

Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em
Direito Tributário e Finanças Públicas

Tamilla Otoni Corrêa

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO
ELETRÔNICO

Brasília – DF

2011

TAMILLA OTONI CORRÊA

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO
ELETRÔNICO**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientadora: Prof. Liziane Angelotti Meira.

Brasília – DF

2011

TAMILLA OTONI CORRÊA

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.
Orientadora: Prof. Liziane Angelotti Meira.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em ___/___/___, com menção ___ (_____).

Banca Examinadora:

Presidente

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

Aos meus avós já falecidos, por todo amor e empenho que dedicaram aos seus filhos e netos. Aos meus sobrinhos Luis Carlos Maciel Otoni, Carlos Eduardo Maciel Otoni e Isabela Otoni Giachinni.

Agradeço primeiramente a Deus, pelo dom maior da vida.

A minha orientadora, Prof. Liziane Meira, que, acreditando em mim, sempre transmitiu incentivo, experiência e conhecimento.

Aos meus pais e meu esposo, por todo amor, apoio e estímulo.

Aos servidores da Biblioteca Ministro Oscar Saraiva, do Superior Tribunal de Justiça, e a todos que, de alguma forma, tornaram possível a realização desta monografia.

O poder ilimitado de tributar significa o poder de destruir a liberdade, uma vez que quem controla a segurança econômica do homem também lhe controla a liberdade.

Pinto Ferreira

RESUMO

O presente estudo destina-se à interpretação do artigo 150, VI, **d**, da Constituição Federal, com o objetivo de verificar o alcance da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos aos meios eletrônicos de publicação. Primeiramente, é feito um estudo histórico a respeito das exonerações tributárias. Após, passa-se à análise da natureza jurídica, finalidade e referencial da referida norma, definindo-se que esta: (i) estabelece incompetência tributária, porquanto veda o legislador infraconstitucional de instituir impostos sobre os livros, jornais, periódicos; (ii) tem a finalidade de limitar o poder de tributar; (iii) possui como referencial os direitos humanos. E, finalmente, por meio do estudo das correntes doutrinárias e jurisprudenciais, além de pesquisa no âmbito das regras da hermenêutica, conclui-se que esta imunidade tributária deve ser estendida às publicações eletrônicas, pois a norma imunizante deve ser interpretada extensivamente, observando-se a atual evolução tecnológica e os direitos fundamentais de liberdade de expressão, pensamento, comunicação e ao acesso à educação, à cultura e à informação.

Palavras-chave: imunidade – extensão – poder de tributar – livros – jornais – periódicos - publicação eletrônica.

ABSTRACT

This study is intended to interpret Article 150, VI, point to the Federal Constitution, to verify the implementation of tax immunity to electronic books, newspapers and periodicals. First, it's done a historical study of the tax benefits. Thereafter, it examines the legal nature, purpose and reference of this standard, defining, respectively, that: (i) removes the powers of taxation, because the legislature is prohibited from imposing taxes on books, newspapers and periodicals, (ii) limits the power to tax, (iii) human rights are their reference. And finally, through the study of doctrine and jurisprudence, and research under the rules of hermeneutics, it is concluded that the immunity should be extended to tax electronic publishing, because the immunity must be interpreted extensively, following the technological evolution and respecting the fundamental rights of freedom, expression, thought, communication, access to education, culture and information.

Key-words: immunity – extension – power to tax – books – newspapers – periodicals – electronic publishing.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. ESCORÇO HISTÓRICO EXONERATIVO.....	11
1.1 História geral acerca das exonerações tributárias	12
1.2 Evolução constitucional do fenômeno exonerativo no Brasil	16
1.3 Imunidade tributária na Constituição Federal de 1988	20
2. NATUREZA JURÍDICA DA NORMA IMUNIZANTE TRIBUTÁRIA..	25
2.1 Imunidade situada no campo da incidência tributária	28
2.2 Imunidade situada no campo da competência	31
2.2.1 Imunidade como limitação da competência tributária	31
2.2.2 Imunidade como exclusão da competência tributária	32
2.2.3 Imunidade como incompetência.....	33
2.2.4 Imunidade delimitação da competência tributária	36
2.3 Outras acepções da natureza jurídica da norma imunizante	37
2.3.1 Imunidade tributária como direito fundamental	37
2.3.2 Imunidade tributária como princípio constitucional de vedação	38
2.3.3 Imunidade tributária como princípio constitucional de vedação	38
3. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CULTURAL: As correntes doutrinárias e jurisprudenciais acerca da sua extensão aos livros eletrônicos	41
3.1 Noções gerais	41
3.2 Teses restritivas da imunidade tributária “cultural”	45
3.3 Teses ampliativas da imunidade tributária “cultural”	53
4. INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL-TRIBUTÁRIA DA IMUNIDADE “CULTURAL”	59
4.1 Análise preliminar.....	59
4.2 Métodos interpretativos tradicionais aplicáveis à imunidade “cultural”	65
4.2.1 Historicidade da norma	65
4.2.2 Literalidade da norma	70
4.2.3 A norma imunizante cultural no sistema jurídico-constitucional.....	78
4.3 Mutação constitucional.....	81
CONCLUSÃO	84

INTRODUÇÃO

Não se pode olvidar que a evolução tecnológica e a globalização têm suscitado diversos efeitos sobre a convivência humana. O homem e a máquina tornaram-se, intrinsecamente, ligados um ao outro, de maneira que os meios eletrônicos já fazem parte da vida do ser humano, sobretudo no concernente ao exercício de atividades profissionais, educacionais, bem como de lazer.

Ressalte-se, por oportuno, que, em virtude da atual evolução digital, com o surgimento de dispositivos digitais de armazenamento de dados, capazes de conter e reproduzir arquivos de texto, imagem e vídeo, tais produtos eletrônicos têm substituído gradativamente a forma tradicional de publicação de obras, consistente na impressão em papel. É nesse contexto que se insere o tema da extensão da imunidade tributária de que trata o art. 150, VI, **d**, da Constituição Federal, aos novos meios eletrônicos de publicação de livros, jornais e periódicos.

Nesse ponto nodal, é que se pretende desenvolver essa monografia de final de curso, visando, pois, a analisar a aplicabilidade da imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão, aos livros eletrônicos.¹

Impende salientar, ainda, poder-se vislumbrar que a controvérsia acerca da extensão da imunidade aos meios eletrônicos de divulgação de cultura, conhecimento, notícias e informações possui relevância jurídica, econômica e social. No que tange à sua relevância jurídica, essa se manifesta na interpretação da norma constitucional tributária, na atuação do Estado perante seu poder de tributar, na incidência das normas tributárias aos fatos gerados, entre outras questões constitucionais e tributárias. Por outro lado, no concernente à relevância econômica, pode-se levar em conta a arrecadação ou não do Estado, dependendo da interpretação que se dê à norma imunizante. Finalmente, no que se refere à relevância social, deve-se ter em mente que, se a norma em questão estender-se aos livros eletrônicos, o Estado não poderá tributá-los, o que, conseqüentemente, torna o produto mais barato, portanto,

¹ A expressão livros eletrônicos será utilizada, ao longo do trabalho, no sentido de livros, jornais e periódicos eletrônicos.

mais acessível às classes menos favorecidas da sociedade, bem como mais viável para a educação e a manifestação de idéias.

Insta ressaltar, a título de esclarecimento metodológico, que o método de pesquisa a ser utilizado para o desenvolvimento da presente monografia, será o bibliográfico, por meio de pesquisa em livros, em periódicos, tais como revistas e jornais, na internet e em artigos científicos. Será, ainda, utilizada a pesquisa documental, por intermédio de análise de arquivos públicos, dos quais podem ser mencionados as decisões judiciais e os pareceres. Ademais, a nossa metodologia de abordagem é a dedutiva e, na metodologia de procedimento, serão utilizados os métodos históricos, monográfico e observacional.

Informa-se, ainda, no tocante à organização textual, que a monografia está dividida em quatro capítulos que visam a delinear, desde a historicidade das normas imunizantes, passando por sua natureza jurídica e pelas correntes doutrinárias e jurisprudenciais acerca da extensão ou não da imunidade tributária em comento aos meios eletrônicos de publicação, até chegar em nosso posicionamento, por meio da compreensão interpretativa do problema em questão.

Convém informar também que determinados recursos gráficos, como, por exemplo, o negrito e o sublinhado serão utilizados, ao longo do trabalho, a fim de destacar expressões ou palavras que se julgam essenciais no contexto das informações por nós veiculadas. Além disso, será usado também o recurso de colocar algumas palavras em itálico, sempre que essas forem expressões estrangeiras ou quando se quiser destacá-las, com menos ênfase, apenas para diferenciá-las no texto.

Finalmente, informamos que adotaremos o sistema de referência numérico-completo.

1. ESCORÇO HISTÓRICO EXONERATIVO²

Notório é que o homem como ser, essencialmente, político, na linha filosófica aristotélica, necessita conviver em sociedade, motivo pelo qual criou o Estado³, a fim de que este disciplinasse as relações sociais, atendendo às necessidades públicas, de maneira a constituir o direito e a realizar o bem comum.

Nesse contexto, o Estado precisa, com o objetivo de atender aos reclamos da sociedade, realizar atividades financeiras, entre as quais se destaca a tributação, como principal forma de arrecadação de receitas públicas para o custeio da manutenção e do funcionamento do ente estatal.

É certo que, desde os primórdios da existência do Estado, uma de suas maiores prerrogativas foi o poder de tributar, consoante bem delineia Raimundo Bezerra Falcão, senão vejamos:

O Estado, ainda que em sua configuração originária, teve de desempenhar atividades inerentes a sua própria natureza. Essas atividades explicam até mesmo o surgimento do ente estatal, decorrência que foi, numa visão contratualística, da convicção firmada, no espírito do homem, da indispensabilidade de algo que fosse capaz de pôr freios a certos conflitos comprometedores da vida normal em sociedade.

[...]

Para a obtenção dos recursos possibilitadores de sua atividade financeira, teve o Estado que voltar-se para outro aspecto que lhe é inerente: o império das suas decisões, a cogência do seu mando, a imposição da sua força. Viabilizam-se, de tal forma, em termos práticos, os tributos e, em virtude disso, a tributação.⁴

Nesse ponto nodal, não podemos perder de vista que o Estado, desde a sua origem, no exercício de sua soberania em nível interno, atua por meio dos poderes que lhe foram outorgados pelos indivíduos, quando da celebração do contrato social,

² É importante mencionarmos que, nesse capítulo, o instituto da imunidade tributária será tratado também de forma genérica como *fenômeno exonerativo* ou simplesmente *exoneração*, principalmente no concernente à história geral da tributação, dado no Direito Comparado não se poder vislumbrar diferenciações das espécies de exonerações tributárias, quais sejam, as isenções, as imunidades e as não incidências, consoante ocorre no Direito Brasileiro.

³ REALE, Miguel. **Fundamentos do Direito**. 3º ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, p.3-4.

⁴ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 18.

na visão rousсенiana⁵. Dentre os poderes a ele conferidos, vislumbramos o poder de tributar, por intermédio do qual se forma uma relação jurídica bilateral entre o Estado, como ente tributante, e o contribuinte, como sujeito passivo, cuja obrigação é o pagamento de tributo. Assim, nas palavras de Hugo de Brito Machado, o poder de tributar é “um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta”.⁶

Se, de um lado, a entidade estatal tem por escopo instituir e cobrar tributos, os quais devem ser adimplidos pelos contribuintes, de outro, tem o Estado que respeitar os direitos inerentes a esses, como limites ao poder tributante. Essa limitação é conceituada, na lição do doutrinador supracitado, como “toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder”⁷ (poder de tributar).

Assim é que, ao lado do poder de tributar inerente ao Estado, algumas limitações foram impostas, ao longo da história da tributação, senão vejamos.

1.1 História geral acerca das exonerações tributárias

Inicialmente, insta ressaltarmos a tributação, nas civilizações pré-romanas⁸. De um lado, na segunda dinastia egípcia, adotava-se uma espécie de recenseamento, realizado de dois em dois anos, visando ao levantamento da riqueza dos indivíduos para a cobrança tributária. Nessa época, o principal dos impostos cobrados foi o territorial, incidente sobre a terra cultivada e sobre a produtividade. De outro lado, na Babilônia do período do rei Hamurabi, embora não haja nitidamente um sistema fiscal, alguns documentos históricos revelam a existência de atividades de coletas de impostos. Por fim, em Israel, desde Davi e, sobretudo, no reinado de Salomão, em virtude das reformas empreendidas na Administração Pública, adotou-se um sistema mais eficiente para a arrecadação tributária. Por fim, na China, entre os séculos IX e VIII a.C., havia uma espécie de imposto que incidia sobre as colheitas, os produtos

⁵ ROSSEAU, Jean-Jacques. **O contrato social. Princípios do Direito Político**. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário: Temas de Direito Tributário**. 22 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 37.

⁷ Ibidem, p. 238.

⁸ NASCIMENTO, Walter Vieira do. **Lições de História do Direito**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 111-112.

vendidos nas feiras, o abate de animais, entre outras coisas. Por volta de 2002 a.C., passou-se a cobrar imposto territorial pago *in natura*, taxas aos comerciantes e aos proprietários de navios.

Por sua vez, em Roma, a tributação possuía um caráter complexo e oneroso, mormente em relação aos menos afortunados da sociedade, uma vez que as exonerações eram privilégios dos cidadãos romanos⁹. A fim de elucidar a questão posta, mencionemos, a título exemplificativo, alguns casos de isenções tributárias que existiram na época, tais como as exonerações concedidas aos soldados em campanha e aos veteranos de guerra, aos religiosos, principalmente no tempo do Império Romano, e aos pintores, quando livres.

Nessa espreita, Sílvio Meira bem delinea a questão, justificando as razões da existência dessas isenções. No tocante à primeira isenção mencionada, qual seja, a dos soldados, essa se dava em decorrência da natureza do serviço realizado por essa categoria, afinal, como sabemos, Roma tinha por principal objetivo a expansão territorial e o domínio de outros povos; no que se refere aos religiosos, essa se justificava, mormente a partir de Constantino, no Império, momento em que o Cristianismo viu seu apogeu; quanto à isenção concedida aos pintores, essa se dava em virtude da liberdade cultural, bem como da remuneração baixa dos seus serviços.¹⁰

Devemos ressaltar, ainda, que a política fiscal, na civilização romana, recaía, principalmente, em relação aos povos dominados, dado estar baseada em critérios de guerra, ou seja, aqueles povos que fossem sendo conquistados pelo Império Romano ficariam vinculados ao pagamento de tributos, em detrimento dos cidadãos romanos, os quais acabavam sendo dispensados dos impostos e de outros encargos. Observamos, pois, que, naquela época, não existia nenhum parâmetro legal ou social para conceder imunidade. Os critérios adotados para a sua concessão eram absolutamente arbitrários, “uma verdadeira manifestação do poder absoluto, sem qualquer justificativa plausível. Os poucos casos de imunidade concedida aos menos afortunados tinham por mera finalidade o apaziguamento de convulsões sociais.”¹¹

⁹ MEIRA, Sílvio. **Direito Tributário Romano**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 11-14.

¹⁰ *Ibidem*, p. 12-13.

¹¹ RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 41.

No Estado Absolutista, o fenômeno exonerativo também possuía cunho arbitrário, consoante delineia Denise Lucena Rodrigues¹². Isso porque as isenções estendiam-se apenas a classes específicas, quais sejam, a nobreza e a igreja, que, embora tivessem perdido o poder de tributar em favor do príncipe, mantiveram o benefício imunizante, em detrimento da classe plebéia, a qual continuava arcando com a maior carga tributária.

Durante esse período, o imposto foi considerado como um atributo inerente ao poder do príncipe. Momento histórico que, na lição de Ricardo Lobo Torres, foi chamado de Estado Patrimonial, estendendo-se desde o colapso do feudalismo até o advento do Estado de Direito. Nesse contexto, as imunidades fiscais passaram a ser uma espécie de limitação do poder da realeza e a constituir a “impossibilidade absoluta de incidência tributária sobre o senhorio e a Igreja, em homenagem aos direitos imemoriais preexistentes à organização estatal e à transferência do poder fiscal daqueles estamentos para o Rei.”¹³

A partir dos séculos XVI e XVIII, sob influência, respectivamente, das concepções trazidas pelo renascimento e pelo iluminismo, a tributação passou a fundamentar-se nos direitos individuais¹⁴. E, em meados do século XVIII e início do século XIX, no período do Estado de Polícia, a exoneração da igreja sofreu algumas transformações, em decorrência do confisco de seus bens, da proibição dos testamentos em favor da alma e do controle da destinação dos dízimos.

Com o advento do Estado de Direito ou Estado Fiscal, nas palavras de Ricardo Lobo Torres, há uma transformação no conceito de imunidade, uma vez que essa “deixa de ser forma de limitação do poder do rei pela Igreja e pela nobreza para se transformar em limitação ao poder tributário do Estado pelos direitos preexistentes dos indivíduos”¹⁵. Assim, no Estado de Direito, a imunidade “adquire sua feição hodierna, aparecendo como qualidade aos direitos fundamentais dos cidadãos”¹⁶. Nesse ínterim, o tributo passa a ser arrecadado, como forma de receita derivada, em relação àqueles que tinham maior condição econômica para arcar com esse ônus,

¹² RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 41.

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Vol. III: Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 40.

¹⁴ FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 29.

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Vol. III: Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 41.

¹⁶ RODRIGUES, Denise Lucena. Op. cit., p. 42.

de maneira que os privilégios fiscais passaram a ser prerrogativas concedidas por lei, tendo em vista o equilíbrio social, ou seja, a arrecadação tributária passou a recair sobre os indivíduos mais abastados da sociedade, amenizando a carga tributária em relação aos indivíduos de capacidade contributiva inferior.

Da análise histórica da tributação, observamos que, desde o surgimento das primeiras civilizações, o ente estatal tem se utilizado de uma de suas principais facetas: o poder de tributar. Todavia, ao lado desse poder, surgiu também o fenômeno exonerativo como forma de limitação da atuação do Estado - em sua acepção mais ampla, abarcando, nesse contexto, a figura do Imperador, durante o período do Império Romano e a figura do Príncipe, no Absolutismo.

A concepção difundida, atualmente, de que as isenções tributárias concedidas pelo Estado carregam em seu bojo a essência dos direitos fundamentais da pessoa humana, vincula-se à evolução sofrida pela humanidade, principalmente nos redutos da Europa, na passagem desses longos séculos. Assim, concluímos que as exonerações, primeiramente, como no Império Romano, ligavam-se ao poder de domínio dos povos. Logo após, na Idade Média, a conjuntura histórica suscitou a imunização dos entes mais privilegiados da sociedade, àquela época, *id est*, os nobres e o alto clero. Com o advento das concepções humanistas, trazidas à baila pelo renascimento e, posteriormente, pelo iluminismo, surgiu o Estado de Direito e, por conseguinte, as exonerações tributárias assumiram novas feições, agora ligadas aos direitos fundamentais largamente declarados.

Tendo em vista essa evolução histórica, notamos que as imunidades tributárias são fruto das constantes alterações ocorridas no meio social, ao longo dos séculos. Por tal motivo, é que a mudança da visão do homem sobre si mesmo e sobre suas necessidades teve o condão de ingerir-se diretamente sobre a estipulação de maiores limitações ao poder estatal de instituir e cobrar tributos. Ao pálio desse entendimento, também podemos trazer à análise o atual contexto em que se insere a humanidade, a qual está diretamente vinculada ao desenvolvimento tecnológico e científico próprio da contemporaneidade. Desta feita, na Era da Informação, novas necessidades sociais ensejam a empatia entre o homem e os mecanismos informatizados, de maneira que não mais podemos desvincular sua atuação dessa realidade. Assim, a solução que encontramos ao caso é dar efetividade aos direitos fundamentais informadores das imunidades tributárias, em

benefício dos contribuintes, uma vez que, na Era Moderna, temos que conjugar a tecnologia com as novas necessidades humanas, dando margem à criação e à ampliação dos direitos. Afinal, a história é a principal fonte de compreensão do próprio homem e é nela que descortinamos as limitações a serem impostas à atuação do ente soberano.

1.2 Evolução constitucional do fenômeno exonerativo no Brasil

Devemos salientar, em primeiro plano, que, em se tratando da evolução histórica do instituto da imunidade tributária no Brasil, a matéria deve ser abarcada no âmbito do estudo das constituições brasileiras pretéritas, uma vez que os vestígios históricos do tema estão diretamente relacionados com as normas insertas nas Constituições. Isso porque, no Brasil, desde a formulação da primeira carta constitucional, a imunidade tributária foi consagrada como um instituto jurídico, cuja superioridade suplantou-se sobre as demais formas exonerativas. Por tal motivo, é que alguns doutrinadores, consoante delineia Denise Lucena Rodrigues¹⁷, consideram a imunidade como um instituto de índole tipicamente brasileira, uma vez que, no Direito Comparado, ao longo da história, não se pôde vislumbrar diferenciações das espécies de exonerações tributárias, visto a legislação alienígena não discrepar as isenções, das imunidades e das não-incidências.

Sob esse prisma, notamos que o Direito Brasileiro, ao dar superioridade constitucional à imunidade tributária, concedeu ao instituto proteção suprema, resguardando-o da fácil mutabilidade inerente às demais normas do ordenamento jurídico interno, as quais estão sujeitas à constante discricionariedade legislativa.

Primeiramente, na Constituição do Império de 1824¹⁸, já se podia encontrar referência a respeito da imunidade, em relação a determinadas taxas, quais sejam, aquelas que visavam a garantir aos cidadãos socorro público e aquelas referentes à

¹⁷ RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 42.

¹⁸ É importante salientar que, para alguns doutrinadores, a Constituição do Império não trouxe nenhuma hipótese de imunidade tributária. No entanto, preferimos adotar a linha doutrinária de Denise Lucena Rodrigues (**A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 43), para quem as normas constantes do art. 179, da Constituição de 1824, representam, de forma incipiente, uma imunidade tributária.

instrução primária¹⁹. Além desse aspecto, nessa Constituição, extinguiu-se a imunidade da nobreza, no Brasil, nos termos do disposto no art. 179, incisos XV e XVI²⁰, o que podemos considerar como uma evolução histórica. Por sua vez, a Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891, traz, em seu art. 9º, § 2º e § 4º²¹, a imunidade dos entes estatais, como antecedente da atual imunidade intergovernamental recíproca.

