



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

LETÍCIA AZEVEDO ALVES

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ART. 150,
VI, dDA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: UMA PROPOSTA
DE ANÁLISE DA SITUAÇÃO DOS *E-BOOKS* E MÍDIAS
DIGITAIS**

Salvador
2021

LETÍCIA AZEVEDO ALVES

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ART. 150, VI, d DA
CONSTITUIÇÃO FEDERAL: UMA PROPOSTA DE ANÁLISE DA
SITUAÇÃO DOS *E-BOOKS* E MÍDIAS DIGITAIS**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Ângelo Boreggio

Salvador
2021

TERMO DE APROVAÇÃO

LETÍCIA AZEVEDO ALVES

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ART. 150, VI, d DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL: UMA PROPOSTA DE ANÁLISE DA SITUAÇÃO DOS *E-BOOKS* E MÍDIAS DIGITAIS

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito,
Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome:

Titulação e instituição:

Nome:

Titulação e instituição:

Nome:

Titulação e instituição:



Salvador, ____/____/ 2021.

RESUMO

O presente trabalho visa analisar a possibilidade de prolongamento da imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão, previsto no artigo 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição Federal de 1988, aos livros veiculados em mídia eletrônica. Compreenderá o estudo do instituto da imunidade tributária, partindo de seu conceito e classificação. Investiga também os pressupostos da imunidade tributária, suas relações com os direitos fundamentais e com os elementos estruturantes do Estado. Abordará a evolução do livro no decorrer dos séculos, enfatizando as alterações em seu suporte físico e o conceito do bem cultural. Posteriormente, explorará o contexto histórico da criação da imunidade tributária do livro. Essa imunidade será classificada e será trazida à tona a fundamentação que fez com que houvesse a sua criação. Serão verificados os procedimentos de interpretação constitucional, as correntes contrárias e favoráveis à imunidade tributária do livro eletrônico e a jurisprudência pertinente ao tema.

Palavras-chave: Imunidades tributárias; Livro eletrônico; imunidades aos livros, jornais e periódicos; Constituição Federal de 1988.

ABSTRACT

The present work aims to analyze the possibility of extending the tax immunity of books, newspapers and periodicals and the paper intended for their printing, provided for in article 150, item VI, letter "d" of the Federal Constitution of 1988, to books published in electronic media. It will comprise the study of the tax immunity institute, starting from its concept and classification. It also investigates the assumptions of tax immunity, its relationship with fundamental rights and with the structural elements of the State. It will address the evolution of the book over the centuries, emphasizing the changes in its physical support and the concept of cultural good. Later, it will explore the historical context of the creation of the book's tax immunity. This immunity will be classified and the reasoning that led to its creation will be brought to light. The procedures of constitutional interpretation, the currents against and in favor of the tax immunity of the electronic book and the jurisprudence pertinent to the subject will be verified.

Keywords: Tax immunities; EBook; Immunities from books, newspapers and periodicals; Federal Constitution of 1988.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO	10
2.1	RELAÇÃO JURÍDICA ENTRE A LEGITIMIDADE DO PODER DE TRIBUTAR E A DISCIPLINA JURÍDICO- TRIBUTÁRIA NO ESTADO CONSTITUCIONAL DEMOCRÁTICO.....	10
2.2	RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO, A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E SUA DELIMITAÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO	12
3	COMPETÊNCIA, TRIBUTO E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	14
3.1	DISTINÇÃO ENTRE IMUNIDADE, NÃO INCIDÊNCIA E ALÍQUOTA ZERO	18
3.1.1	Imunidade e Isenção	21
3.2	CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES.....	22
3.3	ESPÉCIES DE IMUNIDADES	24
3.3.1	Outras imunidades além das previstas no art. 150, VI, da Constituição Federal de 1988.....	27
3.4	DA IMUNIDADE COMO PRECEITO ASSEGURADOR DE DIREITOS CONSTITUCIONAIS.....	29
3.4.1	Imunidade tributária: princípio ou regra?	35
3.5	DO ARTIGO 150, VI, “d”: DA IMUNIDADE DO LIVRO NO ORDENAMENTO BRASILEIRO.....	40
3.5.1	Evolução e Conceito de Livro	40
4	A SITUAÇÃO DOS LIVROS DIGITAIS	46
4.1	A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO E OS PROCEDIMENTOS DE INTERPRETAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL	46
4.2	VISÃO CONTRÁRIA À EXISTÊNCIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVROELETRÔNICO	54
4.3	VISÃO FAVORÁVEL À EXISTÊNCIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVROELETRÔNICO	60
4.4	POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS	66

