquivo do livro eletrônico seja acessado de qualquer parte do mundo e atende às necessidades imediatas daqueles que utilizam as novas tecnologias da informática e da informação.

⁹⁸ AIRES, José Rour. **Direito e informática**. Barueri, São Paulo, 2004, p. 311.

⁹⁹ MACHADO e MELO apud AIRES, José Rour. **Direito e informática**. Barueri, São Paulo, 2004, p. 311.

Na vida digital livros periódicos, palestras e conferências tornam-se escritos na linguagem de hipertexto. Nele insere-se a imensidão do espaço digital, o que permite maior interatividade entre o leitor e a escrita, numa navegação contínua, remetendo os leitores de um assunto a outro, dinamizando a leitura, saindo do formato linear para a amplitude do ciberespaço.

Um hipertexto admite somente o formato eletrônico e é utilizado como um guia, indicando ao leitor o caminho do autor, do editor e do tipógrafo, permitindo também tomar caminhos transversais e estabelecer redes secretas, fazendo emergir outras geografias semânticas. Acredita-se que esta trama textual sirva para a construção e atualização de nosso próprio espaço mental, devido à relação existente entre a escrita (tecnologia intelectual) e a memória (função cognitiva), onde a primeira constrói esta última, porque além de auxiliá-la e reforçá-la, reorganiza-se. Enfatiza que as funções do hipertexto são de hierarquizar e selecionar áreas de sentido, tecer ligações entre essas zonas e conectar o texto a outros documentos¹⁰⁰.

A forma hipertextual une imagens, vídeos, sons, dados e texto no mesmo espaço digital, possibilitando ao leitor a utilização múltipla de seus sentidos, para o entendimento e compreensão dessa nova e dinâmica linguagem. Está-se diante de novo paradigma, alterando os padrões da leitura convencional.

Por fim, essa linguagem associada às tecnologias disponíveis na Internet tende a se diferenciar cada vez mais do padrão dos documentos impressos. A leitura on line permite a interligação entre as informações através de links, que remetem instantaneamente a outros textos, imagens e/ou sons que produzem sentido ao leitor. Assim, um hipertexto é voltado não somente para a transmissão do conhecimento, mas para mexer, literalmente, com o espaço mental cognitivo do leitor através das habilidades visuais e auditivas, construindo a cada segundo um novo imaginário.

A imaginação humana fez uso da tecnologia eletrônica disponível, propiciando a invenção de novos suportes para o livro. O leitor de livros eletrônicos (*e-book reader*) vem sendo aperfeiçoado, possibilitando muitas facilidades ao usuário. Existem programas (*softwares*) leitores de livros eletrônicos para computadores pessoais e em suportes exclusivos para os *e-books*. A tabela a seguir indica alguns leitores de livro eletrônico para computadores pessoais tipo *desktop*, *notebook*, *laptop* ou *palmtop*.

¹⁰⁰ MACHADO, Marco Antônio; MELO, Ferreira. Dos livros convencionais aos livros eletrônicos. In: AIRES, José Rour. **Direito e informática**. Barueri, São Paulo, 2004, p. 312.

Tabela 1. Leitores de livros eletrônicos para computadores pessoais

Programa /software	Descrições	Funções
Adobe Acrobat e-book reader.	Utiliza formato próprio, com extensão pdf – é uma edição especial deste leitor de arquivos para e-books. Uma das diferenças dele para o Acrobat Reader convencional é que o fundo dos arquivos é cinza, tornando a leitura mais confortável.	Dicionário interno; contador e marcador de páginas; controle de brilho e contraste da tela do monitor do PC.
Rocket Book Reader	Possui formato próprio, com extensão .rb – Simula o Rocket Book aparelho que funciona como livro eletrônico portátil.	Dicionário interno; contador e marcador de palavras, frases e páginas, controle de brilho e contraste da tela do monitor do PC.
Msreades	Leitor de livro eletrônico da Microsoft. Existem livros eletrônicos com exclusividade para ele.	
Mobipocket reader	Funciona em plataforma de Palm tops; Windows CE 2.0 ou mais. Usa tecnologia convergente de telefonia permitindo ler notícias da Bloomberg, C/Net Newsweek, entre outros.	