A Carta Constitucional de 1934 manteve a imunidade recíproca, beneficiando, ainda, as concessões de serviços públicos (art. 17, X) e estabeleceu a imunidade dos combustíveis produzidos no país para motores à explosão (art. 17, VIII). Todavia, o que vemos de mais importante, nessa Constituição, é que ela introduziu o primeiro vestígio embaixador da atual imunidade cultural, ao estipular a vedação de incidência de imposto sobre a profissão de escritor, jornalista ou professor (art. 113, 36).²² De outro lado, a Constituição de 1937 retirou a imunidade das concessões de serviços públicos, mas deixou permanecer a imunidade recíproca e criou exoneração aos

¹⁹ Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte.

XXXI. A Constituição também garante os socorros públicos.

XXXII. A Instrução primária, e gratuita a todos os Cidadãos. (BRASIL. Constituição (1824). Constituição Política do Império do Brasil. Disponível em: <www.planalto.gov.br/constituicao>.

²⁰ XV. Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.
XVI. Ficam abolidos todos os Privilégios, que não forem essenciais, e inteiramente ligados aos Cargos, por utilidade pública. (BRASIL. Constituição (1824). Constituição Política do Império do Brasil. Disponível em: <www.planalto.gov.br/constituicao>. Acesso em: 08 de ago. 2010.

²¹ Art 9º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

1º) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;

2º) sobre Imóveis rurais e urbanos;

3º) sobre transmissão de propriedade;

4º) sobre indústrias e profissões.

§ 2º - É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados.

§ 4º - Fica salvo aos Estados o direito de estabelecerem linhas telegráficas entre os diversos pontos de seus territórios, entre estes e os de outros Estados, que se não acharem servidos por linhas federais, podendo a União desapropriá-las quando for de interesse geral.

(BRASIL. Constituição (1891). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: <www.planalto.gov.br/constituicao>. Acesso em: 08 de ago. 2010.

²² Art 17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

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

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

Parágrafo único - A proibição constante do nº X não impede a cobrança de taxas remuneratórias devidas pelos concessionários de serviços públicos.

Art 113 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

36) Nenhum imposto gravará diretamente a profissão de escritor, jornalista ou professor.

(BRASIL. Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: <www.planalto.gov.br/constituicao>. Acesso em: 08 de ago. 2010.

cultos religiosos²³, não havendo menção sobre a vedação tributação sobre aquelas profissões.

A seu turno, a Constituição dos Estados Unidos do Brasil, promulgada em 18 de outubro de 1946, é a que mais se assemelha às imunidades atualmente previstas em nosso ordenamento jurídico constitucional. Assim, é que, no art. 31, prevê a imunidade recíproca, incluindo também as imunidades dos templos de qualquer culto, dos partidos políticos, das instituições educacionais e de assistência social, bem como a imunidade dos papéis destinados à impressão de jornais, periódicos e livros²⁴. Em relação a essa última imunidade, inferimos que a exoneração, em favor da impressão gráfica, surgiu, nessa Constituição, como reação às medidas restritivas às importações de papel e à livre manifestação de pensamento, frutos do Estado Novo. Segundo Aliomar Baleeiro, a aludida imunidade foi inserida naquela Constituição, por duas razões principais: (1) “em 1946 estava muito recente a ditadura de Vargas, que tinha posto coleite de ferro na imprensa”; (2) “Vargas, por meio do papel, também usava o financiamento pelos bancos estatais, e teve uma imprensa passiva, dócil, acomodada, que só dizia o que ele queria”.²⁵

²³ Art 32 - É vedado à União, aos Estados e aos Municípios:

- a) criar distinções entre brasileiros natos ou discriminações e desigualdades entre os Estados e Municípios;
- b) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;
- c) tributar bens, rendas e serviços uns dos outros.

Parágrafo único - Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo a que lhes for outorgada, no interesse comum, por lei especial.

(BRASIL. Constituição (1937). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: <www.planalto.gov.br/constituicao>. Acesso em: 08 de ago. 2010.

²⁴ Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

- I - criar distinções entre brasileiros ou preferências em favor de uns contra outros Estados ou Municípios;
- II - estabelecer ou subvencionar cultos religiosos, ou embaraçar-lhes o exercício;
- III - ter relação de aliança ou dependência com qualquer culto ou igreja, sem prejuízo da colaboração recíproca em prol do interesse coletivo;
- IV - recusar fé aos documentos públicos;
- V - lançar impostos sobre:

- a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;
- b) templos de qualquer culto bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;
- c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

Parágrafo único - Os serviços, públicos concedidos, não gozam de isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo Poder competente ou quando a União a instituir, em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum.

(BRASIL. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: <www.planalto.gov.br/constituicao>. Acesso em: 08 de ago. 2010.

²⁵ BALEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. **Revista de Direito Tributário**. Ano I. V. 1, n.º 1, jul./set., 1977, p. 79.

Na Constituição de 1946, a vedação abrangia o “papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros”. Vislumbramos, nesse contexto, que a proteção imunizante era concedida tão-somente ao papel e não, consoante instituído pela Constituição de 1967 e mantido pela Carta de 1988, ao jornal, ao livro, ao periódico e ao papel destinado à sua impressão. Havia, ainda, nessa Carta Constitucional, norma delineando que “nenhum imposto gravará diretamente os direitos de autor, nem a remuneração de professores e jornalistas” (art. 203).²⁶ Essa imunização da profissão, na lição de Aliomar Baleeiro²⁷, é resultante do interesse de se dar expansão ao sistema educacional, bem como conceder subsídio aos direitos de liberdade de expressão e de manifestação de pensamento, princípios esses garantidos pela Constituição àquela época vigente.

A outro turno, na Constituição do Brasil, de 24 de janeiro de 1967, as imunidades permanecem as mesmas, tendo sido acrescentada apenas a imunidade dos jornais, livros e periódicos (art. 20, III), além do papel destinado à sua impressão.²⁸ Esse acréscimo, ainda na espreita dos ensinamentos do insigne jurista Aliomar Baleeiro, deu-se em decorrência de dois principais objetivos alvejados por aquela Carta Constitucional, quais sejam, “amparar e estimular a cultura através dos livros, periódicos e jornais” e “garantir a liberdade de manifestação do pensamento, o direito de crítica e a propaganda partidária”.²⁹ Finalmente, na Emenda Constitucional n.º 01, de 17 de outubro de 1969³⁰, por sua vez, nenhuma alteração foi introduzida.

²⁶ Brasil. Constituição (1946). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: <www.planalto.gov.br/constituicao>. Acesso em: 08 de ago. 2010.

²⁷ BALEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 348-352.

²⁸ Art 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

II - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, exceto o pedágio para atender ao custo de vias de transporte;

III - criar imposto sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a, renda ou os serviços de Partidos Políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei;

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

(BRASIL. Constituição (1967). Constituição dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: <www.planalto.gov.br/constituicao>. Acesso em: 08 de ago. 2010.

²⁹ BALEIRO, Aliomar, op. cit., p. 337.

³⁰ BRASIL. Emenda à Constituição da República Federativa do. Emenda n.º 01, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <www.planalto.gov.br/constituicao>. Acesso em: 08 de ago. 2010.

Do exposto, inferimos que a norma imunizante relativa aos livros, jornais, periódicos e papéis destinados à sua impressão, surgiu, historicamente, com a promulgação da Constituição de 1946, por meio do restabelecimento do regime democrático. Nesse momento, a preocupação com a liberdade de expressão e de pensamento era tão intensa que até mesmo foi concedida imunidade aos autores das obras intelectuais, aos jornalistas e professores

Com essa mesma finalidade, a Constituição de 1967, no que foi mantida pela Emenda Constitucional n.º 01/69, cuidou de ampliar, em seu texto, o plano de incidência da norma imunizante, exonerando a tributação, além do papel, do próprio jornal, do livro e do periódico. Também a atual Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 05 de outubro de 1988, manteve a redação da Constituição anterior, em relação à imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão, conforme veremos a seguir.

1.3 Imunidade tributária na Constituição Federal de 1988

No Direito Brasileiro, durante o regime de 1891, coube a Rui Barbosa introduzir as concepções sobre imunidade, influenciado pelo direito americano. Em 1946, com o ressurgimento da democracia liberal, Aliomar Baleeiro ficou responsável pela rediscussão do conceito de imunidade, denotando, nesse ínterim, ser essa uma limitação constitucional ao poder de tributar. Por sua vez, nos períodos do autoritarismo (1930-45 e 1964-79), o direito brasileiro “caracterizou-se pelo predomínio do positivismo e pela afasia no discurso de liberdade”. Nesse interregno, as imunidades fiscais passaram a ser explicadas como autolimitação do poder de tributar. Atualmente, “superadas as condicionantes positivistas”, a imunidade passou a ser vista, novamente, como um fundamento do direito de liberdade.³¹

Anteriormente à promulgação da atual Constituição Federal, o Brasil havia passado por um período de extrema repressão, oriundo da Ditadura de 1964³². Por

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Vol. III: Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 93-94.

³² ARRUDA, José Jobson de A.; PILETTI, Nelson. **Toda a história: História Geral e do Brasil**. 6 ed. São Paulo: Ática, 1997, p. 324-330.

tal motivo, as normas e princípios que fundamentaram a Carta Constitucional de 1988 visavam a garantir e proteger os direitos conquistados ao longo desse interregno de opressões e lutas. Nas palavras do constitucionalista José Afonso da Silva:

A luta pela normatização democrática e pela conquista do Estado Democrático de Direito começara assim que se instalou o golpe de 1964 e especialmente após o AI-5, que foi o instrumento mais autoritário da história política do Brasil. Tomara, porém, as ruas, a partir da eleição dos Governadores em 1982. Intensificaram-se, quando, no início de 1984, as multidões acorreram entusiásticas e ordeiras aos comícios em prol da eleição direta do Presidente da República, interpretando o sentimento da Nação, em busca do reequilíbrio da vida nacional, que só poderia consubstanciar-se numa nova ordem constitucional que refizesse o pacto político-social.³³

Nesse contexto histórico de lutas, foi promulgada a Constituição da República Federativa do Brasil, também conhecida, na expressão de Ulysses Guimarães, como Constituição Cidadã, dada a ampla participação popular em sua elaboração e a plena realização da cidadania.

Sob esse prisma, é que a vigente Carta Federal, em seu artigo 150, VI, estabelece as imunidades tributárias reconhecidas pela República Federativa do Brasil, nos seguintes termos:

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 papel destinado a sua impressão.³⁴

No tangente à norma inserta na Constituição Cidadã, impende delinear que essa trata de imunidade tributária de caráter genérico, uma vez que se destina a abarcar toda e qualquer espécie de imposto³⁵, e, restritivamente, de imposto que incida sobre a renda, o patrimônio e o serviço.³⁶

³³ SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 90.

³⁴ BRASIL. Constituição (1988) Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 2010.

³⁵ Cabe destacar que a doutrina mais moderna vem entendendo que as imunidades genéricas contidas no art. 150, VI, da Constituição Federal, não se referem unicamente a impostos, mas, ao reverso,

Ademais, as imunidades expressas no artigo supracitado podem ser consideradas também como “clássicas”, visto estarem presentes nas últimas Constituições brasileiras. No referente à norma imunizante em apreço, mencionemos que as exonerações nela constantes podem ser designadas, respectivamente, da seguinte maneira: imunidade intergovernamental recíproca (art. 150, VI, **a**, da C.F.), religiosa (art. 150, VI, **b**, da C.F.), política, sindical, educacional e assistencial (art. 150, VI, **c**, da C.F.) e “objetiva” ou “cultural”, ou seja, dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, **d**, da C.F.).

Há também na Constituição, além das imunidades genéricas previstas no art. 150, VI, as imunidades específicas constantes dos artigos 153, II, § 3º, III e § 4º; 155, X e § 3º; 156, § 2º, I, dentre outros. Contudo, nosso foco epistemológico concentrar-se-á nas imunidades “clássicas” e “genéricas”.

A título de esclarecimento, insta mencionar que, segundo leciona Ricardo Lobo Torres, as imunidades tributárias podem estar previstas, implícita ou explicitamente, na atual Constituição Federal, dado que se trata de direitos fundamentais³⁷. Assim, considerando que estes não se esgotam na enumeração do art. 5º, da Carta

referem-se aos tributos em geral. Entre os doutrinadores que assim entendem, podem ser citados os seguintes: Cf. Yoshiaki Ichihara; Hugo de Brito Machado (em edições mais recentes de seu manual); Roque Antônio Carraza; dentre outros. Todavia, no presente trabalho monográfico, não nos cabe discutir ou adentrar nessa questão, sob pena de nos tornarmos prolixos demais com o tema. Assim, adotaremos o posicionamento da doutrina mais conservadora, que leciona estenderem-se essas imunidades tão-somente aos impostos, dando, por conseguinte, uma interpretação restritiva e literal ao texto constitucional, evitando-se, desse modo, as delongas que essa discussão propiciaria. Porém, devemos registrar que o Supremo Tribunal Federal posiciona-se nesse mesmo sentido, por nós adotado, estendendo tão-somente aos impostos as imunidades previstas no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, podendo ser citados os seguintes precedentes: Cf. PET 2.662/PR (AgR), Relator Ministro Celso de Mello, *in* DJ de 16.08.2002, p. 00090; RE 211.782/PR, Relator Ministro Néri da Silveira, *in* DJ de 24.03.00, p. 00066; RE 211.388/PR (ED), Relator Ministro Mauricio Corrêa, *in* DJ de 08.05.98, p. 00012; RE 141715/PE, Relator Ministro Moreira Alves, *in* DJ de 25.08.95, p. 26031.

³⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1998: Sistema Tributário*. 7º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 338.

³⁷ Reconhecendo também a existência de imunidades tributárias implícitas, Misabel Abreu Machado Derzi, leciona que “*a imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária) que estabelece a não-competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário*” (*in* BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 282). Por outro lado, Paulo de Barros Carvalho, ao conceituar imunidade tributária, afirma que estas são “*a classe finita e imediata determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas*” (*in* **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed., São Paulo:Saraiva, 2007, p. 195).

Federal, as imunidades, embora ausentes no art. 150, “serão tantas quantos forem os correspondentes direitos da liberdade”.³⁸

Todavia, ainda que concordemos com essa assertiva, o trabalho em comento visa, apenas e tão-somente, a lançar discussão acerca da exoneração tributária dos livros eletrônicos, por tal motivo não nos cabe, nesse momento, adentrar nas peculiaridades das demais espécies exonerativas previstas na Constituição Federal, senão em relação àquela referente aos livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, **d**, da C.F.).³⁹

No pertinente a essa norma exonerativa, é importante salientarmos que a imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão, inserta na Constituição de 1967, permaneceu, no atual texto constitucional, como meio de tornar efetivos os direitos fundamentais constantes, nessa Carta Política, mormente aqueles relativos à liberdade de expressão, de pensamentos e de idéias, bem como ao acesso à informação, à cultura e à educação.⁴⁰

Insta mencionar, desde já, que, na elaboração da Carta de 1988, Ives Gandra da Silva Martins enfatizou haver levado aos constituintes originários, quando da reunião da Assembléia Constituinte, proposta mais ampla⁴¹, em relação à aplicação da imunidade contida no art. 150, VI, **d**, da Carta Magna, permeando que essa, tendo em vista a evolução tecnológica, deveria incorporar, além do livro, outras técnicas audiovisuais. Segundo o autor, “os constituintes, todavia, preferiram manter a redação anterior, à evidência útil para o Brasil do após-guerra, mas absolutamente insuficiente para o Brasil de hoje”.⁴²

Sob essa mesma linha de raciocínio, Antônio José da Costa, na oportunidade que lhe foi dada, no XXIII Simpósio de Direito Tributário, afirmou:

A atual Constituição, numa análise comparativa, manteve a redação da Constituição anterior que, diga-se de passagem, foi elaborada num

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Vol. III: Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 75.

³⁹ BRASIL, Constituição (1998). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 2010.

⁴⁰ Quando formos tratar da interpretação dessa norma inimizante, no Capítulo IV, mencionaremos com maior propriedade os princípios que a norteia.

⁴¹ Em relação a esse ponto, retomaremos a discussão no Capítulo IV, do presente trabalho monográfico.

⁴² MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 186. Vol. 6, Tomo I.

momento histórico diferente do atual. Assim, se a redação anterior foi útil ontem, podemos, com certeza, afirmar e provar que é insuficiente hoje, tendo em vista que a lei é estática e os fatos são inexoravelmente, dinâmicos. Não há como se abster, no processo de interpretação e integração da norma, da dinâmica e da mutação da realidade fática, sob pena de se estagnar no tempo e no espaço. Se as constituições não nasceram para serem eternas, devem, todavia, acompanhar os novos tempos e, com eles, os novos desafios, em tudo e por tudo, especialmente na seara do direito, onde a nação, realidade sociológica, cria o Estado como seu instrumento para alcançar o bem comum.⁴³

Ante as assertivas mencionadas, entendemos que a previsão constitucional da imunidade “cultural”, na Constituinte de 1988, ao meramente repetir as proposições da Constituição de 1967/69, não vislumbrou suficientemente a realidade tecnológica em que a sociedade brasileira está inserida, e assim estava, à época.

Na atual Era da Informatização, os instrumentos de propagação do conhecimento e da informação não se limitam simplesmente às formas convencionais de publicação de livros, jornais e periódicos, ou seja, impressão em papel. Afinal, é natural a utilização, na modernidade, de mecanismos eletrônicos para a disseminação desses conhecimentos e dessas informações, propiciando, do mesmo modo, aplicabilidade aos princípios constitucionais embaixadores da norma imunizante em análise, entre os quais podemos mencionar, o direito à liberdade de expressão e ao acesso à educação.

De mais a mais, embora o texto da Constituição tenha sido omissivo quanto aos novos aspectos consagrados pela moderna tecnologia informatizada, não podemos nos furtar a dar a maior efetividade possível aos direitos fundamentais que a norma imunitória “cultural” visa a resguardar, consoante pretendemos demonstrar ao longo desse trabalho.

⁴³ MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Imunidades Tributárias. Pesquisas Tributárias**. Nova Série. Nº 4. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 456-457.

2. NATUREZA JURÍDICA DA NORMA IMUNIZANTE TRIBUTÁRIA

Nesse capítulo buscamos focar a natureza jurídica da imunidade tributária, como forma preliminar de trazermos a cotejo a discussão do tema relativo à aplicabilidade da norma imunizante aos meios eletrônicos de publicação.

Na terminologia jurídica, podemos entender natureza como a essência, a substância ou a compleição das coisas, ou, nas palavras de De Plácido e Silva:

A natureza da coisa, pois, põe em evidência sua própria essência ou substância, que dela não se separa, sem que a modificação ou a mostre diferente ou sem os atributos, que são de seu caráter. É, portanto, a matéria de que se compõe a própria coisa, ou que lhe é inerente ou congênita.⁴⁴

Representa dizer que natureza jurídica denota o significado jurídico dos institutos, situando-lhes, por conseguinte, no sistema jurídico que lhes são próprios. Consoante lição de José Cretella Júnior, “determinar a natureza jurídica de um instituto é localizá-lo de modo perfeito, no sistema de direito a que pertence esse instituto”.⁴⁵

Feita essa análise introdutória, adentremo-nos na discussão concernente à natureza jurídica das imunidades tributárias, ressaltando, desde já, que existem diversas correntes doutrinárias acerca do tema. Assim, a título de esclarecimento inicial, mencionamos que há aquelas que concebem a imunidade tributária como uma não incidência constitucionalmente qualificada⁴⁶, outras como limitação constitucional ao poder de tributar⁴⁷, ou ainda como regra constitucional de negação de competência⁴⁸ ou de supressão ou exclusão da competência tributária⁴⁹, ou, ainda, de limitação⁵⁰ ou

⁴⁴ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 550.

⁴⁵ CRETELLA JÚNIOR, José. **Primeiras Lições de Direito**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 74-75.

⁴⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 167.

⁴⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças e à política fiscal**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964, p. 114.

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 194.

⁴⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 153.

⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 284.

delimitação⁵¹ dessa mesma competência. Há também corrente doutrinária a considerar a imunidade tributária como um direito fundamental ou, ainda, como um princípio constitucional de vedação tributária.⁵²

Desse modo, tendo em vista a amplitude doutrinária acerca da conceituação do instituto jurídico em análise, no presente trabalho monográfico, faremos uma distinção conceitual para abarcarmos a idéia geral dos doutrinadores a seguir mencionados, buscando focar a base de suas definições ou no campo da **incidência tributária** ou no campo da **competência tributária**. Isso porque, por exemplo, no segundo caso, alguns juristas definem imunidade tributária como uma limitação da competência, outros como uma exclusão, outros, ainda, como uma delimitação ou uma incompetência. O mesmo se diga em relação à análise da imunidade sob o prisma da incidência normativa.

No concernente à natureza jurídica da imunidade tributária como uma espécie de limitação constitucional ao poder de tributar, cabe mencionarmos que essa definição foi iniciada, principalmente, por Aliomar Baleeiro, em sua obra **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Esse jurista delinea que a imunidade tributária deve ser entendida como uma limitação imposta ao Estado em face de seu poder de tributar. Para esse jurista, a Constituição estabelece, ao lado do poder tributante, limitações, entre as quais cita, em sua obra, os princípios, as imunidades, bem como as normas que disciplinam a competência tributária dos entes estatais.⁵³

No que tange às imunidades tributárias, Aliomar Baleeiro leciona, em outra obra, que “as limitações constitucionais ao Poder de tributar funcionam por meio de imunidades fiscais, isto é, disposições da Lei Maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim, situações que define.”⁵⁴

⁵¹ AMARO, Luciano. Imunidades Tributárias. *In*: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Imunidades Tributárias. Pesquisas Tributárias**. Nova Série. Nº 4. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 144.

⁵² MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imunidades Tributárias. *In*: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Imunidades Tributárias. Pesquisas Tributárias**. Nova Série. Nº 4. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 107.

⁵³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense. 1997, p. 1-4.

⁵⁴ Idem. **Uma introdução à ciência das finanças e à política fiscal**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964, p. 114.

Saliente-se que essa acepção doutrinária é de cunho originário. Assim, deve ser analisada aqui tão-somente a título de compreensão do surgimento da discussão do tema, porque, na realidade, o que podemos vislumbrar, na doutrina, é que as demais conceituações sempre denotam como finalidade da imunidade a limitação do poder de tributar⁵⁵. Dessa maneira, essa acepção, apresentada inicialmente por esse eminente jurista, é por nós compreendida como finalidade da imunidade e não como sua natureza jurídica, conforme explicitaremos a seguir.