4.4.1	Jurisprudência dos Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais	66
4.4.2	A consolidação do entendimento jurisprudencial e a Súmula Vinculante 57 do Supremo Tribunal Federal	74
5	CONCLUSÃO.....	77
	REFERÊNCIAS	79

1 INTRODUÇÃO

Esta pesquisa teve por objetivo principal analisar a extensão da imunidade tributária cultural aos livros eletrônicos e seus suportes tecnológicos à luz da doutrina e da jurisprudência brasileira, com fundamento em dispositivo constitucional garantidor da imunização em matéria tributária.

O instituto da imunidade tributária tem previsão legal na Lei Maior e segundo a doutrina é classificado como cláusula pétrea, ou seja, possui rigidez máxima constitucional referente a sua alteração não podendo ser suprimida pelo ordenamento jurídico pátrio infraconstitucional. A imunidade tributária cultural se encontra expressa no artigo. 150, inciso VI, alínea “d”, da CRFB/88, em que dispõe a vedação das limitações constitucionais ao poder de tributar, com o intuito de facilitar a circulação do acesso à informação e a liberdade de pensamento possibilitando o acesso ao conhecimento para todos.

O estudo das imunidades está umbilicalmente ligado às limitações ao poder de tributar. Tratando-se de limitação a um poder tão caro ao Estado Democrático de Direito, é inegável que o tema se reveste de densa carga axiológica. O instituto que será analisado reflete os valores políticos e sociais escolhidos pelo constituinte.

A imunidade representa uma delimitação negativa da competência tributária, sinalizando ausência desta competência. São regras que compõem o desenho da competência impositiva, demarcando-se áreas de intributabilidade.

Ao abordar de forma sucinta a história do surgimento do livro como meio de comunicação importante para o desenvolvimento sociocultural da humanidade e a importância da disseminação de conhecimentos trazida em seu bojo, é possível entender a trajetória e o enredo inicial do instrumento.

Com o surgimento acelerado da tecnologia e o acesso rotineiro à internet, somados a liberdade de informação, foram proporcionadas ferramentas que vão além do conteúdo visual característicos de material impresso, como elementos essenciais para aquisição de conhecimento na era digital.

Em 2012, foi reconhecida a Repercussão Geral do Recurso Extraordinário 330.817, de relatoria do ministro Dias Toffoli. Esse fato reacendeu a chama da discussão sobre a imunidade tributária do livro e sua possível extensão ao livro eletrônico. O livro existe há milênios e sofreu diversas alterações, entretanto, nunca deixou de ser livro. O livro eletrônico se inseriu na sociedade de forma corriqueira a

partir de meados dos anos 1990. Com seu surgimento, o advento da informática e a criação da internet, questões foram sendo colocadas quanto à relação entre Direito e Informática.

O livro eletrônico é mera evolução do livro? Pode ser abrangido pela imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição Federal de 1988? E quanto à relevância do suporte utilizado para usufruir deste? Essas questões são recentes, mas o seu debate já gerou acaloradas discussões até que fosse versada súmula vinculante quanto ao assunto.

Em outro aspecto, para responder essa relevante questão, necessária se faz a observação das imunidades. Quais são seus pressupostos? Quais são suas classificações? Qual é seu vínculo com os direitos fundamentais? Por fim, qual o seu elo com os elementos estruturantes do Estado Democrático de Direito trazido pela Constituição Federal de 1988?

A questão se insere entre o exame de princípios constitucionais e procedimentos de interpretação da Carta Magna. Além disso, o tema está inserido no epicentro das análises jurisprudenciais, uma vez que os Tribunais de Justiça e os Tribunais Regionais Federais manifestaram-se sobre o assunto. A análise perpassa pela publicação da Súmula Vinculante 57, do Supremo Tribunal Federal que ao final de 2020 solidifica a extensão do instituto aos livros digitais, bem como aos suportes utilizados exclusivamente para leitura. Suportes estes que sofrem questionamentos, pois, ao lidar com a indústria tecnológica, podem estar confusos quanto à sua forma e funções que levam a discutir a referida imunidade tributária.