O aparelho portátil para leitura de *e-books*, funciona simulando um livro. Possui visor de cristal, cuja intensidade de luz pode ser controlada, permitindo maior conforto ao leitor, que desejando altera o tamanho dos caracteres gráficos do texto. Pesa menos de 900 gramas e pode armazenar, em sua memória, dezenas de livros digitalizados. O *e-book reader* portátil possui programas que permite acoplá-lo ao computador pessoal, para capturar e armazenar livros baixados gratuitamente ou comprados, através da internet, das edições disponibilizadas em livrarias virtuais. O aparelho é de fácil portabilidade, tendo o mesmo tamanho do livro convencional. Simula, por exemplo, o formato de dias páginas, como em um livro aberto e o leitor vai folheando com um leve toque de uma área destinada a virar a página.

3.4 Vantagens do livro eletrônico e dos leitores portáteis

Uma das vantagens do *e-book* é a facilidade com que se pode acessar os livros eletrônicos na Internet, bem como substituir o conteúdo dos textos nos computadores ou no leitor portátil. Isso permite ao leitor, após a leitura dos livros eletrônicos, descartá-los, apagando-os ou arquivando-os em sua biblioteca digital,

em seu computador pessoal. Ou mesmo buscá-lo, sempre que necessário, nas livrarias digitais em qualquer ponto do planeta. Sendo assim, minimiza a necessidade de espaço físico, de memória, otimizando o uso do leitor de livros eletrônicos.

É um equipamento ideal para os leitores compulsivos, profissionais liberais e principalmente para professores e estudantes que sempre estão as voltas com necessidades de informação. Estes aparelhos portáteis de livros eletrônicos surgem como otimizadores de tempo e espaço para quem necessita utilizar-se de muita informação: as páginas não precisam ser “folheadas”, bastando que se dê um leve toque por cima do número das mesmas, no sumário.

A busca do conteúdo pode ser realizada por assunto ou palavra. Todas as palavras ou páginas que tratam do assunto serão listadas; também não é necessário digitar todo o conteúdo novamente, basta utilizar os recursos copiar e colar para inseri-los em outros documentos e pode-se imprimir partes do livro, somente o parágrafo, a página, o capítulo ou o livro inteiro, se assim se desejar.

O preço de um livro eletrônico é relativamente barato, se comparado ao preço do livro impresso, porque dispensa diversos custos de produção e logística. Nos livros tradicionais estão incluídos custos como impressão, distribuição e todo o procedimento da venda, nas livrarias convencionais. No livro eletrônico os custos ficam restritos à preparação de textos, digitalização, revisão e editoração eletrônica.

Embora, o leitor portátil de livro eletrônico ainda seja um equipamento caro, isso é compensado pela comodidade de transportar dezenas de títulos, no que se traduz numa vantagem, o que seria praticamente impossível fazê-lo com a mesma facilidade com os livros convencionais, devido o seu grande volume.

Os textos são disponibilizados em arquivos compactados e baixados pelo leitor. Trata-se de uma estratégia de demanda, ou seja, o livro é disponibilizado para o leitor, se ele assim o desejar. Já os livros tradicionais são produzidos em grande quantidade, numa produção baseada na escala típica da sociedade industrial e da produção em massa, sendo que as livrarias tradicionais compram poucas unidades por vez, evitando problemas de espaço físico e possíveis encalhes da obra.

No caso de pesquisa on-line, outros livros eletrônicos relacionados com o tema poderão ser ativados com um leve toque sobre os links inseridos no texto, ou

indicados na bibliografia virtual ou ainda, acessar a biblioteca do leitor portátil de livro eletrônico, facilitando a consulta de assuntos correlatos.

O caderno de anotações do leitor de e-books poderá ser utilizado para digitalizar observações e críticas ou fazer anotações sobre a palavra e o texto, construindo, dessa forma, o fichamento do livro eletrônico.

A escrita e a construção hipertextual dos livros eletrônicos, por meio de diferentes caracteres gráficos, figura, imagens e links, dinamizam a leitura, tornando-a mais atrativa e diferente.