Consoante acima exposto, as imunidades tributárias foram analisadas, inicialmente, por Aliomar Baleeiro como uma forma de limitação constitucional ao poder de tributar (acepção originária). Atualmente, a doutrina tem se dividido entre duas acepções básicas, ou seja, a imunidade tributária no campo da incidência e no campo da competência, sem perder de vista que essas teriam como fim a limitação do poder de tributar do ente estatal.

Uma terceira linha, defendida por Ricardo Lobo Torres, caracteriza a imunidade tributária como um direito fundamental, visando também, nesse contexto, a criar uma limitação ao poder de tributar, em prol dos direitos inerentes à pessoa humana.

Por tal motivo, é que, nesse trabalho, entendemos imunidade tributária sob três aspectos. Sob o ângulo da finalidade⁵⁶, o fenômeno imunizante é uma limitação constitucional ao poder de tributar. Sob o ângulo de sua natureza jurídica⁵⁷, podemos compreendê-lo ao pálio de dois enfoques, quais sejam, a imunidade estudada no âmbito da competência tributária e a imunidade analisada no âmbito da hipótese de incidência tributária. Por fim, como referencial⁵⁸ visado pela norma imunitória, vislumbramos os princípios constitucionais inerentes aos direitos fundamentais, consagrados na Constituição Federal.

⁵⁵ ICHIARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 155-174.

⁵⁶ Entendemos, nesse contexto, finalidade como o objetivo ou o propósito da norma imunizante, ou seja, a imunidade tributária existe para alcançar um fim específico. Assim, seguimos a concepção filosófica de que nada existe ou foi feito, exceto para um fim determinado. (GAARDER, Jostein. **O mundo de Sofia**. São Paulo: Cia das Letras, 1995, p. 126).

⁵⁷ Nossa compreensão acerca do que vem a ser natureza jurídica já foi outrora analisado, em linhas gerais, logo no início desse capítulo.

⁵⁸ Vislumbramos como referencial aquilo que informa a imunidade tributária, dando-lhe base de existência, ou seja, a imunidade tributária existe tendo em vista o direito fundamental que a informa.

2.1 Imunidade situada no campo da incidência tributária

Essa corrente doutrinária afirma que a imunidade é uma não incidência qualificada, no sentido da impossibilidade da existência da obrigação tributária, prevista na Constituição Federal. Nessa linha de entendimento, encontramos os seguintes doutrinadores: Antônio Berlimi, Amílcar de Araújo Falcão, Gilberto de Ulhôa Canto, José Souto Maior Borges, Rui Barbosa Nogueira, Rubens Gomes de Sousa e Fábio Fanucchi, os quais afirmam que a imunidade é uma não incidência constitucionalmente qualificada.⁵⁹

Além dos juristas supracitados, Sacha Calmon Navarro Coelho também se filia a essa corrente, delineando, nesse contexto, que os princípios e as imunidades são espécies de limitações constitucionais ao poder de tributar, sendo as imunidades uma não incidência constitucionalmente qualificada⁶⁰. Sob esse prisma, expõe o doutrinador que “à luz da teoria da norma jurídica, os dispositivos constitucionais imunizantes ‘entram’ na composição da *hipótese de incidência das normas de tributação*, configurando-lhe o alcance e fixando-lhe os lindes.”⁶¹ Para ele, o dispositivo constitucional relativo à imunidade atua na hipótese de incidência, excluindo de certos fatos ou aspectos aquilo que ele denomina de “virtude jurígena”, ou seja, retirando-lhes a juridicidade e, por conseguinte, sua área de incidência⁶². Assim, é que todos os fatos imunes são não tributáveis, portanto, insuscetíveis de gerar obrigação tributária⁶³. Nesse sentido, expõe o autor:

Ao tracejar o espaço fático sobre o qual pode o legislador infraconstitucional atuar, o constituinte previamente o delimita, separando as áreas de incidência e as que lhe são vedadas. O espaço fático posto à disposição do legislador infraconstitucional resulta das determinações genéricas dos fatos jurígenos (áreas de incidência). As áreas vedadas à tributação decorrem de proibições constitucionais expressas (imunidades) ou de implícitas exclusões (toda

⁵⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imunidades e isenções como instrumento de extrafiscalidade. **Elementos de Direito Tributário**: Notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, coordenador Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 320.

⁶⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 167.

⁶¹ Idem. **Teoria do tributo e da exoneração tributária**. 3 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 148.

⁶² Idem. **Comentários à Constituição de 1988**. Sistema Tributário. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 336.

⁶³ Ibidem, p. 340.

porção fática que não se contiver nos lindes da descrição legislativa do ‘fato gerador’ é intributável à falta de previsão legal). As imunidades alcançam as situações que normalmente – não fosse a previsão expressa de intributabilidade – estariam conceitualmente incluídas no desenho do fato jurígeno tributário. Por isso mesmo são vistas e confundidas as imunidades com um dos seus efeitos: o limitar o poder de tributar.⁶⁴

Seguindo essa mesma diretriz, Ruy Barbosa Nogueira leciona que a imunidade tributária é uma espécie de não incidência constitucionalmente qualificada, na medida em que é “uma proibição dirigida ao legislador para nem sequer criar ou instituir o imposto sobre os fatos, relações fáticas ou situações imunizadas”.⁶⁵

Nesse ínterim, cabe citar crítica formulada por Bernardo Ribeiro de Moraes à corrente supramencionada, nos termos seguintes: “aceitar a imunidade como uma ‘não incidência constitucionalmente qualificada’, seria confundir efeito com a causa”.⁶⁶ Para o jurista, a imunidade tributária é uma vedação constitucional que proíbe seja instituído imposto sobre certos casos. Enquanto, a não incidência é a consequência dessa vedação constitucional.

Saliente-se, por oportuno, que concordamos com a crítica apresentada por esse doutrinador, dada a inconsistência inerente ao pensamento delineado por aquela corrente doutrinária. Isso porque, conforme mencionamos anteriormente, Sacha Calmon Navarro Coelho identifica a imunidade tributária no âmbito da hipótese de incidência, informando que aquela atua excluindo dessa certos fatos ou aspectos, retirando-lhe, pois, a juridicidade.

A fim de elucidar nosso entendimento, trazemos à baila algumas considerações que julgamos importantes. Primeiramente, na linha doutrinária de Geraldo Ataliba⁶⁷, com a qual nos filiamos, a norma jurídica tributária apresenta a seguinte estrutura: hipótese, mandamento e sanção. A hipótese descreve um fato sujeito à tributação; por sua vez, o mandamento delinea comandos que tornam obrigatórios certos comportamentos aos destinatários da norma tributária, em geral, o pagamento de

⁶⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. Sistema Tributário. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 340.

⁶⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 113.

⁶⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **Imunidades Tributárias. Pesquisas Tributárias**. Nova Série. N.º 4. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 122.

⁶⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 53.

tributo; caso não haja o cumprimento desse comando inserto na norma, o inadimplente estará sujeito a uma sanção. Nas palavras do jurista, *in verbis*:

Enquanto não ocorra o fato descrito na hipótese, o mandamento fica em suspenso. Sua incidência é condicionada à ocorrência do fato previsto na respectiva hipótese. Averiguar-se, em cada caso, se ocorreu fato subsumido à hipótese é fundamental, para apurar-se se houve ou não incidência do mandamento.⁶⁸

Em segundo lugar, frise-se que entendemos a hipótese de incidência como a descrição de um fato “a cuja ocorrência in concreto a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária.”⁶⁹ Assim, não podemos concordar que a imunidade atue na hipótese de incidência, excluindo a virtude jurídica dos fatos tributáveis a ela inerentes, uma vez que, na hipótese de incidência, há apenas a previsão de um fato, que somente assumirá feições jurídicas, no momento em que ocorrer o evento previsto na hipótese.

Dessa maneira, entendendo que a incidência do preceito normativo torna jurídico um fato determinado, não se pode cogitar que a imunidade tributária é uma não incidência, porque, na realidade, estar-se querendo dizer, tão somente, que ainda não ocorreu o fato previsto na hipótese, ou seja, a juridicidade do fato depende da subsunção desse à hipótese legal, ensejando, por conseguinte, a incidência do preceito normativo.

Dizer-se, pois, que uma norma não incide é o mesmo que se dizer que o fato nela previsto ainda não ocorreu. Assim, entendemos que a não incidência nada mais é do que a não ocorrência da hipótese prevista na norma tributária. Por tal motivo, na norma de imunidade, a não incidência é uma consequência da vedação constitucional de instituir impostos sobre certos fatos, ou seja, sobre esses o legislador não pode prever uma hipótese tributável, portanto, certamente, o fato não terá como incidir, dada a ausência de norma instituidora do tributo para o fato imune.

⁶⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 53.

⁶⁹ *Ibidem*, p. 76.

2.2 Imunidade situada no campo da competência

A maior parte da doutrina direciona-se no entendimento de que a imunidade tributária está intrinsecamente ligada à competência constitucionalmente estabelecida aos entes tributantes. Para alguns juristas, essa relação apresenta-se como uma forma de exclusão ou supressão, para outros como uma forma de delimitação da competência tributária. Enquanto, alguns outros doutrinadores direcionam a definição de imunidade a uma regra de negação de competência ou, simplesmente, de incompetência, senão vejamos.

2.2.1 Imunidade como limitação da competência tributária

Para Hugo de Brito Machado, a imunidade tributária é uma limitação da competência, como forma de se restringir constitucionalmente o poder de tributar. Entende ele que as limitações constitucionais recaem sobre o poder de tributar, o que, por fim, acaba resultando em uma limitação à própria competência tributária, que é, na realidade, uma parcela do poder tributante. Sob esse prisma, o autor ensina que limitação ao poder de tributar significa, em sentido amplo, “toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder” e, em sentido estrito, “o conjunto de regras estabelecidas pela Constituição Federal, em seus arts. 150 a 152, nas quais residem princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário”.

Nesse sentido, Machado menciona serem espécies de limitações ao poder de tributar ou à competência tributária⁷⁰, tanto os princípios constitucionais tributários e as imunidades, como aquilo que o autor denomina âmbito constitucional do tributo, que é a matéria fática de que se pode valer o legislador para a instituição do tributo⁷¹. Nas palavras do ilustre doutrinador:

O instituto da imunidade tributária está visceralmente ligado à supremacia constitucional. Sendo, como é, uma limitação constitucional ao poder de

⁷⁰ O autor utiliza as duas expressões sem distinção terminológica, consoante menciona em sua obra: MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 284.

⁷¹ *Ibidem*, p. 284.

tributar, a imunidade tributária somente existe se albergada por norma de plano hierárquico superior. É precisamente porque está em norma superior à lei ordinária que a imunidade constitui limite ao poder de tributar, e ganha em importância, comparada às demais formas de exclusão do tributo.⁷²

Acrescenta, ainda, o insigne jurista que a imunidade é regra de exceção, na medida em que retira do âmbito do tributo, ou seja, “o campo dentro do qual pode o legislador definir a hipótese de incidência da regra de tributação”, uma parcela do poder de tributar.⁷³

2.2.2 Imunidade como exclusão da competência tributária

Para José Eduardo Soares de Melo, a imunidade é uma exclusão da competência dos entes da federação para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente previstas na Constituição Federal.⁷⁴

Todavia, insurgimo-nos em face desse entendimento, uma vez que, em nossa singela compreensão sobre o tema, verificamos que suprimir ou excluir a competência tributária significaria dizer que, primeiramente, aos entes da federação é outorgada a competência e, em momento posterior, essa lhe é retirada, o que torna insubsistente a afirmação adotada por essa corrente, mormente porque a regra de imunidade atua concomitantemente à regra de competência tributária. Amparamo-nos, para tanto, na crítica elucidativa apresentada por Luciano Amaro:

A norma constitucional de imunidade não atua, portanto, em um momento posterior à outorga de competência tributária, mas simultaneamente a este, colaborando nas definições das faixas de competências tributárias entregues às entidades políticas. Não se trata de uma limitação ou supressão de competência tributária ou do poder de tributar, pela razão de que, nas situações imunes, não existe (nem preexiste) poder de tributar ou competência impositiva.⁷⁵

É importante destacarmos, mesmo tardiamente, que essa crítica, por nós aderida, também se estende à corrente liderada por Hugo de Brito Machado, no

⁷² MACHADO, Hugo de Brito. *Imunidades Tributárias*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias. Pesquisas Tributárias**. Nova Série. N.º 4. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 81.

⁷³ Idem. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, pp. 293-294.

⁷⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2010, p. 153.

⁷⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 45.

sentido de delinear a natureza jurídica da imunidade tributária como uma limitação constitucional da competência. Isso porque limitar, nesse contexto, representaria munir o ente tributante de competência e, em plano ulterior, restringi-la. No entanto, conforme acentuado acima, entendemos, na espreita doutrinária de Luciano Amaro, que a norma da imunidade atua simultaneamente à norma que outorga competência.

Sob esse prisma, o jurista Paulo de Barros Carvalho também apresenta críticas. Para ele, a etimologia dos verbos excluir e suprimir, os quais significam, respectivamente, expulsão de algo que já estivera incluído e anulação/ eliminação, já denota falha no conceito, uma vez que não se pode cogitar tratar-se a imunidade tributária de norma a expulsar ou a eliminar uma norma anterior de competência.

Destaca Paulo de Barros Carvalho que a norma imunizante tem nascimento concomitante com as normas constitucionais que estabelecem a competência tributária, senão vejamos: “a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária. A competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram”⁷⁶. Seguindo essa linha de raciocínio, o doutrinador também revela crítica ao entendimento de que a imunidade tributária é uma limitação constitucional à competência. Argumenta que esse conceito induz à compreensão de que a norma de competência surge anteriormente e, em momento posterior, é limitada ou mutilada pela norma imunizante.⁷⁷

2.2.3 Imunidade como incompetência

Nessa vertente, Yoshiaki Ichihara⁷⁸ considera que as imunidades tributárias, como espécies do gênero limitações constitucionais ao poder tributar, são normas constitucionais expressas, que determinam a incompetência das pessoas jurídicas de direito público detentoras da competência tributária, portanto, as normas imunizantes atuam dentro do campo da competência, delimitando-a negativamente. Sob essa perspectiva, o doutrinador apresenta o conceito jurídico-positivo de imunidade tributária, nos termos seguintes:

⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 186.

⁷⁷ *Ibidem*, p. 182-186.

⁷⁸ ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000. p. 173.

Imunidades tributárias são normas da Constituição Federal, expressas e determinadas, que delimitam negativamente, descrevendo os contornos às normas atributivas e dentro do campo das competências tributárias, estabelecendo e criando uma área de incompetência, dirigidas às pessoas jurídicas de direito público destinatárias, com eficácia plena e aplicabilidade imediata, outorgando implicitamente direitos subjetivos aos destinatários beneficiados, não se confundindo com as normas fundamentais, vedações ou proibições expressas, com as limitações que decorrem dos princípios constitucionais, nem como a não-incidência⁷⁹.

Destacamos do conceito acima apresentado que, segundo seu autor, as imunidades tributárias são normas veiculadas exclusivamente em sede constitucional, destinando-se a delimitar negativamente, ao reverso das normas de atribuição de competência, as quais atuam positivamente, a esfera de atuação dos entes estatais, no pertinente a suas competências tributárias, criando, desta feita, uma área de incompetência.

Outrossim, Paulo de Barros Carvalho considera a imunidade tributária como norma que estabelece a incompetência das pessoas políticas ao poder de tributar, consoante abaixo podemos vislumbrar, *in litteris*:

O sistema jurídico positivo é formado, consoante já vimos, de regras de estrutura. As últimas, também denominadas normas de produção, de formação ou de transformação de outras normas, assumem extraordinária importância para a configuração do direito posto, e entre elas é que vamos encontrar os preceitos de imunidade.

[...]

Recortamos o conceito de imunidade tributária, única e exclusivamente, com o auxílio de elementos jurídicos substanciais à sua natureza, pelo que podemos exibi-la como *a classe finita e imediata determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas*.

Com essa definição, que é relativamente breve, ficam bem acentuadas as linhas básicas da figura desprezadas que foram todas as notas estranhas à compostura do raciocínio jurídico.

Senão, vejamos:

1) *É uma classe finita e imediatamente determinável*

A cláusula é relevante para demonstrar que as imunidades tributárias são somente aquelas explicitadas na Carta Magna, compondo um grupo de elementos que, a qualquer momento, pode ser determinado nas suas várias unidades. A finitude é um traço diferencial importante, se levarmos em conta a infinitude própria das proibições implícitas.

2) *De normas jurídicas*

O tópico é fundamental. Com aludir que as imunidades são normas jurídicas, estaremos afastando a idéia de imiscuirmos no seu conceito a

⁷⁹ ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 183.

infinidade de vedações tácitas, originadas pela lembrança do princípio ontológico mediante o qual o que não estiver permitido estará proibido, aplicável à disciplina do direito público. Este é um princípio implícito, utilíssimo para a compreensão do sistema positivo, como juízo enunciativo que é, mas não se reveste dos caracteres lógico-formais das regras jurídicas, como realidade que integre a região ôntica do jurídico-normativo.

3) *Contidas no texto da Constituição Federal*

O universo do direito positivo brasileiro abriga muitas interdições explícitas que, num instante considerado, podem ter o condão de inibir a atividade legislativa ordinária, escala hierárquica em que nascem as regras tributárias em sentido estrito. Tão-somente aquelas que irromperem do próprio texto da Lei Fundamental, entretanto, guardarão a fisionomia jurídica de normas de imunidade. O quadro das proposições normativas de nível constitucional é seu precípuo campo de eleição.

4) *E que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno*

É imperioso que o núcleo deôntico do comando constitucional denuncie uma proibição inequívoca, dirigida aos legisladores infraconstitucionais e tolhendo-os no que tange à emissão de regras jurídicas instituidoras de tributos. O isolamento do núcleo de cada proposição normativa pressupõe o emprego do processo de formalização, pelo qual se caminha em busca das estruturas lógicas. E quando nos deparamos com a associação dos modais (VO) – *proibido obrigar* – teremos achado a *afirmação ostensiva e peremptória de incompetência*, justamente o contrário daquelas outras (PO) – *permitido obrigar* – que atribuem poderes para legislar. Daí falar-se em normas que estabelecem a incompetência.

5) *Para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas*

A incompetência que a edição constitucional estipula evidentemente que não há de sufocar por inteiro a atuosidade legiferante das pessoas investidas de personalidade política no campo tributário. O impedimento se refere apenas à instituição de tributos, com o que se evita sejam aquelas situações oneradas por via desse instrumento jurídico-impositivo. Em contranota, não havendo exigência de gravame, estarão livres para estatuir as providências administrativas que bem convierem aos fins públicos.

Para que fique delineado integralmente o perfil do instituto, cabe observar a necessidade premente de que a situação esteja tipificada, de tal arte que nenhum expediente seja preciso para sua perfeita identificação no mundo factual. A qualificação utilizada pelo comando constitucional tem de ser bastante em si mesma para compor hipótese de imunidade, o que não exclui a participação do legislador complementar na regulação dos condicionantes fácticos definidos pela norma imunizante.⁸⁰

Para esse doutrinador, a imunidade tributária caracteriza-se por ser norma de estrutura, *id est*, norma de produção, de formação ou de transformação de outras normas. Assim, as normas constitucionais que dispõem acerca das imunidades tributárias são normas jurídicas que estabelecem, de forma expressa, a incompetência das pessoas jurídicas de direito público, sobretudo do legislador infraconstitucional, para instituir tributos que alcancem situações específicas previstas na norma imunitória.

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 194-197.

Ainda, nessa linha doutrinária, Roque Antônio Carraza ensina que a imunidade “é uma garantia fundamental constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei, poder ou autoridade pode anular”⁸¹. Para o doutrinador, as imunidades demarcam negativamente as competências tributárias dos entes estatais. Assim, a imunidade opera no plano da definição da competência tributária, *in verbis*:

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.⁸²

Para o jurista, a expressão imunidade tributária pode ser compreendida em sentido amplo, significando, nesse ínterim, a incompetência das pessoas políticas para tributar, em determinados casos traçados na Constituição Federal, como, por exemplo, tributar de modo a estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens ou tributar, com efeito de confisco. Pode também ser compreendida em sentido estrito, como norma constitucional que, expressamente, declara ser vedado aos entes políticos tributar determinadas pessoas, em virtude de sua natureza jurídica, da atividade que desempenham ou por estarem coligadas a fatos ou a situações imunes.⁸³

2.2.4 Imunidade como delimitação da competência tributária

Luciano da Silva Amaro leciona dever ser compreendida a imunidade como uma delimitação da competência tributária, tendo, assim, a finalidade de limitar o poder de tributar do ente estatal. Nesse ínterim, expõe que a Constituição traça, ao lado da competência tributária, princípios e normas que disciplinam balizamentos a essa competência, constituindo, assim, as limitações constitucionais ao poder de tributar, as quais encontram seus principais fundamentos nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias. Sob esse prisma, conceitua o

⁸¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 763.

⁸² *Ibidem*, p. 757.

⁸³ *Ibidem*, p. 757-758.

doutrinador imunidade tributária como uma delimitação da competência, criando “as fronteiras do campo em que é exercitável o poder de tributar.”⁸⁴

2.3 Outras acepções da natureza jurídica da norma imunizante

2.3.1 Imunidade tributária como direito fundamental

Insta destacar a acepção doutrinária trazida por Ricardo Lobo Torres, a respeito da natureza jurídica da norma tributária imunizante, no sentido de que essa deve ser entendida como um direito fundamental do homem, limitando, desta feita, o poder de tributar dos entes estatais. Por tal motivo, é que ele afirma ser, por meio das imunidades, que as liberdades denotam-se como direitos absolutos perante o poder de tributar do Estado.⁸⁵

Para esse jurista, o tributo surge da autolimitação da liberdade, de maneira que “o poder de tributar nasce em um espaço aberto pelos direitos fundamentais e por eles é totalmente limitado”⁸⁶. É que o Estado exerce seu poder de tributar em constante limitação ditada pelos direitos e garantias fundamentais constitucionalmente previstos, consoante afirma o autor, senão vejamos:

A imunidade há que ser vista como limitação absoluta do poder tributário do estado pelas liberdades preexistentes. A liberdade individual é que se autolimita, abrindo espaço para a atuação limitada do poder fiscal. Há reserva dos direitos fundamentais diante da fiscalidade. A imunidade é, portanto, intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos de liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional.⁸⁷

⁸⁴ AMARO, Luciano. Imunidades Tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias. Pesquisas Tributárias**. Nova Série. N.º 4. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 144.

⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Vol. III: Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 21-31 e 64-67.

⁸⁶ Idem. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p.13.

⁸⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 36-37.

Ao pálio desse entendimento, delinea o doutrinador que os direitos fundamentais do contribuinte podem ser entendidos sob o *status negativus*, quando afasta a incidência de impostos, por meio do instituto da imunidade e da proibição de privilégios odiosos e de discriminações, bem como sob o *status positivus libertatis*, na medida em que o contribuinte possui o direito de exigir prestações positivas do Estado para a “defesa no mínimo existencial insuscetíveis de tributação.”⁸⁸

Embora concordemos com os ensinamentos de Ricardo Lobo Torres, ousamos posicionar os direitos humanos como uma espécie de referencial ou de norte às imunidades tributárias e não como sua natureza jurídica.

Consoante delineado no início do capítulo, a natureza jurídica representa a compreensão do conteúdo, no âmbito jurídico, do instituto, no caso, do instituto da imunidade tributária. Ao passo que, o referencial, conforme mencionamos em nota de rodapé⁸⁹, significa aquilo que informa a imunidade tributária, dando-lhe base de existência, ou seja, a imunidade tributária existe tendo em vista o direito fundamental que a informa.

Assim, a imunidade recíproca tem como referencial o princípio federativo e a imunidade do livro, jornal, periódico e papel destinado à sua impressão tem como norte os princípios da liberdade de expressão e de pensamento, entre outros.

2.3.2 Imunidade tributária como princípio constitucional de vedação

Bernardo Ribeiro de Moraes leciona, primeiramente, que, na acepção etimológica, a palavra imunidade vem do latim: *immunitas, tatis*, indicando a negação do *munus*, ou seja, de encargo. Para o autor, a imunidade tributária está inserta numa disposição constitucional, a fim de vedar às entidades tributantes a instituição de impostos, “em relação a determinadas pessoas, bens, coisas ou situações, com vistas ao resguardo de princípios, interesses ou valores, tidos como fundamentais pelo Estado”⁹⁰. Seguindo essa linha de raciocínio, expõe o autor que a imunidade é um

⁸⁸ Idem. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Vol. III: Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 32-73.

⁸⁹ Cf. p. 27.

⁹⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imunidades Tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias. Pesquisas Tributárias**. Nova Série. N.º 4. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 107.

princípio constitucional que veda às entidades tributantes instituírem imposto sobre certas pessoas, bens, coisas, fatos ou situações, de interesse da sociedade e do Estado (princípio constitucional de vedação tributária).

Para Ribeiro de Moraes, o instituto da imunidade tributária interliga-se com a competência constitucional de instituir imposto, na medida em que a imunidade é uma “vedação ou proibição constitucional ‘indireta’ à competência tributária, suprimindo a atividade legislativa respectiva”, uma vez que suprime o poder fiscal.

Assim, para o doutrinador, quando a Constituição atribui competência tributária para as pessoas tributantes, já o faz com vedações, com exclusões ou supressões de parcela do poder fiscal, por meio da instituição de imunidades.

Nesse sentido, “a remanescente competência tributária, recebida do poder constituinte pela entidade tributante, já nasce sem qualquer possibilidade de poder legislar, instituindo imposto sobre área ‘imune’⁹¹. Para ele, então, a eficácia do preceito imunitório está intrinsecamente ligada à vedação constitucional à competência de que são dotadas as pessoas jurídicas de direito público.

Apenas para esclarecer, impende informar que colocamos o posicionamento de Bernardo Ribeiro de Moraes separadamente nesse subtítulo, embora entenda ele que a natureza jurídica da imunidade tributária também se encontra no âmbito da competência, pois esse insigne doutrinador traz à baila a noção de que a imunidade tributária é um princípio, quando menciona ser essa “um princípio constitucional de vedação tributária”. Ocorre que, na doutrina, em regra, os juristas não compreendem a imunidade tributária entre os princípios. Distinção essa que entendemos pertinente e essencial.

Nesse sentido, Misabel Abreu Machado Derzi destaca que os princípios e as imunidades são formas de limitação ao poder de tributar. Todavia, embora, muitas vezes, a imunidade seja consequência lógica de um princípio fundamental, esses institutos não se confundem, dado que a imunidade é “regra de exceção somente inteligível se conjugada à outra, que concede o poder tributário, limitando-lhe a extensão, de forma lógica e não sucessiva no tempo”, enquanto os princípios são “diretrizes, requisitos ou critérios de validade formal ou material à criação de normas

⁹¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imunidades Tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias. Pesquisas Tributárias**. Nova Série. N.º 4. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 119.

jurídicas, cuja observância leva ao exercício adequado da competência tributária”⁹². Sob essa perspectiva é que a doutrinadora delinea as normas de imunidade tributária como regras expressas da Constituição, ou implicitamente necessárias, que “estabelecem a não-competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário”, sendo, portanto, normas que estabelecem a incompetência.⁹³

De todo o exposto nesse capítulo, concluímos que a imunidade tributária deve ser enfocada ao pálio de três prismas diversos. Assim, a norma imunitória tem por **finalidade** a limitação constitucional ao poder de tributar; tem, em nosso ponto de vista, a **natureza jurídica** de norma constitucional que estabelece incompetência; e, finalmente, tem por **referencial** os princípios constitucionais inerentes aos direitos fundamentais.

Desse modo, para nós, a imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão, ou, simplesmente, imunidade tributária “cultural”, como preferimos denominar, tem como finalidade precípua limitar a atuação do Estado, no âmbito de seu poder de tributar; possui natureza jurídica de norma constitucional que estabelece incompetência tributária, na medida que veda que o legislador infraconstitucional institua tributação dos livros, jornais, periódicos e do papel; finalmente, tem como referencial os princípios constitucionais balizadores do Estado Democrático de Direito, entre os quais podemos citar a liberdade de expressão e de pensamento, o acesso à educação, à cultura e à informação, todos esses consagrados nos artigos 5º, IV, VIII, IX e XIV, 6º, 205, 215, 218 e 220, da Carta Federal.

⁹² DERZI, Misabel Abreu Machado. Anotações atualizadoras. *In*: Baleeiro, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, pp. 14-15.

⁹³ *Ibidem*, p. 16.

3. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA CULTURAL: As correntes doutrinárias e jurisprudenciais acerca da sua extensão aos livros eletrônicos⁹⁴

3.1 Noções gerais

Entendemos oportuno salientar, preliminarmente, alguns aspectos gerais acerca da imunidade tributária “cultural”, para então adentrarmos na discussão doutrinária e jurisprudencial a respeito da extensão, ou não, dessa exoneração fiscal aos meios eletrônicos de publicação.

Primeiramente, informamos que grande parte dos doutrinadores de Direito Tributário entendem que as imunidades visam a dar aplicabilidade aos princípios constitucionais, conforme podemos vislumbrar nas lições de Hugo de Brito Machado⁹⁵, Roque Antônio Carraza⁹⁶, além de outros juristas. Assim, para eles, a norma imunizante prevista no artigo 150, VI, **d**, da Constituição Federal, visa a garantir a liberdade de expressão, de comunicação e de pensamento, bem como facilitar a difusão da cultura e da própria educação, consoante já mencionamos no final do capítulo 2.

Apenas a título de esclarecimento, impende mencionarmos a concepção de Ricardo Lobo Torres sobre o tema, para quem a proteção inserta nesse dispositivo constitucional não se trata de uma imunidade tributária propriamente dita, no sentido de se referir a um direito fundamental. Isso porque “falta-lhe o traço característico: ser atributo dos direitos fundamentais e constituir garantia da liberdade de expressão.”⁹⁷

Para Lobo Torres, o fundamento dessa imunidade está na ideia de justiça ou de utilidade, caracterizando-se, pois, em uma espécie de privilégio constitucional.

Para esse doutrinador, o fundamento precípua da intributabilidade dos livros, jornais e periódicos relaciona-se à ideia de justiça fiscal, na medida em que visa a

⁹⁴ Cabe frisar, novamente, que a expressão livros eletrônicos será utilizada, ao longo do trabalho, no sentido de livros, jornais e periódicos eletrônicos.

⁹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, 284.

⁹⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 757.

⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: renovar, 1995, p. 245.

baratear o custo dos livros e das publicações em geral. Para ele, não há uma relação direta entre essa imunidade e o direito fundamental de liberdade de expressão.⁹⁸

Não obstante esse entendimento, o próprio Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI 939/DF, reconheceu ser a norma inserta na alínea *d* do inciso VI do art. 150 da Constituição de 1988 uma imunidade tributária, ao incluí-la no rol de normas imunizantes violadas pela Emenda Constitucional nº 03, de 17.03.1993, que autorizou a União Federal a instituir o IPMF (Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira).

Nesse íterim, delinearão os Ministros presentes àquela sessão plenária que as imunidades tributárias constituem instrumentos de salvaguarda dos princípios fundamentais e dos direitos básicos da Constituição, como as liberdades religiosa, de manifestação de pensamento, sindical, além da solidariedade social e do direito à educação, entre outros.

Assim, naquela ocasião, a Suprema Corte assentou o entendimento de que as imunidades tributárias são instrumentos de efetivação dos direitos e das garantias fundamentais. Nesse sentido, entendemos importante transcrever parte relevante do voto do Ministro Celso de Mello, o qual bem delineou a questão em tela, nos termos seguintes:

Não se pode desconhecer, dentro desse contexto, que as imunidades tributárias de natureza política destinam-se a conferir efetividade a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições. Constituem, por isso mesmo, expressões significativas das garantias de ordem instrumental, vocacionadas, na especificidade dos fins a que se dirigem, a proteger o exercício da liberdade sindical, da liberdade de culto, da liberdade de organização partidária, da liberdade de expressão intelectual e da liberdade de informação.

A imunidade tributária não constitui um fim em si mesma. Antes, representa um poderoso fator de contenção do arbítrio do Estado na medida em que esse postulado da Constituição, inibindo o exercício da competência impositiva pelo Poder Público, prestigia, favorece e tutela o espaço em que florescem aquelas liberdades públicas.⁹⁹

Desse modo, tendo em vista o entendimento jurisprudencial e doutrinário já consagrado, dúvidas não temos de que a norma inserta no art. 150, VI, **d**, da Carta

⁹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: renovar, 1995, p. 245-248.

⁹⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Pleno. ADI 939. Relator: Sidney Sanches. Brasília, DF, 15 de dez. 1993, DJ de 18.03.1994.

Federal, trata-se de espécie de imunidade tributária, cujo conteúdo normativo visa a garantir a consolidação dos princípios constitucionais de liberdade de expressão, de comunicação e de pensamento e o acesso à educação, à cultura e à informação, conforme já mencionamos no final do capítulo anterior.

Vencida essa questão, acrescentamos que a imunidade tributária “cultural” é tipicamente **objetiva**, consoante delineia a maioria dos doutrinadores¹⁰⁰, uma vez que não importa o sujeito que fabrica ou comercializa o produto, mas, sobretudo a natureza do bem fabricado, posto à venda ou distribuído, ou seja, o sujeito deixará de pagar o tributo, não por um privilégio seu perante o Fisco, mas, ao reverso, devido à relevância do produto, qual seja, jornal, livro ou periódico.

Ademais, a imunidade tributária “cultural” é de caráter genérico, uma vez que se refere a todas as espécies de impostos. Embora, em capítulo anterior¹⁰¹, em nota de rodapé, nós já tenhamos analisado, brevemente, a existência de correntes doutrinárias diversas: uma que vislumbra a imunidade restritivamente, entendendo, nesse sentido, que essa recai tão somente aos impostos; outra, que essa se relaciona aos tributos em geral.

Novamente, impende enfatizarmos que, em função do corte epistemológico, não nos cabe, nesse trabalho monográfico, adentrar nesse tipo de discussão.

Assim, apenas a título elucidativo, informamos, novamente, a adoção ao entendimento de que as imunidades tributárias, constantes do art. 150, VI, da Carta de 1988, atingem apenas os impostos, tendo em vista uma interpretação mais restritiva do texto constitucional. Isso, porque, se o legislador constituinte quisesse adotar entendimento mais amplo, poderia ter atribuído ao dispositivo a terminologia tributo, de caráter ampliativo.

Dessa maneira, entendemos, no tocante à imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão, não incidir os impostos de importação (II), de exportação (IE), sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), sobre produtos industrializados (IPI) e sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

Assim, estudaremos a imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e papéis destinados à sua impressão tendo como base os fundamentos principiológicos

¹⁰⁰ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: Sistema tributário. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 378.

¹⁰¹ Cf. Capítulo 1, p.

supramencionados, além de considerarmos essa imunidade objetiva, visto que se relaciona diretamente ao produto e não ao sujeito que o fabrica, comercializa ou distribui, bem como genérica, dado que se refere a todo e qualquer tipo de imposto.

Expostos esses aspectos esclarecedores de nosso posicionamento acerca das generalidades da imunidade tributária inserta na alínea *d* do inciso VI do artigo 150 da Carta Federal, passemos a analisá-la no contexto da problemática apresentada no âmbito desse trabalho, qual seja, a incidência dessa norma imunizante em relação aos livros, jornais e periódicos publicados em meios eletrônicos.

É certo que não há controvérsia sobre a imunidade dos livros, jornais e periódicos na essência de sua conceituação, afinal todos tem, claramente, a noção de que os livros guardam em si fins educativos, os jornais e os periódicos, fins informativos.

A questão que se reveste de discussão, não se relaciona ao conteúdo, mas a forma como esses livros, jornais e periódicos apresentam-se materialmente, *id est*, seu suporte físico — papel ou qualquer dispositivo de armazenamento de arquivo digital —, sendo certo que em relação a esse último é grande a controvérsia que se propaga na doutrina e na jurisprudência.

Nesse íterim, surgem diversas discussões, acerca da aplicabilidade da imunidade constante do art. 150, VI, **d**, da Constituição Federal, aos livros, aos jornais e aos periódicos divulgados por meios eletrônicos.

Destaca-se que existem duas correntes a respeito da extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos. Uma que não admite haja essa extensão, tendo em vista a necessidade de se interpretar restritivamente a norma constitucional tributária, seguindo, para tanto, a vontade trazida a cotejo pelo constituinte originário. A outra entende que a imunidade do art. 150, VI, **d**, da Constituição Federal, é aplicável aos livros eletrônicos, tendo por fundamento interpretação extensiva e progressiva da norma imunizante, em virtude da evolução tecnológica acompanhada pela sociedade.

A primeira corrente é defendida, principalmente, por Bernardo Ribeiro de Moraes e por Ricardo Lobo Torres. Ao passo que a segunda tem por principais defensores Hugo de Brito Machado e Roque Antônio Carraza, seguidos, nesse ponto, pela maioria dos juristas.

Insta trazer a cotejo alguns argumentos colacionados por ambas as correntes doutrinárias supracitadas, senão vejamos.

3.2 Teses restritivas da imunidade tributária “cultural”

De início, podemos mencionar a lição de Ricardo Lobo Torres, para quem a imunidade dos livros, jornais e periódicos não atinge as publicações em meios eletrônicos. Primeiramente porque o texto de papel não se confunde com o hipertexto do programa de computador. Em segundo lugar, “não se pode trasladar para os programas de computador a finalidade precípua da imunidade dos livros, que é a de baratear o custo dos produtos impressos em papel”. E, finalmente, porque a finalidade de proteção da liberdade não se adentra nas publicações eletrônicas.¹⁰²

Acrescenta, ainda, o doutrinador, analisando os métodos interpretativos aplicáveis à presente imunidade, que, sob o aspecto literal, a Constituição Federal é clara ao expor a imunidade do “texto de livro impresso em papel”, não se referindo, portanto, aos hipertextos do programa de computador. Sob o prisma da interpretação histórica, frisa o autor que a Constituição poderia ter acrescido a seu texto, quando de sua elaboração, as publicações por via eletrônica, mas essa não foi a pretensão do legislador constituinte.

Ademais, interpretando na esfera valorativa e finalística, o doutrinador expõe que o principal objetivo dessa imunidade refere-se ao barateamento do produto, proporcionando maior acesso da cultura e da educação ao povo, não se podendo dizer o mesmo a respeito do acesso aos novos meios de comunicação, dado que a informática é instrumento de tecnologia sofisticada e cara, utilizada por um público de alta capacidade econômica, “inserido no espaço cibernético internacional e globalizado, ao contrário do que acontece com o livro, objeto de consumo popular e vital para a educação do povo”.¹⁰³

¹⁰² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Vol. III: Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 300-301.

¹⁰³ Ibidem, p. 307-316.

É importante ressaltarmos que o doutrinador resguarda entendimento no sentido de que as imunidades tributárias possuem a natureza jurídica de direito fundamental, conforme delineamos no Capítulo 2 do presente trabalho monográfico.¹⁰⁴

Todavia, no concernente à imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão, leciona ele que essa norma imunizante não se insere entre os direitos fundamentais, pois não tem uma relação direta com o princípio de liberdade de expressão, caracterizando-se, tão somente, como um privilégio constitucional, tendo em vista a ideia de justiça fiscal, na medida em que visa a baratear o custo dos livros e das publicações em geral.¹⁰⁵

É nesse ponto nodal que se insere a afirmação do doutrinador de que o chamado espaço cibernético¹⁰⁶ não está compreendido no benefício fiscal da imunidade do “livro”. Em primeiro lugar porque essa espécie de exoneração não se relaciona diretamente a direito fundamental¹⁰⁷, mais precisamente ao direito de liberdade de expressão, portanto, não é o conteúdo informacional, cultural ou educativo que deve ser levado em conta para se beneficiar o objeto. Na realidade, o autor afirma que essa exoneração não se trata propriamente de uma imunidade, por não ser, em si, direito fundamental¹⁰⁸. Em segundo lugar, a finalidade da norma imunizante é baratear o produto, dando acesso à educação, à cultura e à informação aos menos afortunados da sociedade. Para tanto, não está incluído, nesse objetivo extrafiscal, os meios eletrônicos de publicação ou, consoante chamado pelo doutrinador, os hipertextos. Por fim, tendo em vista interpretação literal e histórica, para ele, o texto constitucional não abrange e nem pretendeu abranger os hipertextos entre os beneficiários da imunidade tributária sob análise.

¹⁰⁴ Cf. p. 37-38.

¹⁰⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Vol. III: Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 282.

¹⁰⁶ Ricardo Lobo Torres, em capítulo de sua obra “**Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**: Os direitos humanos e a tributação: Imunidade e isonomia” (p. 288-292), traça a diferença entre espaço público, no qual se afirmam os direitos fundamentais, e espaço cibernético, onde há a troca de informações transmitidas pelos computadores, redes de informática e Internet, menciona, *in verbis*: “O espaço cibernético se distingue do espaço público em função da diferença tecnológica entre cultura eletrônica e cultura impressa, posto que, como vimos, o médium é a própria mensagem. O discurso no espaço público apresenta diferenças específicas frente ao discurso nas auto-estradas da informática, o que vai influir desigualmente sobre a interpretação constitucional”. (p. 292)

¹⁰⁷ Idem. **Os direitos humanos e a tributação**: Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: renovar, 2005, p. 245-248

¹⁰⁸ Ibidem, p. 245.

Vemos, pois, que a base argumentativa do citado jurista enfoca, principalmente, as questões supramencionadas. No entanto, ousamos delas discordar em parte, senão vejamos.

Quando Ricardo Lobo Torres menciona não se tratar a imunidade dos livros, jornais e periódicos de um direito fundamental, certamente aderimos a essa tese, uma vez que, para nós, as imunidades tributárias têm como **finalidade** limitar constitucionalmente o poder de tributar, como **natureza jurídica** a delimitação da competência tributária e como **referencial** os princípios constitucionais inerentes aos direitos fundamentais.¹⁰⁹

Assim, situando os direitos fundamentais como referencial a nortear as imunidades tributárias, deixamos clara a diferença entre sua natureza jurídica e a sua relação com essas liberdades públicas consagrados pela Constituição Federal.

Desse modo, realmente, a norma imunizante não se trata diretamente de direitos fundamentais, mas, ao reverso, visa a garanti-los, mormente em relação aos princípios de liberdade de expressão e de comunicação, de acesso à educação, à informação e à cultura, dentre outros. É nesse contexto que deve ser interpretada a norma, não bastando, por conseguinte, a sua literalidade e a sua historicidade, sem que sejam esses métodos interpretativos conjugados à evolução trazida pela Era da Informação.¹¹⁰

Outra linha argumentativa apresentada por Ricardo Lobo Torres que desejamos questionar sua validade, diz respeito à extrafiscalidade da imunidade do livro, jornal e periódico, na medida em que a intenção do constituinte originário foi simplesmente de baratear o produto, refletindo nisso, meramente, uma faceta da justiça fiscal.

Nesse aspecto, embora concordemos com a assertiva de que o barateamento do objeto seja um dos principais objetivos da imunidade tributária em tela, devemos acrescentar que esse barateamento deve-se à necessidade de tornar o produto mais acessível à sociedade em geral, sobretudo aos desfavorecidos economicamente, dando possibilidade de fazer valer os direitos fundamentais de liberdade de expressão,

¹⁰⁹ Cf. p. 40.

¹¹⁰ A expressão “Era da Informação” contextualiza-se com a atual evolução tecnológica, sentido que pode ser encontrado largamente na doutrina moderna (Cf. SILVA FILHO, Antônio Mendes da. A Era da Informação. **Revista Espaço Acadêmico**, a. I, n. 2, jul/2001.

de pensamento e de comunicação, bem como tornar efetivas as garantias de acesso à educação, à cultura e à informação.

Nesses termos, seria até interessante também se buscar a diminuição do custo do produto informatizado para que ele não se torne um bem elitizado, ou seja, como poderemos dizer que estamos dando igualdade de condições aos consumidores de escolherem o produto que pretendem consumir (ou o livro convencional ou o livro eletrônico), se financeiramente distanciamos um do outro, de maneira a restringir o consumo do primeiro apenas à parte da sociedade economicamente privilegiada.

É da sabença de todos que o sentido maior da imunidade tributária em apreço é alcançar o consumidor final, dando-lhe a oportunidade de acesso aos meios educacionais e de informação e, sobretudo, dando-lhe o direito de escolher de qual forma (convencional ou informatizada) deseja alcançar os direitos fundamentais de liberdade de expressão, comunicação e pensamento, além da educação, da cultura e da informação.