A trajetória do estudo sobre o tema envolve conceitos relevantes à própria democracia. Nada diferente poderia ser esperado de um tema que se insere em esferas tão importantes do Direito e fortemente determinante na vida dos cidadãos brasileiros, quais sejam, o Direito Constitucional e o Direito Tributário.

A imunidade, como garantia constitucional, mostra-se como limitação ao poder de tributar e, ao mesmo tempo, como afirmadora de diversos valores que a Constituição pretende proteger. Desta forma, podemos destacar que a imunidade é expressão de valores, estando imersa no centro axiológico da Constituição.

As imunidades, por preservarem valores informadores do sistema jurídico de uma nação, devem ter interpretação ampla e finalística. Isto posto a aduzir que a adequada interpretação das imunidades deve passar pela necessária correlação entre as garantias constantes no artigo 5º da Constituição e as normas imunizantes.

No presente trabalho, as diferentes correntes de pensamento serão averiguadas. Cada corrente traz seus argumentos, seus procedimentos interpretativos, seus princípios e, portanto, merecem o devido estudo. Para que se possa chegar a uma conclusão justa e coerente com o ordenamento jurídico brasileiro e em consonância com a evolução digital, essa análise se faz necessária. Portanto, é a partir da leitura de autorizada doutrina e jurisprudência que serão extraídas as conclusões relevantes sobre o tema e, a partir daí, questionada a extensão da proteção quanto ao tema sumulado pelo STF com a necessária interpretação utilizada e adequação do mesmo para com a atualização tecnológica constante do mundo moderno, considerando a acessibilidade e a função social entendida pelo legislador ordinário ao instituí-la constitucionalmente.

A relevância encontrada neste artigo é quanto a extensão da imunidade tributária cultural aos livros eletrônicos, *e-books* e seus suportes tecnológicos, como elementos fundamentais para acompanhar as mudanças ocasionadas pela transformação da sociedade e suas necessidades.

2 TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

O Estado é entidade soberana. É ele que, no plano internacional, representa a nação em sua relação com as outras nações, e, no plano interno nacional, governa todos os indivíduos que se encontrarem em seu território, portanto, a soberania é um poder que não reconhece outro que lhe seja superior, e, no exercício dessa soberania, o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita, a partir da instituição dos tributos. Desta forma, é possível chegar ao conceito de poder de tributar, que nada mais é além de um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta, suscitando, desta forma, uma análise de sua legitimidade.

2.1 RELAÇÃO JURÍDICA ENTRE A LEGITIMIDADE DO PODER DE TRIBUTAR E A DISCIPLINA JURÍDICO- TRIBUTÁRIA NO ESTADO CONSTITUCIONAL DEMOCRÁTICO

É difícil delinear a noção de Poder, devido ao fato deste ser cercado de incertezas. Normalmente, é apontado como referência a alguns termos: dominação, força, superioridade, autoridade, influência, soberania e império. Na verdade, o poder é fato da vida social, é fenômeno sociocultural que se baseia tanto na força como na crença; crença na necessidade de obedecer aos governantes, que são os detentores do poder político. A noção pode ser apontada como a capacidade de impor a própria vontade numa relação social ou a possibilidade de, de forma eficaz, impor aos outros o respeito da própria conduta ou de traçar a conduta alheia. Assim, chega-se à conclusão de que poder é algo que não se encontra nos lindes do Direito, não é algo jurídico, mas fático, é dado da realidade.

Por esses motivos é que o poder não pode ser entendido simplesmente como válido ou inválido, como se pudesse ser confrontado com alguma norma jurídica, mas sim entendido como legítimo ou ilegítimo, de acordo com a forma como esteja sendo exercido por aquele que, segundo a concepção adotada, seria o titular ou não do poder. Atualmente, o poder político é, em uma concepção democrática, titularizado pelo povo, nos termos do art. 1, parágrafo único, da CF/88, *verbis*: “Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição” (BRASIL,

1988).

Entretanto, nem sempre foi assim. Deve-se ter em mente que não existe Estado sem poder, devido ao fato de o poder ser um dos elementos necessários à composição do Estado, que são: povo, território e governo soberano (poder).