A armazenagem de quantidade maior de informações em forma de textos, jornais, revistas e dezenas de livros eletrônicos em um único aparelho portátil, além do conforto e da portabilidade, facilita aos profissionais e estudantes a realização de leituras que servem de referências a trabalhos de pesquisas acadêmicas; o visor dos leitores portáteis de livro eletrônico é plano e de cristal líquido, permitindo maior conforto para a leitura.

Dessa forma, mesmo ausente a previsão de norma constitucional que faça menção expressa à imunidade tributária de livros eletrônicos e sucedâneos, a mesma deveria ser estendida de forma abrangente, para privilegiar uma maior acesso à educação.

3.5 O Direito diante das novas tecnologias de comércio eletrônico

A discussão sobre comércio eletrônico de livros convencionais e eletrônicos provoca profundas reflexões no Direito eletrônico ou Direito da informação e, ainda, no Direito da informática jurídica. Temas importantes como o estudo do Direito eletrônico comparado nos remetem ao exame das legislações de outros países que devem ser estudadas.

O crescimento da internet e o desenvolvimento do comércio eletrônico tem despertado o interesse nos governos para a regulamentação das relações deles decorrentes, no intuito de proporcionar a almejada segurança jurídica. Características particulares da internet como a atemporalidade e a inexistência de fronteiras físicas dificultam a adequação de diplomas legais consolidados em outras realidades que não a virtual. Isso tem levado algumas nações a editar e estudar a

legislação sobre tema tão controverso, pois o comércio eletrônico se desenvolve apoiado na evolução das tecnologias da informação e da internet.

Castro observa que “o traço fundamental da sociedade da informação consiste justamente na desmaterialização de conceitos tradicionais, como o de documento”¹⁰¹, e que “avança de forma frenética a utilização de registros eletrônicos de atos jurídicos”, abandonando-se as formas tradicionais de difusão, armazenamento e recuperação de documentos em suporte de papel.

O comércio eletrônico por tratar-se de atividade de comércio, deverá ser regulamentado pelo Direito Comercial. Entretanto, outros ramos do Direito são por ele abarcados, tais como o Direito Comercial Internacional, Direito Civil, Direito Processual Civil, quando causas advindas de relações comerciais do comércio eletrônico de bens e serviços forem levadas à apreciação e decisão do Juízo civil.

Destaca-se que, ao adquirir livros convencionais ou eletrônicos através da internet, praticam-se atos contratuais e/ou de comércio, importantes em atos e fatos jurídicos, os quais serão discutidos à luz dos costumes e do Direito. Sendo assim, há necessidade de uma legislação específica para dar maior grau de segurança nas transações eletrônicas, mas a mesma não deve se constituir em fator impeditivo ou de constrangimento para a liberdade de operar comercialmente na internet. Buscar apoio no Direito Internacional é importante para que o Brasil possa editar leis adaptadas a essa nova realidade.

O reconhecimento do e-book como livro é importante para buscar, por meio da doutrina, o estabelecimento de normas legais para desonerar o livro eletrônico, semelhantes às imunidades que já alcançam o livro convencional.

A necessidade de elevados investimentos em tecnologias para a adequação do formato de livro eletrônico inclui a manutenção da *home page* e da segurança *on-line*, uma das novas funções da editoração eletrônica e da comercialização através da internet.

No campo do Direito, enquanto o legislador percorre o longo caminho do processo legislativo, a distância entre as normas já estabelecidas e os avanços tecnológicos, que utilizam o uso de novos suportes e formatos para os livros, sejam

¹⁰¹ CASTRO, AldemárioAraujo. “Projeto não regulamenta pontos cruciais de validade jurídica”. NET, São Paulo. Consultor Jurídico. Disponível em [http:// cf6: uol.com.br](http://cf6.uol.com.br). acesso: abril/2012.

eles físicos ou virtuais, não retiram a sua essência que é informar, divulgar idéias, conhecimentos e cultura. Necessita-se preservar o direito de autores, consumidores e de produtos de informação, que se utilizam da tecnologia da informação.

3.6 A imunidade dos livros eletrônicos

A imunidade tributária aos livros e outras publicações eletrônicas é um assunto polêmico e de muita relevância para a doutrina e a jurisprudência do Direito Tributário.