Ademais, não se pode sustentar o argumento de que somente à elite é dado o acesso aos meios informatizados, ou seja, ao computador e seus consectários, visto que a tendência atual é no sentido de que haja, cada vez mais, a expansão dos meios eletrônicos como forma de comunicação social. Essa assertiva torna-se mais clara quando raciocinamos historicamente.

Na Alta Idade Média, tão somente, os clérigos ou membros da Igreja Católica tinham acesso ao conhecimento, à cultura e à informação, ficando os demais excluídos de tal feita. Isso se deu principalmente em relação à leitura e à interpretação dos próprios textos bíblicos, que deveriam ser feitas apenas pela Igreja. O povo sequer tinha acesso a eles, ainda mais porque conservavam a sua escrita em Latim.

Desse modo, “a Igreja adquiriu, na Alta Idade Média, o controle da educação, sendo o clero a elite intelectual e suas escolas as únicas instituições culturais atuantes na Europa ocidental”¹¹¹. No século XII, com o surgimento das universidades¹¹², somente tinham acesso aos livros e, portanto, ao conhecimento, os homens que se ligavam aos estudos nas universidades, sobretudo nas bibliotecas e nos mosteiros.¹¹³

¹¹¹ VICENTINO, Cláudio. **História Geral**. 8 ed. São Paulo: Scipione, 1997, p. 155.

¹¹² COTRIM, Gilberto. **História Global: Brasil e Geral**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 132.

¹¹³ VICENTINO, Cláudio. Op. Cit., p. 156-157 e 186.

As demais classes, incluindo aí os artesãos, os comerciantes nascentes, os agricultores, entre outros, não tinham acesso às áreas do conhecimento que possuíam como base o livro em papel. Com o passar dos séculos, muitas alterações foram sendo inseridas, de tal maneira que hoje a maioria das pessoas podem entrar em uma biblioteca e ler um bom livro, outras até podem ousar escrevê-los. A literatura, em sentido amplo, tornou-se tão comum que nem percebemos o quanto estamos a ela vinculados.

Ocorre que, da mesma maneira que antes um livro impresso em papel era uma preciosidade, restrita ao alcance de alguns, atualmente, o livro eletrônico ainda não se encontra em sua plena utilização pelas pessoas, o que não o exime de se tornar, em um futuro próximo e próspero, o meio mais usual de manifestação cultural e educacional.

Por tal motivo, não nos podemos prender a concepções retrógradas de que livro é e sempre será somente aquele impresso em papel, porque a evolução tecnológica caminha lado a lado com a humanidade, em uma velocidade tão intensa, que não mais podemos dissociá-la ou distanciá-la da realidade social.

De mais a mais, concordamos com a argumentação trazida por Hugo de Brito Machado, no sentido de ser incorreta a afirmação de que o livro eletrônico, “por ser utilizado por aqueles que possuem elevada capacidade contributiva, não está a merecer a imunidade tributária”¹¹⁴, uma vez que a imunidade em questão é geral, referindo-se a todo e qualquer imposto, e “não tem por finalidade apenas reduzir os custos dos bens imunes, como pode à primeira vista parecer”.¹¹⁵ Isso porque o principal objetivo dessa imunidade é garantir os direitos fundamentais que a informa.

Em face das razões expostas, inferimos que além de uma interpretação meramente histórico-literal devemos nos ater à realidade social e ao desenvolvimento contínuo da tecnologia, inserindo, nesse contexto, as próprias concepções de justiça fiscal trazida por Ricardo Lobo Torres, visando a enquadrá-la na nova exegese tecnológica.

¹¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Imunidade do livro eletrônico**. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/1809/imunidade-tributaria-do-livro-eletronico>> Acesso em 31 de out. 2010.

¹¹⁵ Ibidem, p. 11.

Ainda sob o prisma da tese restritiva da imunidade tributária do livro eletrônico, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho¹¹⁶ delineia que não se pode integrar, analogicamente, o texto constitucional, no pertinente às normas imunizantes, visto que essa somente se refere, expressamente, ao livro cujo insumo é o papel.

Assim, para ele, dar-se uma interpretação a ponto de abranger-lhe o conteúdo, é violar os preceitos constitucionais nela contidos. A solução para o caso seria a elaboração de emenda constitucional, a fim de sanar a omissão do constituinte originário quanto à inclusão dos livros eletrônicos no rol de imunidades concedidas no art. 150, VI, **d**, da Carta da República. Nesse ponto, expõe o professor Othon:

O que está amparada, portanto, pela imunidade tributária é, apenas, a mídia escrita tipográfica, tendo, pois, como suporte o papel, não tendo sido acolhida a mídia falada ou vista, nem alcançada a mídia eletrônica — o software ou o também só metaforicamente chamado livro eletrônico, ou seja, DVD, CD-ROM ou disquetes que, em conjunto com um programa, armazenam, com a técnica digital, o conteúdo de um livro, originariamente impresso em papel, necessitando, para ser utilizável, de hardware, conjunto de componentes mecânicos, elétricos e eletrônicos com os quais são construídos os computadores e equipamentos periféricos de computação, ao contrário, aliás, do verdadeiro livro, que basta por si mesmo.¹¹⁷

Embora consideremos louváveis os argumentos apresentados pelo Professor Oswaldo Othon, não podemos com esses concordar. Primeiramente, porque não entendemos haver a necessidade de se **integrar** o texto constitucional, mas sim interpretá-lo teleológico e sistematicamente, sem perder de vista a evolução dos fatos diante da norma escrita, ou seja, aplicando-se também uma interpretação histórico-evolutiva. Como sabemos, a integração consiste em suprir um vazio deixado pela norma, enquanto a **interpretação** atua dentro dos limites indicados pela lei, “embora não se negue que exista uma certa dose de criação do Direito pela via interpretativa”.¹¹⁸

Além disso, concordamos com a lição de Hugo de Brito Machado, no sentido de que “negar essa imunidade é negar a supremacia constitucional, que não pode

¹¹⁶ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A não-extensão da imunidade aos chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 33. Jun/98, p. 133-141.

¹¹⁷ *Ibidem*, p. 136.

¹¹⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional**. São Paulo: Celso Bastos Editor: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1997, p. 36-37.

ser limitada pelo literalismo hermenêutico, expressão de ultrapassado e canhestro formalismo jurídico”.¹¹⁹

Assim, devemos considerar o elemento teleológico, que nos indica ser a imunidade em questão destinada a impedir funcione o tributo como instrumento contra a liberdade de expressão e de informação, de transmissão de ideias e de disseminação cultural.

Impõe-se mencionarmos o entendimento delineado por Ionete de Magalhães Souza, *in verbis*:

O livro é suporte imediato de comunicação, diretamente com o homem, sem a necessidade da máquina — computador —, para efetivar uma leitura informatizada de um CD-ROM. Caso contrário, a comunicação não se efetuará. Dessa forma, parece que não há que se falar que CD-ROM seja livro, mesmo quando naquele contiver o mesmo e único conteúdo de um livro. O acesso, a forma e a durabilidade distanciam o livro e o CD-ROM. Se CD-ROM fosse livro, não seria necessário outro nome para designá-lo, o signo “livro” bastaria e o enquadraria.¹²⁰

Ressalte-se que a doutrinadora citada apegou-se, em sua conceituação, à terminologia da palavra livro, traçando que esse deve ser entendimento como um instrumento de comunicação direto e imediato com o homem, o que o difere dos meios eletrônicos de publicação, os quais necessitam do intermédio da máquina para que o ser humano possa utilizá-lo.

Ocorre que nós entendemos que a acepção da palavra livro tem evoluído a cada passo rumo ao futuro dado pela humanidade¹²¹. Não nos apegamos, desta feita, aos elementos componentes do livro ou a forma como ele se apresenta à utilização humana. Apreciamos, sobretudo, a funcionalidade do material, bem como o conteúdo nele inserto. Assim, é que qualquer dispositivo que armazene arquivos digitais somente tem o condão de receber a titulação de livro eletrônico, se o conteúdo nele inserido tiver como fim principal a educação ou a informação, não bastando, por conseguinte, a inserção naquele de dados genéricos, de utilização varia.

¹¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Imunidade do livro eletrônico**. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/1809/imunidade-tributaria-do-livro-eletronico>> Acesso em: 31 de out. de 2010.

¹²⁰ SOUZA, Ionete de Magalhães. Imunidade tributária e “livro eletrônico”. **Informativo Jurídico Consulex**. Ano XVI, n. 26, jul/2002, p. 21-22.

¹²¹ No Capítulo 4, analisaremos melhor a questão.

Além disso, discordamos da afirmação delineada pela doutrinadora, no sentido de que o “livro é suporte imediato de comunicação, diretamente com o homem, sem a necessidade da máquina [...]. Caso contrário, a comunicação não se efetuará”¹²², pois a mediação da máquina não retira dos livros eletrônicos a possibilidade de comunicação entre o seu conteúdo e o homem.

De certa forma, a autora foi excessivamente formalista, sem analisar criteriosamente o contexto atual em que vivemos, visto estarmos inseridos em uma sociedade moderna, em que os meios de comunicação e cultura propagam-se de várias maneiras, entre as quais podemos mencionar o rádio, a televisão, a Internet, as publicações convencionais, assim como as publicações informatizadas. Essas diversas formas não retiram a ideia de comunicação e de propagação de cultura.

Cabe observar, por oportuno, que não estamos aqui pretendendo incluir todas essas formas de comunicação entre os beneficiários da imunidade tributária ora estudada. Pretendemos apenas demonstrar o vazio que encontramos na afirmação de que a comunicação entre o homem e o conhecimento/informação somente se dá pela utilização do livro fabricado em papel.

Por sua vez, ensina Bernardo Ribeiro de Moraes que, no texto constitucional, há uma vinculação direta entre os livros, jornais e periódicos e o papel de impressão. Assim, para ele, o que a Constituição Federal privilegiou foi o suporte físico desses instrumentos, sendo, portanto, fundamental para a incidência da imunidade tributária a existência do papel e da escrita.

Para Ribeiro de Moraes, outros instrumentos “podem ter o mesmo conteúdo e a mesma finalidade do livro, na divulgação de idéias, difusão da cultura e de conhecimentos e informações, v.g., filme cinematográfico, peça teatral, discos, disquetes, CD-ROM etc.”¹²³, mas não podem, em virtude de seu conteúdo e finalidade, serem considerados livros, uma vez que os suportes são diversos.

É certo que os ensinamentos do eminente doutrinador são sedutores, uma vez que trazem à baila justamente a discussão que nas linhas anteriores serviram de refutação aos argumentos expostos por Ionete de Magalhães Souza. Mas, ainda

¹²² SOUZA, Ionete de Magalhães. Imunidade tributária e “livro eletrônico”. **Informativo Jurídico Consulex**. Ano XVI, n. 26, jul/2002, p. 21..

¹²³ MORAES, Bernardo de Ribeiro. A imunidade tributária e seus novos aspectos. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias. Pesquisas Tributárias**. Nova Série. N.º 4. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 137-138.

sim, não alteramos nosso posicionamento. Isso porque, se de um lado, essa limitou excessivamente os meios de comunicação aos livros convencionais.

De outro, aquele ampliou os horizontes da comunicação, o que, até certo ponto, concordamos, visto que, realmente, a comunicação entre o homem e o mundo cultural, educativo e informacional é suficientemente ampla. No entanto, deixou o insigne jurista de observar que os demais meios de comunicação não têm como base a leitura, assim como o têm os livros impressos em papel e os livros inseridos em meios eletrônicos.

A comunicação que, nesse caso, se estabelece é entre o leitor e a “literatura”, entendida essa como todo e qualquer livro, seja ele convencional ou eletrônico, que traga como conteúdo e finalidade a educação, a informação ou a cultura.

3.3 Teses ampliativas da imunidade tributária “cultural”

Em plano diametralmente oposto, Hugo de Brito Machado¹²⁴ combate os argumentos expostos pela doutrina mais conservadora, posicionando-se no sentido de que a norma imunizante é extensível aos livros eletrônicos, uma vez que a Constituição da República Federativa do Brasil deve ser interpretada de maneira a conceder às suas normas maior efetividade possível, e não meramente utilizando-se uma interpretação literal. Desse modo, para ele, deve-se aplicar à norma a evolução do conceito de livro, hoje, também publicado por meios eletrônicos.

Ao analisar a questão, sob o ponto de vista interpretativo, o insigne jurista, enfocando o elemento histórico, conclui que o livro eletrônico, cuja existência não era tão significativa, à época da promulgação da atual Constituição, certamente substituirá a versão de papel, dado o contínuo desenvolvimento tecnológico; tendo em vista o elemento sistêmico, infere o autor que a norma imunizante deve ser interpretada em consonância às demais normas constitucionais, mormente aquelas que se referem aos direitos e garantias fundamentais; enfocando o elemento

¹²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Imunidade do livro eletrônico**. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/1809/imunidade-tributaria-do-livro-eletronico>> Acesso em: 31 de out. de 2010, p. 11.

teleológico, conclui que a finalidade da norma está relacionada com a abrangência “inclusive de outros meios de difusão do pensamento”. Nesses termos, expõe a aplicabilidade da norma imunizante aos livros eletrônicos.¹²⁵

Nesse ponto nodal, o doutrinador supracitado enfoca a imunidade constante do art. 150, VI, **d**, da Constituição de 1988, como uma garantia à liberdade de expressão, “por ser o livro um veículo de divulgação de idéias, da livre manifestação do pensamento.”¹²⁶

Nesse aspecto, para ele, não importa se a publicação do livro se dê por meio de papel ou por mecanismos digitalizados, a imunidade incidirá de igual maneira, tendo em vista ser a informática apenas um instrumento de manifestação de ideias. Acrescenta, ainda, o insigne jurista que os livros eletrônicos, em virtude da tecnologia informatizada, possuem implementos facilitadores da compreensão por portadores de deficiência física ou mental, por analfabetos e por crianças. Desse modo, caso prevalecesse a interpretação restritiva da imunidade do livro, haveria violação direta e frontal ao princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado.

Nesse contexto, delinea o jurista que a melhor interpretação a ser dada ao texto constitucional, no pertinente à norma imunizante em tela, “é aquela capaz de lhes garantir a máxima efetividade”¹²⁷, no sentido de dar aplicabilidade do princípio constitucional tributário a que a norma imunitória está vinculado, nesse caso, segundo o autor, seria o princípio da liberdade de expressão do pensamento e da disseminação da cultura. Isso tudo a fim de evitar que a aplicação de uma hermenêutica mais tradicional, leve a imunidade a uma forma de “esclerose precoce”¹²⁸, o que seria incompatível com a doutrina do moderno constitucionalismo.

É importante salientar que também adotamos o entendimento de que a norma imunizante tributária há de ser interpretada, tendo em vista os novos métodos de publicação empregados pela mais moderna tecnologia informatizada, a fim de, desse modo, dar efetividade aos princípios constitucionais consagrados na Carta Federal de 1988. Se de outra maneira pensássemos, acabaríamos privilegiando o

¹²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Imunidade do livro eletrônico**. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/1809/imunidade-tributaria-do-livro-eletronico>> Acesso em: 31 de out. de 2010, p. 4.

¹²⁶ Ibidem, p. 6.

¹²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 284.

¹²⁸ Ibidem, p. 255.

Fisco em detrimento dos direitos e garantias fundamentais, o que significaria torná-los letra morta na Constituição Federal e essa, sem dúvida, não é a nossa pretensão.

Por tal motivo, nos coadunamos com a doutrina e a jurisprudência que analisa a questão ao pálio da evolução tecnológica, sem perder de vista os direitos fundamentais que informam as normas imunizantes tributárias.

Na mesma linha de raciocínio esboçada em nosso entendimento, a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade de votos, negou provimento à remessa oficial e à apelação cível, nos termos seguintes:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. JORNAL. CD-ROM.

1. O fato de o jornal não ser feito de papel, mas veiculado em CD-ROM, não é óbice ao reconhecimento da IMUNIDADE do artigo 150, VI, d, da C.F., porquanto isto não o desnatura como um dos meios de informação protegidos contra a tributação.

2. Interpretação sistemática e teleológica do texto constitucional, segundo a qual a IMUNIDADE visa a dar efetividade aos princípios da livre manifestação de pensamento, de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, de acesso à informação e aos meios necessários para tal, o que deságua, em última análise, no direito de educação, que deve ser fomentado pelo Estado visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho, havendo liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber (art. 5º, IV, IX, XIV, 205, 206, II, etc.).

3. Apelo e remessa oficial improvidos.¹²⁹

Impende, ainda, mencionar que Roque Antônio Carraza também se filia a esse entendimento, delineando, para tanto, que a Constituição, ao inserir, em seu texto, a imunidade em comento, pretendia garantir a liberdade de comunicação e de pensamento, bem como facilitar a difusão da cultura e da educação¹³⁰. Sob esse prisma, leciona deverem “ser equiparados ao livro, para fins de imunidade, os veículos de idéias, que hoje lhe fazem as vezes (livros eletrônicos).”¹³¹

Assim, o livro deve ser entendido como meio de divulgação de conhecimento e de disseminação da cultura, e, portanto, independente do mecanismo em que é veiculado, deve receber o mesmo tratamento fiscal. Por fim, conclui o jurista:

¹²⁹ TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. Segunda Turma. AC 1998.04.01.090888-5/SC, Relator: João Pedro Gebran Neto. Curitiba – PR, 15 de set. 2000, DJ de 25.10.2000.

¹³⁰ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 778.

¹³¹ Ibidem, p. 781.

É livro, pois, para fins de imunidade, qualquer objeto que transmita conhecimentos (idéias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias etc.), pouco importando se isto se faz por caracteres alfabéticos, por imagens, por sons, por signos Braille, por impulsos magnéticos etc. Evidentemente, tudo o que escrevemos sobre os sucedâneos dos livros, vale, *mutatis mutandis*, para os sucedâneos dos jornais e dos periódicos.¹³²

Acrescenta, também, caber ao intérprete da norma constitucional “a missão de corrigir equívocos e colmatar eventuais lacunas do político”, dado que esse, muitas vezes, em sua atecnia, acaba utilizando vocábulos impróprios, os quais devem ser substituídos, no âmbito da interpretação da norma, que permite certa discricionariedade do intérprete, dado o alto grau de abstração da regra constitucional¹³³. Nesse sentido, ensina que a norma, após sua edição, “adquire vida própria”, de maneira que “seu significado não permanece estático”¹³⁴, evoluindo, ao longo da história, motivo pelo qual o jurista, dentro desse aspecto evolutivo, deve adequar a norma à realidade social a que ela está inserida.

Ao pálio desse entendimento, o insigne jurista conclui, nos termos seguintes:

É isto que ora estamos fazendo com a alínea d do art. 150, VI, da C.F. Na medida em que livro, para fins de imunidade, é o veículo do pensamento, são imunes, independentemente de sua base material (papel, celulóide, papiro, plástico, metal etc.), não só os atos jurídicos praticados com livros convencionais (impressos em papel), como os praticados com livros eletrônicos (impressos em disquetes de computador, fitas para videocassetes, fitas cassetes e assim por diante). Tais livros não se descaracterizam só porque diferem, pelo aspecto – mas não pela finalidade -, daquele impresso por Gutemberg.

Seguindo esse posicionamento doutrinário, muitos juristas têm se manifestado favoráveis à extensão da imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos convencionais aos produzidos por meio eletrônico, ou seja, por mecanismos informatizados, entre eles podem ser citados, apenas a título exemplificativo, os seguintes: Luciano Marinho Filho¹³⁵, Tércio Sampaio Ferraz Júnior¹³⁶ e Aldemário Araújo Castro¹³⁷. Em relação ao último, cabe transcrever sua exegese, *in verbis*:

¹³² CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 788-789.

¹³³ *Ibidem*, p. 789.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 793.

¹³⁵ MARINHO FILHO, Luciano. A controvertida imunidade dos livros eletrônicos. **Consulex**, Ano V, n. 113, de 30 de setembro de 2001.

¹³⁶ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Livro eletrônico e imunidade tributária. **Revista dos Tribunais**, Ano 6, n. 22, Jan./Mar. de 1998.

¹³⁷ CASTRO, Aldemário Araújo. Os meios eletrônicos e a tributação. **Direito em Ação**, Brasília, v.2, n. 1, Set./2001, p. 208.

À toda evidência, o constituinte decidiu proteger o livro como conceito, como idéia, como instrumento de divulgação de informações e de cultura de uma forma geral. O livro referido na Constituição não pode ser entendido somente como um conjunto de folhas impressas em papel e reunidas num volume encadernado. Aquele livro representa uma organização ou sistematização de dados ou conhecimentos, em prosa ou verso, materializadas em qualquer meio hábil de acesso. O meio físico ou substrato material será definido pelos costumes e recursos técnicos da época.

Não raciocinar assim é afrontar o sentido da imunidade, que merece interpretação generosa. Por outro lado, significa violentar as melhores técnicas de hermenêutica, notadamente constitucional, engessando o conteúdo da norma ou regra de direito, não adaptando-a às mudanças sociais e tecnológicas.¹³⁸

Impende acrescentar, por oportuno, que a temática em apreço já foi objeto de discussão no XXIII Simpósio de Direito Tributário, coordenado por Ives Gandra da Silva Martins, momento em que ilustres juristas manifestaram suas convicções acerca da questão. A conferência teve como tema o estudo das imunidades tributárias, sob o enfoque de alguns questionamentos, entre os quais se incluía: “a imunidade tributária consagrada no art. 150, VI, **d**, da Constituição Federal de 1988 alcança o chamado ‘livro eletrônico’ (em CD-ROMs, disquetes etc.)?”¹³⁹

A maioria dos conferencistas¹⁴⁰ manifestou-se no sentido de que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, **d**, da Carta Federal, estende-se aos livros, jornais e periódicos veiculados por meios eletrônicos de publicação, ao fundamento principal de que a norma imunizante, uma vez inserta na Constituição, deve se interpretada teleológica e sistematicamente, tendo em vista os princípios consagrados no texto normativo supremo, de maneira a proteger os direitos de liberdade de expressão e de manifestação do pensamento, bem como o direito à educação e ao acesso à cultura e à informação, como valores de uma sociedade democrática, nos termos do art. 5º, IV, VIII, IX e XIV e dos arts. 6º, 205, 215, 218 e 220, da Constituição de 1988.

É certo que parte dos conferencistas presentes naquele Simpósio manifestaram a não adesão à corrente extensiva do benefício imunizante, estribando

¹³⁸ Ibidem, p. 207-208.

¹³⁹ In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias. Pesquisas Tributárias.** Nova Série. N.º 4. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998.

