



**FACULDADE BAIANA DE DIREITO**

**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU**

**DIREITO TRIBUTÁRIO**

**LUIZ CARLOS DE A. RABELO NETO**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA LIVROS DIGITAIS**

Salvador  
2017

**LUIZ CARLOS DE A. RABELO NETO**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA LIVROS DIGITAIS**

Monografia apresentada a Faculdade Baiana de Direito  
como requisito parcial para a obtenção de grau de  
Especialista em Direito Tributário.

Salvador  
2017

**LUIZ CARLOS DE A. RABELO NETO**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA LIVROS DIGITAIS**

Monografia aprovada como requisito para obtenção do grau Especialista em Direito Tributário,  
pela seguinte banca examinadora:

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Nome: \_\_\_\_\_

Titulação e instituição: \_\_\_\_\_

Salvador, \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / 2017

Dedico o presente trabalho a todos que acreditaram em mim ao longo desta trajetória. Especialmente *in memoriam* do meu Avô Dr. Luiz Rabelo, minha Avó, Mãe e minha Esposa Renata, pelo apoio constante a cada etapa ultrapassada.

## AGRADECIMENTOS

Ao mestre professor e orientador do curso de Direito Tributário, Dr. Eduardo Sabagg, por ter compartilhado com tanto prazer, dedicação e seriedade, os mecanismos do Direito Tributário ao longo do curso de Pós Graduação, bem como por possibilitar a concretização desta pesquisa. Agradeço pela atenção e, sobretudo, pelo incentivo.

*In memoriam* do meu Avô Dr. Luiz Carlos de A. Rabelo, o qual sempre esteve ao meu lado, desde o meu nascimento até a sua passagem para um novo ciclo. Sem dúvida, o seu amor, o seu apoio, a sua praticidade de vida e orientações, me conduziram com sabedoria me proporcionando tudo que tenho e conquistei até o presente momento.

A minha Avó Eine Rabelo, e a minha Mãe Cynthia Rabelo, mulheres fortes e guerreiras que, com um coração do tamanho do mundo, sempre ao meu lado, me tornam um homem melhor, com a segurança e motivação necessária para cada novo passo.

A minha esposa Renata, que não mede esforços para me ajudar, estando sempre presente e ao meu lado.

Ao meu amigo, e sócio, Bruno Diniz que, sempre ao meu lado, me motiva e acredita quanto ao meu crescimento. Com palavras sábias, me fez encarar, planejar e executar com prazer todas as etapas para a conclusão deste trabalho.

Aos professores da pós-graduação realizada na Faculdade Baiana de Direito que em brilhantes exposições nortearam o estudo do Direito Tributário, transmitindo com seriedade e comprometimento conhecimentos e informações que foram acrescidos na pesquisa ora finalizada, contribuindo, sobretudo, com a minha formação acadêmica e profissional.

Enfim, para não incorrer em deslealdade, agradeço a todos aqueles que de alguma maneira colaboraram para o desfecho dessa monografia.

Não é preciso ter olhos abertos para ver o sol, nem é preciso ter ouvidos afiados para ouvir o trovão. Para ser vitorioso você precisa ver o que não está visível.

(Sun Tzu, A arte da Guerra)

## RESUMO

Este trabalho monográfico intitulado “A imunidade tributária para livros digitais”, tem como objetivo primordial analisar a possibilidade da aplicação da imunidade vinculada aos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão, o qual encontra-se prevista na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 150, IV, “d”, aos modernos e atuais livros digitais.

Ocorre que, por muitos anos, advogados representando os interesses dos seus clientes buscaram expandir esta imunidade para os insumos e meios de produção vinculados aos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão. Com a constante evolução tecnológica, novos formatos de livros foram desenvolvidos, chegando, portanto, em sua forma virtual, bem como o desenvolvimento de equipamentos eletrônicos com capacidade para suportar e transmitir estes novos livros em arquivos digitais.

Serão abordados conceitos sociais e econômicos com relação ao livro, assim como as suas características e finalidades, e a sua constante evolução. Com isso, então, passaremos para o “mundo” jurídico e, discutiremos as possibilidades de abrangência da vigente norma imunizante prevista na Constituição, aos novos e modernos formatos de livros.

Neste trabalho, através de doutrinas e jurisprudências, veremos que será possível tal abrangência, estudando a recente decisão do STF que, em seu julgado, entendeu ser os livros digitais e os seus suportes, imunes tributariamente, estendendo a aplicabilidade do artigo 150, VI, “d”, da vigente Constituição, a estes “novos” livros.

**Palavras chaves:** Tributário; Imunidade Tributária; Tributação; ICMS; Livros Digitais

## LISTA DE ABREVIATURA

A.C = Antes de Cristo

Art. = Artigo

CC/02 = Código Civil de 2002<sup>[L]</sup><sub>[SEP]</sub>

CDC = Código de Defesa do Consumidor<sup>[L]</sup><sub>[SEP]</sub>

CTN = Código Tributário Nacional

CF/88 = Constituição Federal de 1988<sup>[L]</sup><sub>[SEP]</sub>

CF = Constituição Federal

CRFB = Constituição da República Federativa do Brasil

ICSM = Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

Res = Recurso Especial

RE = Recurso Extraordinário

STF = Supremo Tribunal Federal<sup>[L]</sup><sub>[SEP]</sub>

STJ = Superior Tribunal de Justiça<sup>[L]</sup><sub>[SEP]</sub>

TRF = Tribunal Regional Federal

TJ-RJ = Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro

TJ-RS = Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul

TJ-PR = Tribunal de Justiça do Paraná

ICSM = Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

## SUMÁRIO

<b>1 - INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>2 – LIVROS IMPRESSOS, HISTÓRIA E CONCEITO .....</b>	<b>12</b>
<b>3 – A CONSTANTE EVOLUÇÃO E OS LIVROS DIGITAIS .....</b>	<b>16</b>
<b>4 – LIVROS DIGITAIS E OS “E-READERS”, SÃO A MESMA COISA? .....</b>	<b>19</b>
<b>5–COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E A IMUNIDADE.....</b>	<b>21</b>
<b>6–ISENÇÃO, NÃO INCIDÊNCIA EIMUNIDADE TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>27</b>
6.1 – ISENÇÃO.....	28
6.2 – NÃO INCIDÊNCIA .....	32
6.3 – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	34
<b>7 – IMUNIDADES OBJETIVAS, SUBJETIVAS E MISTAS.....</b>	<b>39</b>
<b>8- A IMUNIDADE DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO .....</b>	<b>43</b>
<b>9 – APLICAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AOS LIVROS DIGITAIS.....</b>	<b>52</b>
9.1 – EQUIPARAÇÃO ENTRE LIVRO IMPRESSO E O LIVRO DIGITAL .....	52
9.2 – AMPLIAÇÃO DA NORMA IMUNIZANTE.....	56
9.3 – IMUNIDADE AOS LIVROS DIGITAIS, E O BENEFÍCIO AMBIENTAL .....	59
9.4 – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL RECONHECE A IMUNIDADE PARA LIVROS DIGITAIS.....	61
<b>10– CONCLUSÃO.....</b>	<b>66</b>
<b>11 – REFERÊNCIAS .....</b>	<b>70</b>

## 1 – INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por finalidade analisar a possibilidade da extensão da imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal, aos livros digitais, e alguns dos suportes desenvolvidos especificamente para atender estes arquivos.

Importante destacar que, a tese que se pretende defender sofre por grande controvérsia perante órgãos públicos, bem como doutrinadores, isto por se tratar de grandiosa proeminência jurídica, com relevante importância econômica e social. Tal problema é de tamanha importância que o próprio Supremo Tribunal Federal, declarou essa tema como de repercussão geral.

Ainda, será estudada a imunidade tributária como o limite criado por norma Constitucional, capaz de impedir a incidência de tributação sobre determinado fato, ou em desvantagem de determinada pessoa. A imunidade estudada encontra-se inserida no artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal de 1988, e imuniza tributariamente os livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão.

Este texto Constitucional, imunizante, será estudado em sua forma tendo em vista que fora instituído objetivando diretamente o incentivo a cultura, propagação da educação, e a liberdade de expressão, que por sua vez, será compreendido ser esta uma forma de exposição da vontade do indivíduo, devendo ocorrer sempre de forma ética.

Ocorre que, com a constante evolução tecnológica, os mecanismos de escrita e transmissões de informações não poderiam ficar presos ao passado, de sorte que sofreram melhorias e atualizações significativas, sendo estes, portanto, adequados a era da internet. Com isso, surgem os livros digitais e os suportes para estes livros, conhecidos, portanto, como os *e-readers*.

Inicialmente será analisada a definição do que vem a ser um livro, a sua história e conceito. Será compreendida qual a finalidade do livro perante a sociedade, perante o governo, e as sua influência na evolução da humanidade.

Assim sendo, partiremos para o estudo acerca do que vem a ser um livro digital e os equipamentos desenvolvidos para suportar este arquivo, bem como será feita breve equiparação entre as finalidades atingidas seja através de um livro impresso, seja através de um livro digital.

Com isso, traremos a tona o primeiro questionamento do trabalho que buscará responder sobre o que é primordial para a sociedade, taxar como livro, também os livros digitais, tendo em vista analisar a possibilidade da busca em sua finalidade, bem como a do seu objetivo, verificando se poderiam se igualar com a do livro impresso. Ou se para podermos taxar como determinado “produto de leitura”, como livro, este por sua vez haverá de ser confeccionado na forma impressa.

Posteriormente, adentraremos na esfera judicial, estudando acerca da competência tributária capaz de determinar o que ou quem poderá ser imune tributariamente, onde se localizam as normas imunizantes, e, ainda, posteriormente será apresentado tópico com significativa relevância a medida que, será apresentada

Após apresentação e conceitos sobre o que vem a ser a competência tributária em seu modo geral, assim como apresentada a competência tributária vinculada diretamente a imunidade, serão apresentados as principais definições sobre o que vem a ser uma norma imunizante. Com isso, até que possa ser trazido ao trabalho informações quanto a norma imunizante vinculada aos livros impressos e seus periódicos, traremos a diferença existente entre isenção, não incidência, e imunidade.

Seguindo esta mesma linha, será apresentado os distintos conceitos para os três diferentes tipos de imunidade, ou seja, subjetiva, objetiva, e mista.

A partir daí, serão apresentadas jurisprudências e entendimentos doutrinários com o objetivando demonstrar a constante busca através do judiciário, pela abrangência da norma imunizante prevista no art. 150, IV, “d”, da CF/88, aos mais diversos insumos e mecanismos de produção que estivessem vinculados a elaboração e produção dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Com isso, chegaremos ao assunto principal deste trabalho que discorrerá sobre a possibilidade da imunidade em destaque, ser aplicada aos livros digitais.

Caminhando para o final, discutiremos a recente decisão do Supremo Tribunal Federal que abarcou os livros digitais e alguns dos seus suportes, com a norma imunizante prevista no art. 150, IV, “d”, da CF/88, estudando, portanto, os principais pronunciamentos que justificaram a possibilidade deste resultado.

Por fim, destina-se um capítulo exclusivo para a conclusão deste presente trabalho, o qual após todo esse escopo, pretende-se concluir quanto a possibilidade de extensão de norma Constitucional, imunizando livros digitais em pró de um bem maior, qual seja a propagação do conhecimento e dentre outros motivos apresentados ao longo do trabalho.

## 2 – LIVROS IMPRESSOS, HISTÓRIA E CONCEITO

Os primeiros registros escritos datados de 4.000 a.C. marcam o fim da pré-história e o início da História da humanidade. Nesta época, ainda anos antes de Cristo, surgiram as primeiras tentativas de escrita. Todas ainda de forma rústica, ocorriam através de desenhos feitos com a utilização de “ferramentas” improvisadas, com o objetivo de tentar transmitir ou registrar algum fato vivenciado.

Após muito tempo, e durante cada nova época, povos de diferentes nações desenvolviam os seus meios de escrita que, independente das ferramentas e meios utilizados, cada um com a sua forma e características diferentes, continuavam a preservar um único objetivo, transmitir informações.

Observe-se que, para tratar sobre o livro impresso, devidamente dito, faz-se necessário ter em mente que uma das invenções mais importante, ocorrera no século XIV, aproximando-se do limite da Idade Média, foi a impressão. Desta forma, impede salientar que foi em 1405, na China, que surgiu a máquina impressora de tipos móveis, no final do século II da era cristã. Contudo, a tecnologia que iria provocar uma revolução cultural moderna foi desenvolvida por Johannes Gutenberg.

Os chineses sabiam fabricar papel, tinta e usar placas de mármore com o texto entalhado como matriz contudo, não haviam vislumbrado o meio pelo qual poderiam unir todos estes itens em uma única máquina.

Inicialmente, mesmo que de maneira resumida, é inevitável destacar a importância de Johann Gutenberg, um alemão que, no século XV inventou e aperfeiçoado, a máquina de impressão tipográfica. Os chineses já haviam desenvolvido técnicas de impressão contudo, nenhuma destas atendeu tão bem as expectativas, quanto a aprimorada máquina desenvolvida por Gutemberg. Entre os primeiros impressos produzidos em sua nova máquina, estavam várias edições do "Donato" e bulas de indulgências concedidas pelo Papa Nicolau V.

Anterior a sua invenção, os livros eram todos manuscritos, assim sendo, é possível afirmar que o primeiro livro impresso do mundo tenha sido feito na máquina desenvolvida por este alemão. Afinal, somente depois que Johann Gutenberg inventou a prensa tipográfica, que as informações e o conhecimento começaram a ser divulgados de forma sistemática.

Destaca-se que, o conceito básico e conhecido por muitos durante esta época sobre o que descreveria o livro, seria o fato de que este existiria em um conjunto de folhas de papel ou de qualquer outro material semelhante que, uma vez encadernadas, formam um volume, independentemente se estes eram escritos a próprio punho, ou gráficas.

Contudo, percebe-se prontamente que, o livro muito mais é, e muito mais significa que tão somente algumas folhas encadernadas formando um volume. Conhecer e entender o significado de livro, é buscar não apenas a sua forma física, mas sim o seu conteúdo, o seu objetivo, ou seja, a sua finalidade.

Assim sendo, cumpre destacar a lei nº 10.753, de 30 de outubro de 2003, que em seu texto traz atribuições e conceitos sobre o livro, se não vejamos:

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

- I - assegurar ao cidadão o pleno exercício do direito de acesso e uso do livro;
- II - o livro é o meio principal e insubstituível da difusão da cultura e transmissão do conhecimento, do fomento à pesquisa social e científica, da conservação do patrimônio nacional, da transformação e aperfeiçoamento social e da melhoria da qualidade de vida;
- III - fomentar e apoiar a produção, a edição, a difusão, a distribuição e a comercialização do livro;
- IV - estimular a produção intelectual dos escritores e autores brasileiros, tanto de obras científicas como culturais;
- V - promover e incentivar o hábito da leitura;
- VI - propiciar os meios para fazer do Brasil um grande centro editorial;
- VII - competir no mercado internacional de livros, ampliando a exportação de livros nacionais;
- VIII - apoiar a livre circulação do livro no País;
- IX - capacitar a população para o uso do livro como fator fundamental para seu progresso econômico, político, social e promover a justa distribuição do saber e da renda;
- X - instalar e ampliar no País livrarias, bibliotecas e pontos de venda de livro;
- XI - propiciar aos autores, editores, distribuidores e livreiros as condições necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei;
- XII - assegurar às pessoas com deficiência visual o acesso à leitura.

Segundo esta mesma norma, apresenta-se o seu artigo 2º, o qual levanta o conceito legal de livro, bem como aqueles que, de certa forma podem ser equiparados aos livros:

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

Parágrafo único. São equiparados a livro:

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

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

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

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

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

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

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

VIII - livros impressos no Sistema Braille.

Desta forma, surgem conceitos e fatores que determinam a estrutura do livro, como A Unesco (Organização das Nações Unidas para a Educação, a Ciência e a Cultura), trabalha com a seguinte descrição do objeto livro: “Publicação não-periódica impressa de no mínimo 49 páginas, além da capa, publicada no país e disponibilizada ao público”.