Com as inovações tecnológicas vivenciadas hoje, o livro, como conhecido anteriormente, passou por profundas mudanças nas suas formas e conceitos. Desse modo, parte da doutrina, como se verá a seguir, afirma que somente o livro feito de papel é imune a impostos, pois interpretam literalmente a norma imunizante e entendem que, estender a exoneração constitucional a outros meios de divulgação de ideias, seria ampliar a norma constitucional para abranger item por ela não cogitado inicialmente.

Machado, ao contrário, percebe que o livro deve ser visto como veículo de manifestação de ideias, de transmissão de pensamento; considera, assim, que é irrelevante para efeito de se aplicar a norma imunizante, se o mesmo é feito em papel ou se está contido em disquete, em CD-Rom, ou outro meio eletrônico; pois para fins de imunidade são considerados livros, tanto os tradicionais, quanto os chamados livros eletrônicos.

A imunidade dos livros, jornais e periódicos tem por fim assegurar a liberdade de expressão do pensamento e a disseminação da cultura. Como é inegável que os meios magnéticos, produtos da moderna tecnologia, são hoje de fundamental importância para realização desse mesmo objetivo, a resposta afirmativa se impõe. O entendimento contrário, por mais respeitáveis que sejam, e são, os seus defensores, leva a norma imunizante a uma forma de esclerose precoce, inteiramente incompatível com a doutrina do moderno constitucionalismo, especialmente, no que concerne à interpretação especificamente constitucional¹⁰².

Machado, ainda conclui que:

É certo que o constituinte de 1988 teve a oportunidade de adotar redação expressamente mais abrangente para a norma imunizante, e não o fez. Isto, porém, não quer dizer que o intérprete da CF, não possa adotar, para a mesma norma, a interpretação mais adequada, tendo em vista a realidade de hoje. Realidade que já não é aquela vivida pelo constituinte, pois nos

¹⁰² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 309.

últimos anos a evolução da tecnologia no setor de informática, tem sido simplesmente impressionante. Não pode, pois o intérprete, deixar de considerar essa evolução. Nem esperar que o legislador modifique o texto. O melhor caminho sem dúvida, para que o Direito cumpra o seu papel na sociedade, é a interpretação evolutiva¹⁰³.

Costa concorda com Machado e afirma que: “a imunidade inculpada no artigo 150, VI, d, abarca também o livro eletrônico, assim compreendido o livro materializado em disquete, CD-Rom ou qualquer outra mídia”¹⁰⁴.

Martins seguindo a mesma linha de pensamento entende que:

O “livro eletrônico” está protegido pela imunidade tributária, como o estão os livros impressos em papel, que, em duas ou três gerações deverão ter desaparecido ou estar reduzida sua edição aos colecionadores e bibliógrafos¹⁰⁵.

Ou seja, Martins compreende que os livros eletrônicos são inclusos na imunidade prevista no art. 150, VI, d, CF.

Segundo Amaro:

Por longo estágio da ciência, o papel foi o mais importante meio físico para registro, preservação e divulgação de obras literárias, artísticas e científicas, e nesse contexto histórico se firmou a expressão da imunidade constitucional, não se pode esvaziar o conteúdo desta, diante da evolução tecnológica, que leva o mesmo bem protegido pela imunidade (ou seja, a obra) a expressar-se através de outra estrutura física. A imunidade, portanto, deve ser referida à obra e não ao meio físico que a contenha¹⁰⁶.

No entendimento contrário encontra-se Torres, onde o autor afirma que a imunidade tributária dos livros não deve englobar os livros eletrônicos:

Na interpretação do sentido e alcance da imunidade que protege os livros, jornais e o papel de imprensa é necessário que se evitem a banalização do seu conceito, o comprometimento do futuro da fiscalidade na informática e a analogia ingênua entre a cultura tipográfica e a eletrônica. De feito, torna-se necessário que não se banalize o conceito de imunidade, que adviria do abandono dos valores jurídicos e éticos que a fundamentam¹⁰⁷.