¹⁴⁰ É importante mencionar alguns dos conferencistas que aderiram a esse posicionamento: Cf. José Augusto Delgado, Ives Gandra da Silva Martins, Luciano Amaro, Celso Ribeiro Bastos, Vittorio Cassone, Marco Aurélio Greco, Yonne Dolacio de Oliveira, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, entre outros.

a imunidade sob seu aspecto mais restritivo¹⁴¹. Todavia, não foi essa a tese que prevaleceu naquela oportunidade.

No tocante a essa temática, a jurisprudência dos Tribunais do país também tem se dividido entre a extensão e a restrição interpretativa da norma inserta no artigo 150, VI, **d**, da Constituição Federal. Nesse sentido, no próprio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo existem decisões dispares, ou seja, se de um lado, há acórdãos entendendo que o CD-ROM está abrangido pela palavra livros, constante daquele dispositivo constitucional; de outro, há decisões que se direcionam em sentido diametralmente oposto, ao entender que, sendo a imunidade “cultural” um privilégio de natureza constitucional, não pode essa se estender aos meios eletrônicos de publicação. Apenas para elucidar as assertivas acima mencionadas, transcreveremos a ementa de dois desses acórdãos, *in verbis*:

IMPOSTOS - CD-ROM - Imunidade tributária - Inexistência - Privilégio de natureza constitucional - Irrelevância da destinação do bem e da qualificação da entidade que o produz - Hipótese não contemplada no artigo 150, inciso VI, "d", da C.F. - Interpretação não extensiva - Recurso providos". Entretanto, não é qualquer papel que está imune a tributação de imposto, mas apenas aquele destinado a impressão de livros, jornais e periódicos, descabendo estender-se o benefício de natureza constitucional a outras hipóteses não contempladas pela Constituição, vale dizer, para abranger outros insumos, bem assim sobre legislação informatizada em forma de CD-ROM e mais programa de computador - Software". "As imunidades configuram privilégios de natureza constitucional e não podem estender - Se além das hipóteses expressamente previstas na constituição".¹⁴²

IMPOSTO - Circulação de mercadorias e serviços - Livros editados em CD-Room - Imunidade - Reconhecimento - Objetivo, conteúdo e finalidade idênticos aos do editado em papel - Artigo 150, VI, "d", da Constituição da República, não violado - Segurança concedida - Sentença confirmada JTJ 228/96.

Nessa espreita, fizemos uma análise de como a discussão do tema tem se desenvolvido na doutrina e na jurisprudência, corroborando, desde já, nosso entendimento. Feita essa observação prévia, no capítulo seguinte, passaremos a demonstrar cientificamente, no campo da interpretação da norma constitucional-imunizante, os fundamentos de nossa adoção à tese ampliativa da imunidade tributária “cultural”.

¹⁴¹ Podem ser mencionados os seguintes juristas: Cf. Bernardo Ribeiro de Moraes, Ricardo Lobo Torres, Sacha Calmon Navarro Coelho, Valdir de Oliveira Rocha. Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho e Kiyoshi Harada.

¹⁴² TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Segunda Câmara de Direito Público. AC 28.579-5, Relator: Celso Bonilha, São Paulo – SP, 16 de dez. 1998, DJ de 16.03.1999.

4. INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL-TRIBUTÁRIA DA IMUNIDADE “CULTURAL”

4.1 Análise preliminar

É certo que, ao longo dessa monografia, deixa-se nítido o posicionamento a respeito da extensão da imunidade tributária “cultural” aos meios eletrônicos de publicação. Todavia, nos capítulos anteriores, restringimo-nos a demonstrar, em primeiro plano, os aspectos históricos que levaram à introdução de tal imunidade ao nosso ordenamento jurídico; em segundo plano, investigamos a finalidade, a natureza jurídica e o referencial desse instituto, concluindo, respectivamente, ter esse como objetivo precípua limitar o poder tributante, ser uma delimitação constitucional da competência tributária e nortear-se pelos princípios constitucionais que informam o Direito Pátrio; em terceiro plano, adentramos na análise das correntes doutrinárias e jurisprudenciais acerca da extensão da imunidade em apreço aos livros eletrônicos, traçando, nesse ínterim, nosso entendimento favorável a essa ampliação interpretativa.

Vistos esses pontos que julgamos essenciais para a finalização da questão ora em debate, no presente capítulo, pretendemos arrazoar nosso entendimento, por intermédio de argumentos situados no campo da interpretação da norma constante do artigo 150, VI, **d**, da Constituição Federal, uma vez que pensamos ser exatamente nesse ponto que se situa a compreensão da temática. Desse modo, concluímos ser de suma importância centrarmos a matéria no âmbito da interpretação constitucional, sobretudo no concernente às regras de tributação, a fim de se alcançar, ao final, a exegese das normas imunizantes constantes da Constituição de 1988, mormente em relação à imunidade concedida aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à sua impressão.

Nas palavras de Carlos Maximiliano, interpretar, em sentido lato, “é explicar, esclarecer; dar significado de vocábulo, atitude ou gesto; reproduzir por outras palavras um pensamento exteriorizado; mostrar o sentido verdadeiro de uma

expressão; extrair, de frase, sentença ou norma, tudo o que na mesma se contém”.¹⁴³ Em sentido mais restrito, Inocêncio Mártires Coelho leciona que a interpretação de norma jurídica “é uma atividade intelectual que tem por finalidade precípua — estabelecendo seu sentido —, tornar possível a aplicação de enunciados normativos, necessariamente abstratos e gerais, a situações da vida, naturalmente particulares e concretas.”¹⁴⁴

Nessa óptica, entende-se que interpretar¹⁴⁵ uma norma jurídica é buscar compreender o seu conteúdo, eminentemente abstrato e geral, a fim de aplicá-la ao caso concreto, de maneira a constituir o Direito e alcançar a justiça. E a razão disso se liga diretamente ao fato de que os preceitos normativos são abstrações da realidade, os quais devem ser aplicados às situações fáticas que ocorrem no cotidiano da sociedade. Por tal motivo, a interpretação das normas jurídicas é essencial e indispensável, ainda que o texto normativo seja suficientemente claro, dado que não podemos nos contentar com o velho brocardo jurídico que afirma: *in claris cessat interpretatio*.

Isso porque “constitui um ideal iluminista de aplicação mecanicista do Direito a aceitação de que os significados das palavras são (ou poderiam ser) tão evidentes que o intérprete cumpriria sua missão se lesse atentamente as disposições que interpreta”.¹⁴⁶ Além disso, não podemos perder de vista que “a interpretação faz a ordem jurídica funcionar, tornando o Direito operativo”¹⁴⁷, na medida em que alcança o sentido e o conteúdo da norma de caráter geral e abstrato, aplicando-a à realidade social posta.

No concernente à interpretação das normas constitucionais, entendemos que nessa também há a busca do intérprete em alcançar o conteúdo do preceito normativo e, por conseguinte, aplicá-lo às situações da vida real.

Assim, da análise da lição de J.J. Gomes Canotilho, compreendemos que a interpretação constitucional tem por escopo diversas dimensões. *A uma*, a dimensão

¹⁴³ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 9.

¹⁴⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 55.

¹⁴⁵ Apenas para esclarecer a questão, informamos que entendemos, na linha de Carlos Maximiliano, que **interpretação** significa “determinar o sentido e o alcance das expressões de Direito”, enquanto **hermenêutica** é “a teoria científica da arte de interpretar”. MAXIMILIANO, Carlos. op. cit., p. 1.

¹⁴⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e Interpretação Constitucional**. São Paulo: Celso Bastos Editor: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1997, p. 29.

¹⁴⁷ *Ibidem*, p. 89.

metodológica, para a qual interpretar as normas constitucionais significa “compreender, investigar e mediatizar o conteúdo semântico dos enunciados lingüísticos que formam o texto constitucional”. *A duas*, a dimensão teórico-política, na medida em que os “princípios políticos constitucionalmente estruturantes” influenciam diretamente na interpretação normativa. *A três*, a dimensão teórico-jurídica, no sentido de que o caráter hierárquico supremo da Constituição e a função determinante heterônoma dos preceitos constitucionais trazem peculiaridades à interpretação daquela. *A quatro*, a dimensão metódica, para a qual a interpretação da Constituição visa também a estruturar operadores de concretização para a aplicação das normas pelo legislador e pelo administrador. *A cinco*, a dimensão teórico-lingüística, em relação a qual a interpretação das normas constitucionais tem como ponto de partida os enunciados lingüísticos, ou seja, o conteúdo semântico. E, finalmente, *a seis*, a dimensão teórico-constitucional, que enfoca a interpretação sob a conexão de duas problemáticas: o *historicismo*, que traz em seu bojo a “rigidificação absoluta do texto constitucional” e o *actualismo*, como estratégia política de subversão ou transformação constitucional.¹⁴⁸

Ademais, a doutrina ressalta que os mesmos métodos de interpretação da norma jurídica podem ser aplicados, de forma harmônica, para a busca do significado, do conteúdo e do alcance dos dispositivos normativos contidos na Carta Constitucional. Nesse sentido, Paulo Bonavides¹⁴⁹ bem delinea essa questão, ao tratar da interpretação da Constituição, trazendo à baila a existência de métodos interpretativos tradicionais¹⁵⁰, os quais podem assim ser classificados: a) quanto à fonte: interpretação *autêntica*, *judiciária* e *doutrinária*; b) quanto aos meios: interpretação gramatical, *lógica* e *analógica*; c) quanto ao resultado: interpretação *declarativa*, *extensiva* e *restritiva*. Logo após, esses métodos conjugados em si, segundo o ilustre doutrinador, deram origem aos métodos modernos de interpretação, quais sejam, *lógico-sistemático*, *histórico-teleológico* e *voluntarista da Teoria Pura do Direito*. Nesse último, a interpretação é vista como um ato de vontade e não de cognição, no sentido de que a decisão judicial encontra suas bases na “política do direito.”¹⁵¹

¹⁴⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 6 ed. Coimbra-Portugal: Almedina, 2002, p. 1.192-1.196.

¹⁴⁹ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 398-445.

¹⁵⁰ Como esses métodos tradicionais já são amplamente conhecidos, evitaremos maiores explicações a esse respeito.

¹⁵¹ BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 411.

Enquanto, na interpretação clássica visava-se a alcançar a vontade do legislador e, por conseguinte, da lei, na interpretação moderna a base exegética relaciona-se com a ideia de justiça e com os aspectos sociais, próprios do Estado de Direito. Mas, segundo o doutrinador, a hermenêutica constitucional permanece em constante evolução, de maneira que outros métodos já foram sendo descortinados pela doutrina, entre os quais podemos mencionar, em *numerus appertus*, o *método integrativo ou científico-espiritual*, para o qual a Constituição deve ser “interpretada sempre como um todo, com percepção global ou captação de sentido”¹⁵², além do *método interpretativo de concretização*, para o qual cabe ao intérprete, onde houver obscuridade, determinar o conteúdo material da Constituição, entre outros métodos.

É importante salientar, ainda, a lição de Gomes Canotilho, para quem os métodos de interpretação da Carta Constitucional podem ser assim vislumbrados: *método jurídico*, partindo da consideração de que a Constituição é, para todos os efeitos, uma lei, de maneira que para a sua interpretação devem ser utilizados os cânones tradicionais da hermenêutica, quais sejam, os elementos filológico (gramatical), lógico, histórico, teleológico e genético; *método tópico-problemático*, isto é, a interpretação constitucional está aberta ao pluralismo de interpretações, por meio do qual se visa a adaptar a norma ao problema concreto; *método hermenêutico-concretizador*, no qual o intérprete assume o papel de criador, na tarefa de obtenção do sentido do texto constitucional; *método científico-espiritual*, no sentido de que a interpretação da Constituição deve levar em consideração o sistema de valores em que estão insertas as normas, bem como o sentido e a realidade da Constituição; por fim, a *metódica jurídica normativo-estruturante*, para a qual a interpretação da Constituição está intrinsecamente ligada com a concretização normativa, no sentido de que, primeiramente, deve ser feita uma interpretação do texto da norma e, posteriormente, concretizá-lo no âmbito da realidade social.¹⁵³

Dessa linha de raciocínio, depreendemos, primeiramente, que, em se tratando de interpretação de norma constante do texto constitucional, devemos ter em vista, primeiramente, os métodos interpretativos tradicionais, analisando, pois, o preceito normativo sob seu aspecto literal, histórico, teleológico e sistemático, para, posteriormente, aplicarmos os métodos específicos da interpretação da Carta

¹⁵² Ibidem, p. 436.

¹⁵³ CANOTILHO. José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 6 ed. Coimbra-Portugal: Almedina, 2002, p. 1.196-1.199.

Federal, no pertinente à norma imunizante tributária, buscando, nesse ínterim, harmonizar isso tudo aos princípios supramencionados, que norteiam a interpretação mais lúcida da Constituição.

Dito isso, devemos adentrar nas especificidades da interpretação da norma imunizante tributária. Nesse aspecto fulcral, adotamos os ensinamentos jurisprudenciais do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que, em relação às normas constitucionais relativas às imunidades tributárias genéricas, ou seja, aquelas contidas no inciso VI do artigo 150 da Carta Federal, admite-se interpretação ampla¹⁵⁴, de maneira a fazer transparecer os princípios e os postulados constitucionalmente consagrados.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 102.141/RJ, os Ministros presentes à sessão da 2ª Turma daquela Egrégia Corte, em 18 de outubro de 1985, tiveram a oportunidade de, analisando o texto do artigo 19, III, d, da Constituição de 1967 — que tratava da imunidade “cultural” — concluir que as normas imunizantes tributárias comportam, além da interpretação literal, os demais métodos interpretativos, tais como o sistemático, o teleológico, entre outros. Naquela ocasião, o Ministro Carlos Madeira, em seu voto condutor do acórdão, delineou que as imunidades tributárias, diferentemente das isenções, não podem ser interpretadas restritivamente, acolhendo-se, tão-somente, o seu sentido literal, conforme preceitua o artigo 111, do Código Tributário Nacional, quanto à outorga de isenção tributária. Isso porque a imunidade tributária trata-se de instituto jurídico diverso, cuja finalidade principal é “resguardar, assegurar ou manter incólume certos princípios, idéias-força ou postulados que consagram [sic] como preceitos básicos do regime político, a incolumidade de valores éticos e culturais”. Por derradeiro, transcrevemos a seguir a ementa do acórdão em comento, nos termos seguintes:

Imunidade Tributária. Livro. Constituição, Art. 19, Inc. III, Alínea 'D'. Em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se a interpretação ampla, de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrado. O livro, como objeto da imunidade tributária, não é apenas o produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realiza, desde a redação, até a revisão de obra, sem restrição dos valores que o formam e que a Constituição protege.¹⁵⁵

¹⁵⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Primeira Turma. RE 87.049/SP. Relator para acórdão: Ministro Cunha Peixoto, Brasília, DF, 1º de set. de 1978. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 16 de nov. 2010.

¹⁵⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. RE 102.141-1/RJ. Relator para acórdão: Min. Carlos Madeira, Brasília, DF, 29 de nov. 1985. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 16 de nov. 2010.

Acompanhando esse entendimento pretoriano, inferimos que, no concernente à interpretação da norma constitucional que estabelece imunidade tributária, devemos ter em conta, sobretudo, a interpretação teleológica-sistemática, além da interpretação evolutiva, uma vez que essas são as formas mais seguras de se chegar à compreensão do conteúdo e do alcance da norma imunitória.

Ademais, concordamos com aquele entendimento pretoriano de que é inaplicável à imunidade tributária a limitação exegética do art. 111, do Código Tributário Nacional, no que tange à literalidade jurígena, uma vez que a norma imunizante tem *status* constitucional. Nesse sentido, é que Amílcar de Araújo Falcão defende uma interpretação ampla para a lei tributária¹⁵⁶. Ratificando esse raciocínio, Denise Lucena Rodrigues acrescenta que a interpretação ampliativa na norma tributária imunizante justifica-se pela necessidade de a regra conformar-se com os princípios que as informam, uma vez que "todos os casos de imunidade estabelecidos no artigo 150, VI, da Constituição Federal de 1988 são a expressão de princípios constitucionais, devendo, pois, ser interpretados amplamente, sem levar em conta a precariedade contida no texto da regra"¹⁵⁷.

Após essa análise preliminar da hermenêutica aplicável às normas constitucionais, bem como às normas que concedem imunidade tributária, além dos métodos interpretativos empregáveis à espécie, passemos a expor aqui algumas ponderações que julgamos importantes para a compreensão do conteúdo da regra inserta no artigo 150, VI, **d**, da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
VI – instituir impostos sobre:
[...]
d) livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão.¹⁵⁸

¹⁵⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**: Parte Geral. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.^a, 1959. p. 145.

¹⁵⁷ RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 35.

¹⁵⁸ BRASIL: Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: Brasília: Senado Federal, 2010.

4.2 Métodos interpretativos tradicionais aplicáveis à imunidade “cultural”

4.2.1 Historicidade da norma

No primeiro capítulo da presente monografia¹⁵⁹, tivemos a oportunidade de demonstrar em que contexto histórico a imunidade tributária do livro, jornal e periódico e do papel destinado à sua impressão desenvolveu-se no Brasil. Nesse ínterim, concluímos que a Constituição de 1988, ao meramente repetir o texto da Constituição de 1967, não apresentou redação suficiente para a realidade tecnológica em que já estava, incipientemente, inserida a sociedade brasileira.

Denotamos também, naquele ínterim, que isso não bastaria, por si só, para se inferir que a norma imunizante não se estenderia aos meios eletrônicos de publicação, uma vez que outros métodos interpretativos deveriam ser conjugados ao método histórico ali enfocado, para, enfim, alcançarmos a real exegese da norma imunizante em apreço. Por tal motivo, analisaremos, nos tópicos à frente, as demais interpretações cabíveis à redação constante do artigo 150, VI, **d**, da Constituição de 1988, a fim de, ao final, conjugar os métodos abordados e aferir, por conseguinte, a melhor compreensão a ser dada a norma imunizante tributária em apreço.

Ainda no que tange ao momento histórico de formulação da norma tributária “cultural”, na Constituinte de 1988, alguns juristas trazem informações que julgamos pertinentes no bojo dessa interpretação histórica, senão vejamos.

O professor Oswaldo Othon Pontes de Saraiva registra, em suas publicações, que Ives Gandra da Silva Martins teve a oportunidade de levar a discussão em tela aos constituintes originários, quando da reunião da Assembleia Constituinte, ao formular proposta mais ampla acerca da imunidade em debate.¹⁶⁰ O teor da proposta era o seguinte: “d) livros, jornais, periódicos e outros tipos de veículos de

¹⁵⁹ Cf. p. 23.

¹⁶⁰ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A não-extensão da imunidade aos chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 33. Jun./1998, p. 138-139.

comunicação, inclusive audiovisuais, assim como o papel e outros insumos, e atividades relacionadas com a produção e circulação”.¹⁶¹

Nesse prisma, salientou Ives Gandra que essa imunidade, tendo em vista a evolução tecnológica, deveria incorporar além do livro, outras técnicas audiovisuais. Todavia, a proposta não obteve êxito, o que, para o emérito jurista, representou um retrocesso no texto constitucional, *in verbis*: “os constituintes, todavia, preferiram manter a redação anterior, à evidência útil para o Brasil do após-guerra, mas absolutamente insuficiente para o Brasil de hoje.”¹⁶²

Ao pálio do acontecimento narrado, o professor Oswaldo Othon embasou, em um de seus tópicos, a fundamentação de que o constituinte originário teve a oportunidade de introduzir no texto constitucional uma imunidade mais ampla. No entanto, a proposta não foi aprovada, o que caracterizou a intenção do legislador, no sentido de limitar a imunidade dos livros, jornais e periódicos somente àqueles produzidos em papel.¹⁶³

Também enfocando esse evento histórico, Ricardo Lobo Torres ensina que, quando da promulgação da atual Constituição, a tecnologia já se encontrava suficientemente desenvolvida. Assim, o constituinte poderia, caso desejasse, incluir, no texto constitucional, a imunidade sobre as publicações veiculadas por meios eletrônicos. Não obstante, assim, não o fez, muito embora tenha tido oportunidade, para tanto, com a apresentação do anteprojeto IASP/ABDF, por Ives Gandra Martins, que previa a extensão dessa imunidade a outros tipos de veículos de comunicação, assim como aos outros insumos ligados à produção desses, além das atividades relacionadas à produção e à circulação dos mesmos.¹⁶⁴

Refutando essa linha argumentativa apresentada pelo professor Oswaldo Othon e por Ricardo Lobo Torres, Hugo de Brito Machado expõe:

É certo que o constituinte de 1988 teve oportunidade de adotar redação expressamente mais abrangente para a norma imunizante, e não o fez. Isto,

¹⁶¹ Em nota de rodapé consta a redação do artigo B, III, d, do anteprojeto IASP/ABDF: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 186. Vol. 6, Tomo I.

¹⁶² *Ibidem*, p. 186.

¹⁶³ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A não-extensão da imunidade aos chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 33. Jun./1998, p. 138-139.

¹⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Vol. III: Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 315.

porém, não quer dizer que o intérprete da Constituição não possa adotar, para a mesma norma, a interpretação mais adequada, tendo em vista a realidade de hoje. Realidade que já não é mais vivida pelo constituinte, pois nos últimos dez anos a evolução da tecnologia, no setor da informática, tendo sido simplesmente impressionante.¹⁶⁵

Ademais, no XXIII Simpósio de Direito Tributário, Ives Gandra Martins, como coordenador do evento, teve a oportunidade de esclarecer a razão pela qual as inovações sugeridas no anteprojeto IASP/ABDF não vingaram. Afirmou que a proposição foi por ele apresentada a destempo, quando já aprovado o primeiro projeto na Comissão de Sistematização. Assim, a proposta elaborada por ele e por Hamilton Dias de Souza foi entregue aos parlamentares, quando a discussão em plenário já versava sobre outro texto. Acrescentou, ainda, que:

Muitos entendem que a minha sugestão foi rejeitada, quando, de rigor, terminou não sendo discutida, pois os Deputados e Senadores do grupo que influenciou o plenário e terminou por reduzir, parcialmente, os efeitos negativos do projeto da Comissão de Sistematização, foram obrigados, muitas vezes, a não discutir pontos que gostariam de ter discutido, por entenderem que outros mais importantes mereciam ter esforço concentrado.¹⁶⁶

Nesse ponto nodal, entendemos que, realmente, o constituinte originário teve em mãos o projeto que visava a ampliar a dimensão do texto constitucional, no que diz respeito à imunidade dos livros, dos jornais e dos periódicos. Todavia, a proposta levada à Assembleia Constituinte não chegou em momento oportuno aos parlamentares, conforme exposto por Ives Gandra da Silva Martins. Desse modo, a discussão não foi levada a feito.