Segundo Haslam (2006), a palavra livro teve origem no vocábulo *bok* (saxão e germânico), cuja tradução seria “tábua/tabuleiro/quadro/prancha para escrever” (*a board for writing*), enfatizando seu aspecto de suporte. A definição assumida pelo autor, após a análise de várias outras, é assim formulada: “Um recipiente (*contêiner*) portátil que consiste de uma série de páginas impressas e limitadas que preservam, anunciam, expõem e transmitem conhecimento a um leitor alfabetizado ao longo do tempo e do espaço”.

Desta forma, apresenta-se conceito robusto e detalhado, classificando o que vem a ser o livro impresso, conforme entende FARIA (2008, p.458- 459), vejamos:

Conjunto de cadernos, manuscritos ou impressos, costurados ordenadamente e formando um bloco - obra, científica ou literária, que forma ou pode formar um volume - cada uma das partes principais em que se dividem os textos dos livros - documento impresso ou não-impresso - transcrição do pensamento por meio de uma técnica de escrita em qualquer suporte com quaisquer processos de inscrição. O livro supõe um suporte, signos, um processo de inscrição, um significado. Integra-se num processo de criação, reprodução, distribuição, conservação e comunicação. Dirige-se a um leitor, possui uma finalidade: a reflexão, o ensino, o conhecimento, a evasão, a difusão do pensamento e a cultura - segundo a agência portuguesa para o ISBN (International Standard Book

Numbering), é toda publicação não-periódica com um mínimo de quarenta e cinco páginas e que esteja sujeita a depósito legal • segundo a ISO (International Standard Organization), é publicação impressa não-periódica, com mais de quarenta e oito páginas, sem incluir as da capa, que constitui uma unidade bibliográfica; monografia • exemplar a partir do qual o editor faz a impressão.

Assim, percebe-se que o choque existente entre o livro impresso, e o livro digital, esta tão somente relacionado ao seu modo físico, de forma que ser impresso em folhas de papel, ou existir na forma de arquivo virtual, é o que os diferenciam um dos outros.

### 3 – A CONSTANTE EVOLUÇÃO E OS LIVROS DIGITAIS

Após um breve esclarecimento sobre o contexto histórico com respeito a evolução do livro impresso para o livro digital, antes que adentremos ao conteúdo central deste trabalho, faz-se necessário compreender o que se entende como livro digital, e de que forma ele se compara com o livro impresso, de maneira geral, tratar de maneira ampla quanto aos demais arquivos digitais que por sua vez possuam as mesmas finalidades de livros, jornais e periódicos.

Compreendendo que, mesmo havendo diversificados conceitos para classificar o livro, pode-se entender que de maneira geral consiste em um registro gráfico de informações, não periódico, capaz de ser interpretado ou estudado, possuindo importante significado cultural.

Desta maneira, percebe-se claramente que para que arquivos digitais possam ser rotulados como livros, havendo diferença apenas no seu formato, estes deverão possuir estas mesmas características dos livros, conforme previamente citado.

Com o surgimento e a evolução da internet, e conseqüentemente o advento de novas tecnologias, começaram a surgir as substituições dos livros impressos, por livros digitais. Em 1971 ocorrerá um grande marco histórico de relevante importância para o tema, que foi o surgimento dos livros eletrônicos, criado por Michael Hart, através do Projeto Gutenberg.

O Project Gutenberg fornece uma vasta coleção unitária de livros eletrônicos gratuitos, inspirando a criação de livros digitais e novas tecnologias relacionadas. Sendo, portanto, possível acessar todo o acervo que está disponível gratuitamente no site [www.gutenberg.org](http://www.gutenberg.org), e que já ultrapassa 30.000 documentos disponíveis em línguas e formatos diferentes, conforme informações traídas do próprio site.

O lançamento de modernas tecnologias, estas ainda em constante evolução, surgiram em 2006 quando a Sony aprimora o modelo comercializado chamado Sony Reader, passando a utilizar a tecnologia *e-ink*. Em 2007, logo após a campanha da Sony, a Amazon lança seu *Kindle*, leitor de livros digitais que, “dominando” o mercado.

O uso do e-book é relatado com propriedade na reportagem de Meire Kusumoto a revista *Veja*: "No começo da noite de 5 de dezembro de 2012, a Livraria Cultura iniciou a venda do primeiro leitor digital dedicado no Brasil (..) Em doze meses, o segmento se expandiu do traço para algo entre 2% e 4% do faturamento total de títulos comercializados. O número pode parecer baixo,

mas é festejado por especialistas e profissionais da área, que veem uma arrancada superior à de países como os EUA e estimam uma participação de até 10% ao fim de 2014" (KUSUMOTO, Meire. A arrancada dos e-books no Brasil.. Acessado em: 20 de agosto de 2017).

Desta maneira, bastaram alguns estoques de vendas do modelo *Kindle* esgotados para que os concorrentes lançassem a cada novo ano, modelos de equipamentos para leitura de arquivos digitais mais modernos. Além de novos equipamentos para suporte de arquivos digitais, surgiram aplicativos para *iPod Touch* e *iPhone* para leitura de *E-Books*.

Atualmente, com o lançamento do *iPad*, o *Kindle* vem perdendo força no mercado, vez que suporte como os *Readers* além de serem portáteis, possuem tecnologia e loja própria para comercializar os arquivos de livros, jornais e periódicos.

Por outro lado, é possível perceber que um dos pontos negativos com relação ao arquivo digital, ou seja, o livro digital é que este por sua vez implica na necessidade e dependência de um aparelho eletrônico para auxiliar e possibilitar a leitura e do software que seríamos responsáveis por dar vida aos aparelhos. Os *softwares*, por sua vez, como qualquer outro componente eletrônico, tem um tempo de utilização, ou seja, uma vida útil, assim como também pode ocorrer que existam problemas antes mesmo do esperado, além dos problemas de mau funcionamento momentâneo.

Assim sendo, com o advento da tecnologia e toda a sua evolução, sofrendo a influência de um mercado acirrado o qual para sobreviver, empresas do “mundo” digital precisam estar lançando novos produtos a cada instante, se é possível negociar inúmeros exemplares de livros, sem a necessidade de cortar uma árvore se quer.

Os e-books, assim também conhecidos, podem ser utilizados nas escolas e nas universidades, no ensino e na aprendizagem a distância, na educação de crianças, adolescentes e adultos. A utilização de livros digitais didáticos pode tornar o ensino mais agradável aos estudantes, devido a tecnologia que atrai os jovens e ao fato de que com pouco peso é possível carregar milhares de livros. Desta mesma vertente, tem-se também, a criação de bibliotecas digitais que pode contribuir para a disseminação e socialização dos livros eletrônicos no meio estudantil.

Desta forma, corrobora com o entendimento o professor Eduardo Sabbag, o qual em sua obra transmite o posicionamento, recente e acatado por demais doutrinadores, no intuito de que, não depende de sua forma, para que seja considerado um livro. Mas, sim, do seu conteúdo, do seu objetivo, vejamos:

No cotejo entre o *Conteúdo difundido* e o *elemento teleológico*, tem prevalecido este em detrimento daquele. Vale dizer que a melhor exegese vem sinalizando, no campo da interpretação, que o importante é prestigiar a liberdade de expressão, independentemente do suporte físico difusor do conhecimento (papel, celuloide, plástico) ou da forma de transmissão (caracteres alfabéticos, signos, braille, impulsos magnéticos etc.) (SABBAG, 2011, p. 364).

#### 4 – LIVROS DIGITAIS E OS “E-READERS”, SÃO A MESMA COISA?

Quando se inicia o estudo cujo o tema gira em torno de livros digitais, é de suma importância entender e compreender que existem os livros digitais, propriamente dito, e existem os suportes digitais, ou seja, o suporte capaz de reproduzir os livros digitais.

Os livros digitais nada mais são que livros que foram impressos ou não, contudo, apresentados na forma virtual. Isso quer dizer que, não haverá tinta e corte de árvores para a sua elaboração e que, a sua leitura ocorrerá através de computadores, *tablets* e demais aparelhos com capacidade para ler este tipo de arquivo.

Com os surgimento dos livros digitais, em sua forma virtual, verificou-se a necessidade de evoluir não apenas o seu formato, mas também, evoluir as plataformas com capacidade de transmitir as mensagens deste arquivos digitais. Assim sendo, surgem os “*e-readers*”.

Um *e-reader* nada mais é do que um leitor de livros digitais. Ou seja, um pequeno aparelho que tem como função principal mostrar em uma tela para leitura do conteúdo de livros digitais (*e-books*) e outros tipos de mídia digital. Atualmente, os chamados de *e-readers* possuem a melhor tecnologia disponível para leitura de livros digitais.

É possível identificar a existência de alguns diferentes modelos disponíveis no mercado, como o *Kindle* da *Amazon*, o Lev da Saraiva e o Kobo da Livraria Cultura. Estes aparelhos apresentam variações de alguns fatores como compatibilidade, memória e conectividade, sendo que o mais popular dos *e-readers* é o *Kindle*, criado pela *Amazon* e lançado em meados de 2007 nos Estados Unidos e por volta do ano de 2009 no Brasil.

Portanto, compreendendo-se que os *e-readers* são suportes exclusivamente desenvolvidos utilizados para a leitura de um livro digital, vislumbra-se que um “*smartphone*”, um “*tablet*” ou um “*laptop*” não podem ser considerados suportes utilizados exclusivamente para fixar um livro eletrônico. Ao contrário, tais aparelhos possuem centenas de funcionalidades, sendo a leitura de livros digitais apenas uma das possibilidades de tantas outra funções, podendo até mesmo ser considerada secundária.

Com isso, após obtenção do aparelho necessário para receber as informações, ou seja, suportar o arquivo digital (livro), cabe ao leitor o *download* e a compra dos livros digitais, que por sua vez

poderão ser feitas através dos sites das editoras e livrarias ou nas bibliotecas virtuais, especializadas em comercializar esse produto.

Os livros digitais, nada mais são que livros em forma de arquivo de software, que por sua vez, precisam de determinado aparelho para que possa haver a “leitura” do documento. Neste sentido, há de se pontuar que, os e-readers são os aparelhos desenvolvidos exclusivamente para que essa leitura possa ser feita, sempre com o objetivo de se facilitar a leitura, deixando-a menos cansativa e com simples plataforma.

Desta maneira, oportuno e importante salientar que, os *e-readers* não se confundem com aparelhos como o *tablet*, por exemplo. Que por sua vez, mesmo sendo possível realizar a leitura de um livro digital em sua plataforma, não são desenvolvidos com esta finalidade, ou seja, poder realizar a leitura de um livro digital seria apenas uma função a mais das várias que já possui.

## 5 – COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E A IMUNIDADE

Para que o tema proposto, possa ser compreendido com maior clareza, faz-se necessário o breve esclarecimento acerca do que vem a ser a competência Tributária que, por sua vez, está diretamente relacionada ao estudo que versará sobre o instituto da imunidade tributária, vinculada aos livros digitais.

Inicialmente, oportuno e importante salientar a distinção existente entre o que vem a ser o poder tributário e competência tributária. Portanto, entende-se como poder tributário é a autoridade do Estado em manifestação de sua soberania, que por sua vez é originalmente ilimitado. Por outro lado, a partir da organização jurídica do Estado, o poder tributário passa a ter limitações atreladas às normas que especificam a sua atuação, surgindo, então, a competência tributária.

Assim sendo, estabelece de maneira clara e objetiva em seu manual de direito tributário, o que vem a ser a competência tributária, compreendendo SABBAG (2011, p.281-282),

A competência tributária apresenta-se como a aptidão jurídica para criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Pergunta-se à: quem a tem? As pessoas políticas – a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal -, que receberam do legislador constituinte a faculdade de instituir, em caráter privativo, todas as modalidades de tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições).

Em outras palavras, a Constituição disciplinou, rigorosa e exaustivamente, o exercício das competências tributárias, retirando do legislador ordinário a faculdade de definir, de modo livre, o alcance das normas jurídicas que criam, *in abstracto*, os tributos (normas jurídicas tributárias).

Complementando o entendimento acima trazido, destaca-se, então, o entendimento do professor Ricardo Alexandre (2015, p.198), onde nós ensina que:

Como é sabido, a Constituição Federal não cria tributos, apenas outorga competência para que os entes políticos o façam por meio de leis próprias. Assim, é correto definir competência tributária como o poder constitucionalmente atribuído de editar leis que instituem tributos.

O exercício do poder atribuído é uma faculdade, não uma imposição constitucional. Cada ente decide, de acordo com seus critérios de oportunidade e conveniência política, e, principalmente, econômica, sobre o exercício da competência tributária.

Desta maneira, visualiza-se presente na atual Constituição Federal do Brasil, normas que estabelecem de que maneira os entes tributantes poderão arrecadar os tributos, assim como estabelece os fatos passíveis de serem tributados. Desta forma, surge a competência tributária, onde a CF/88 atribui poderes e liberdade, frise-se, limitados, para que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal possam criar e exigir os tributos.

Assim sendo, demonstra-se que a Constituição Federal não cria tributos, ela apenas outorga competência para que os entes políticos possam fazer utilizando-se de leis próprias. Portanto, é correto definir que a competência tributária é o poder constitucionalmente atribuído de editar leis que instituem tributos.

A competência delegada através da Constituição Federal ocorre através de normas infraconstitucionais, ou seja, norma inferior a norma superior (Constituição Federal). Com isso, deve-se sempre ser observada a superposição das normas jurídicas, de forma que não podem pessoas jurídicas de direito público ultrapassar os limites do que fora determinado, sem que a Constituição Federal lhe atribua competência para isto.

Importante destacar que, os entes federados estão obrigados à obediência das normas estabelecidas em leis complementares, conforme determina o artigo 146 da Constituição Federal:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988).

Ademais, cumpre trazer em destaque o Artigo 6º, do Código Tributário Nacional, que diz:

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

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

Assim sendo, observa-se que o Código Tributário Nacional apenas pode ser alterado por complementar (CF, art. 146), bem como entende-se que a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, observando o disposto no artigo supra citado (CTN, art. 6), e precavida quanto as limitações contidas na Constituição Federal, Constituição dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios.

Outro ponto importante que, obriga-se estar presente nesta explicação é quanto a transferência de competência para instituir certo tributo. Desta forma, entese-se que é indelegável tal competência tributária de sorte que, o Ente Federado que tenha a Constituição Federal atribuído tal competência, não pode transferi-la.

Desta forma, volta-se ao tema quanto a hierarquia das normas, de forma que, caso fosse possível um Ente Federado delegar competência para a instituição de determinado tributo, seria a mesma coisa que afirma quanto a possibilidade de que a Constituição Federal venha ser alterada por norma infraconstitucional.

Ademais, outra importante característica da competência tributária é a indelegabilidade, conforme se extrai do art. 7º do Código Tributário Nacional, abaixo transcrito:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Visando o interesse do cidadão, contribuinte, ou até mesmo da comunidade, o Direito através de suas normas, estabelece limites para que a pessoas jurídicas de direito público atuem dentro de sua competência para tributar, ou seja, através de regras impostas pela CF/88, nos quais residem princípios fundamentais do direito constitucional tributário.

Assim sendo, dentre as limitações trazidas pela Constituição Federal, objetivando moldar a forma pelo qual o Ente Federado irá constituir os seus tributos, tem-se o instituto da imunidade tributária, de sorte que, em poucas palavras, afirma-se que o que é imune, não pode ser tributado.

Nesta vertente, pode-se perceber que a competência tributária apresenta-se como a habilitação jurídica para se criar tributos, descrevendo, legislativamente, sus hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos e passivos, bem como suas bases de cálculos e suas alíquotas.

Àqueles cujo foram concedida essas competências são as entidades políticas, ou seja, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, todos pessoas jurídicas de direito público interno. De forma que a competência tributária apenas pode ser exercida mediante a lei, conforme o princípio da legalidade tributária.

Assim, no que concerne à matéria tributária, compete a União editar normas gerais de observância obrigatória para todos os entes tributantes, restando, portanto, a competência suplementar fornecida aos Estados e ao Distrito Federal. Ou seja, dessa forma, se a União não editar as normas gerais, os Estados e o Distrito Federal exercerão a competência legislativa plena para atender as suas peculiaridades.