Surgiu assim a necessidade de exigir tributos para fornecer recursos e sustentar esta soberania, que, antes era realizada através da tirania, pela qual o monarca reivindicava a soberania para si e, desta forma, “criava” os tributos, tendo os súditos que suportá-los, sem qualquer garantia ou possibilidade de resistência. No entanto, sua origem remota adveio da guerra, foi uma imposição do vencedor sobre o vencido, uma relação de escravidão, portanto. Leciona Luciano Amaro (2010, p. 38):

Tributo, como prestação pecuniária ou em bens, arrecadada pelo Estado ou pelo monarca, com vistas a atender aos gastos públicos e às despesas da coroa, é uma noção que se perde no tempo e que abrangeu desde os pagamentos, em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos (à semelhança das modernas indenizações de guerra) até a cobrança perante os próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos, ajudas, contribuições para o soberano, ora como um dever ou obrigação.

De acordo com a vitória de cada movimento constitucional, através do constitucionalismo clássico, constitucionalismo social e o neoconstitucionalismo, o Estado passou a ter novos fins, nova caracterização. Ao partir de um Estado liberal, passando por um Estado social, chegando, então, ao Estado Democrático de Direito. A tributação também se modifica com a evolução do Estado, a exemplo das contribuições, que são tributos que somente se justificam na compreensão de um Estado Social intervencionista, em que há um agigantamento da máquina pública para propiciar prestações positivas aos cidadãos.

Desta forma, a justificativa para que houvesse o Poder de Tributar residia no consentimento dos cidadãos, por meio de seus representantes, o que se faz através de lei. No constitucionalismo clássico é implantada a consagração da lei (princípio da legalidade) como instrumento de garantia do cidadão perante o Estado, passando a legalidade a ser fundamental para a estruturação jurídica de todo aparato estatal.

No direito norte-americano, a ideia é representada pelo brocardo “*no taxation without representation*” (não haverá cobrança de tributo sem representação), cuja representação remonta, exatamente, ao princípio da legalidade. É o que CARRAZZA (2010) denomina de auto tributação, que se manifesta no consentimento das

peças que devem suportar os tributos e na vinculação da Administração Tributária à este consentimento, o qual é corporificado na lei. Isto é decorrente dos princípios republicano e democrático.

2.2 RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO, A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E SUA DELIMITAÇÃO PELA CONSTITUIÇÃO

Por tudo o que já foi dito, pode-se entender que, nos dias atuais, a dívida de tributo estruturou-se como uma relação jurídica, segundo a qual o dever relacionado ao pagamento de tributo é estritamente controlado pela legislação, quer dizer, o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, esta sendo uma manifestação da vontade do povo. Segundo Hugo de Brito Machado (2008, p. 29)

Nos dias atuais, entretanto, já não é razoável admitir-se a relação tributária como relação de poder, e por isto mesmo, devem ser rechaçadas as teses autoritaristas. A ideia de liberdade, que preside nos dias atuais a própria concepção do Estado, há de estar presente, sempre, também na relação de tributação.

O conceito de tributo, previsto no artigo 3º do Código Tributário Nacional, possui os seguintes elementos: I- prestação pecuniária compulsória; II- em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir; III- não constitua sanção de ato ilícito; IV- instituída em lei e V- cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Primordial para análise é o elemento IV, que, na verdade, nada mais é do que uma expressão do princípio da legalidade. Este requisito garante segurança jurídica diante da tributação, uma vez que seria ineficaz a Constituição haver protegido a propriedade privada (art. 5º, XXII, e 170, II, ambos da CF/88) caso inexistisse garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados por outro ato que não fosse o exarado pela lei, ou força à ela equivalente. Importante também frisar que é exatamente a legalidade que preenche a exigência democrática da tributação, já que somente por consentimento popular é que os tributos podem ser exigidos.

Contudo, ainda, faz-se necessário o aprofundamento da questão desta análise da legalidade tributária. Neste sentido, pode-se dizer que, no paradigma do Estado Democrático de Direito, a própria lei deve atentar aos princípios constitucionais, principalmente os contidos no “Estatuto do Contribuinte”, apelido dado aos dispositivos que veiculam garantias do contribuinte frente o legislador, que, por serem reconhecidas pelo Supremo Tribunal Federal, possuem até mesmo cláusulas pétreas, que a “competência reformadora da constituição” (poder constituinte derivado) não pode intervir, estando aí a tônica do Estado Constitucional.