Para o autor,

A não incidência constitucional (art. 150,VI, d) só protege os livros e jornais impressos em papel, não se projetando da “cultura tipográfica” para a “cultura eletrônica”, nem do “espaço público” para o “espaço cibernético”. Segue-se daí que não se estende ao CD-Rom, ao hipertexto para

¹⁰³ Ibidem, p. 311/312.

¹⁰⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias, Teoria e Análise da Jurisprudência do STF**, 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 2006, p. 280.

¹⁰⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série-4, 2001, p. 38.

¹⁰⁶ AMARO, Luciano. **Imunidades Tributárias**. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série-4, 2001, p. 146.

¹⁰⁷ TORRES, RICARDO Lobo. **Imunidades Tributárias**, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série-4, 2001, p. 203..

navegação nas redes de computadores e aos “livros eletrônicos”, metáfora que compreende tanto o CD-Rom como o hipertexto na network¹⁰⁸.

Esse mesmo entendimento é apresentado por Moraes, preceituando que:

Embora se reconheça o enorme desenvolvimento que se vem operando na área do livro; embora se reconheça que “livros” no passado foram executados em barro, argila, pedra, papiro, cascas de árvores ou com embasamento em outros materiais; embora existam outros veículos essenciais de transmissão e difusão do pensamento, conhecimentos e informação, com a mesma função dos livros; embora o “livro” possa não perder a sua natureza e essência quando em outra base que não o papel; para efeitos da imunidade tributária consagrada na letra “d” do inc.VI do art. 150 da Constituição, não se pode imunizar o denominado “livro eletrônico”, com suporte em disquetes ou CD-Rom, ou disponível na Internet, por não ser livro, com base na escrita e no papel de impressão. Conseqüentemente, se a norma constitucional visou a não tributação por imposto de livro impresso em papel, é de entender que outros meios de comunicação não são atingidos pela regra de imunidade. Esta não pode ser ampliada para alcançar o que livro não é. A imunidade tributária consagrada no art. 150, VI, d, da Constituição de 1988, não alcança o “livro eletrônico”, em CD Rom, disquetes, etc. visto não ser impresso em papel como exige o conceito de livro adotado pela Constituição para efeitos de imunidade (impresso em papel)¹⁰⁹.

Os tribunais brasileiros já apreciaram o tema sobre a extensão das imunidades tributárias ao software e livros eletrônicos, sendo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal desfavorável à extensão da imunidade tributária:

AGRAVO DE INSTRUMENTO AI 220503/RJ – RIO DE JANEIRO
RELATOR: Min. Cezar Peluso Julgamento: 09/09/2004 Publicação: DJ 08/10/2004 – pp00027 Partes: Agte: Estado do Rio de Janeiro Adv: PGE – RJ – Arthur José Faveret Cavalcanti Agda: Editora Nova Fronteira S/A Adv: Deborah Barreto Mendes e outros. DECISÃO: 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, VI, 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 9756/98 e pela Lei nº 8950/94, acolho o agravo, para, desde logo, conhecer do recurso extraordinário e lhe dar provimento, para indeferir a segurança. Custas ex-lege. Publique-se. Int. , Brasília, 09 de setembro 2004. Ministro Cezar Peluso. Relator. (Supremo Tribunal Federal).

¹⁰⁸ **Imunidades Tributárias**, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série-4, 2001, p. 204.

¹⁰⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Imunidades Tributárias**, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série-4, 2001, p. 138/139.

Depreende-se do exposto que o entendimento do Supremo Tribunal Federal é restritivo, ou seja, preconiza que a imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea d, da Constituição Federal não alcança sequer todos os insumos usados na impressão de livros, jornais e periódicos.

Portanto, não pode ser estendida a imunidade tributária, no caso concreto analisado, ao dicionário eletrônico, contido em *software*, o que demonstra um verdadeiro equívoco e distanciamento da nova realidade criada pela tecnologia, a qual possibilita um maior acesso à educação e ao conhecimento.