Em sentido amplo, é possível perceber que a competência tributária é a soma de quatro diferentes atribuições, quais sejam: instituir, arrecadar, fiscalizar e executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas com relação ao tributo.

Portanto, corroborando com o entendimento acerca do instituto da competência tributária, destaca-se a definição apresentada pelo professor Pedro Barretto, o qual sua obra resume de maneira clara e objetiva o que vem a ser a competência tributária, e quem possui tal competência, vejamos:

A expressão competência tributária é utilizada para designar a titularidade plena que certa pessoa tem sobre certo tributo. Logo, reflete o domínio tributário, a propriedade perfeita sobre certos tributos. Nessa linha de pensamento, “ter competência tributária” significa ser titular de certos tributos, tendo permissão e possibilidade de exercer todas as faculdades inerentes a esse domínio fiscal, quais sejam, as faculdades de instituir, legislar, fiscalizar e arrecadar os tributos, prerrogativas às quais apelidamos capacidades. Logo, ter competência tributária significa ter a titularidade plena sobre certos tributos, podendo exercer as quatro capacidades inerentes a essa titularidade. Nesse propósito, fiquem atentos, pois no ordenamento jurídico somente quatro pessoas são titulares de competência tributária, já que somente existem quatro pessoas aptas a legislar. Por assim ser, somente a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuem competência tributária, e ninguém mais! (BARRETO, 2012, P.147-148)

Por fim, destaca-se importante quesito acerca da competência legislativa concorrente, determinando que os quatro entes federativos, ou seja, União, Estado, Distrito Federal e Municípios, legislam em matéria de Direito Tributário. Oportuno salientar também que, mesmo havendo a distinção de competência entre os quatro entes federativos, a União, através de exceção, pode legislar nos tributos de competência estadual e municipal, contudo, destaca-se que apenas com o intuito de se estabelecer normas gerais.

Com isso, observe-se o que diz o professor Pedro Barretto:

Apesar de o *caput* do art. 24 da CRFB/88 só se referir à União, aos Estados e ao Distrito Federal, não citando os Municípios, **todos os quatro entes federativos legislam em Direito Tributário**, cada um nos tributos de sua particular competência. Exemplificando: a União legislar no IR, o Estado no IPVA e o Município no ISS, podendo o DF legislar em *Direito Tributário*, ainda que não legislem concorrentemente nas mesmas espécies tributárias. Portanto, tenham cuidado com a leitura do art. 24, *caput*, pois ele induz a erro, já que não cita os Municípios, o quais, realmente legislam em Direito Tributário.

Exceção importante a ser observada é a de que a União pode legislar nos tributos de competência estadual e municipal, mas apenas para estabelecer normas gerais. Ou seja, a União recebe autorização expressa da Constituição para estabelecer as normas gerais para a legislação tributária. Afora essa atribuição (estabelecer as normas gerais), não pode a União legislar na matéria estadual ou municipal. Não pode, por exemplo, a União, majorar ou reduzir um tributo estadual ou municipal, não pode conceder isenções, anistia, interferir no parcelamento das dívidas etc.

Importante observação é a de que a lei a estabelecer normas gerais para a legislação tributária **tem que ser uma lei complementar**, como expressamente exigiu o constituinte no art. 146 da CRFB/88.

Com isso, observa-se que a competência tributária para legislar acerca do instituto da imunidade tributária é da Constituição Federal, e o que busca-se ao longo deste trabalho não é determinar uma nova forma de competência tributária, ou se quer defender a possibilidade de se afastar tal instituto. Mas sim, defender que em um sentido amplo, o mesmo texto de lei fixado na Constituição Federal, poderá atingir novos itens que ali não estejam, pelo fato de que a tendência da humanidade é evoluir.

## **6–ISENÇÃO, NÃO INCIDÊNCIA E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

Com o objetivo de se chegar a uma compreensão com maior facilidade, acerca do tema apresentado neste trabalho, é imprescindível que se tenha o entendimento do que é imunidade tributária. Para isso, inicialmente, é importante deixar claro que há diferença entre imunidade, isenção, e não incidência, de sorte que estes três institutos levam ao mesmo resultado: o não pagamento de tributo. Contudo, destaca-se que os meios pelo qual isso ocorre são totalmente diferentes.

Diante destes três diferentes institutos jurídicos capazes de excepcionar a regra, ou seja, o pagamento do tributo, percebe-se, portanto, que o fenômeno da incidência está ligado à ocorrência na realidade fática da possibilidade prevista na lei tributária como necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária, conforme previsto no artigo 114 do Código Tributário Nacional:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Desta maneira, compreende-se que as normas imunizadoras decorrem de princípios e garantias previstas na Constituição Federal, que por sua vez visam resguardar os valores políticos, valores religiosos, éticos, bem como os sociais, limitando, portanto, o poder concedido aos entes federativos, de tributar estas classes. Ou seja, a imunidade para tributos representa uma delimitação negativa quanto a competência tributária.

Seguindo este mesmo entendimento, e compreendido o instituto que versa acerca da competência tributária, é possível compreender-se que toda norma que desobedecer determinada regra de imunidade, será, por sua vez, declarada inconstitucional, por ferir dispositivo previsto no próprio texto da Constituição Federal.

## 6.1 – ISENÇÃO

Para que a Imunidade Tributária possa ser compreendida com maior clareza, faz-se necessário destacar que, há diferença entre Imunidade Tributária, Isenção, e não Incidência. Com isso, iniciando a explanação tratando, portanto, do instituto da isenção, destaca-se a definição de Pedro Menezes Trindade Barreto (2012, p.225),

Quando se fala da isenção, o que se tem é o instituto que revela a situação na qual o credor, e regra, através de lei, se antecipa a um fato gerador futuro, que ainda não ocorreu, e promove uma dispensa do que seria o dever de pagar o tributo, o qual existiria quando da incidência da norma tributária. Acontece que, com a dispensa legal de pagamento dada antes da ocorrência do fato gerador, no momento em que esse se materializa e a norma tributária incide, a norma isentiva incide junto, e assim não resulta dever de pagamento. A lei isentiva, quando publicada, renuncia ao direito de crédito que o Estado teria, e esse sequer nascerá. A isenção é uma renúncia preventiva ao que seria um futuro crédito, resultando assim em uma dispensa legal do que seria um dever de pagamento futuro. Não fosse a lei isentiva, haveria o dever de pagar, pois a lei isentiva não impede que a norma tributária incida.

A maioria dos doutrinadores entende que a isenção não impossibilita quanto ao surgimento da obrigação tributária, mas, tão-somente, impede o aparecimento do crédito tributário, que corresponderia á obrigação surgida. Na isenção, nasce a obrigação tributária, mas a lei dispensa o pagamento do tributo.

Ou seja, a isenção opera no âmbito do exercício da competência tributária, enquanto a imunidade, conforme será visto, opera no âmbito da própria delimitação de competência.

Portanto, trazendo a tona o Artigo 97, VI, do Código Tributário Nacional, percebe-se que:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

VI –as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Frise-se, inicialmente, que a isenção é um caso de exclusão ou, melhor dizendo, de dispensa do crédito tributário, conforme preceitua o artigo 175, inciso I, do Código Tributário Nacional, que diz:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I – a isenção;

II – a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Observe-se que, desta forma, para que haja isenção tributária, esta terá que, obrigatoriamente ser decorrente de lei, contudo, faz-se necessário que a lei especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, assim como os tributos a que se aplicarão, e havendo necessidade, o prazo de sua duração.

Corroborando com o que fora exposto, destaca-se o Artigo 176 do Código Tributário Nacional que diz:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração.

Ainda, sobre o mesmo Artigo, em seu parágrafo único, percebe-se que, identificadas condições peculiares em determinada região em território de entidade tributante a isenção poderá ser restrita para esta determinada região, se não vejamos:

Art. 176.

[...]

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Outro ponto importante sobre a matéria das isenções tributárias é que estas regras por sua vez, devem ser interpretadas literalmente, sem quaisquer métodos de interpretação abrangentes, conforme vislumbra-se no Código Tributário Nacional, em seu artigo 111, II:

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

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – Outorga de isenção;

Frise-se que, a isenção, inicialmente, não se aplica às taxas e contribuições de melhorias, nem aos tributos criados depois de sua concessão contudo, a própria lei poderá determinar ao contrário:

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I – às taxas e às contribuições de melhoria;

II – aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Com isso, percebe-se também que a isenção esta derivada de lei ordinária ou complementar, que, decretando o tributo, exclui expressamente certos casos, pessoas ou bens, por motivo de política fiscal. A violação do dispositivo onde se contém a isenção importa em ilegalidade e não em inconstitucionalidade.

O saudoso mestre Rubens Gomes de Souza (1975, p. 97), afirma que: “Isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido”.

Na isenção, a situação jurídica se encontra no campo da incidência. Contudo, em virtude da lei, é excluída desse campo e dispensado o crédito tributário. As isenções são benefícios outorgados com o objetivo de incentivar determinadas atividades, como, por exemplo, o turismo, a indústria cinematográfica, o artesanato e dentro outros, concedidas também com a finalidade de amparar alguns profissionais, tais como os artistas, profissionais autônomos, jornalheiros, etc.

Para compreender de maneira clara e objetiva, o conceito de isenção no “mundo” tributário, demonstra-se o entendimento do Ilustre Professor Rui Barbosa Nogueira (1975 . 141), onde define:

“A isenção é a dispensa de pagamento de tributo devido, feita por disposição expressa da lei e por isso mesmo excepcionada da tributação.”

Corroborando com este mesmo entendimento, trazemos a definição de isenção com base no ensinamento do professor Dr. Ricardo Alexandre (2015, p.153) que diz : “A isenção consiste na

dispensa legal do pagamento do tributo. Assim, o ente político tem competência para instituir o tributo e, ao fazê-lo, opta por dispensar o pagamento em determinadas situações”.

Portanto, de maneira objetiva, entende-se que a isenção é a exceção feita por lei à regra jurídica de tributação. Ainda assim, compreende-se que se o legislador, seja ele ordinário ou complementar, exclui expressamente determinado serviço das regras de tributação, será esse um caso de isenção.

Desta forma, o que se proíbe perante a isenção é o lançamento do tributo, de forma que o fato gerador terá ocorrido, assim como a obrigação jurídica. Diferente da norma imunizante que por sua vez, não haverá o que se falar em obrigação jurídica tendo em vista que o fato gerador não chegará nem a existir.

Ainda sobre o tema, pode-se afirmar que, a isenção pode ser concedida através de duas maneiras, objetiva ou subjetiva, que conforme entendimento, define SABBAG (2011, p.888),

A isenção pode ser concedida de forma geral (de modo objetivo) ou de forma específica (de modo subjetivo ou pessoal). Explicando melhor, diz-se que a isenção concedida em caráter geral decorre do fato de que o benefício atinge a generalidade dos sujeitos passivos, independentemente de qualquer comprovação de alguma característica pessoal e particular que dote o beneficiário de certo exclusivismo para fruir o benefício.

Já a isenção em caráter individual decorre de restrição legal do benefício às pessoas que preencham determinados requisitos, de forma que a sua fruição dependerá de requerimento endereçado à Administração Tributária no qual se comprove o cumprimento dos pressupostos legais, conforme previsto no art. 179, do CTN.

Portanto, de acordo com o ensinamento do doutrinador Ricardo Alexandre (2015, p.155), percebe que: “A isenção opera no âmbito do exercício da competência, enquanto a imunidade, como visto, opera no âmbito da própria delimitação de competência”.

Para distinguir com maior clareza acerca do instituto da isenção, se comparado com o instituto da imunidade tributária, apresenta-se Hugo de Brito Machado (2001, p. 154),

O que distingue, em essência, a isenção da imunidade é a própria posição desta última em plano hierárquico superior. Daí decorrem consequências da maior importância, tendo-se em vista que a imunidade, exatamente porque estabelecida em norma residente na Constituição, corporifica princípio superior dentro do ordenamento jurídico, a servir de bússola para o intérprete que ao buscar o sentido e o alcance da norma imunizante não pode ficar preso a literalidade.

## 6.2 – NÃO INCIDÊNCIA

Para que ocorra a não incidência, ou, para que não ocorra a incidência, deverá, sem dúvida, haver a possibilidade de incidência tributária, que se compreende como a situação em que o tributo é devido pelo motivo de ter ocorrido o fato gerador.

Pode-se afirmar que, a imunidade tributária está inserida no rol das não incidências qualificadas, ou seja, as hipóteses de não incidência previstas na Constituição Federal.

Assim sendo, objetivando facilitar o entendimento, bem como o conceitos sobre as hipóteses de não incidência tributária, apresenta-se a explanação do professor Pedro Menezes Trindade Barretto (2012, p.220),

O maior, em alcance desses institutos, é o da “não incidência”, e o melhor caminho para compreendê-la é a partir do conceito de “hipótese de incidência” para então, a *contrario sensu*, chegar na delimitação exata do âmbito da “não incidência”. Como costumava dizer a vocês em sala de aula, na vida só há dois tipos de hipóteses: as hipóteses **de incidência** e as **de não incidência**. Não existe terceira opção. Ou a “hipótese” (potencial situação da vida) que você pensa é uma hipótese que, caso aconteça (e assim vire *fato*), atrairá uma norma jurídica de regência (e aí, é hipótese **de incidência**), ou então a hipótese, caso aconteça, não atrairá norma jurídica alguma para lhe reger (e aí é hipótese **de não incidência**). [...]

Ainda nesta mesma obra, complementa a explicação destacando-se quanto a impossibilidade de se chegar a delimitação de todo o campo da não incidência, em tempo que, frisa-se a importância de se entender o que vem a ser as hipóteses de incidência, concluindo, portanto, que para saber quais são as hipóteses de não incidência, precisa-se saber se há, de fato, incidência antes, se não vejamos BARRETTO (2012, p.220-221),

É impossível alguém delimitar todo o campo da “não incidência”. É infinito!!! Por mais criativa que seja a sua mente, acredite, nenhum ser é capaz de listar todas as hipóteses da vida que caso aconteçam serão de não incidência tributária. Esse âmbito é indeterminado. [...]

[...] Portanto, com então conseguir definir a dimensão do campo das hipóteses de não incidência das normas tributárias? É simples! Basta fazer o a *contrario senso* do campo a incidência. E por que? Pois esse último é plenamente determinado, conhecido. Todos conhecemos o campo da incidência, já que ainda somos de uma herança positivista, em razão da qual aceitamos que as hipóteses de incidência das normas jurídicas de regência têm que estar previamente cominadas nas leis. Nesse viés, para que uma hipótese seja hipótese de incidência de norma tributária, é fundamental que ela esteja descrita em uma lei tributária. E assim também é no crime, nas relações administrativas, privadas etc. Portanto, vejam que conclusão fácil e precisa: **as hipóteses de incidência são aquelas descritas nas leis; basta analisar as leis em vigência e aplicáveis que saberá quais são essas hipóteses; todas as demais hipóteses que ficarem de fora dessa definição**

**legal, são as hipóteses de não incidência.** É como sempre digo: identifica-se o campo da não incidência por exclusão de tudo aquilo que entrou no campo legal da previsão de incidência das normas.

Compreende-se, portanto, por não incidência a situação em que a regra jurídica de tributação não incide, tendo em vista não ter sido realizado a sua hipótese de incidência, ou em outros termos, não se configura o seu suporte fático.

Apresentando o entendimento do saudoso professor Ruy Barbosa Nogueira, (1999, P.166), percebemos que: “(...) Incidência – é o fato de a situação previamente descrita na lei ser realizada e incidir no tributo, dar nascimento à obrigação tributaria. Neste caso a situação está incluída no campo da tributação.(...)”

Ainda visando facilitar o entendimento sobre o assunto, e compreendido que a não incidência refere-se às situações em que um fato não é alcançado pela regra de tributação, veremos que este fenômeno pode decorrer de três formas, como exemplifica Vittorio Cassone (1999, P.116),

(...) temos três situações que caracterizam a não incidência :

1 - se da quando o fato não se enquadra ( não se subsume ) ao campo material que se pretende correlacionar. Exemplos: uma pessoa física que recebe certa quantia em dinheiro a título de indenização. Tal situação caracteriza a “não incidência “em relação ao IR; ou uma pessoa física que vende, esporadicamente, um bem móvel, caracterizando-se a” não incidência em relação ao ICMS”. ;

2 – ocorre quando o fato não corresponde ao campo territorial próprio ( incompetência territorial ). Exemplos: O município de Belo Horizonte não tem competência territorial para exigir o IPTU em relação a um imóvel situado no município de Ouro Preto; o Estado de São Paulo não tem competência territorial para exigir o ICMS em relação a um faro gerador que ocorra no Estado do Rio de Janeiro.