Deve-se ter em mente a diferença entre o fato de os constituintes originários não aceitarem a proposta e de eles não a discutirem em plenário. No primeiro caso, certamente, a interpretação histórica que se daria ao fato seria discrepante da interpretação dada ao segundo caso, uma vez que nesse o legislador constitucional não teria analisado a questão, enquanto naquele a teria analisado, no entanto, rejeitado-a. Assim, após a leitura da justificativa apresentada por Ives Gandra da Silva Martins, no XXIII Simpósio de Direito Tributário, adotamos a interpretação de que, não havendo o constituinte discutido em plenário a abrangência que poderia ter a norma constitucional, limitando-se a transcrevê-la do texto da Constituição de

¹⁶⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 284.

¹⁶⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias. Pesquisas Tributárias**. Nova Série. N.º 4. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 38.

1967, não há como dizer que a vontade do legislador se direcionava para uma linha extensiva ou restritiva da imunidade tributária em comento.

De mais a mais, ainda que assim não entendêssemos, a questão posta não poderia se restringir a uma interpretação histórica, apenas voltada a um acontecimento passado, visto que se teria de levar em consideração a situação tecnológica atual, na qual está inserida a sociedade moderna. Por tal motivo, precisamente nessa questão, coadunamo-nos com a lição apresentada por Hugo de Brito Machado mencionada em linhas anteriores. Isso porque interpretar historicamente significa compreender em que momento histórico a norma foi elaborada, bem como em que contexto atual ela se insere, para, conjugando essas duas facetas, aferir a historicidade e a evolução normativa.

Além disso, com supedâneo nas doutrinas de interpretação do texto constitucional, entendemos que a busca da vontade do legislador histórico está, de certa forma, superada atualmente, visto que a pesquisa da intenção ou do pensamento do constituinte originário, quando da elaboração da Constituição Federal de 1988, “arrasta o intérprete a um terreno movediço, pondo-o em risco de tresmalhar-se em inundações subjetivas”.¹⁶⁷ Acrescenta, ainda, Carlos Maximiliano, *in verbis*:

[...] Reduzir a interpretação à procura do intento do legislador é, na verdade, confundir o *todo* com a *parte*; seria útil, embora sem sempre realizável, aquela descoberta; constitui *um* dos *elementos* da hermenêutica; mas, não o *único*; nem sequer o principal e o mais profícuo; existem outros, e de maior valia. Serve de base, como adiante se há de mostrar, ao processo *histórico*, de menor eficiência que o *sistemático* e o *teleológico*.¹⁶⁸

Assim, as bases da hermenêutica sob a influência da vontade do legislador, como criação da Escola da Exegese em Direito Positivo¹⁶⁹, não pode subsistir ante às exigências das transformações sociais e econômicas. Isso porque, no momento em que uma norma é editada, o contexto histórico é diverso do momento de sua interpretação, mormente quando entre um e outro transcorrem diversos anos.

Portanto, entendemos que a análise da historicidade da norma é, até certo ponto, interessante, mas não atende à evolução das situações fáticas que aquela deverá revolver, com o passar do tempo, uma vez que se limita a ficar presa à

¹⁶⁷ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 29.

¹⁶⁸ *Ibidem*, p. 29.

¹⁶⁹ *Ibidem*, p. 18.

vontade criadora, primitiva e imutável do legislador constituinte. Desse modo, compreendemos que, embora a Constituição de 1988 tenha se limitado a repetir as prescrições imunizantes da Carta Constitucional anterior, não podemos nos desvincular das transformações operadas nesses últimos quinze anos, principalmente em relação à tecnologia da informatização, sob pena de tornar o Direito Positivo um obstáculo à dinâmica e ao progresso social. Assim, não podemos estagnar o Direito Constitucional ante o dinamismo social, consoante é consignado por Inocêncio Mártires Coelho, *in verbis*:

[...] o intérprete, para compreender o significado de um texto, embora deva olhar para o passado e atentar para a tradição, não pode ignorar-se a si mesmo, nem desprezar a concreta situação hermenêutica em que se encontra, pois o ato de concretização de toda norma jurídica ocorre no presente e não ao tempo em que ela foi produzida.

Diante dessas considerações, acompanhamos a doutrina que entende ser essencial conjugar ao método histórico de interpretação o método evolutivo¹⁷⁰, o qual se direciona às alterações ocorridas no seio da sociedade, ao longo da história, para, desse modo, efetivar o princípio da *força normativa da Constituição*.¹⁷¹ Concordamos, pois, com a lição de Celso Ribeiro Bastos, no sentido de dar grande importância à atividade do intérprete, “que longe de ser um autômato, empresta à lei uma virtualidade que ela, de per si, não contém”¹⁷², inserindo-a, dessa maneira, no âmbito das transformações sociais. Assim, a Constituição deve ser interpretada sem se ignorar a realidade em que está inserido o conteúdo da norma. Além disso, o ilustre doutrinador acrescenta, *in litteris*:

O desenvolvimento técnico da ciência em geral, com as repercussões que acarreta na vida do indivíduo em sociedade, e que a legislação muitas vezes não é capaz de acompanhar, acaba por propiciar um substrato favorável ao desenvolvimento da interpretação evolutiva. Esta forma de interpretação baseia-se na realidade para, a partir dela, mas sem se descuidar dos limites normativos do texto legal, chegar a resultados mais satisfatórios do ponto de vista do nível evolutivo em que se encontra a sociedade.¹⁷³

¹⁷⁰ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 47.

¹⁷¹ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 6 ed. Coimbra-Portugal: Almedina, 2002, p. 1.212.

¹⁷² BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e Interpretação Constitucional**. São Paulo: Celso Bastos Editor: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1997, p. 121.

¹⁷³ *Ibidem*, p. 157.

4.2.2 Literalidade da norma¹⁷⁴

Esclarecemos, desde já, que o método literal não basta, por si só, para se aferir o conteúdo e o alcance da norma jurídica interpretada. Por isso carece ser conjugado com os demais métodos interpretativos da boa hermenêutica.

Ademais, o critério gramatical não pode ser confundido com o brocardo jurídico “*in claris cessat interpretatio*”¹⁷⁵, ou seja, se as palavras do texto normativo são suficientemente claras, basta a sua leitura, para que haja aplicação ao caso concreto, prescindindo, portanto, de interpretação. Não concordamos com essa afirmação, dado que qualquer norma, por mais claro que possa parecer o seu texto, é suscetível de interpretação, porque devemos retirar do preceito normativo, além de sua literalidade, sua historicidade e seu evolucionismo, bem como sua teleologia, além de compreendermos o sistema em que aquela está inserida.

No tocante à interpretação literal da norma imunizante “cultural”, é importante adentrarmos nas acepções terminológicas das palavras *livro*, *jornal* e *periódico*. Para tanto, devemos mencionar, levando-se em consideração a evolução do conceito de livro no tempo e no espaço, que, não há como se dissociar essa interpretação literal da própria historicidade do livro, senão vejamos.

Desde a pré-história, já existiam representações simbólicas, nas paredes das cavernas, como meios de comunicação e cultura, as quais, com o passar do tempo, evoluíram para os livros chineses feitos de entrecasca de árvore, depois de folha de palmeira, bambu e seda, e ainda, escrituras em anéis de osso e em placas de argila cozida, realizadas no Egito e na Mesopotâmia. Em Roma, utilizou-se como livro as placas de madeira e de marfim.

Outro material usado para confecção de livros foi o barro, depois o papiro e, posteriormente, o pergaminho. Após, passados anos, surgiu o papel. Atualmente, meio escrito mais comum de divulgação de conhecimento, notícia e cultura.

¹⁷⁴ Apenas para esclarecer o leitor, informamos que conhecemos a técnica da hermenêutica que diz ser a interpretação gramatical o ponto de partida e o cume de chegada de toda e qualquer interpretação da norma jurídica (BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e Interpretação Constitucional**. São Paulo: Celso Bastos Editor: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1997, p. 110). No entanto, preferimos, nesse trabalho, iniciar a interpretação da norma imunizante “cultural”, por meio da análise de sua historicidade, para, posteriormente, adentrarmos em sua literalidade, apenas e tão-somente por razões didáticas.

¹⁷⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. Op. Cit., p. 111.

Nesse mesmo prisma, Hugo de Brito Machado noticia que “inicialmente, escrevíamos, ou melhor, desenhávamos nas paredes de cavernas. Enormes animais com flechas atravessadas simbolizavam uma caçada proveitosa”.¹⁷⁶

Posteriormente, surgiu a escrita, primeiramente, esboçada em tábuas de argila, após em papiro, pergaminho e, finalmente, em papel. Com o surgimento da escrita em papel, os livros passaram a ser todos manuscritos ou produzidos pelo sistema de estenografia. Depois, com a descoberta da impressão tipográfica por Johann Gutenberg (1.398-1.468), os livros passaram a ter novo formato¹⁷⁷, ou seja, passaram a ser impressos em papel e esta é a forma tradicional atualmente utilizada.

Considerando essa linha evolutiva, alguns estudiosos conceituaram livro, entre os quais insta ressaltarmos, respectivamente, as definições trazidas por José Teixeira de Oliveira e Úrsula E. Katzentein, *in verbis*: “A palavra livros compreende todos os volumes de papiro, de pergaminho ou de qualquer outra matéria; abrange, também os volumes de casca e árvores ou de qualquer outra substância do mesmo gênero”¹⁷⁸. E, ainda:

os livros transmitem as informações por meio de escrita ou ilustração, ou ambos, e consistem de vários elementos podem ser papiro, pergaminho, materiais têxteis, folhas de palmeira, madeira ou papel, costurados, colados, perfurados e unidos por paus, tiras de couro ou linha. A mais antiga e, por algum tempo, a única forma de livros foi a tábua, seguida logo pelos rolos, não obstante o conceito, atualmente popular, de um livro é um códice de folhas de papel.¹⁷⁹

Aliomar Baleeiro, quando da análise da imunidade tributária prevista no art. 19, III, *d*, da Constituição de 1967, consagrou entendimento, no sentido de que os livros, jornais e periódicos “são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos”, que propaguem, por intermédio de caracteres alfabéticos ou imagens, idéias, no interesse social da melhoria do nível intelectual, técnico, moral, político e humano da comunidade¹⁸⁰. Nessa linha, Schubert de Farias

¹⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Imunidade tributária do livro eletrônico**. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1809>>. Acesso em: 12 de nov. 2010.

¹⁷⁷ ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000, p. 291.

¹⁷⁸ OLIVEIRA, José Teixeira de. **A fascinante história do livro**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Kosmos, 1985, p. 200.

¹⁷⁹ KATZENSTEIN, Úrsula E. **A origem do livro**. 1ª ed. São Paulo: Hucitec, 1986, p. 114.

¹⁸⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 354.

Machado¹⁸¹ considera livro um meio de “divulgação de idéias”, não importando o instrumento em que ele se materializa.

Consoante vislumbramos nas definições mencionadas, a história demonstra que, ao longo do tempo, houve uma alteração nos elementos que compõem o suporte físico dos livros, jornais e periódicos. Assim foi, desde as folhas de palmeira, rolos de papiro e pergaminhos, até se chegar ao códice de folhas de papel. Nas doutrinas apresentadas, observamos, ainda, que a criação do livro está associada diretamente à própria necessidade do ser humano de se expressar e de se comunicar. Outra não é a lição de Ricardo Lobo Torres, o qual apresenta como características essenciais do conceito de livro a base física constituída por impressão em papel e a finalidade espiritual de criação de bem cultural ou educativo.¹⁸²

Na Era Digital, criaram-se, por conseguinte, os hipertextos, capazes de transmitir e armazenar informações, por intermédio de mecanismos tecnológicos diversos do papel, quais sejam, E-READER, CD-ROM, DVD-ROM, além dos livros gravados em vídeo (chamados de livros falados). Esses, por sua vez, possuem capacidade de armazenamento suficiente para abrigar o conteúdo de livros, jornais e periódicos.¹⁸³

Desse modo, não podemos dissociar a interpretação da linguagem utilizada na norma da evolução operada na realidade, posto que a linguagem comum apresenta um dinamismo próprio que não pode ser desvinculado do Direito posto. Afinal, as palavras insertas nas normas jurídicas ostentam apenas rigidez ilusória, uma vez que, por sua natureza elástica, variam de significado com o transcorrer do tempo.¹⁸⁴

Nas palavras de Inocêncio Mártires Coelho:

Se é verdade – como diz Larenz – que as palavras da lei devem revelar o Direito àqueles a quem se dirigem no presente, impõe-se concluir que, embora o legislador histórico as tenha usado a partir do contexto lingüístico do tempo em que as editou, o seu sentido literal só poderá ser determinado segundo

¹⁸¹ MACHADO, Schubert de Farias. Imunidade do Livro em CD-ROM. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 78. Mar./2002, p. 91-99.

¹⁸² *Ibidem*, p. 292.

¹⁸³ CAVALCANTI FILHO, Jayme Arcoverde de Albuquerque; VALVERDE, Gustavo Sampaio. Conceito de livro e imunidade tributária. **Revista dialética de direito tributário**. n. 27. Dez./1997, p. 76-85.

¹⁸⁴ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 16.

a compreensão lingüística das pessoas a quem elas falam agora e não daquelas a quem falaram no passado.¹⁸⁵

A fim de tornarmos mais claros alguns conceitos, relativamente novos, faremos as diferenciações que julgamos necessárias à espécie. *A uma*, o *hardware* é a parte física que compõe o computador. *A duas*, o *software* é o elo entre o *hardware* e o usuário, ou seja, os programas de computador que tornam possível essa comunicação. *A três*, a Internet é uma rede mundial que estabelece essa comunicação entre vários computadores ao mesmo tempo (*network*).¹⁸⁶ *A quatro*, documento eletrônico “é a representação de um fato concretizado por meio de um computador e armazenado em programa específico capaz de traduzir uma seqüência da unidade internacional conhecida como bits”.¹⁸⁷ No pertinente ao *software*, a Lei nº 7.646, de 18 de dezembro de 1987 (artigo 1º, parágrafo único), já revogada pela Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998 (artigo 1º), ambas dispuseram acerca de seu significado legal, *in verbis*:

Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções de linguagem natural ou codificada, contida em um suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseado em técnica digital, para fazê-los funcionar e para fins determinados.

Das definições acima esboçadas, podemos concluir que o HD (*Hard Disc* ou disco rígido), o CD-ROM (*Compact Disc Read Only Memory*), o DVD-ROM (*DVD Read Only Memory*), e o E-READER, enquanto suportes físicos, são considerados *hardware* e, quanto ao conteúdo que neles estão armazenados, pode esse se tratar tanto de *software* (programas de computador), como de um documento eletrônico (E-BOOK), podendo o segundo, ainda, possuir algum aplicativo (*software*) para gerenciar sua utilização/leitura.

Assim, podemos encontrar como conteúdo de um dispositivo eletrônico de armazenamento digital tanto programas de computador, os chamados “*software* de prateleira”, *verbi gratia*, antivírus, *Word*, *Windows*, programas de gerenciamento

¹⁸⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 68.

¹⁸⁶ BORDINI, J. **Estruturas lógicas**. Disponível em <<http://www.geocities.com/gejão/estruturaslogicas.htm>>. Acesso em: 16 de nov. 2010

¹⁸⁷ BRASIL, Angela Bittencourt. **O documento físico e o documento eletrônico**. Disponível em <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1781>>. Acesso em: 16 de nov. 2010.

contábil, entre outros, como documentos eletrônicos, por exemplo, textos redigidos, livros eletronicamente elaborados e postos à venda etc. É nitidamente, nesse segundo caso, que se insere a discussão da extensão ou não da imunidade tributária prevista na Carta Constitucional. Isso porque, quanto aos *softwares* não há falar em extensão da norma imunizante em comento, dado que se trata de programa de computador, não se enquadrando, ao reverso, no conceito de livro eletrônico.

Nessa espreita, julgamos interessante trazer à baila essas diferenciações, mormente porque parte dos doutrinadores¹⁸⁸ estão confundindo o *software* com os chamados livros eletrônicos. Esses são documentos (arquivos) inseridos em instrumentos eletrônicos, enquanto aquele é programa de computador que serve de suporte para a elaboração e utilização desses documentos. Dessa forma, o arquivo (documento) eletrônico pode ser equiparado ao livro convencional; a seu turno, o *software* com esse não pode ser equiparado. Seria, em plano comparativo, assim: o livro convencional (em papel) é fabricado por maquinários. O livro é imune à tributação, no entanto, as máquinas não o são; o livro eletrônico é produzido pela conjugação de *softwares* e *hardwares*. Desse modo, inferimos que o *software*, como programa de computador, produz e gerencia o documento eletrônico, mas não pode ser, por conseguinte, considerado um livro eletrônico.

Assim, ao pálio de nosso entendimento, a imunidade tributária, caso ocorrente, recairia sobre o conteúdo dos livros eletrônicos e não sobre os *softwares*, uma vez que aqueles nada mais são do que a materialização de informações contidas em livros, jornais e periódicos convencionais, por meio do E-READER, CD-ROMs, DVD-ROM, entre outros. Desta feita, quando esses instrumentos tecnológicos passam a conter o conteúdo próprio dos livros, jornais e periódicos impressos, tornam-se veículos de propagação de informações, cultura e educação. Por tal motivo, é que recebem a designação de livros eletrônicos, devendo, pois, serem abarcados pelos benefícios da norma imunizante tributária.

¹⁸⁸ Cf. BASTO, Celso Ribeiro. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias. Pesquisas Tributárias**. Nova Série. Nº 4. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 240; TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Vol. III. OS direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 299-304.

À guisa de esclarecimento, trazemos a cotejo considerações feitas por Adriana Piraíno, Ângela Teresa Gobbi Estrella e Natascha Machado Fracalanza, no XXIII Simpósio de Direito Tributário, as quais estão em consonância ao nosso entendimento, senão vejamos:

Não se confundir a noção de obra intelectual de natureza literária, científica ou artística que pode eventualmente ser reproduzida em combinação com um software em CD-ROM, com a noção do próprio software em CD-ROM, que é por si também obra intelectual e que pode trazer ou não em seu conteúdo uma obra literária, científica ou artística.

Note-se que tanto a obra literária, científica e artística (impressa em papel ou reproduzida eletronicamente em CD-ROM) quanto o software (que pode conter uma obra literária, científica e artística ou não) estão protegidos pela nova lei dos direitos autorais (respectivamente incisos I e XII do art. 7º) na qualidade de obras intelectuais, mas somente a obra literária, científica e artística está protegida pela imunidade constitucional, esteja ela impressa ou embutida em um software. Em outras palavras, o software, como obra intelectual, em regra não é imune (softwares de programas tais como Word, Excel, Power Point, ou de jogos interativos): somente será imune quando portador de uma obra intelectual de natureza literária, científica ou artística (Dicionário Aurélio, Enciclopédia Comptons, Encarta etc.).¹⁸⁹

Além disso, o Egrégio Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 176.626/SP¹⁹⁰, delineou que, em relação aos “*softwares* de prateleira” incide tributação, por entenderem os eminentes Ministros que esses, como materialização da criação intelectual contida no programa de computador, constituem mercadorias postas no comércio. Ademais, o Colendo Superior Tribunal de Justiça também decidiu, no RMS 5.934/RJ¹⁹¹, que os programas de computador, feitos por empresas “em larga escala e de maneira uniforme, são mercadorias, de livre comercialização no mercado, passíveis de incidência do ICMS. Já os programas elaborados especialmente para certo usuário, exprimem verdadeira prestação de serviços”, portanto, estão sujeitos ao ISS.

De mais a mais, é importante frisarmos que já existe até mesmo, no Brasil, proteção jurídica dedicada ao *software*, quando a Lei nº 7.646, de 18 de dezembro

¹⁸⁹ PIRAÍNO, Adriana; ESTRELLA, Ângela Teresa Gobbi; MARTINS, Natascha Machado Fracalanza. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias. Pesquisas Tributárias**. Nova Série. Nº 4. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 533 (nota de rodapé).

¹⁹⁰ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Pleno. RE n.º 176.626/SP. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, Brasília, DF, 11 de dez. de 1998. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 22 de nov. 2010.

¹⁹¹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. ROMS n.º 5.934/RJ. Relator: Ministro Hélio Mosimann, Brasília, DF, 1º de abr. 1996. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/jurisprudencia/>>. Acesso em: 22 de nov. 2010.

de 1987, em seu artigo 7º, inciso XII¹⁹², equiparou o *software* à obra intelectual protegível pelo direito autoral. Todavia, a proteção dada aos programas de computador refere-se, tão-somente, aos direitos autorais, visto que, no pertinente à imunidade tributária, a Constituição Federal somente se reporta aos livros, jornais e periódicos, o que, no máximo, poderia ensejar uma interpretação ampliativa no sentido de se estender a imunidade aos livros eletrônicos e não aos *softwares*.

A Lei de Direitos autorais traz, outrossim, uma informação que também nos é muito importante, ao disciplinar o conceito de publicação e de reprodução, nos termos seguintes:

Art. 5º Para os efeitos desta Lei, considera-se:

I - publicação - o oferecimento de obra literária, artística ou científica ao conhecimento do público, com o consentimento do autor, ou de qualquer outro titular de direito de autor, por qualquer forma ou processo;

VI - reprodução - a cópia de um ou vários exemplares de uma obra literária, artística ou científica ou de um fonograma, de qualquer forma tangível, incluindo qualquer armazenamento permanente ou temporário por meios eletrônicos ou qualquer outro meio de fixação que venha a ser desenvolvido;¹⁹³

Observamos, portanto, que a própria lei supracitada vai ao encontro de nosso entendimento, no sentido de que o conceito de livro é muito mais amplo do que aquele trazido pelos dicionários tradicionais, uma vez que a própria legislação vigente não deixa margem à dúvida quanto à irrelevância do meio de publicação e de reprodução de obras literárias, artísticas e científicas, fazendo, inclusive, menção expressa aos meios eletrônicos. Coloca, pois, em evidência a maior importância do conteúdo da obra em detrimento do instrumento que a propaga.