No entanto, os Tribunais Regionais Federais preconizam entendimento diverso do Supremo Tribunal Federal, citando como exemplo a jurisprudência abaixo colacionada:

MANDADO DE SEGURANÇA – TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE CDs- ROM EDUCATIVOS – INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 150, VI, d, DA CF. 1. O artigo 150, VI, d, da CF deve ser interpretado teleologicamente, observando-se a intenção do legislador de estimular a cultura e garantir a liberdade de expressão. 2. O CD-ROM possui a mesma finalidade dos livros, jornais e periódicos de difundir idéias e conhecimentos, motivo pelo qual está abrangido pela mesma imunidade tributária. 3. Remessa necessária e apelação improvidas. (TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL– SEGUNDA REGIÃO – Classe: AMS – APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA – 44309 – Processo: 200202010330750 – UF: RJ – Órgão Julgador: 3ª turma – Data da decisão: 29/04/2003).

Destaca-se, também, do acórdão acima mencionado, que a decisão favorável dos tribunais é um avanço à concretização dos princípios constitucionais do direito à educação, da livre manifestação de pensamento, da comunicação e do acesso à informação, reconhecendo a atividade intelectual de forma evolutiva e moderna, convergente com o espírito democrático.

De acordo com Pinheiro, o exame da literalidade do art. 150, VI, d da CF indicaria que apenas os livros e periódicos na tradicional forma, ou seja, impressos em papel estariam livres da tributação. Entretanto, não é porque se disse que o papel utilizado é imune que apenas os livros e periódicos impressos seriam imunes.¹¹⁰

Para Pinheiro, pode-se e deve-se entender da seguinte forma:

¹¹⁰ PINHEIRO FILHO, Francisco Renato C. **Direito Tributário constitucional**. Doutrina e jurisprudência. Brasília: Fortium, 2005, p. 322.

Quando apresentados na forma impressa, o insumo papel seria também imune. Com referência ao termo papel não impede que se estenda a imunidade aos livros e periódicos que se apresentam na forma de CD-ROM, mormente se considerado que o intuito da norma em exame é estimular a difusão das ideias e da cultura pátrias, sendo irrelevantes, para tanto, o meio utilizado¹¹¹.

Portanto, conforme esclarece Carraza, uma interpretação rígida e literal da alínea d pode ensejar decisões incompatíveis com os valores culturais protegidos, preservados e encorajados pela Constituição neste dispositivo¹¹², devendo a palavra livros ser entendida em sentido lato. São considerados livros não apenas os tradicionais, feitos de papel, mas também, os seus sucedâneos, abrangendo, para fins de imunidades, todos os objetos da espécie que contêm os textos de livros.

¹¹¹ PINHEIRO FILHO, Francisco Renato C. **Direito Tributário constitucional**. Doutrina e jurisprudência. Brasília: Fortium, 2005, p. 322.

¹¹² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24^a ed., São Paulo: Malheiros, 2008, p. 866.

CONCLUSÃO

Os tributos são de fundamental importância para o funcionamento do Estado e da própria sociedade, tendo em vista que visam arcar com os custos de funcionamento da máquina administrativa do Estado, e por via indireta, subsidiar e fornecer receitas para o desenvolvimento de políticas públicas de inclusão social, dentre elas, políticas na área de educação. Como reflexo dessa necessidade, há a obrigação do Estado de elaborar mecanismos para atingir tal escopo, como é o caso do estabelecimento da imunidade tributária prevista no artigo 150 VI, d, da Constituição Federal, que trata do livro e do papel destinado a sua impressão.

O primeiro capítulo apresenta o conceito de tributo, as espécies tributárias de acordo com uma análise sistemática da Constituição, a definição legal de imposto e o conceito de taxa.

O segundo capítulo discute o conceito e a natureza jurídica das imunidades tributárias, as espécies de imunidades e a imunidade de caráter objetivo, concedida aos “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”, a qual almeja facilitar o acesso da população brasileira à educação, à cultura e à informação, bem como permitir a livre comunicação e a liberdade de expressão.

O terceiro capítulo faz um breve histórico sobre as redes de computadores, a comunicação e o livro eletrônico, relatando as suas vantagens e o posicionamento de autores e da jurisprudência sobre a imunidade tributária dos livros eletrônicos.