3 – Situação de “não incidência”, assim qualificados pela própria Constituição. É o caso, por exemplo, do IPI que “não incidirá” sobre produtos industrializados destinados ao exterior (art. 153, parágrafo 2, III).

Assim sendo, percebe-se que nos dois primeiros casos, é correto dizer que ocorreram situações de não incidência pura e simples, já na última hipótese, percebe-se uma não incidência constitucionalmente qualificada, configurando, portanto, a própria definição de imunidade.

Desta maneira, apresenta-se o ensinamento do professor Hugo de Brito Machado, cujo em sua obra descreve sobre o instituto da não incidência tributária, concluindo que:

Não incidência é a situação em que a regra jurídica de tributação não incide porque não se realiza a sua hipótese de incidência, ou, em outras palavras, não se configura o seu suporte fático. Pode ser: pura e simples, se resulta da clara incorrência do suporte fático da regra de tributação; ou juridicamente qualificada, se existe regra jurídica expressa dizendo que não se configura, no caso, a hipótese de incidência tributária. A não incidência, mesmo quando juridicamente qualificada, não se confunde com a isenção, por ser mera explicitação que o legislador faz, para maior clareza, de que não se configura, naquele caso, a hipótese de incidência. A rigor, a norma que faz tal explicitação poderia deixar de existir sem que nada se alterasse. Já, a norma de isenção, porque retira parcela da hipótese de incidência, se não existisse o tributo seria devido. (MACHADO, 2016, p.233)

Portanto, de maneira objetiva, tratando-se sobre a forma de não incidência pura e simples, entende-se que se o legislador não prevê determinado fato na lista dos itens capazes de serem tributados, este por sua vez será considerado uma hipótese de não incidência simples, vez que não há, sequer, previsão legal para que o tributo possa ser cobrado. De outra maneira, se a própria Constituição Federal determinar situação existente porém, que não sofrerá a incidência de tributos, esta será considerada hipótese de não incidência qualificada.

### 6.3 – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Percebe-se através do título deste trabalho que, o instituto da imunidade tributária está diretamente vinculado ao objetivo primordial que é estudar acerca da imunidade vinculada aos livros digitais. Com isso, é de suma importância que se possua a compreensão do que vem a ser a imunidade pura e simples, o seu conceito e pressupostos jurídicos para que, desta maneira, seja possível chegarmos à conclusão.

Desta forma, oportuno trazer ao trabalho a explicação introdutória sobre o instituto da imunidade tributária, destacando o entendimento do professor Eduardo Sabbag, o qual em sua obra diz que:

Quando se pretende estudar o tema imunidades tributárias, urge, de início, ter presente que a maioria das normas imunizadoras (imunizantes ou imunitórias), contempladas na Constituição Federal, decorre dos sublimes princípios e garantias constitucionais, que, dotados de expressiva carga axiológica, são vocacionados a limitar o poder de tributar.

Dessa forma, a norma imunizante, burilada pelo legislador constituinte, em nome do “cidadão-destinatário”, visa preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos, colocando a salvo da tributação certas situações e pessoas (físicas e jurídicas).

Isso equivale a afirmar que existem estruturas fundamentais ao regime que não serão perturbadas pela tributação, em homenagem à norma imunizadora. (SABBAG, 2011, p.281)

Ou seja, imunidade tributária é a barreira criada por norma Constitucional, ou seja, norma fixada na Constituição Federal, capaz de impedir a incidência de tributação sobre determinado fato, ou em desvantagem de determinada pessoa. Alguns autores destacam a imunidade como uma forma qualificada de não incidência, ou seja, o que é imune não pode ser tributado. Desta forma, a imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária, aquilo que é constituído como imune.

Neste sentido, as imunidades tributárias devem ser compreendidas inicialmente como limitações constitucionais ao poder fiscal do Estado. Ou seja, da mesma maneira que a Carta Constitucional é a responsável por entregar aos entes federativos, quais sejam, à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a chamada competência tributária, ou seja, o poder para instituir impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais ou especiais, também é responsável por limitar a tributação através da imunidade.

Desta forma, percebe-se que a Constituição Federal possui regras que possibilitam a tributação, bem como regras de competência negativas, que vedam a tributação. Assim, no intuito de preservar certos valores e princípios elencados em seu próprio texto magno, estipula que, sobre o patrimônio, a renda e os serviços de determinadas pessoas, não será possível a instituição de impostos pelos entes competentes, contudo, para que a imunidade seja efetiva, e possa cumprir as suas finalidades, deve ser abrangente, de forma que nenhum tributo pode ficar fora de seu alcance.

Assim, corroborando com o entendimento acima exposto, destaca-se o pensamento de Roque Antônio Carrazza (2012, p.806-807) afirmando que:

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 obrigadas a determinados fatos, bens ou situações. Encerram limitações, postas na própria Constituição Federal, à ação estatal de criar tributos.

A imunidade tributária encontra-se expressamente prevista na Constituição Federal de 1988, em seu Artigo 150, VI, “a”, “b”, “c”, “d”, e “e”, se não vejamos:

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

[...]

VI – instituir impostos sobre:

patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

templos de qualquer culto;

patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e da assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988).

As imunidades tributárias inseridas na Constituição Federal do Brasil, foram implementadas a partir de conceitos de valores, ou seja, são regidas por grande interesse em preservar valores predominantes na sociedade. Ao criá-las, o legislador determinou a sua atenção ao cidadão e aos valores dominantes no país, como a política, religião, os valores sociais e éticos que devem ser protegidos. Sobre esse assunto, a doutrina corrobora da seguinte maneira, SABBAG (2011, P. 284-285),

Nesse diapasão, longe de buscar a fórmula conceitual perfeita e com a devida fidelidade à melhor doutrina, conceituamos imunidade como “a norma constitucional de desoneração tributária, que, justificada no plexo de valores proclamados no texto constitucional, inibe a atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário o direito público subjetivo de ‘não incomodação’ perante o ente tributante”.

Evidencia-se, a partir do conceito expendido, que a imunidade possui uma natureza dupla: de um lado, mostra-se como norma constitucional que demarca a competência tributária, ao apresentar fatos que não são tributáveis, no bojo do *aspecto formal* da imunidade; e, de outra feita, revela-se como direito público subjetivo das pessoas que, direta ou indiretamente, usufruem os seus benefícios, à luz do *aspecto substancial ou material* da norma.

Portanto, resta claro que somente a Constituição Federal pode obstar que determinados fatos, vinculados à pessoas ou a bens, sejam abarcados pela hipótese de incidência dos impostos e, conseqüentemente, por essa determinação, fiquem dela excluídos, permanecendo,

obrigatoriamente, dentro do campo de não-incidência. Com isso, conclui Geraldo Ataliba (1964, p. 231) que a “imunidade é ontologicamente constitucional”, e que só “a soberana Assembleia Constituinte pode estabelecer limitações e condições do exercício do poder tributário” (ATALIBA, 1964, p. 231).

As imposições imunizantes são autoaplicáveis, contudo, por ordem constitucional, podem depender de requisitos constantes de Lei Complementar. Porém, importante salientar que tal imunidade se concebe pela própria norma maior, sendo a manifestação do Poder Executivo, apenas ato declaratório e não constitutivo, e que declarará o preenchimento ou não da situação e ou dos requisitos exigidos, compreendido como ato de natureza vinculada.

Desta forma, compreende-se que a imunidade tributária é uma limitação constitucional, e com isso, a sua regulamentação apenas poderá ser veiculada por Lei Complementar, tendo em vista que os requisitos exigidos seriam iguais e obrigatórios para todas as ordens de governo, o que não ocorreria, se a norma fosse ordinária, vez que, ficaria a critério de cada um dos entes federados, na sua esfera de competência. Ou seja, seria possível identificar cenários idênticos em diferentes localidades do País, contudo, alguns deles imunes e outros não.

Assim, entende-se como Lei Complementar aquela que, dispondo sobre matéria, expressa ou implicitamente, prevista na redação constitucional, está submetida à aprovação pela maioria do Congresso Nacional. As normas gerais de Direito Tributário, não ampliarão nada do que se encontra consagrado na Constituição, ou seja competência tributária e imunidade tributária.

Com isso, se o constituinte dispõe que determinado serviço não pode sofrer tributação, será um caso de imunidade ou hipótese de não incidência qualificada.

Vale destacar que, a norma imunizante tributária atinge a obrigação tributária principal, vinculada diretamente ao dever/obrigação do pagamento do tributo, de forma que, limitam-se a esta obrigação, não recaindo, portanto, as obrigações tributárias acessórias.

Portanto, concluindo o breve entendimento do que vem a ser o instituto da imunidade tributária, apresenta-se breve relato do professor Pedro Barretto, o qual conclui descrevendo que:

Por todo o exposto acima, há de se perceber por que no mundo do Direito Tributário falamos que quando se trata de “imunidades tributárias” não ocorre fato gerador. E isso é tão simples quanto lógico! O fato “gerador” é o fato que quando ocorre “gera”, faz

nascer, dá ensejo a uma relação jurídica obrigacional tributária, unindo o sujeito ativo (Estado) ao sujeito passivo (em regra, um particular). Ora, o “fato” só será “gerador” se ele realmente, por simplesmente ocorrido, “gerar” esse vínculo obrigacional. E o fato só gera esse vínculo se a norma tributária incidir sobre ele. E, aí sim, é claro, se a norma incidir, é evidente que de imediato se forma a relação jurídica tributária unindo o Fisco ao contribuinte, já que a norma tributária é cogente, imperativa, de ordem pública, dotada de compulsoriedade. Mas, há de se ter a sensibilidade de se enxergar que o “fato” só vai ser “gerador” da relação obrigacional tributária se a norma tributária incidir, e isso nunca vai acontecer quando se tem uma imunidade, pois se a Constituição proíbe que a norma tributária incida, jamais existirá lei autorizando que ela possa incidir, e, logo, ela realmente não incidirá, razão pela qual o fato, quando ocorre, é atípico, não recebendo a norma e, por isso, não gerando a formação da relação jurídica! [...] (BARRETTO, 2012, p.217)

A imunidade é, portanto, uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, que diz respeito, em regra, aos impostos. A imunidade tributária conceitua-se como a proibição constitucional de tributar determinados fatos ou pessoas e neste caso, o fato gerador não chega nem mesmo a se constituir.

## 7 – IMUNIDADES OBJETIVAS, SUBJETIVAS E MISTAS

Adentrando ao tema com maior explanação, após ter sido compreendido acerca do instituto da imunidade tributária, traz-se a tona as formas da sua natureza, ou seja, a imunidade subjetiva, objetiva e mista. Conceitos distintos que, desta forma, estão vinculados diretamente ao tema aborda merecendo, portanto, evidência.

Compreende-se, portanto, que as imunidades no direito brasileiro revelam limitações ao poder de tributar, nos moldes impostos pela Constituição Federal. Sendo que, das seis formas desonerativas da imposição tributária, a imunidade é a que se coloca fora do alcance do poder tributante, de forma que não haverá nascimento nem da obrigação, tão pouco do crédito tributário.

As imunidades foram estabelecidas através de três distintas vertentes, envolvendo, com isso, as pessoas beneficiadas pela exceção, que seria a imunidade subjetiva, os objetos cuja tributação é impedida, por sua vez versando sobre as imunidades objetivas, e por fim quando as duas coisas acontecem no mesmo tempo, denominada, portanto, imunidade mista.

Com este entendimento, inicialmente, destaca-se que a imunidade conferida em razão da condição de determinada pessoa atribuída em função da presença de elementos objetivos é a chamada imunidade subjetiva. Por outro lado, ela será considerada objetiva quando atingir determinados fatos, bens ou situações e versam sobre coisas, mesmo que com o seu resultado final sejam as pessoas os beneficiários.

Frise-se que, tratam-se de imunidade com natureza subjetiva, àquelas devidamente apresentadas no artigo 150, VI, alíneas “a”, “b” e “c”, da Constituição Federal, vejamos:

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; (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988).

Por sua vez, a imunidade objetiva encontra-se inserida neste mesmo artigo 150 da CF/88, inciso VI, contudo, na alínea “d”, ou seja, versam sobre a imunidade de imprensa, e alínea “e”, vejamos:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

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

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013). (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988).

As imunidades objetivas também são conhecidas como imunidades reais, ou seja, são aquelas vinculadas diretamente a determinado fato, bens ou situações com grande relevância para o avanço da sociedade. Assim sendo, é possível compreender porque a imunidade prevista no Art. 150, VI, “d”, da CF/88 não atinge a empresa jornalística, a empresa editorial, o livreiro e etc., que por sua vez terão que pagar os impostos devidos sobre os rendimentos auferidos com a comercialização dos livros, jornais e dentre outros.

Por outro lado, as imunidades tributárias subjetivas, ou pessoais como também são classificadas, são aquelas auferidas de acordo com a condição de determinada pessoa, atribuída a sujeitos, em função da presença de elementos objetivos como o patrimônio, renda ou serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades beneficiadas ou dela oriundas, conforme prevê o art. 150, §§ 2º e 4º, da CF.

Oportuno salientar que a imunidade subjetiva não desobriga as pessoas por ela protegida da obrigação de pagar tributos na condição de responsáveis. Pode-se, portanto, afirmar que estas imunidades podem ser definidas em função de condições pessoais de quem venha a vincular-se às situações materiais que ensejariam a tributação.

Assim sendo, As pessoas atingidas pelo instituto da imunidade tributária subjetiva não possuem capacidade tributária para pertencer ao pólo passivo do vínculo obrigacional decorrente de aplicações fiscais abrangidas pela norma vedante.

Por fim, destacadas as características da imunidade objetiva e subjetiva, apresenta-se o conceito de imunidade mista que, nada mais é que, imunidades abarcadas pelas duas coisas, ou seja, imunidade objetiva e subjetiva ao mesmo tempo. Desta forma, quando determinada imunidade para ser aplicada depender de aspectos subjetivos e objetivos ao mesmo tempo, tal imunidade será considerada mista.

Afim de facilitar a compreensão acerca do que fora apresentado, corroborando com o entendimento acima exposto, destaca-se o exemplo trazido pelo professor Ricardo Alexandre, que em sua obra exemplifica de maneira simples quanto a natureza objetiva, subjetiva e mista, com relação ao instituto da imunidade tributária:

A título de exemplo, a regra imunizante que impede a tributação de patrimônio, renda ou serviços dos entes políticos (CF, art. 150, VI, a) é subjetiva (ou pessoal), pois um veículo pertencente ao Município de São Paulo não pode ser tributado por conta do ente a que pertence. Se tal veículo for vendido a um particular, automaticamente passa a ser sujeito ao IPVA, o que demonstra que não é o bem que é imune, mas sim a pessoa que é sua proprietária.

Como exemplo de imunidade objetiva, pode-se citar a que protege os livros, jornais periódicos e o papel destinado à sua impressão (CF, art. 150, VI, d). Não importa quem é o proprietário do livre, quem vende, quem compra. Se é livro, é imune.

Por fim, um bom exemplo de imunidade mista é aquela que impede a incidência do impostos sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) sobre pequenas glebas rurais, assim definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel (CF, art. 153, § 4.º, II).

Tal imunidade é mista porque depende de aspectos subjetivos (o proprietário possuir apenas um imóvel) e objetivos (a área da pequena gleba estar dentro dos limites da lei). (ALEXANDRE, 2015, p.157-158)

Desta maneira, deve-se manter a atenção, voltada para a imunidade objetiva, que por sua vez, é aquela que se aplica aos livros, jornais, periódicos e papéis destinados a sua impressão, nos termos do art. 150, VI, "d", CF/88, ou seja, matéria predominante para estudo e apreciação da pesquisa elabora neste trabalho.