Acrescentamos, outrossim, que, na atualidade, as informações estão sendo, gradativamente, colocadas em meios digitais, uma vez que a produção de livros, jornais e periódicos eletrônicos é economicamente mais viável, dado proporcionar menores custos. Há, inclusive, preocupações ecológicas, na tendência moderna de substituir a imprensa gutemberguiana pela “imprensa virtual”. Além disso, é inegável

¹⁹² Art. 7º São obras intelectuais protegidas as criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, conhecido ou que se invente no futuro, tais como:

XII - os programas de computador. (BRASIL, Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, data, Seção, p.)

¹⁹³ BRASIL, Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, data, Seção, p. (grifo nosso).

que a humanidade já está, intrinsecamente, ligada aos meios digitalizados de manifestação de pensamento e ideias.

É, nesse contexto evolutivo, que Roque Antônio Carraza interpretou a imunidade tributária constante no art. 150, VI, **d**, da Carta da República, delineando, para tanto, que o papel foi apenas, durante longo lapso temporal, um suporte material, no qual se manifestou o livro, tendo sido essa base física substituída, com o advento da tecnologia, por livros informatizados¹⁹⁴. Para esse doutrinador, a palavra “livro” está empregada no texto Constitucional no sentido de “veículo do pensamento”, isto é, como meio de difusão da cultura, da informação e da educação. Por tal motivo, enfatiza ele, *in verbis*:

Já não estamos na Idade Média, quando a cultura só podia ser difundida por intermédio de livros. Nem nos albores do Renascimento, na chamada *era de Gutemberg*, quando os livros eram impressos, tendo por base material o papel. Hoje temos os *sucedâneos dos livros*, que, mais dia menos dia, acabarão por substituí-los totalmente. Tal é o caso dos *CD-ROMs* e dos demais artigos da espécie, que contêm, em seu interior, os textos dos livros, em sua forma tradicional.¹⁹⁵

De todo o exposto, em nosso entendimento, o *livro*, o *jornal* e o *periódico* devem ser conceituados, embora tradicionalmente o dicionário ainda traga a concepção de que esses devem ser instrumentos impressos¹⁹⁶, como meios de propagação de idéias, conhecimento, cultura e informação, não importando, por derradeiro, o suporte físico em que esses estejam inseridos, podendo, portanto, serem divulgados por intermédio do papel impresso ou dos meios eletrônicos de publicação. Assim, para nós, a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, **d**, da Constituição Federal, deve ser estendida aos livros eletrônicos. Ressaltamos, porém, que não são todos os instrumentos eletrônicos que deverão ser protegido pela norma

¹⁹⁴ CARRAZA, Roque Antônio. Importação de Bíblias em fitas – sua imunidade – exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal, in Revista Dialética de Direito tributário, n.º 26, p. 117.

¹⁹⁵ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 681.

¹⁹⁶ Livro s.m.(o) 1. Série de folhas de papel em branco, escritas ou impressas, encadernadas, envoltas geralmente numa capa protetora e raramente por uma sobrecapa. 2. trabalho literário que se tornaria um livro se impresso. 3. Obra impressa, literária, científica ou artística, que compõe um volume. [...]. Jornal s.s.(o) 1. Publicação impressa que geralmente circula todos os dias e traz notícias, editoriais, reportagens, fotos, artigos sobre as mais variadas matérias, anúncios, etc.; periódico. 2. Cada uma das folhas que formam tal publicação [...] Periódico adj. [...]. 3. Publicação periódica (jornal, revista, etc.) - SACCONI, Luiz Antônio. **Minidicionário Sacconi da língua portuguesa**. São Paulo: Atual, 1996. p. 428. (grifo nosso)

imunizante, mas somente aqueles que contiverem a reprodução de obra literária, científica ou artística.

4.2.3 A norma imunizante cultural no sistema jurídico-constitucional

Notório é que, em se tratando de norma constitucional, deve essa ser interpretada, em consonância com os princípios nela consagrados, dado serem esses os vetores do sistema jurídico. Na lição de Denise Rodrigues Lucena, “interpretar a Constituição implica uma verdadeira redução teleológica. Inobstante [sic] a utilização dos métodos clássicos, deve-se dar maior ênfase à intenção do legislador e do contexto geral do texto constitucional, a fim de garantir a função estabilizadora da Constituição.”¹⁹⁷

Assim, é que entendemos cumprirem os princípios “relevante função na atividade desenvolvida pelo intérprete, sendo imprescindível à boa compreensão do texto constitucional”¹⁹⁸, vale dizer, devemos buscar uma interpretação que harmonize, ao máximo, a norma interpretada com os princípios aos quais essa se vincula. Desta feita, considerando que os princípios constitucionais servem como objeto da interpretação e como diretriz para a atividade interpretativa¹⁹⁹, vislumbramos que é precisamente nesse ponto nodal que deve se situar a interpretação teleológico-sistemática, sob pena de tornar a exegese da norma inconsistente ou incoerente em relação ao sistema em que está contida.

Insta salientar que entendemos por interpretação teleológico-sistemática, no âmbito da Constituição, como aquela que visa a compreender o conteúdo e o alcance da norma jurídica, tendo em vista a sua finalidade, bem como a sua inserção no sistema jurídico-constitucional. Consoante leciona Carlos Maximiliano, “chamam *teleológico* ao processo que dirige a interpretação conforme o fim colimado pelo dispositivo, ou pelo Direito em geral”.²⁰⁰ E, de outro lado, a interpretação sistêmica pode ser considerada como aquela que visa a enquadrar a norma jurídica

¹⁹⁷ RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 33.

¹⁹⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional**. São Paulo: Celso Bastos Editor: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1997, p. 138.

¹⁹⁹ Ibidem, p. 80.

²⁰⁰ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e aplicação do direito**. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 50.

interpretada ao sistema que essa é inerente. E, no que se refere ao sistema constitucional, essa se torna um imperativo do *princípio da unidade da Constituição*.²⁰¹

Ressalte-se que não podemos perder de vista, é claro, os princípios gerais constitucionais que norteiam a exegese interpretativa, na lição de Gomes Canotilho, conforme mencionamos no início desse capítulo. É, precisamente, nesse contexto, que podemos denotar limpidamente a sua aplicação. Assim, considerando que a norma jurídica ora interpretada não está sozinha no ordenamento jurídico, sobretudo, no sistema constitucional, deve essa ser norteada pelos princípios abarcados pela Carta Federal. Em se entendendo, pois, que a Constituição é uma unidade, devemos interpretá-la em sua totalidade, harmonizando todas as suas normas e princípios, de maneira a fazer valer a unidade constitucional.

De mais a mais, já tivemos a oportunidade de mencionar que a interpretação da Constituição Federal deve se nortear pelo *princípio da máxima efetividade*²⁰², isto é, essa deve ser interpretada de maneira que lhe seja atribuída a maior eficácia possível. E, para se alcançar esse intento jurídico, é essencial que se analise a norma imunizante “cultural” ao pálio dos princípios constitucionais que visa essa a resguardar, quais sejam, princípio de liberdade de expressão e de pensamento, de acesso à educação, à cultura e à informação, todos esses consagrados nos artigos 5º, IV, IX e XIV, 6º, 205, 215, 216, 218 e 220, da Carta Federal.

Consoante delinea José Afonso da Silva, a liberdade de pensamento engloba, na acepção individual e coletiva, as liberdades de opinião, de religião, de informação, artística, de comunicação e de expressão.²⁰³ Para nós, somente interessam algumas delas, por estarem diretamente ligadas à imunidade tributária “cultural”. Assim, na lição do insigne constitucionalista, **liberdade de pensamento** significa o direito de o indivíduo exprimir o que pensa em relação à determinada ciência, religião, arte, etc.,²⁰⁴ emitindo, para tanto, sua opinião a respeito dessas várias formas de expressão. Para ele, a **liberdade de comunicação** exprime-se no “conjunto de direitos, formas, processos e veículos, que possibilitam a coordenação

²⁰¹ CANOTILHO. José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 6 ed. Coimbra-Portugal: Almedina, 2002, p. 1.209-1.210.

²⁰² Ibidem, p 1.210.

²⁰³ SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 238.

²⁰⁴ Ibidem, p. 244.

desembaraçada da criação, expressão e difusão do pensamento e da informação”.²⁰⁵ Ainda, a **liberdade de informação** que compreende “a procura, o acesso, o recebimento e a difusão de informações ou idéias, por qualquer meio, e sem dependência de censura [...]”.²⁰⁶ A *liberdade de expressão intelectual, artística e científica* é assegurada no artigo 5º, IX, da Constituição Federal, como forma de “difusão e manifestação do pensamento, tomado esse termo em sentido abrangente dos sentimentos e dos conhecimentos intelectuais, conceptuais e intuitivos”.²⁰⁷ Por fim, a *liberdade de expressão cultural*, consagrada nos artigos 215 e 216, do mesmo diploma, no sentido de que o Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e o acesso às fontes de cultura.

Os dispositivos constitucionais que julgamos melhor denotar os princípios que informam a imunidade “cultural” são os seguintes:

Art. 5º. [omissis].

IV. é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato;

IX. é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença;

XIV. é assegurado a todos o acesso à informação e resguardado o sigilo da fonte, quando necessário ao exercício profissional.

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 dessa constituição.²⁰⁸

Nesse contexto normativo-principiológico, observamos que a finalidade, ou seja, o conteúdo teleológico que a República Federativa do Brasil pretendeu dar à norma imunizante “cultural” foi no sentido de proteger os princípios constitucionais de liberdade de expressão, de pensamento, de comunicação e de informação, bem como de garantir o acesso à educação, à cultura, à ciência e à tecnologia e à comunicação social, nos termos, respectivamente, dos artigos 205, 215, 218 e 220, da Constituição Federal, todos conjugados com o artigo 6º, da mesma Carta, acima transcrito.

Desse modo, no cerne da interpretação teleológico-sistemática, concluímos que não há como se desvencilhar os princípios constitucionalmente consagrados

²⁰⁵ SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 246.

²⁰⁶ Ibidem, p. 249, grifo nosso.

²⁰⁷ Ibidem, p. 256.

²⁰⁸ BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: Brasília: Senado, 2010, grifo nosso.

pelo ordenamento jurídico da própria norma que concede a imunidade tributária “cultural”, posto serem esses os vetores que norteiam a busca do alcance e do conteúdo da norma em comento. Nessa linha, entendemos, portanto, que, a fim de dar a maior eficácia possível ao texto constitucional, é necessária a compreensão da norma no sistema de princípios em que está imbuída.

Além disso, depreendemos também da própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que a razão de ser dessa imunidade está “no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos”.²⁰⁹ Desta feita, dúvidas não há de que a finalidade da norma imunizante, dentro do sistema constitucional, é a de efetivar a fruição dos princípios e garantias ligados à educação e à cultura, de maneira a possibilitar a extensão da imunidade tributária em apreço aos meios eletrônicos de publicação, os quais também possuem cunho educativo, científico, cultural e informacional.

4.3 Mutação constitucional

Primeiramente, é importante esclarecer o que entendemos por mutação constitucional. Nas palavras de Gomes Canotilho, as transições ou mutações constitucionais podem ser consideradas como “a revisão informal do compromisso político formalmente plasmado na constituição sem alteração do texto constitucional. Em termos incisivos: muda o sentido sem mudar o texto”.²¹⁰ E, segundo leciona Inocêncio Mártires Coelho, as mutações constitucionais são os “processos informais que, sem contrariar a Constituição, alterem ou modifiquem o sentido, o significado ou o alcance da suas normas”.²¹¹ Desses ensinamentos, inferimos que o processo de mutação da norma constitucional ocorre sempre que a Constituição, em qualquer

²⁰⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, **Pleno**. RE nº 190.761/SP. Relator: Min. **Sepúlveda Pertence**, Brasília, DF, **11 de dez. 1998**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/jurisprudencia/>> Acesso em: 25 de nov. 2010.

²¹⁰ CANOTILHO. José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 6 ed. Coimbra-Portugal: Almedina, 2002, p 1.214.

²¹¹ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 61.

um de seus dispositivos, necessitar de adaptação de sua interpretação à nova realidade social, ou seja, sem a alteração do texto formal e sem contrariar o sistema em que essa está inserida, o intérprete dá à norma conteúdo mais atual.

Não podemos desconsiderar que a sociedade vive em constante transformação, no pertinente aos seus aspectos sociais, econômicos, políticos e, sobretudo, científico-tecnológico. De outro lado, não pode o Direito esquivar-se de disciplinar todas essas novas relações, simplesmente porque a legislação ou a Constituição não as prevê.

Assim, se o constituinte originário não previu determinadas situações da vida social, não pode o Direito isolar-se dessas; deve, ao reverso, buscar, por outros meios, atendê-las. Um dos meios possíveis para se alcançar esse objetivo é a própria atuação dos Tribunais, principalmente, das Cortes Constitucionais, no tocante à interpretação da Carta Política, que, por intermédio de suas decisões e, portanto, na formulação de suas jurisprudências, propiciam mutações no texto da Constituição, adaptando-a às transformações inerentes ao corpo social. Outro meio, é claro, são as alterações formais da Constituição, revisão e emendas. No entanto, essas demandam tempo e desgastam o prestígio da constituição.²¹² Nessa espreita, Celso Ribeiro Bastos menciona, *in verbis*:

A Constituição não é nem pode ser um documento estático. É próprio da vida social o estar em constante mutação. Seus diversos aspectos (econômicos, políticos, culturais, morais etc.) entrelaçam-se para dar lugar a uma amálgama de elementos que reciprocamente se estimulam no campo da evolução. O fenômeno jurídico não poderia ficar de fora. Mesmo quando ele não tenha condições de se antecipar ou de propiciar essa evolução, ele não pode deixar de, ao menos, acompanhá-la. São duas realidades que dialeticamente se inter-relacionam: a Constituição formal e a material. Esta última acaba por configurar novas situações, e o Direito, na parte deste que nos interessa, a Constituição, não pode deixar de utilizar as vias pelas quais possa atualizar-se e pôr-se em dia com a realidade social.²¹³

Nessa perspectiva, percebemos que, na atual situação tecnológica em que se encontra a sociedade, com a constante utilização dos meios informatizados, nada mais natural do que a publicação de livros, jornais e periódicos em meios eletrônicos.

²¹² MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais**. Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 63.

²¹³ BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e interpretação constitucional**. São Paulo: Celso Bastos Editor: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1997, p. 129.

Isso não quer dizer, por óbvio, que, concomitante a esses, os livros convencionais (impressos em papel) não permaneçam sendo utilizados. É claro que são. Todavia, também não se pode cogitar que os livros eletrônicos não sejam meios, tal como os convencionais, de divulgação da educação, da cultural e da informação.

É exatamente, nesse contexto, que novas interpretações devem ser dadas ao texto constitucional, no concernente à concessão da imunidade tributária “cultural”, uma vez que não pode o Direito deixar morrer no vazio jurídico as alterações histórico-evolutivas que estão ocorrendo no seio da sociedade. Assim, entendemos que aos livros eletrônicos deve também ser estendido o benefício da imunidade tributária, por meio da interpretação dos Tribunais, sobretudo do Supremo Tribunal Federal, aliada às mutações constitucionais.

CONCLUSÃO

De todo o exposto ao longo da presente monografia de final de curso, infere-se, primeiramente, que a norma imunizante tributária é permeada por três escopos diversos. **A uma**, tem por finalidade a limitação constitucional ao poder de tributar; **a duas**, tem natureza jurídica de delimitação à competência tributária; **a três**, tem como referencial os princípios constitucionais, mormente aqueles que tratam a respeito dos direitos fundamentais.

No pertinente à problemática trazida à baila, qual seja, a extensão ou não da imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos convencionais àqueles publicados em meios eletrônicos, após a análise das correntes doutrinárias e jurisprudenciais que sustentam, de um lado, tese mais restritiva e, de outro, mais ampliativa, além do estudo hermenêutico acerca da temática, conclui-se ser extensível aos livros eletrônicos a imunidade tributária de que trata o art. 150, VI, **d**, da Constituição Federal. Sustenta-se, para tanto, ser aplicável ao caso uma interpretação ampliativa, com vistas a conferir efetividade à norma inserta na Carta Constitucional ante o desenvolvimento das novas tecnologias informatizadas acompanhadas pela sociedade. Desse modo, entende-se necessária a utilização dos métodos interpretativos teleológico-sistemático e evolutivo, além dos métodos literal e histórico, a fim de dar à norma o sentido que a evolução social reclama, garantindo, desta feita, os princípios constitucionais informadores da imunidade em tela, ou seja, a liberdade de expressão, de comunicação e de pensamento, bem como o acesso à educação, à cultura e à informação.

Todavia, para se dar efetividade a essa interpretação, o ideal seria que a questão fosse decidida pelo Supremo Tribunal Federal, uma vez que este, como guardião da Carta Política, dar-lhe-ia a interpretação a nortear as decisões dos demais Tribunais, de modo a evitar sejam proferidos julgamentos discordantes - como tem ocorrido -, ora adotando-se a tese de extensão, ora de não-extensão da norma imunizante aos livros eletrônicos.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 1998.

ARRUDA, José Jobson de A.; PILETTI, Nelson. *Toda a história: História Geral e do Brasil*. 6 ed. São Paulo: Ática, 1997.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. Imunidades e isenções tributárias. *Revista de Direito Tributário*. Ano I. v. 1, n. 1, p. 67-100, jul./set., 1977.

_____. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças e à política fiscal*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Hermenêutica e interpretação constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editor: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1997.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 7 ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

BRASIL, Angela Bittencourt. *O documento físico e o documento eletrônico*. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1781>>. Acesso em: 16 de nov. de 2010.

BRASIL. Constituição (1824). *Constituição Política do Império do Brasil*. Disponível em: <www.planalto.gov.br/constituicao>. Acesso em: 08 de agosto de 2010.

BRASIL. Constituição (1891). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em: <www.planalto.gov.br/constituicao>. Acesso em: 08 de agosto de 2010.

BRASIL. Constituição (1934). *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em: <www.planalto.gov.br/constituicao>. Acesso em: 08 de agosto de 2010.

BRASIL. Constituição (1937). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em: <www.planalto.gov.br/constituicao>. Acesso em: 08 de agosto de 2010.

BRASIL. Constituição (1946). *Constituição dos Estados Unidos do Brasil*. Disponível em: <www.planalto.gov.br/constituicao>. Acesso em: 08 de agosto de 2010.

BRASIL. Constituição (1967). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <www.planalto.gov.br/constituicao> Acesso em: 08 de agosto de 2010.

BRASIL, Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 2010.

BRASIL. *Emenda à Constituição da República Federativa do*. Emenda nº 01, de 17 de outubro de 1969. Disponível em: <www.planalto.gov.br/constituicao>. Acesso em: 08 de agosto de 2010.

BRASIL, Lei n.º 9.610, de 19.02.1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, data, Seção, p.

CANOTILHO. José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 6 ed. Coimbra-Portugal: Almedina, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. Importação de Bíblias em fitas – sua imunidade – exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito tributário*, nº 26.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CASTRO, Aldemário Araújo. Os meios eletrônicos e a tributação. *Direito em Ação*, Brasília, v.2, n.º 1, Setembro 2001.

CAVALCANTI FILHO; Jayme Arcoverde de Albuquerque; VALVERDE, Gustavo Sampaio. Conceito de livro e imunidade tributária. *Revista dialética de direito tributário*. n. 27. dez./1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988*. Sistema Tributário. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. *Teoria do tributo e da exoneração tributária*. 3 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

COTRIM, Gilberto. *História Global: Brasil e Geral*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CRETELLA JÚNIOR, José. *Primeiras Lições de Direito*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Anotações atualizadoras. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Introdução ao Direito Tributário: Parte Geral*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A, 1959.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Livro eletrônico e imunidade tributária. *Revista dos Tribunais*, Ano 6, n. 22, Jan./Mar de 1998.

GAARDER, Jostein. *O mundo de Sofia*. São Paulo: Cia das Letras.

ICHIARA, Yoshiaki. *Imunidades tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000.

KATZENSTEIN, Úrsula E. *A origem do livro*. São Paulo: Hucitec, 1986.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. *Imunidade do livro eletrônico*. Disponível em: <<http://www.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=1809>>. Acesso em: 24 set. 2002.

MACHADO, Schubert de Farias. *Imunidade do Livro em CD-ROM*. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 78. Mar./2002.

MARINHO FILHO, Luciano. A controvertida imunidade dos livros eletrônicos. *Consulex*, Ano V, n 113, de 30 de set. de 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1990. Vol. 6, Tomo I.

_____. (Coord.). *Imunidades Tributárias. Pesquisas Tributárias*. Nova Série. n. 4. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MEIRA, Sílvio. *Direito Tributário Romano*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imunidades e isenções como instrumento de extrafiscalidade. *Elementos de Direito Tributário*: Notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário, realizado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, coordenador Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

NASCIMENTO, Walter Vieira do. *Lições de História do Direito*. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

OLIVEIRA, José Teixeira de. *A fascinante história do livro*. Rio de Janeiro: Kosmos, 1985.

REALE, Miguel. *Fundamentos do Direito*. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

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

ROSSEAU, Jean-Jacques. *O contrato social*. Princípios do Direito Político. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A não-extensão da imunidade aos chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos. *Revista Dialética de Direito Tributário*. N.º 33. Jun/1998.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 15 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

SOUZA, Ionete de Magalhães. Imunidade tributária e “livro eletrônico”. *Informativo Jurídico Consulex*. Ano XVI, N.º 26, de 1º de jul./2002.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Pleno. ADI nº 939. Relator: Min. Sidney Sanches. Brasília, DF, 15 de dez. 1993, DJ de 18.03.1994.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Pleno. RE nº 190.761. Relator para o acórdão: Min. Marco Aurélio. Brasília, DF, 12 de dez. 1997, DJ de 18.03.1994.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Pleno. RE nº 87.049. Relator: Min. Cunha Peixoto. Brasília, DF, 1º de set. 1978, DJ de 18.03.1994.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Segunda Turma. RE nº 102.141. Relator: Min. Carlos Madeira. Brasília, DF, 29 de nov. 1985, DJ de 18.03.1994.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Pleno. RE nº 176.626. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Brasília, DF, 11 de dez. 1998, DJ de 18.03.1994.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, v 3.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO. Câmara. AC nº 28.579-5. Relator: Des. Celso Bonilha. São Paulo, SP, 16 de dez. 1998, DJ de 18.03.1994.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO. Turma. AC nº 1998.04.01.090888-5, Relator: Des. João Pedro Gebran Neto. Curitiba, PR, 16.5.2000, DJ de 25.10.2000.

VICENTINO, Cláudio. *História Geral*. 8 ed. São Paulo: Scipione, 1997.