Equívoco é confundir o Estado de Direito com o Estado Constitucional (Estado Democrático de Direito). No Estado de Direito os atos do Executivo e do Judiciário estão submetidos ao princípio da legalidade, contudo, o Legislativo é livre para atuar, já que este princípio não pode ser aplicado, por imposição lógica, à legislação. Com efeito, se é a legislação que serve de parâmetro para atuação estatal, então, esta mesma legislação, por conseguinte, é livre. Em tais Estados (Estado de Direito), o absolutismo do rei é substituído pelo absolutismo do parlamento (supremacia do parlamento e não da constituição). Diferentemente, no Estado Constitucional, a constituição funciona como fundamento de validade de toda ordem jurídica, disciplinando não só a atuação do Executivo e Judiciário, como também do legislativo, vigendo, neste caso, a supremacia da constituição.

Assim sendo, no Estado Constitucional há limites jurídicos encontrados pelo legislador nas normas constitucionais, que traçam o perfil de cada exação, sendo a competência tributária delimitada pela junção das normas que, de forma específica, tratam de cada tributo com os princípios constitucionais, como o republicano, federativo, segurança jurídica, igualdade, anterioridade etc., além dos princípios específicos de cada tributo, como por exemplo, o Imposto de Renda, que deve obedecer à anterioridade, generalidade, progressividade etc.

Pode-se concluir, então, de acordo com CARRAZZA (2010), em sua obra Direito Constitucional Tributário, que, no Brasil, devido a uma série de disposições constitucionais, não há que se falar em poder tributário incontestável, absoluto, mas, apenas, em competência tributária regrada, disciplinada pelo Direito. Poder tributário tinha a Assembleia Constituinte, que era soberana e tinha um poder ilimitado pelo ordenamento vigente, inclusive em se tratando de matéria tributária. Entretanto, a partir do momento da promulgação da constituição, o Poder Tributário retornou ao povo, restando aos poderes constituídos as competências tributárias.

3 COMPETÊNCIA, TRIBUTO E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A competência tributária é uma espécie de atributo que é concedido a entidades políticas pelos legisladores constituintes para criar impostos em abstrato. A Constituição Federal ainda estabelece os contornos e limitações da competência tributária concedida aos políticos de forma privativa. Além disso, a competência tributária é o verdadeiro resultado inevitável do Estado Federativo adotado pelo Brasil, que promove a convivência harmoniosa entre as autoridades federal, estadual, distrital e municipal, enquanto pessoas políticas isonômicas e autônomas, dotadas de competência legislativa plena sobre as matérias distribuídas a cada uma pela Constituição da República.

É justamente como esboço e delimitação que surgiu a imagem da imunidade que é negativa da competência tributária e, trata-se de uma verdadeira “incompetência tributária”. Nas palavras de Carrazza (2010, p. 745), “a competência tributária é desenhada também por normas negativas, que veiculam o que se convencionou chamar de imunidades tributárias”. Paulo de Barros Carvalho (2004, p. 181) propôs o seguinte conceito de imunidade tributária:

Classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos quealcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Portanto, como norma de negação de competência, a imunidade só faz sentido quando confrontada com um conjunto de regras que estabelecem a competência tributária dos entes políticos, logo, sua inteligibilidade depende da comparação com as regras de concessão de competência. Configurando consagrada assim a estreita relação entre competência e imunidade tributárias.

No sistema constitucional tributário brasileiro, nossas constituições sempre fizeram menção às imunidades. A Constituição de 1824 trazia referências a imunidades de determinadas taxas e, por outro lado, extinguiu a imunidade da nobreza. No artigo 179 havia um embrião do princípio da capacidade contributiva:

Art. 179. A inviolabilidade dos direitos civis e políticos dos cidadãos brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira

seguinte: (...)XV. Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado na proporção de seus haveres. XVI. Ficam inteiramente abolidos todos os privilégios, que não forem essenciais, e inteiramente ligados a cargos, por utilidade pública.

A Constituição de 1891 já havia estipulado as primeiras diretrizes para o sistema tributário onde previa alguns princípios como liberdade de transporte, legalidade e repartição de poderes, e também previa algumas regras de isenção. O artigo 9, parágrafo 4º, por exemplo, estabelece uma imunidade recíproca.