Assim sendo, dentre as imunidades genéricas, está é a única que tem como base de aplicação o bem, isto posto, justifica-se o motivo de se falar imunidade objetiva. Diferente das demais explanadas ao longo deste capítulo que, podem atingir as pessoas. Tal benefício tem o objetivo de possibilitar o acesso à cultura e a propagação da informação, tendo por finalidade a diminuição do custo dos livros, jornais, periódicos e papéis destinados a impressão.

Concluindo, portanto, acerca da imunidade objetiva, apresenta-se a decisão corrobora com o conceito desta imunidade, e a vincula o Art. 150, VI, "d", da CF/88:

EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DE NATUREZA OBJETIVA. ART. 150, VI, "D", CF/88. TINTAS PARA IMPRESSÃO. INSUMO NÃO ABRANGIDO PELA IMUNIDADE. EXIGIBILIDADE DA COBRANÇA DO IPI. 1. Diversamente da orientação contida na sentença, não há como reconhecer a imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal, no que tange às tintas de impressão importadas por empresa de comunicação escrita. 2. A imunidade referida tem natureza objetiva e somente abrange o papel, não podendo ser estendida para outros insumos não referidos no próprio texto constitucional. A liberdade de comunicação e de pensamento servem de fundamento para a imunidade e não é abalada no que tange às tintas de impressão. 3. Recurso e remessa "ex officio" conhecidos e providos, com a reforma da sentença

(TRF-2 - AMS: 16591 96.02.30336-0, Relator: Desembargador Federal GUILHERME CALMON NOGUEIRA DA GAMA, Data de Julgamento: 30/06/2003, QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJU - Data::05/09/2003 - Página::211).

## **8- A IMUNIDADE DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO**

Toda imunidade visa proteger determinados valores e princípios constitucionais para a defesa da ordem social, o que não é diferente quanto a imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, contudo, será que estes sempre foram os principais motivos para determinar tal imunidade?

A imunidade busca diminuir o custo com relação ao acesso à cultura, facilitar a livre manifestação do pensamento, a liberdade de atividade intelectual, artística, do acesso a informação, atividade científica e da comunicação, restando todos estes direitos devidamente interpretados como garantias individuais, protegidos Constitucionalmente no art. 5º, IV, IX e XIV, da Constituição Federativa do Brasil.

Desta forma, sustentando este mesmo entendimento, apresenta-se o conceito da imunidade tributária cultural, assim denominada pelo professor Ricardo Alexandre que em sua obra diz:

A imunidade visa a baratear o acesso à cultura e, por facilitar a livre manifestação do pensamento, a liberdade de atividade intelectual, artística, científica e da comunicação e o acesso à informação, todos direitos e garantias individuais constitucionalmente protegidos (CF, art. 5º, IV, IX e XIV), configura, também, cláusula pétrea. (ALEXANDRE, 2015, p. 180)

Observe-se que, a primeira determinação de imunidade surgiu na Constituição Federal de 1946, onde em seu Artigo 31, “c”, determinou:

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

[...]

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

Destaca-se, portanto, que no texto trazido acima, somente eram abraçados pela imunidade tributária o papel destinado a impressão de jornais, periódicos e livros.

Nesta época, o Governo sofria grande manipulação e censura por parte do estado que, proibia a transmissão de determinados fatos e acontecimentos, alterando informações e determinando fontes de publicação específicas para a transmissão das informações. Ocorre que, neste momento, Jorge Amado, Deputado Federal pelo Partido Comunista, e dentre outros constituintes, tiveram a

iniciativa de opor-se contra a prática ditatorial e, assim sendo, buscaram meios passíveis de se diminuir a tributação com relação aos livros, jornais e periódico, tornando, portanto, imune o papel destinado a sua impressão.

Vejam os que dizia o Artigo 31, inciso V, “a” “b” “c”, da Constituição Federal de 1946:

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

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 dos Estados Unidos do Brasil de 1946)

Seguindo este mesmo texto, o Código Tributário Nacional, elaborado na vigência da Emenda Constitucional 18/1965, afirma em seu Artigo 9, IV, “d”, ser imune o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros, ou seja, exatamente o mesmo texto apresentado na Constituição de 1946, (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1967).

Vejam os:

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

[...]

IV - cobrar imposto sobre:

[...]

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

Para que a imunidade pudesse de fato cumprir o seu objetivo perante os livros, jornais e periódicos, tornando-os acessíveis e, a partir daí, propagando o conhecimento e a educação, não bastaria que somente o papel utilizado para produção destes fossem acolhidos pela imunidade, enquanto que demais meios indispensáveis para esta produção fossem tributados, majorando,

portanto, o valor dos livros, jornais e etc. Assim, para que esta imunidade pudesse alcançar o seu real objetivo, era necessário que ela abrangesse todo o material necessário à confecção do livro, do jornal ou periódico, de forma que nenhum imposto deve incidir sobre qualquer insumo, ou mesmo sobre qualquer dos equipamentos ou instrumentos que sejam destinados exclusivamente para esta produção.

Desta forma, a Constituição Federal de 1967, decorrente da Emenda 1/1969, em seu Artigo 19, III, “d”, passa a considerar imune o livro, o jornal e os periódicos, bem como o papel destinado à sua impressão:

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

[...]

III - instituir imposto sobre:

[...]

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

(BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1967).

Observe-se que, fora inserido no texto Constitucional o próprio livro, o jornal, e os periódicos, diferente do texto anterior que, na forma como estava escrito, imunizava tão somente os papéis utilizados para confecção destes.

Assim sendo, o texto fora mantido na atual Constituição Federal de 1988, sem quaisquer alteração, em seu Artigo 150, VI, “d”, que diz:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988).

Frise-se que, perante todas as demais normas de imunidade previstas no inciso VI do art. 150 da CF, está é a puramente objetiva, vez que visa impedir tão somente a cobrança dos impostos incidentes diretamente sobre os livros, jornais, periódicos e sobre o papel destinado a sua impressão.

Desta maneira, ultrapassando décadas e barreiras, a Constituição Federal vem mantendo o seu entendimento quanto a liberdade de expressão, e influência quanto ao desejo de que a educação e o conhecimento, possam ser disseminados, através do compartilhamento de informações e notícias contidas nos livros e jornais.

A Lei nº 10.753, de 31 de Outubro de 2003, corrobora com a constatação de que o livro é o meio principal e insubstituível da difusão da cultura e transmissão de conhecimento, quando diz em seu artigo 1º, inciso II, que:

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

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

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

(BRASIL. Lei nº 10.753, de 30 de outubro de 2003)

Logo, pode-se concluir que a intenção do legislador constituinte originário, no momento em que estendeu o manto da imunidade tributária para os livros, jornais e periódicos, bem como ao papel destinado à sua impressão, objetivou nada mais do que incentivar a cultura e ao acesso à informação, disseminando o interesse coletivo pela busca em pró do conhecimento, tornando acessível os livros e jornais e periódicos, reduzindo a sua carga tributária por “completo”, possibilitando, portanto, que estes cheguem ao consumidor com custo acessível.

Contudo, são possíveis identificar alguns insumos que, muito embora utilizados na fabricação de livros, jornais e periódicos, não são considerados imunes pelo STF, como por exemplo a tinta (RE 324.600), as tiras plásticas para amarração de jornais (RE 208.638), os serviços de composição gráfica necessários à confecção do produto final (RE 230.782), dos encartes de propaganda (RE 213.094) e dos serviços de transporte e distribuição de jornais (RE 116.607).

Ocorre que, com o objetivo de se pacificar o entendimento do que poderia ser abraçado pela imunidade dos livros, jornais e periódicos, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 657: Súmula 657 do STF: “A imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.”

Assim sendo, a citada súmula foi editada para fixar os insumos que poderiam ser equiparados ao papel para fins de imunidade, e era com base nesse entendimento sumulado que o Supremo Tribunal Federal passou a se manifestado pela inexistência de imunidade dos livros eletrônicos.

A edição da citada Súmula 657 do STF não trouxe apenas mais alguns itens para “dentro” da imunidade prevista aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, mas também, afastou uma série de possibilidades de aplicação da imunidade para meios de transmissão de informação, muitas vezes demais insumos utilizados na fabricação dos próprios livros e jornais, ao passo que entendia ter limitado tal alcance.

Os julgados do STF baseavam-se neste entendimento, utilizando-se do Art. 150, VI, “d”, da CF/88 e a Súmula 657 do STF, para distanciar a aplicabilidade da imunidade existente para demais insumos ou outros meios de reprodução de livros, jornais e etc., aplicando a lei no seu sentido estrito ao texto de lei.

Vejamos dois julgados do Supremo Tribunal, no ano de 2009:

EMENTA: Trata-se de recurso extraordinário (art. 102, III, a da Constituição) interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região que considerou imune à tributação operações com livros eletrônicos, gravados em compact discs read only memory (CD-ROM). Sustenta-se, em síntese, violação do art. 150, VI, d da Constituição. A orientação firmada por esta Corte interpreta o art. 150, VI, d da Constituição de forma a restringir a salvaguarda constitucional aos estritos contornos dos objetos protegidos: livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Assim, embora a salvaguarda possa abranger diversas etapas do processo de elaboração e circulação do material protegido (RE 102.141 - RTJ 116/268), bem como comporte ampla interpretação a densidade do objeto (imunidade de álbum de figurinhas – cromos autocolantes - RE 221.239, rel. min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJ de 06.08.2004 e das listas telefônicas - RE 101.441, rel. min. Sydney Sanches, Pleno, DJ de 19.08.1988), a imunidade não abrange elementos que fujam à estrita classificação como livros, jornais ou periódicos ou o papel destinado à sua impressão (cf. a interpretação conversada da Súmula 657/STF). Nesse sentido, não há proteção constitucional à prestação de serviços de composição gráfica (RE 229.703, rel. min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ de 17.05.2002), às capas duras auto-encadernáveis utilizadas na distribuição de obras para o fim de incurrir a venda de jornais (RE 325.334-AgR, rel. min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 19.09.2003), à tinta para impressão de livros, jornais, revistas e periódicos (RE 265.025, rel. min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ de 21.09.2001), às peças de reposição (RE 238.570 - RTJ 171/356 – cf., ainda o RE 230.782, rel. min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ de 10.11.2000) ou à importação de bens para montagem de parque gráfico (AI 530.911-AgR, rel. min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ de 31.03.2006). Dado que o suporte físico que funciona como mídia (“cd-rom”) não se confunde e não pode ser assimilado ao papel, o acórdão recorrido contrariou a orientação fixada por esta Corte (cf., e.g., o AI 530.958, rel. min. Cezar Peluso, decisão monocrática, DJ de 31.03.2005 e o RE 497.028, rel. min. Eros Grau, decisão monocrática, DJe 223 de 26.11.2009). Ante o exposto, dou provimento ao recurso

extraordinário para denegar a segurança. Sem honorários (Súmula 512/STF). Publique-se. Brasília, 17 de dezembro de 2009. Ministro JOAQUIM BARBOSA Relator

(STF - RE: 416579 RJ, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 17/12/2009, Data de Publicação: DJe-023 DIVULG 05/02/2010 PUBLIC 08/02/2010)

Bem como decidiu o STF:

**EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO - IMPORTAÇÃO DE CHAPAS POLIMERIZADAS DE IMPRESSÃO - RECOLHIMENTO DO IPI E II - IMUNIDADE - ARTIGO 150, VI, D DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - SÚMULA 657 DO STF - RESTRIÇÃO 1. O artigo 150, VI, d, da Constituição da República** assegura a imunidade tributária aos livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão. 2. Súmula 657 do STF: "A imunidade prevista no artigo 150, VI, d da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos". 3. A abrangência da imunidade alcança os filmes e papéis fotográficos, mas não se estende às chapas polimerizadas, às tintas ou aos demais equipamentos utilizados no processo produtivo. 4. Uma vez estabelecida esta relação jurídica, devida a exaustão na sua integralidade, sob pena de aplicação das penalidades cabíveis.

(TRF-3 - AMS: 71880 SP 96.03.071880-7, Relator: JUIZ CONVOCADO MIGUEL DI PIERRO, Data de Julgamento: 03/12/2009, TERCEIRA TURMA)

Em 2010, conforme decisão apresentada abaixo, observa-se que o entendimento do STF mantém a decisão da corte sem alterações, se não vejamos:

RE 330817/RJ – Rio de Janeiro

Recurso Extraordinário

Relator(a): Min. Dias Toffoli

Julgamento: 04/02/2010

Partes

RECTE.(S) : ESTADO DO RIO DE JANEIRO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

RECDO.(A/S) : ELFEZ EDIÇÃO COMERCIO E SERVIÇOS LTDA

ADV.(A/S) : FÉLIX SOIBELMAN

DECISÃO

Vistos.

Estado do Rio de Janeiro interpõe recurso extraordinário, com fundamento na alínea “a” do permissivo constitucional, contra acórdão da Décima Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, assim ementado: “Duplo Grau de Jurisdição. Mandado de Segurança. Imunidade concernente ao ICMS. Art. 150, VI, ‘d’, da Constituição Federal. Comercialização da Enciclopédia Jurídica eletrônica por processamento de dados, com pertinência exclusiva ao seu conteúdo cultural – software. Livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitem aquelas idéias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por

imagens e, ainda, por signos. A limitação do poder de tributar encontra respaldo e inspiração no princípio no TaxonKnowledgs. Sentença que se mantém em duplo grau obrigatório de jurisdição” (fl. 94). Alega o recorrente contrariedade ao artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal. Contra-arrazoado (fls. 112 a 137), o recurso extraordinário (fls. 98 a 109) foi admitido (fls. 143 a 145). Opina o Ministério Público Federal, em parecer da lavra do Subprocurador-Geral da República, Dr. Wagner de Castro Mathias Netto, “pelo desprovemento do recurso” (fls. 160 a 164). Decido. Anote-se, inicialmente, que o acórdão recorrido foi publicado em 15/9/2000, conforme expresso na certidão de folha 96, não sendo exigível a demonstração da existência de repercussão geral das questões constitucionais trazidas no recurso extraordinário, conforme decidido na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 664.567/RS, Pleno, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 6/9/07. A irrisignação merece prosperar, haja vista que a jurisprudência da Corte é no sentido de que a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal, conferida a livros, jornais e periódicos, não abrange outros insumos que não os compreendidos na acepção da expressão “papel destinado a sua impressão”. Sobre o tema, anote-se: “Tributário. Imunidade conferida pelo art. 150, VI, "d" da Constituição. Impossibilidade de ser estendida a outros insumos não compreendidos no significado da expressão ‘papel destinado à sua impressão’. Precedentes do Tribunal. - Incabível a condenação em honorários advocatícios na ação de mandado de segurança, nos termos da Súmula 512/STF. Agravos regimentais desprovidos” (RE nº 324.600/SP-AgR, Primeira Turma, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ de 25/10/02). “ISS. Imunidade. Serviços de confecção de fotolitos. Art. 150, VI, "d", da Constituição. - Esta Corte já firmou o entendimento (a título exemplificativo, nos RREE 190.761, 174.476, 203.859, 204.234, 178.863) de que apenas os materiais relacionados com o papel - assim, papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto - estão abrangidos pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "d", da Constituição. - No caso, trata-se de prestação de serviços de composição gráfica (confecção de fotolitos) (fls. 103) pela recorrida a editoras, razão por que o acórdão recorrido, por ter essa atividade como abrangida pela referida imunidade, e, portanto, ser ela imune ao ISS, divergiu da jurisprudência desta Corte. Nesse sentido, em caso análogo ao presente, o decidido por esta 1ª Turma no RE 230.782. Recurso extraordinário conhecido e provido” (RE nº 229.703/SP Primeira Turma, Relator o Ministro Moreira Alves, DJ de 17/2/02). “Recurso extraordinário inadmitido. 2. Imunidade tributária. Art. 150, VI, d, da Constituição Federal. 3. A jurisprudência da Corte é no sentido de que apenas os materiais relacionados com o papel estão abrangidos por essa imunidade tributária. 4. Agravo regimental a que se nega provimento” (AI nº 307.932/SP-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Néri da Silveira, DJ de 31/8/01).