Destaque-se que cada ente político tem autonomia para instituir determinadas espécies de tributos de acordo com a previsão da norma constitucional e embora caiba ao Estado o poder de tributar, também lhe é conferida a autonomia para conceder isenções e anistias aos contribuintes de determinados tributos. Assim, mesmo que diante da falta de previsão de norma constitucional que faça menção expressa à imunidade tributária de livros eletrônicos, está dentro do poder de tributar dos entes federados o incentivo às cadeias produtivas associadas ao mercado de produção de tal produto.

No entanto, ressalte-se que tanto no aspecto da criação da norma tributária como no âmbito de sua aplicação, sua fiscalização e na concessão de isenções e de anistias fiscais, o Estado somente poderá fazê-lo com observância de determinados princípios constitucionais, especialmente o da legalidade.

Ainda, quanto à imunidade tributária dos livros, cabe aduzir que a norma concessiva de imunidade para a categoria livros de papel foi criada em uma época em que não havia o avanço tecnológico vivenciado nos dias atuais, onde o acesso ao conhecimento e à informação era restrito, bem como não havia o compromisso estatal de conceder acesso a todos os cidadãos à inclusão digital. No entanto, com o advento da informação e do conhecimento, esse quadro modificou e, hoje com a criação e evolução da Internet e o acesso a diferentes tipos de informação, surge a necessidade de se estender a imunidade dos livros de papel para os livros eletrônicos.

Portanto, verificou-se no decorrer da pesquisa que os insumos dos livros de papel, ou seja, o material necessário para sua produção estava imune à tributação, no entanto, esta mesma imunidade não foi verificada nos insumos dos livros eletrônicos, gerando assim, divergência, tanto nos doutrinadores quanto nos tribunais que julgam a matéria.

Nesse mesmo sentido, entende-se que cabe ao legislador estender a imunidade tributária aos livros eletrônicos. Sob aspecto econômico, a mesma desonera a cadeia produtiva, diminuindo o seu custo, criando-se meios para a indústria brasileira se tornar mais competitiva em face dos mercados internacionais.

Já sob o aspecto social, destaque-se que a Constituição estabelece como direito social o acesso à educação, e ao regulamentar a imunidade tributária para os livros eletrônicos, ocorrerá uma democratização do conhecimento e um aumento qualitativo da capacidade produtiva da população, ampliando a possibilidade de redução das desigualdades sociais, consolidando assim um verdadeiro Estado de Direito.

Logo, conclui-se que a extensão da imunidade tributária prevista no artigo 150, d, da Constituição Federal, aos livros eletrônicos deve ser considerada como meio de distribuir justiça social e atender os imperativos de uma sociedade mais equânime e justa.

REFERÊNCIAS

ADGHIRNI, Zélia Leal; RIBEIRO, Gilson de Souza Nunes. **Jornalismo *On-line* e Identidade Profissional do Jornalista.** Disponível em: <<http://www.almanaquedacomunicacao.com.br/files/others/leal2001.doc>>. Acesso em 03 fev. 2012.

AIRES, José Rour. **Direito e informática.** Barueri, São Paulo, 2004.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro.** 13. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

AMARO, Luciano. **Imunidades Tributárias.** Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série-4, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar.** 7ª ed., revista e complementada por Mizabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 24ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASTRO, Aldemário Araujo. "Projeto não regulamenta pontos cruciais de validade jurídica". NET, São Paulo. Consultor Jurídico. Disponível em [http:// cf6: uol.com.br](http://cf6.uol.com.br). acesso: abril/2012.

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

HAHN, Harley. **Dominando a Internet.** São Paulo. Makron Books Editora do Brasil, 2000.

KUROSE, James F. **Computer Networking: A Top-Down Approach.** Fifth Edition. Copyright Pearson Education, Inc. 2009, p.2.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 29. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série-4, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva.(Coord.). **Curso de direito tributário**. 9. ed. rev. E atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Imunidades Tributárias**, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série-4, 2001.

SPYER, Juliano. **Conectado: o que a internet fez com você e o que você pode fazer com ela**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 2007

TANENBAUM, Andrew S. **Redes de Computadores**. Rio de Janeiro: Editora Elsevier Ltda, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Imunidades Tributárias**, Coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Revista dos Tribunais, Pesquisas Tributárias, Nova Série-4, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário, volume III, Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidade e Isonomia**, 3ª ed., São Paulo: Renovar, 2005.