Por outro lado, a Constituição de 1934 propôs um sistema tributário mais complexo, que dotou as autoridades fiscais de uma série de garantias e mecanismos de controle. A imunidade recíproca foi mantida e adicionada à concessão do serviço público. Seu artigo 17, inciso VIII, prevê a imunidade tributária para os combustíveis produzidos para motores de combustão interna.

Na Constituição de 1937 há a retirada da imunidade às concessões de serviços públicos.

O disposto na Constituição de 1946 se aproxima bastante do que é presente hoje em matéria de imunidade tributária. O artigo 31 já previa a imunidade recíproca, incluindo também a mesma dos templos de qualquer culto, partidos políticos, instituições de educação e assistência social, bem como a imunidade dos papéis destinados à impressão de jornais, periódicos e livros:

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

V - lançar impostos sobre:

- 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.

Na Constituição de 1967 o tema é tratado de maneira semelhante, apenas acrescenta-se a imunidade também aos jornais, livros e periódicos, além do papel destinado à sua impressão:

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

III - criar imposto sobre:

- a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) o patrimônio, a renda ou os serviços de Partidos Políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei;
- d) o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

§ 1º - O disposto na letra a do n.º III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes; não se estende, porém, aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, observado o disposto no parágrafo seguinte.

§ 2º - A União, mediante lei complementar, atendendo, a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais.

Importante ressaltar que a imunidade tributária tem dupla natureza, segundo Regina Helena Costa (2015, p. 79) “de um lado, exsurge como norma constitucional demarcatória da competência, por continente de hipótese de intributabilidade, e, de outro, constitui direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas”. Em outras palavras, a imunidade constitui tanto uma proteção constitucional para os contribuintes quanto uma liminar contra entidades políticas de tributar certas pessoas, bens ou circunstâncias.

Outra aproximação interessante é entre imunidade e princípios constitucionais tributários. À primeira vista, tanto a imunidade quanto os princípios podem ter o mesmo efeito, que é limitar o poder tributário. No entanto, os princípios tributários são normas e diretrizes gerais utilizadas para demonstrar o valor jurídico e como um veículo para pesquisas em direito tributário. Eles não ajudam a estabelecer imunidade contra certos fatos ou circunstâncias. Porém, nas palavras de Misabel Derzi (2011, p. 347), a imunidade é:

- 1) são normas que somente atingem certos fatos e situações, amplamente determinadas (ou necessariamente determináveis) na Constituição);
- 2) reduzem, parcialmente, o âmbito de abrangência das normas atributivas de poder aos entes políticos da Federação delimitando-lhes negativamente a competência;
- 3) e, sendo proibições de tributar expressas (ou fortes), têm eficácia ampla e imediata;
- 4) criam direitos ou permissões em favor das pessoas imunes, de forma juridicamente qualificada.

Por fim, é importante destacar que, via de regra, as imunidades referem-se apenas a impostos. No entanto, em casos excepcionais, a Constituição prevê outras

imunidades por uma questão de justiça. Por exemplo, as imunidades dos pobres reconhecidos em relação a certas taxas e gratificações (Artigo 5º, LXXIV, LXXVI).

À vista disso, ao proibir a tributação de certas pessoas, bens e circunstâncias, a Constituição Federal delinea os aspectos negativos da jurisdição tributária, muitas vezes denominada imunidade.

A definição de tributo é muito difundida na doutrina. Há alguns métodos propostos sobre o assunto. Aqui será utilizado o conceito empírico trazido pelo art. 3º do Código Tributário Nacional:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Vale ressaltar que o caráter obrigatório de sua arrecadação surgiu basicamente sobre seu propósito e a importância de seu destino, ou seja, o acesso aos recursos usados para a operação da máquina estatal para atingir o objetivo único e precípua do Estado, que é tutelar o interesse público, suprindo as necessidades dos administrados, estes, os verdadeiros donos da coisa pública.

As espécies legais de tributos estão contidas no art. 5º do Código Tributário Nacional, que diz: “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. Foram “adotados” a este rol o empréstimo compulsório e outras contribuições. Por isso, quando ocorre um fato gerador - esta é a situação prescrita por lei – a responsabilidade fiscal é suportada pelo contribuinte.