Da mesma maneira em que as decisões da Colenda Corte mantiveram o entendimento de que não seria aplicada a imunidade tributária aos demais insumos que não aqueles que devidamente expressos no texto da lei, esta imunidade também não abrangeria os demais meios de transmissão de informações, mesmo que, destinados exclusivamente a fornecer informações, conforme pode-se perceber no julgado com referencia a tentativa de se obter tal imunidade a Enciclopédia Jurídica Eletrônica, vejamos:

**Processo RE 330817 RJ**

**Partes**

**ESTADO DO RIO DE JANEIRO, PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO, ELFEZ EDIÇÃO COMERCIO E SERVIÇOS LTDA, FÉLIX SOIBELMAN**

**Publicação**

**DJe-040 DIVULG 04/03/2010 PUBLIC 05/03/2010**

**Julgamento4 de Fevereiro de 2010**

**Relator**

**Min. DIAS TOFFOLI**

**Decisão**

**Vistos.**

Estado do Rio de Janeiro interpõe recurso extraordinário, com fundamento na alínea “a” do permissivo constitucional, contra acórdão da Décima Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, assim do: Duplo Grau de Jurisdição. Mandado de Segurança. Imunidade concernente ao ICMS. Art. 150, VI, ‘d’, da Constituição Federal. Comercialização da Enciclopédia Jurídica eletrônica por processamento de dados, com pertinência exclusiva ao seu conteúdo cultural – software. Livros, jornais e periódicos são todos os impressos ou gravados, por quaisquer processos tecnológicos, que transmitem aquelas idéias, informações, comentários, narrações reais ou fictícias sobre todos os interesses humanos, por meio de caracteres alfabéticos ou por imagens e, ainda, por signos. A limitação do poder de tributar encontra respaldo e inspiração no princípio no Taxon Knowledgs. Sentença que se mantém em duplo grau obrigatório de jurisdição” (fl. 94). Alega o recorrente contrariedade ao artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal. Contra-arrazoado (fls. 112 a 137), o recurso extraordinário (fls. 98 a 109) foi admitido (fls. 143 a 145). Opina o Ministério Público Federal, em parecer da lavra do Subprocurador-Geral da República, Dr. Wagner de Castro Mathias Netto, “pelo desprovemento do recurso” (fls. 160 a 164). Decido. Anote-se, inicialmente, que o acórdão recorrido foi publicado em 15/9/2000, conforme expresso na certidão de folha 96, não sendo exigível a demonstração da existência de repercussão geral das questões constitucionais trazidas no recurso extraordinário, conforme decidido na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 664.567/RS, Pleno, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 6/9/07. A irrisignação merece prosperar, haja vista que a jurisprudência da Corte é no sentido de que a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal, conferida a livros, jornais e periódicos, não abrange outros insumos que não os compreendidos na acepção da expressão “papel destinado a sua impressão”. Sobre o tema, anote-se: Tributário. Imunidade conferida pelo art. 150, VI, d da Constituição. Impossibilidade de ser estendida a outros insumos não compreendidos no significado da expressão ‘papel destinado à sua impressão’. Precedentes do Tribunal. - Incabível a condenação em honorários advocatícios na ação de mandado de segurança, nos termos da Súmula 512/STF. Agravos regimentais desprovidos” (RE nº 324.600/SP-AgR, Primeira Turma, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ de 25/10/02). “ISS. Imunidade. Serviços de confecção de fotolitos. Art. 150, VI, d, da Constituição. - Esta Corte já firmou o entendimento (a título exemplificativo, nos RREE 190.761, 174.476, 203.859, 204.234, 178.863) de que apenas os materiais relacionados com o papel - assim, papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto - estão abrangidos pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, d, da Constituição. - No caso, trata-

se de prestação de serviços de composição gráfica (confeção de fotolitos) (fls. 103) pela recorrida a editoras, razão por que o acórdão recorrido, por ter essa atividade como abrangida pela referida imunidade, e, portanto, ser ela imune ao ISS, divergiu da jurisprudência desta Corte. Nesse sentido, em caso análogo ao presente, o decidido por esta 1ª Turma no RE 230.782. Recurso extraordinário conhecido e provido” (RE nº 229.703/SP Primeira Turma, Relator o Ministro Moreira Alves, DJ de 17/2/02). “Recurso extraordinário inadmitido. 2. Imunidade tributária. Art. 150, VI, d, da Constituição Federal. 3. A jurisprudência da Corte é no sentido de que apenas os materiais relacionados com o papel estão abrangidos por essa imunidade tributária. 4. Agravo regimental a que se nega provimento” (AI nº 307.932/SP-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Néri da Silveira, DJ de 31/8/01). No mesmo sentido, as seguintes decisões monocráticas proferidas em processos em que a matéria discutida é especificamente a imunidade tributária incidente sobre livros eletrônicos (CD-ROM): RE nº 416.579/RJ, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJ RE nº 282.387/RJ, Relator o Ministro Eros Grau, DJ de 8/6/06 e AI nº 530.958/GO, Relator o Ministro Cezar Peluso, DJ de 31/3/05. Ante o exposto, nos termos do artigo 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil, conheço do recurso extraordinário e lhe dou provimento para denegar a segurança. Sem condenação em honorários, nos termos da Súmula nº 512/STF. Custas ex lege. Publique-se. Brasília, 4 de fevereiro de 2010. Ministro DIAS TOFFOLI Relator.

## 9 – APLICAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA AOS LIVROS DIGITAIS

Neste trabalho, não vislumbra-se quanto a possibilidade de criação de nova norma imunizante que venha atingir tão somente os livros digitais mas, sim, que possa o instituto imunizante previsto no artigo 150, IV, “d”, da Constituição Federal do Brasil, “abraçar”, também, estes novos formatos de livros tendo em vista que, a evolução tecnológica está cada vez mais ativa e, que, o texto Constitucional não deverá ser alterado toda vez que um objeto ou costume da sociedade vier a evoluir. O que deve-se buscar da Constituição Federal é a possibilidade plausível de extensão das suas normas afim de enquadrá-las na atualidade.

Com isso, observa-se que, serão apresentados temas com capacidade de desenvolver e explicar raciocínio acerca deste pensamento, conceituando princípios e normas, bem como demonstrando a evolução de decisões de diversos tribunais do País, até que, possamos analisar a recente decisão do STF, o qual votaram os Ilustres Ministros pela aplicação da norma imunizante prevista na Constituição Federal em seu art. 150, IV, “d”, aos livros digitais e equipamentos utilizados exclusivamente para a sua leitura.

### 9.1 – EQUIPARAÇÃO ENTRE LIVRO IMPRESSO E O LIVRO DIGITAL

Inicialmente, para que possamos adentrar ao assunto principal deste trabalho, oportuno e indispensável é compreender a definição de livro, jornal e periódico que, segundo HOUAISS, em seu dicionário de Língua Portuguesa, livro é “(...) obra de cunho literário, artístico, científico, técnico, documentativo etc. que constitui um volume” [com mais de 48 páginas, além da capa, conforme ABNT e organismos internacionais] “(...) em qualquer suporte (p. ex. papiro, disquete etc.)”. Que jornal é “publicação diária, com notícias sobre o cenário político nacional e internacional, informações sobre todos os ramos do conhecimento, entrevistas, comentários etc.” E que periódico é “publicação (jornal, revista etc.) que aparece em intervalos fixos ou regulares”.

Percebe-se, portanto, que as principais estruturas de um livro estão vinculadas ao seu conteúdo e sua extensão, e não o meio utilizado para transmissão destas informações. Observa-se, também, que o jornal e periódico se definem muito mais pelas matérias que estes veiculam, sejam estas matérias relacionadas a fatos políticos ou entrevistas, bem como a forma que transmitem essas

notícias e os seus prazos. Para atingir o conceito do jornal, não há de se priorizar o seu formato em papel, e sim a sua periodicidade.

Com efeito, segundo o ilustre professor Eduardo Sabbag, externa o seu entendimento sobre o que vem a ser um livro, da seguinte forma: “A nosso sentir, os livros são suportes materiais utilizados à propagação de um pensamento formalmente considerado. Nesse passo, o livro deve conter uma base física (em papel ou em mídia eletrônica) e uma finalidade “espírita” de geração do bem educativo.”. (Direito tributário I v.42 - Eduardo Sabbag)

Questionamentos começam a surgir no viés de entender se, de fato para que seja determinado o conceito de livro, este tenha que ser necessariamente impresso. Desta forma, percebe-se que alguns autores definem o livro fundamentalmente pelo seu suporte de papel. Contudo, conforme demonstrado, o papel não é o único suporte existente no qual se possa estruturar um livro. Existem inúmeros materiais, como descreve o professor Eduardo Sabbag, de forma que esta condição deve ser levada com conta pela legislação e pelos julgadores:

O conceito de livro é aberto, complexo e ambíguo. Pode ser impresso em papel; pode ser um livro virtual, no espaço cibernético; pode conter folhas soltas ou cosidas; pode vir com capa flexível ou dura; pode conter informação científica ou leviana; entre outras tantas multifacetadas possibilidades.

Desta forma, conclui-se que, o fato de certa obra literária ser transmitida em um suporte diferente do papel, não desqualifica a sua natureza de livro. Corroborando com este entendimento, Carraza (2006, p. 761) exemplifica a palavra “livros” para fins de imunidade. Assim, ele assegura que os veículos de ideias, de um modo geral, devem ser equiparados com os livros para fins de imunidade.

Com isso, tendo em vista que a evolução digital em pleno século XXI é inevitável e constante, e que alcança os mais diversos seguimentos, compreende-se que não seria diferente com os livros, informativos, jornais e periódicos, de forma que estes já encontram-se disponíveis em diversas formas de arquivos digitais, disponíveis para diversos tipos de equipamentos.

Ocorre que, o texto trazido na atual Constituição Federal, consagrada em 1988, diz em seu artigo 150, VI, “d”, que a imunidade atinge somente os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Assim como, o artigo 9, IV, “d”, do Código Tributário Nacional, que por sua vez,

delimita a cobrança de impostos ao papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

Nestes termos, destaca-se a Súmula 657 do Supremo Tribunal Federal que, através do seu texto, incluiu aos itens imunes, “os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.”

Desta maneira, mesmo após a referida Súmula supra citada ter sido editada, Advogados representando diferentes editoras, continuaram com as tentativas de se ampliar a imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da CF/88, aos mais diversos insumos e serviços vinculados a produção dos itens previstos da alínea “d” do referido artigo. Não seria diferente, portanto, com os arquivos digitais que, por sua vez, fossem capaz transmitir as mesmas informações e conteúdos.

Ainda desamparados por decisões majoritárias, os Tribunais mantiveram o entendimento de negar provimentos aos pedidos em que buscassem imunidade para os livros eletrônicos, conforme verifica-se no Agravo julgado em 2012, no Tribunal de Justiça do RS, vejamos:

EMENTA: AGRAVO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. LIVRO. ELETRÔNICO. CD-ROM. 1. Em se tratando de matéria a cujo respeito há súmula ou jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do Supremo Tribunal Federal ou de Tribunal Superior, o Relator está autorizado a negar seguimento ou a dar provimento a recurso. Art. 557 do CPC. 2. As operações de circulação de livro eletrônico não estão ao abrigo da imunidade. Jurisprudência do STF. Recurso desprovido. (Agravo Nº 70046150975, Vigésima Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 23/02/2012)

(TJ-RS - AGV: 70046150975 RS, Relator: Maria Isabel de Azevedo Souza, Data de Julgamento: 23/02/2012, Vigésima Segunda Câmara Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 29/02/2012)

Decisões mantiveram este mesmo entendimento, conforme jurisprudência trazida abaixo, ainda recente, o Tribunal de Justiça do Paraná, em janeiro de 2015, negou provimento ao recurso, destacando que não se pode conjugar a expressão "impressão" com os livros eletrônicos. Bem como justifica que o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos não se assemelha com ao papel eletrônico utilizado no referido aparelho eletrônico, assim vejamos:

DECISÃO: Acordam os integrantes da Primeira Câmara Cível do Tribunal do Estado do Paraná, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. LIVROS ELETRÔNICOS (E-READER). ART. 150, INC. VI, ALÍNEA D, DA CF.INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. REQUISITOS ELENCADOS NO ART. 273 DO CPC. RECURSO DESPROVIDO.A imunidade concedida ao papel se restringe aos casos em que é utilizado para a impressão de livros, jornais e periódicos. Não se pode conjugar a expressão "impressão" com os livros eletrônicos. O papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos não se assemelha ao papel eletrônico utilizado no referido aparelho eletrônico, resultando destas asserções a interpretação restritiva que o STF tem dado às imunidades tributárias em geral, interpretação que impede o deferimento da antecipação de tutela para declaração, de plano, da pretendida imunidade. (TJPR - 1ª C.Cível - AI - 1264484-5 - Curitiba - Rel.: Fernando César Zeni - Por maioria - - J. 27.01.2015)

(TJ-PR - AI: 12644845 PR 1264484-5 (Acórdão), Relator: Fernando César Zeni, Data de Julgamento: 27/01/2015, 1ª Câmara Cível, Data de Publicação: DJ: 1531 23/03/2015).

Desta forma, percebe-se que podem ser atingidas exatamente as mesmas finalidades, tanto através da produção de um livro em seu formato impresso, bem como na elaboração e produção de um livro em seu formato digital. Percebe-se, portanto, claramente que, independente do meio e formato que é produzido, o livro deverá conter a sua finalidade específica e primordial que é a possibilidade de se propagar o estudo e conhecimento, a capacidade de se transportar cultura e informações.

Assim sendo, corroborando com o entendimento, o Professor Eduardo Sabbag acredita ser possível a ampliação da norma imunizante ao livros digitais, vez que estes nada mais são que livros, que por sua vez, sofreram atualizações como qualquer outro objetivo alcançado pela tecnologia pós século XX, se não vejamos:

“A nosso pensar, tendemos a crer que e deve estender a imunidade às obras impressas ou virtuais, que abarquem conteúdo específico ou variado, com o fito de difundirem, sem óbices à teleologia da norma imunizante, um conhecimento formalmente considerado”. (SABBAG, 2011, p. 367)

## 9.2 – AMPLIAÇÃO DA NORMA IMUNIZANTE

Ocorre que, mesmo tendo sido destacadas decisões negativas quanto a ampliação da imunidade aos livros digitais, é possível perceber que, com base no entendimento do Supremo Tribunal Federal, há muito tempo, é pacífico em relação à possibilidade de interpretação ampliativa das normas de imunidades tributárias, com escopo em assegurar os valores que são os vetores axiológicos justificadores da desoneração.

Assim sendo, demonstra-se claramente que, o Supremo Tribunal Federal possibilita que determinada lei, o qual em seu texto não conste expressamente determinada situação ou objeto não, fatores externos poderão influenciar para que esta norma se adeque ao novo fato, e possa por sua vez produzir os seus mesmos efeitos.

Nesse sentido observa-se o precedente da Corte, publicado em 1985:

IMUNIDADE TRIBUTARIA. LIVRO. CONSTITUIÇÃO, ART. 19, INC. III, ALINEA 'D'. EM SE TRATANDO DE NORMA CONSTITUCIONAL RELATIVA AS IMUNIDADES TRIBUTARIAS GENERICAS, ADMITE-SE A INTERPRETAÇÃO AMPLA, DE MODO A TRANSPARECEREM OS PRINCÍPIOS E POSTULADOS NELA CONSAGRADO. O LIVRO, COMO OBJETO DA IMUNIDADE TRIBUTARIA, NÃO É APENAS O PRODUTO ACABADO, MAS O CONJUNTO DE SERVIÇOS QUE O REALIZA, DESDE A REDAÇÃO, ATÉ A REVISÃO DE OBRA, SEM RESTRIÇÃO DOS VALORES QUE O FORMAM E QUE A CONSTITUIÇÃO PROTEGE (RE nº. 102.141-1, Rel. p/ Ac. Min. Carlos Madeira, 2ª Turma, 18/10/1985).

Nessa vertente, a jurisprudência do Supremo caminhou para reconhecer diversos materiais como abrangidos pela imunidade, tais como a lista telefônica, as apostilas e manuais técnicos, e até mesmo o álbum de figurinhas:

TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. EXIGÊNCIA DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS) SOBRE A EDITORAÇÃO, COMERCIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO INDUSTRIAL E DISTRIBUIÇÃO DE LISTAS TELEFONICAS. INQUINADA OFENSA AO ART. 19, III, D, DA CARTA DE 1969. Orientação jurisprudencial do STF, no sentido de que não estão excluídas da imunidade constitucional as publicações "que cuidam de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de inegável utilidade pública, como e o caso das listas telefônicas". Recurso provido. (RE 134.071, 1ªT., rel. Min. Ilmar Galvão, 30-10-1992). No mesmo sentido: RE 101.441, RE 199.183, RE 116.510 e RE 130.012.

No mesmo sentido é o entendimento de Hugo de Brito Machado (2002, p. 231),

A imunidade do livro, jornal ou periódico, e do papel destinado a sua impressão, há de ser entendida em seu sentido finalístico. E o objetivo da imunidade poderia ser frustrado se o legislador pudesse tributar qualquer dos meios indispensáveis à produção dos objetos imunes. Ou qualquer ato que tenha por fim colocar esses objetos em seu destino final. A venda ou distribuição, a qualquer título, de livro, jornal ou periódico, não podem ser tributadas. Assim, a imunidade, para ser efetiva, abrange todo o material necessário à confecção do livro, do jornal ou do periódico. Não apenas o exemplar deste ou daquele, materialmente considerado, mas o conjunto. Por isto nenhum imposto pode incidir sobre qualquer insumo, ou mesmo sobre qualquer dos instrumentos, ou equipamentos, que sejam destinados exclusivamente à produção destes objetos.

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

Deve-se concordar que, a melhor interpretação das normas da Constituição é aquela capaz de lhes garantir a máxima efetividade. Compreende-se, portanto, que toda imunidade tem por fim a realização de um princípio que o constituinte considerou importante para a Nação, no que diz respeito a imunidade dos livros, jornais e periódicos, esta tem por fim assegurar a liberdade de expressão do pensamento e a disseminação da cultura.

Perceber-se que, o texto trazido no artigo 150, IV, da CF/88 especifica que a imunidade alcança tão somente os impostos quando diz “IV – instituir impostos sobre:”, e não as taxas e contribuições. Contudo, há de se compreender que, algo imune não deverá ser submisso a qualquer tipo de tributo, contudo, se neste vier a recair a incidência de taxas e/ou contribuições, este ato por sua vez desvalorizaria a imunidade.

Ademais, cumpre salientar que, alguns autores sustentam que não apenas estariam os livros, jornais, periódicos e o papel utilizado na impressão dos mesmos imunes dos impostos, mas sim, de todo e qualquer tributo, a exemplo das contribuições de melhoria e taxas. Corroborando com tal entendimento, apresenta-se a lição de Hugo de Brito Machado (2002, p. 252):

Embora a imunidade, em face da expressão literal do art. 150, inciso VI, da Constituição, diga respeito apenas a impostos, existem fortes razões para entender-se que também é vedada a cobrança de taxas e contribuições de melhoria. Os princípios que inspiram a imunidade tributária não permitem que a pessoa ou a coisa imune fique submetida a qualquer tributo, pois tal submissão poderia ensejar o amesquinamento da imunidade.

Assim sendo, a melhor opção é a interpretação teleológica, buscando aferir a real finalidade da norma, e conferir-lhe a máxima efetividade, privilegiando, portanto, aqueles valores implicitamente contemplados pelo constituinte. Dentre as modernas técnicas de hermenêutica, também aplicáveis às normas constitucionais, destaca-se a interpretação evolutiva, segundo a qual o intérprete deve adequar a concepção da norma à realidade vivenciada a cada nova época. Desta forma, compreendendo que os livros são veículos de difusão de informação, cultura e educação, independentemente do suporte que ostentem ou da matéria prima utilizada na sua confecção e, como tal, fazem jus à imunidade postulada.

Este entendimento é sustentado pelo ilustre professor Ricardo Alexandre, o qual em sua obra publicada no ano de 2015, já previa a evolução das decisões no intuito de acatar o pedido de equiparação da norma imunizante dos livros impressos, aos livros digitais, destacando-se que:

O problema é que, nos dias atuais, o mundo passa por uma rápida disseminação dos livros em meio eletrônico (*e-books*), o que deve justificar uma evolução na jurisprudência ad Suprema Corte, sob pena de frustrar o objetivo que presidiu a elaboração da regra imunizante ora estudada, qual seja, baratear a difusão da cultura e do pensamento. Ao que parece, o mais adequado seria entender que o livro, o jornal e o periódico são imunes, não importando a forma de apresentação. Se for adotada a forma tradicional em papel, este também será imune. Há de se separar o livro (informação) do seu suporte físico (papel, *CD-ROM*, *e-reader* etc.), de forma a imunizar todos os livros, mas apenas um suporte físico (papel). Nessa linha, a aquisição do leitor eletrônico (*e-reader*) não deve ser considerado imune, mas a aquisição do livro eletrônico, mediante download ou outra forma qualquer, deve ser considerada insuscetível de tributação. (ALEXANDRE, 2015, p.185)

O mesmo posicionamento tem Hugo de Brito Machado, que ensina que "Se em 1988 não se tinha motivos para acreditar na rápida substituição do livro convencional pelos instrumentos e meios magnéticos, hoje tal substituição mostra-se já evidente, embora o livro tradicional ainda não tenha perdida sua notável importância (...) Não pode, pois, o intérprete deixar de considerar essa evolução. Nem esperar que o legislador modifique o texto. O melhor caminho, sem dúvida, para que o Direito cumpra o seu papel na sociedade, é a interpretação evolutiva".

Assim sendo, compreende Eduardo Sabbag que a interpretação da norma Constitucional tem de ser evolutiva, acompanhando, portanto, a era digital. E se de fato, o livro digital abarca todas as

reais características e finalidades de um livro tipográfico, este por sua vez haverá de ser abraçado pela mesma norma imunizante que tem os livros impressos, vejamos:

“Diante da mudança de paradigmas na difusão de informação – do tipográfico (ou impresso) para o eletrônico (ou cibernético) -, à qual todos estão sujeitos, torna-se necessária uma *interpretação constitucional evolutiva*, que leve ao processo informal de reforma da Constituição.” (SABBAG, 2011, p.366).

Portanto, mais uma vez corroborando acerca do entendimento quanto a possibilidade da ampliação da norma imunizante presente no art. 150, IV, “d”, da Constituição Federal, aos livros digitais, destaca-se mais uma vez o entendimento do ilustre professor Eduardo Sabbag, que diz:

Temos defendido a imunidade tributária aos livros difundidos em meios ópticos (CD-ROM ou *Compact Disk for Reading Only Memory*), na qualidade de suportes sucedâneos do livro. A nosso sentir, tais suportes difusores não podem se sobrepor econômica e intelectualmente ao texto – ou outra mídia eletrônica – sob pena de se desvirtuar a ideia de desoneração que deve reger a situação. Se a mídia se mostra didática e instrutiva, buscando a difusão do conhecimento, não há como lhe negar a imunidade. (SABBAG, 2011, p.365)

### 9.3 – IMUNIDADE AOS LIVROS DIGITAIS, E O BENEFÍCIO AMBIENTAL

Há de se levar em consideração que, não apenas o Brasil, mas também o mundo, vem passando por mudanças severas com relação ao clima, derretimento de geleiras, escassez de água, enchentes demasiadas, chuvas fora de época que por sua vez, motivadas pelo desequilíbrio ecológico.

É possível imaginar que, com a evolução tecnológica e a comercialização de livros digitais, menor necessidade haveria de se cortar uma árvore. É possível, portanto, iniciar um pensamento sobre a importância quanto a necessidade de se estimular a aquisição e implementação de livros impressos, por livros digitais.

Para que se possa mensurar, com maior precisão e convencimento acerca da de tal necessidade, destaca-se o estudo realizado e publicado por Allen Tellis, na *National Geographic*, o qual concluiu que quantidade de papel usado em livros, em um ano, foi estimada em 1,5 milhões de toneladas. Perceberá que cada livro produzido emitiria cerca de 8,85 quilos de dióxido de carbono, bem como os grupos de estudo descobriram que o carbono liberado de *e-Books* é

compensado depois que 14 livros são lidos. Para o ciclo de vida de um dispositivo para leitura de livros, o carbono emitido é compensado após o primeiro ano. Assim sendo, a economia de carbono emitida para a atmosfera é de cerca de 168 quilogramas para os anos seguintes, após o primeiro ano de uso.

Assim sendo, compreende-se que quanto maior for a quantidade de “livros digitais”, *e-books* produzidos e comercializados, mais papel será economizado. Desta forma, com o passar do tempo, e a leitura constante através de livros digitais, o impacto da fabricação de um aparelho e o consumo de energia serão compensado, posteriormente, os *e-books* também passarão a economizando o carbono emitido na produção de livros impressos. Contudo, haverá de se constituir o equilíbrio consumerista com relação a troca dos equipamentos *e-books*, por novos modelos, tendo em vista que, a rotatividade e a subutilização de equipamentos eletrônicos não ajudariam o meio ambiente.

Desta forma, se a imunidade prevista ao livro impresso influência diretamente na facilidade quanto ao acesso do seu material, sua rotatividade e comercialização, é coerente afirmar que, desta mesma maneira ocorrerá com a decorrente ampliação da imunidade aos livros digitais, tornando o seu acesso mais viável economicamente.

Assim ocorrendo, a matemática seria diretamente proporcional e, cada vez mais que livros digitais fossem sendo produzidos e comercializados, maior seriam o número de árvores poupadas, o qual sua finalidade seria o corte para impressão destes mesmo conteúdos publicados através de arquivo digital.

Observe-se que, corrobora com todo pensamento explanado, o brilhante doutrinador Roque Antônio Carrazza (op. cit., p.838):

Julgamos oportuno lembrar que, com a devastação das florestas e com os progressos da Informática, muito em breve não haverá mais livros do tipo convencional, isto é, impressos sobre um suporte material de papel. Por razões ecológicas (o papel é extraído das árvores) e por uma questão de espaço (os CD-Roms, além de terem dimensões reduzidas, possuem *memórias* imensas, conseguindo, assim, albergar, cada um, o texto de vários livros), muito em breve as bibliotecas serão totalmente informatizadas. O livro, tal qual estamos ainda habituados a manusear, será uma raridade. Quem viver, verá.

Portanto, analisando a possibilidade de extensão do instituto da imunidade tributária aos livros eletrônicos e seus derivados, beneficiaria de forma que, além de manter íntegra a finalidade

principal da norma, ou seja, a propagação da cultura e a livre manifestação, estaria ajudando, também, o meio ambiente.

#### 9.4 – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL RECONHECE A IMUNIDADE PARA LIVROS DIGITAIS

Conforme fatos históricos trazidos ao trabalho, bem como o destaque de Jurisprudências anteriores, mesmo com a negativa persistente quanto a não aplicabilidade da imunidade tributária prevista aos livros impressos, aos livros digitais, percebe-se que nestes atos e fatos haviam evoluções.

Evoluções como a edição da Súmula 657 do STF, abrangência da norma imunizante aos filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos. Nessa vertente, a jurisprudência do Supremo caminhou para reconhecer diversos materiais como abrangidos pela imunidade tributária, tais como a lista telefônica, as apostilas e manuais técnicos, e até mesmo o álbum de figurinhas, conforme julgado já apresentado.

Desta forma, em 08 de março de 2017 fora publicada decisão revolucionária do STF, no sentido de abranger, também, os livros digitais ao instituto previstos no Art. 150, VI, “d” da CF/88, reconhecendo a sua imunidade tributária.

Neste julgamento, foram julgados o RE nº 330817, de relatório do Ministro Dias Toffoli, e o RE nº 595676, de relatório do Ministro Marco Aurélio, julgados em conjunto nesta mesma sessão.

Durante a sessão, os Ministros analisaram recurso apresentado pelo governo do Rio de Janeiro contra decisão do Tribunal de Justiça (TJ-RJ), tornando imune a editora da obrigação de pagar o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), o qual insidia na venda de uma enciclopédia jurídica eletrônica, com votação unânime.

Observando a decisão proferida, observa-se que o Plenário compreendeu fazer parte da imunidade que trata o art. 150, VI, 'd', da CF/88, os livros digitais, também conhecidos como *e-book*. Sustentaram, portanto, que devido as mudanças históricas, avanços tecnológicos, bem como em decorrência da preocupação ambiental, é possível de se justificar que haja de fato a equiparação do livro impresso, aos livros digitais e aos suportes utilizados para a leitura dos livros digitais.

Com a decisão da Corte, além do próprio *software* do livro eletrônico, estarão livres de impostos também aqueles equipamentos utilizados exclusivamente para comportá-los, os chamados “*e-readers*”, confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que eventualmente equipados com funcionalidades acessórias ou rudimentares que auxiliam a leitura digital.

Entretanto, esse entendimento limitou-se quanto aos aparelhos capazes de desempenhar várias funções, como por exemplo os *tablets*, os *smartphones* e *laptops*, de forma que estes possuem muito mais funções e utilidades, se comparados com equipamentos utilizados apenas para a leitura de livros digitais.

Destaca-se, portanto, um dos principais pronunciamentos do Voto, do Relator da ação, o Ministro Dias Toffoli:

A imunidade serviria para se conferir efetividade aos princípios da livre manifestação do pensamento e da livre expressão da atividade intelectual, artística, científica ou de comunicação, o que, em última análise, revelaria a intenção do legislador constituinte em difundir o livre acesso à cultura e à informação. (STF, Recursos Extraordinários (REs) nº 330817 e nº 595676 – Dias Toffoli)

STF - RE: 330817 RJ, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 05/04/2013, Data de Publicação: DJe-076 DIVULG 23/04/2013 PUBLIC 24/04/2013

Assim sendo, há de se corroborar que se é possível ampliar a manifestação do pensamento e da livre expressão da atividade intelectual, influenciado diretamente na educação, a media que informações e conhecimentos são transmitidos, compreende-se que não há o que se questionar quanto a possibilidade de equiparação perante os livros impressos, e os livros digitais.

Perante outro ponto de vista, destaca-se também que, atualmente tão importante quanto a educação, é o interesse quanto a preservação ambiental. Dessa forma, os Ministros Luiz Fux e Gilmar Mendes, ressaltaram em seus Votos as vantagens do livro eletrônico em relação aos impressos, pela fácil distribuição e dispensa do papel, resultando, portanto, na redução ao desmatamento florestal, vejamos:

“Afinal não é preciso matar árvores para garantir a liberdade de informação por meio da mídia”, disse o Ilustre Ministro Luiz Fux. (STF, Recursos Extraordinários (REs) nº 330817 e nº 595676)

Ora, conforme propriamente chamados, os livros eletrônicos são eletrônicos, que por sua vez, não precisam de papeis. Surge então, a partir destas novas tecnologias, a possibilidade de que

milhares de exemplares de determinado *best-seller* sejam vendidos, sem que haja a necessidade do cortes de árvores para a sua publicação.

Outro argumento que, sem dúvida é de extrema importância e relevância, inclusive respaldado pelo principal da igualdade, fora o do Ilustre Ministro Dias Toffoli ao afirmar que a imunidade deve alcançar também o denominado "*audiobook*". Desta forma, não apenas os detentores da visão passariam a se beneficiar com estes produtos, mas também aqueles que utilizam do áudio como método de "leitura" ou acesso a obra, como por exemplo os deficientes visuais e os desconhecidos literários.

Vejamos seu pronunciamento:

De mais a mais, esse entendimento assegura o acesso à cultura escrita, independentemente da visão, abrangendo não apenas o público carente desse sentido (notadamente os cegos), mas também o iletrado. Note-se que essa conclusão é harmônica com a teleologia da norma e está intimamente ligada à liberdade de ser informado, à democratização e à difusão da cultura, bem como à livre formação da opinião pública. (STF, Recursos Extraordinários (REs) nº 330817 e nº 595676 – Dias Toffoli)

O Ilustre Ministro Gilmar Mendes, pronunciou-se também, no intuito de se preservar e potencializar a evolução que segue da inovação institucional, sejam elas através de investimentos públicos ou privados. Neste sentido, destaca-se o seu pronunciamento onde diz:

“Negar-se imunidade em formato outro que não seja papel convencional pode ser gravíssimo equívoco que revela desprezo com a inovação institucional”, acrescentou Gilmar Mendes. (STF, Recursos Extraordinários (REs) nº 330817 e nº 595676)

Ademais, importante destacar que a decisão que fora proferida tem repercussão geral e assim deverá ser aplicada pelas demais instâncias judiciais em processos semelhantes, nos quais o governo vinha cobrando os tributos de editoras nos tribunais.