Em verdade, a imunidade de impostos tem raízes constitucionais. São hipóteses específicas em que o legislador constituinte retirou do legislador infraconstitucional das entidades federais habilitadas, a possibilidade de tributação. Normalmente são atribuídas algumas restrições constitucionais aos poderes tributários. A respeito disso:

As hipóteses de imunidades constitucionais ao poder tributário concentram-se basicamente no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988, que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios instituir impostos sobre: (a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; (b) templos de qualquer culto; (c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social,

sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; (d) livros jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; (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.

As imunidades trazidas pelo referido dispositivo alcançam, basicamente, tributos na modalidade impostos. Nesse sentido (MACHADO SEGUNDO, p. 43):

As imunidades do art. 150, VI, e outras espécies tributárias – O art. 150, VI, da CF/88 faz alusão, literalmente, a impostos. Diante disso, as imunidades nele previstas não se aplicam às contribuições? Expressiva parte da doutrina, e da jurisprudência, afirma que não, vale dizer, “a imunidade tributária diz respeito aos impostos, não alcançando contribuições” (STF – 1ª T. – RE 378.144-AgR/PR – Rel. Min. Eros Grau – j. em 30/11/2004 – DJ de 22/4/2005, p. 14). Em outros termos, a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, da Constituição Federal, “refere-se exclusivamente a impostos e não a contribuição social sobre o faturamento. (...) Espécie contributivafiliada ao art. 195, I, da CF/88, inconfundível com o gênero dos impostos e das taxas” (STF, 2ª T., RE 211.782/PR, Rel. Min. Néri da Silveira, j. em 28/8/1998, v.u., DJ de 24/3/2000, p. 66).

Importante ressaltar que existem também isenções fiscais em outros campos, não apenas no art. 150, VI, da atual Constituição Federal, e que não estão restritas a "impostos", como se verá mais adiante.

3.1 DISTINÇÃO ENTRE IMUNIDADE, NÃO INCIDÊNCIA E ALÍQUOTA ZERO

A imunidade, a não incidência e a alíquota zero são mecanismos que levam ao mesmo resultado real, a saber: a desoneração tributária, ou seja, não há obrigação de pagar impostos. Assim sendo, a questão que se coloca é saber o que os torna diferentes.

Embora sejam a imunidade e a isenção muito parecidas, porque para ambas há um obstáculo à própria incidência da tributação, a diferença é que a imunidade decorre da Constituição, que proíbe a tributação e isenta a lei que proíbe a tributação. Em vista disso, a imunidade decorre de regras constitucionais e a isenção de lei ordinária.

O estudo da imunidade está intimamente relacionado à limitação do poder tributário. Por se tratar de uma restrição ao poder tão acalentado por um país democrático de direito, é inegável que esse problema seja coberto por uma densa

axiologia.

A imunidade representa uma delimitação negativa da jurisdição tributária, indicando a ausência da mesma. Essas regras constituem o desenho da capacidade tributável e dividem as áreas que não são tributáveis. Sobre os possíveis conceitos da imunidade:

DIFINI (2006, p. 101) conceitua imunidade como sendo:

Limitação constitucional do poder de tributar que exclui a competência impositiva das pessoas jurídicas de direito público em relação a determinadas pessoas e objetos, do que resulta particular hipótese de não-incidência, caracterizada pela não-outorga constitucional da competência à criação da respectiva hipótese.

ALEXANDRINO (2007, p. 121), ao discorrer sobre o tema, orienta:

As imunidades são verdadeiras limitações à competência tributária das pessoas políticas, obstando a própria atividade legislativa impositiva sobre determinados bens, pessoas, operações e serviços. Pode-se afirmar, simplificada, que caracteriza a imunidade o fato de a Constituição, diretamente, excluir parcela da competência das pessoas políticas que, não fosse a regra imunizante, estariam aptas a instituir tributo sobre aquele ato ou fato.

Segundo Amílcar de Araújo Falcão (1971, p. 64), a imunidade:

é uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo.