No julgamento conjunto dos Recursos Extraordinários (REs) 330817 e 595676, o Plenário aprovou, também por unanimidade, duas teses de repercussão geral para o julgamento dos recursos.

O texto aprovado no julgamento do RE 330817 foi: “A imunidade tributária constante do artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal, aplica-se ao livro eletrônico (*e-book*), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo”. Já para o RE 595676, os Ministros assinalaram

que “a imunidade tributária da alínea “d” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal alcança componentes eletrônicos destinados exclusivamente a integrar unidades didáticas com fascículos”. STF. Plenário. RE 330817/RJ, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 8/3/2017 (repercussão geral) (Info 856).

Do exposto, percebe-se claramente que a construção jurisprudencial deu-se no sentido de interpretar amplamente a imunidade ora estudada, de modo a que se possa concretizar os valores que se visa assegurar. E não poderia ser diferente, haja vista que o constituinte originário procurou, através da presente imunidade, conservar valores especiais e essenciais ao Estado Democrático de Direito, como a livre manifestação do pensamento, o amplo acesso à cultura, etc.

Percebe-se, portanto, que o trazido posicionamento do Supremo Tribunal Federal, em discordância com julgados anteriores, analisou o formato do livro eletrônico não como um insumo, ensejando desta forma a aplicação da Súmula 657 desta Corte, mas sim, sob o prisma do alcance do conceito de livro para fins da imunidade inscrita na alínea d, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal, respaldada por possuir as mesmas finalidades que o livro impresso.

Conforme já entendia Hugo de Brito Machado, no que diz respeito a extensão da compreensão do texto constitucional, explica que a melhor interpretação “é aquela capaz de lhe garantir a máxima efetividade”. E como hoje os “meios magnéticos, produtos da moderna tecnologia” também servem para a expressão do pensamento e disseminação da cultura, a referida imunidade deve alcançá-los. “O entendimento contrário”, conclui ele, “leva a norma imunizante a uma forma de esclerose precoce, inteiramente incompatível com a doutrina do moderno constitucionalismo” (2012, p. 283).

Assim sendo, observa-se no julgado trazido duas significantes vertentes, sendo passível identificar através do estudo e interpretação que, as normas Constitucionais passam a ser vistas como normas reguladoras com capacidade de atingimento a elementos que, de certa forma, não estejam transcritos no texto da lei. Desta forma, não se faz necessário atualização do texto escrito da lei, propriamente dito, para que normas vigentes possam atingir situações e fatos que venham a surgir.

Portanto, da mesma maneira que o livro impresso propaga informação e conhecimento através do seu conteúdo, o livro digitalizado também o faz, ou seja, ambos os meios reproduzem os principais interesses constitucionais. Posto que, detentores das mesmas informações e das

mesmas palavras, verifica-se que deve-se estender aos livros, jornais e periódicos eletrônicos, pelo viés do princípio da isonomia, a imunidade tributária do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988. Ou seja, se os livros digitais são “livros”, não há porque excluí-los da incidência da regra negativa de competência representada pela imunidade tributária, sendo que pensar de outra forma seria frustrar a intenção do legislador constituinte.

## 10– CONCLUSÃO

Desta forma, a partir dos fatos trazidos ao trabalho, é possível perceber que de maneira cronológica a transmissão de informações sustenta e influencia diretamente a evolução da humanidade, vez que foi assim que povos de diferentes culturas puderam estabelecer formas de propagação de experiências e sabedorias.

Cada povo, em cada diferente época, desenvolveu os seus próprios métodos de transmissão de informação, que com o passar do tempo, passaram a se transformar em meios escritos com padrões formais, determinando o significado para cada escrita, fazendo com que, de forma gradativa, estas informações passassem a ser reproduzidas através de livros.

Percebeu-se que, o conceito de livro é amplo, complexo, e evasivo, podendo, portanto, ser apresentado na forma impressa em papel, ou fornecido através de arquivo virtual, pode ser suportado em capa dura ou maleável, bem como poderá ser acessado através de equipamento para leitura do livro digital (*e-readers*), contudo, independente de suas inúmeras formas de apresentação ou acesso ao material, todos corroboram com um mesmo intuito e objetivo, propagar uma ideia ou pensamento, que esteja formalmente estabelecida, e seja capaz de fornecer conhecimento e educação para os leitores.

O surgimento das editoras, com o lançamentos dos jornais, métodos estes voltados a transmissão de informação diárias, desencadeou a necessidade e a busca por liberdade de expressão, que nada mais é que o direito de manifesto que qualquer indivíduo deve possuir livremente, bem como a garantia para externar suas opiniões, ideias e pensamentos pessoais sem medo de retaliação ou censura por parte do governo, ou de outros membros da sociedade. É um conceito fundamental nas democracias modernas nas quais a censura não tem respaldo moral.

Com isso, implementa-se na Constituição Federal de 1988 a imunidade capaz de influenciar diretamente na produção e comercialização de livros e jornais, vez que fora introduzido em seu texto, benefício fiscal vinculado aos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão. Benefícios estes, com previsão legal estabelecida através do seu artigo 150, VI, “d”, na Constituição Federal, vez que veda a instituição de impostos para estes itens.

Portanto, compreende-se que a imunidade foi instituída para induzir, economicamente, o consumo de bens culturais e garantir a liberdade de expressão, com total influência no interesse a educação da nação, sem distinção de gênero.

Ocorre que, neste momento, iniciou-se a busca por equiparação a aplicação de tal imunidade, aos insumos e serviços utilizados e destinados a elaboração e confecção dos livros, jornais e periódicos, contudo, as inúmeras decisões do STF foram no intuito de negar provimento para esta requerida equiparação.

Assim então, publica-se a Súmula do Supremo Tribunal Federal de número 657, abrangendo, também, a imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da CF/88, aos filmes e papéis fotográficos necessário à publicação de jornais e periódicos. A edição desta Súmula trouxe a tona duas novas diretrizes ao STF. Ou seja, passaram a utilizar a própria Súmula para trazer mais insumos ao campo da imunidade, contudo, neste mesmo ato, esta mesma Súmula passou a ser utilizada pelo STF como forma de afastar demais possibilidade de aplicação da imunidade aos insumos e meios de produção destinados aos livros, jornais e periódicos que, por sua vez, não estivessem diretamente previstos no texto da lei.

Ocorre que, neste íterim, não foram apenas os meios de escrita que sofreram atualizações mas, também, a forma de transmissão dessa escrita vez que livros impressos em papéis, passaram a ser reproduzidos em livros digitais. Compreende-se, portanto, que livro digital, ou livro eletrônico, são qualquer conteúdo de informação, semelhante a um livro, porém, desenvolvido em formato digital. Desta forma, este novo formato de livro pode ser lido em equipamentos eletrônicos - computadores, PDAs, Leitor de livros digitais ou até mesmo celulares que suportem esse recurso, assim conhecidos como os *e-readers*, ou seja os *e-books*.

De forma clara e convincente, entende-se que um livro se caracteriza muito mais pelo seu conteúdo, seja ele literário, científico etc., que pelo suporte utilizado para a sua transmissão do conteúdo. Assim, entende-se que o fato de certa obra literária ser transmitida em um suporte diferente do papel, não retira a sua natureza de livro.

Com a evolução da internet e os demais meios cibernéticos, pessoas por todo o mundo passaram a utilizar o livro digital de forma diária, sendo que, muitas pessoas substituíram quando possível, o livro impresso pelo livro digital. Por ser regra comum do mercado econômico, ou seja, quanto maior a procura maior a oferta, editoras despertaram o interesse econômico cujo de fato,

beneficiaria mais ainda as empresas e editoras que comercializassem os livros digitais, se por sua vez estes também fossem “objetos” imunes tributariamente.

Após uma grande “batalha” judicial, o qual principalmente editoras buscavam a equiparação entre os livros impressos com os livros digitais, desejando, portanto, estender a imunidade tributária do art. 150, da CF/88, fora publicada recente, inédita e favorável decisão do STF, datada em 08 de março de 2017, o qual através de votação unanime do plenário, decidiu que livros eletrônicos e os suportes próprios para sua leitura são alcançados pela imunidade tributária do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal, com repercussão geral conhecida.

Ocorre que, as mudanças históricas e os fatores políticos e sociais presentes na atualidade, seja em razão do avanço tecnológico, seja em decorrência da preocupação ambiental, são capazes de justificar a equiparação do livro reproduzido em papel físico, aos livros reproduzidos em arquivos digitais, assim como equiparar o papel utilizado para confecção e suporte da escrita em livros impressos, aos suportes digitais utilizados para a leitura dos “novos livros”.

O século XXI está marcado pela era da evolução digital, rápida e constante e, o legislador precisa estar atento a estas mudanças. Para que o sentido primordial do texto Constitucional trazido no seu art. 150, antiga a sua finalidade, ou seja, transmissão de informação, conhecimento, educação, e a própria liberdade de expressão, faz-se necessário que este acompanhe, também, os novos métodos de transmissão desta informação que, preservando e mantendo a mesma finalidade que os livros, jornais e periódicos impressos possuem, devem sim ser abarcados pela imunidade tributária prevista na atual Constituição da República Federativa do Brasil.

Ademais, oportuno destacar que, segundo fontes nacionais, todos o planeta terra vem passando por mudanças climáticas, drásticas, como desmatamentos, derretimento de geleiras e dentro outros preocupam os ambientalistas que, buscam por décadas formas de preservar todo o meio ambiente.

Ora, é obvio que a migração ou utilização em parte dos livros impressos, por meios digitais de jornais e periódicos, atinge de maneira menos impactante o meio ambiente vez que, conforme próprio nome dito, meios digitais não utilizam-se de papel para a sua reprodução, extinguindo, portanto, como parte da etapa de produção destes livros, o corte de árvore e conseqüentemente o desmatamento de florestas.

Assim sendo, ao aplicar o instituto da imunidade aos livros digitais, mantem-se a sua finalidade inicial que, visa permitir o acesso a cultura e a educação assim como, demonstra-se também, benefício trazido ao meio ambiente, tendo em vista que a produção de livros e arquivos digitais não dependem do papel para a sua confecção.

Desta forma, conclui-se que a interpretação com relação as normas previstas na Constituição Federal é, portanto, aquela capaz de garantir a máxima efetividade, de sorte que toda imunidade tem por fim a realização de um princípio que o constituinte considerou importante para a Nação devendo, portanto, de forma cautelosa e sensata, aplicar-se a imunidade aos livros e arquivos digitais que, pretendam independente de sua forma física ou virtual, propagar informações e o conhecimento, respeitando a ética social.

Nesta diapasão, consegue demonstrar o trabalhar que, muito embora as decisões das colendas cortes tivessem se mantido reluzentes quanto a aplicação da imunidade tributária prevista aos livros impressos, o STF entendeu ser esta norma passível de expansão, atendendo, também os livros digitais, demonstrando, portanto, ser possível por conta de tudo aqui que fora exposto ampliação de norma Constitucional quando que esta for por um objetivo social “maior”.

## 11 – REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

BARRETTO, Pedro Menezes Trindade. **Gabaritando Tributário: superdicas para sua aprovação**. 2.ed. Niterói: Impetus, 2012.

BRASIL. **Códigos 3 em 1: Tributário, Processo Civil e Constituição Federal**. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

\_\_\_\_\_. **Constituição dos Estados Unidos Do Brasil (de 18 de setembro de 1946)**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm)>. Acesso em: 4 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 2 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969. Edita o novo texto da Constituição Federal de 24 de janeiro de 1967**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Emendas/Emc\\_antecedente1988/emc01-69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc01-69.htm)>. Acesso em: 4 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n. 330.817** – RJ, Recorrente: Estado do Rio de Janeiro, Recorrido: Elfez Edição Comercio e Serviços Ltda. Relator: Min. Dias Toffoli, Brasília, DJe 01 out. 2012. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/311629241/repercussao-geral-no-recurso-extraordinario-rg-re-330817-rj-rio-de-janeiro/inteiro-teor-311629248>>. Acesso em 09 ago. 2017.

\_\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal. **Súmula n. 657**. Conteúdo Jurídico, Brasília - DF: 15 ago. 2007. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=237.2176&seo=1>>. Acesso em: 12 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.753, de 30 de outubro de 2003. Institui a Política Nacional do Livro**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.753.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.753.htm)>. Acesso em: 5 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. L. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial nº 416579** – RJ, Recorrente: Fazenda Nacional, Recorrido: Nova Lente Editora Ltda e outro. Relator: Min. Joaquim Barbosa, Brasília, DJ 17 dez. 2009. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7193200/recurso-extraordinario-re-416579-rj-stf>>. Acesso em: 2 set. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 595676 – RJ**, Recorrente: Fazenda Nacional, Recorrido: Nova Lente Editora Ltda e outro. Relator: Min. Marco Aurélio, Brasília, D.J 22 mai. 2013. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23368129/recurso-extraordinario-re-595676-rj-stf>>. Acesso em: 11 set. 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal. **Apelação em Mandado de Segurança - AMS 71880 SP 96.03.071880-7**. Relator: Juiz Convocado Miguel Di Pierro, D.J 3 dez. 2009. Disponível em: <<https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6965087/apelacao-em-mandado-de-seguranca-175438-ams-71880-sp-9603071880-7-trf3>>. Acesso em: 11 set. 2017.

DIGITAL CONTEÚDO. **Dia da liberdade de Imprensa – 7 de junho**. Disponível em: <<http://www.ceuma.br/portal/dia-da-liberdade-de-imprensa-7-de-junho/>>. Acesso em: 9 ago. 2017.

FARIA, Maria Isabel; PERICÃO, Maria da Graça. **DICIONÁRIO DO LIVRO**: Da escrita ao livro eletrônico. São Paulo: EDUSP, 2008.

FELÍCIO, Carlos Eduardo. **Tratamento da imunidade do livro eletrônico pelo Supremo Tribunal Federal: por uma mudança necessária**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/23488/tratamento-da-imunidade-do-livro-eletronico-pelo-supremo-tribunal-federal-por-uma-mudanca-necessaria>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

KUSUMOTO, Meire. **A arrancada dos e-books no Brasil**. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/entretenimento/a-arrancada-dos-e-books-no-brasil/>>. Acesso em: 17 ago. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**: revista atualizada. 37.ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. 21.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MACHADO, Schubert de Farias. **Imunidade do Livro em CD-ROM**. revista dialética de direito tributário. 78.ed. São Paulo: Dialética, 2002.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TORRES, Paulo. **Curiosidades Literárias| Qual foi o primeiro livro impresso no mundo?**. Disponível em: <<http://oficina-literaria.blogspot.com.br/2010/04/curiosidades-literarias-qual-foi-o.html>>. Acesso em: 2 ago. 2017.

UOL EDUCAÇÃO. **Biografias – Johannes Gutenberg**. Disponível em: <<https://educacao.uol.com.br/biografias/johannes-gutenberg.htm>>. Acesso em 2 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Ebooks são ecológicos? Sim, mas só se você ler mais de 14 livros por ano, diz National Geographic.** Disponível em: <<https://simplissimo.com.br/ebooks-sao-ecologicos-simvoce-ler-mais-livros-por-ano-segundo-national-geographic/>>. Acesso em: 4 ago. 2017.

\_\_\_\_\_. **Project Gutenberg.** Disponível em: <[https://www.gutenberg.org/wiki/PT-PG\\_Sobre\\_N%C3%B3s](https://www.gutenberg.org/wiki/PT-PG_Sobre_N%C3%B3s)>. Acesso em: 17 ago. 2017.

\_\_\_\_\_, **Livros Digitais – Tecnologia no mundo da leitura.** Disponível em: <<https://sobrelivrosdigitais.wordpress.com/ebook/>>. Acesso em: 17 ago. 2017.