DIFINI (2006, p.102) esclarece que:

Hoje, predomina em doutrina o entendimento de que, tanto na imunidade como na isenção, há obstáculo à própria incidência da norma de tributação. Na imunidade, porque a Constituição, ao outorgar competência impositiva às pessoas jurídicas de direito público, exclui de tal competência aquelas situações ou pessoas objeto da regra de imunidade. Ali não há competência para o legislador ordinário criar hipótese de tributação. A Constituição é que outorga competência tributária e excepcionou (excluiu) a situação objeto da regra constitucional de imunidade. Imunidade – frise-se - decorre sempre de regra constitucional. Já, na isenção, a regra isentiva inviabiliza a incidência da regra de tributação. A norma isentiva, posta em lei ordinária, exclui determinada hipótese da incidência da regra de tributação”.

Hugo de Brito Machado (2003) define imunidade como:

o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de

determinada pessoa, ou categoria de pessoas.

Mais adequado parece o conceito de Paulo de Barros Carvalho (2004, p. 169), que demonstra o fenômeno em estudo. Este doutrinador refuta ideias de outros estudiosos e aponta um ponto de vista peculiar sobre o assunto. De acordo com ele, as normas de imunidade surgem para, combinadas com as impositivas de competência previstas na Constituição Federal, definirem o desenho da competência tributária. Assim, “a norma que firma hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes”.

As normas de imunidade não seriam uma limitação às competências tributárias, vez que o desenho da competência tributária pressupõe análise das normas de competência. O que propõe Paulo de Barros Carvalho, em síntese, é que não há uma sequência cronológica entre competência tributária e imunidade (um primeiro momento em que fossem definidas as faixas de competência e outro, posterior, quando se introduzem preceitos excludentes ou supressores de parcela daqueles canais). O que ocorre é um fenômeno único, qual seja a formação da competência tributária, que pressupõe obediência às balizas fixadas pelas normas imunizantes.

Em relação a não incidência, tem-se que o fato em si não é passível de gerar a incidência de qualquer norma de tributação e, em assim sendo, a legislação não instituiu a cobrança de tributo sobre aquele fato.

TAVARES (2009, pp. 45-46) explica que:

A incidência, ou melhor, hipótese de incidência tributária, nada mais é do que o tipo legal tributário, isto é, a situação abstratamente definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação fiscal.

.....
 Já a não-incidência tributária, ou não-incidência pura e simples, diversamente, é tudo aquilo que escapa da hipótese de incidência, ou simplificada, corresponde a toda situação que não se subsume perfeita e rigorosamente ao tipo tributário legalmente previsto. É fruto do silêncio da norma.

.....
 A imunidade tributária, como visto em linhas passadas, qualifica-se como uma hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, isto é, configura área interdita à ação impositiva fiscal das 8 pessoas políticas. Aí está a relevante diferença entre imunidade e não-incidência pura (natural). Esta decorre do silêncio da norma, pressupõe legislatura por exclusão, já que ninguém é obrigado a pagar tributos sem lei que o estabeleça (CF, art. 150, I); aquela é fruto da soberana vontade do Poder Constituinte de limitar o poder de tributar das pessoas jurídicas de direito público interno, isto é, pressupõe explícita e constitucional exclusão (parcial) da competência tributária. Uma hipótese de imunidade não se presume, antes, encontra-se necessariamente salvaguardada pelo Texto Magno.”.

Por sua vez, a alíquota zero traz os elementos que, a princípio, produziria a tributação - a ocorrência, o fato gerador - porém, quando o ente federal define para certas situações a alíquota zero, os cálculos aritméticos resultarão em um montante zero, que significa nenhum valor de coleta. Por exemplo, para alguns impostos dentro da jurisdição da União, que são considerados regulatórios do mercado e podem ser alterados por atos administrativos, quais sejam: imposto de importação (II), imposto de exportação (IE), imposto sobre produtos industrializados (IPI) e imposto sobre operação de crédito, câmbio ou relacionado a títulos ou valores mobiliários (IOF), ex: inciso VI, art. 153, § 1, da CF/88.

Em síntese, as diferenças entre os institutos comentados são as seguintes:

IMUNIDADE	A não incidência decorre de previsão constitucional.
ISENÇÃO	A não incidência decorre de previsão legal.
NÃO INCIDÊNCIA	Escapa da hipótese de incidência. Não há previsão normativa a respeito. É fruto do silêncio da norma.
ALÍQUOTA ZERO	Há a incidência e o fato gerador. O cerne está no cálculo aritmético que apresenta alíquota zero e, portanto, resultado zero a recolher.

3.1.1 Imunidade e Isenção

Ao partir da ideia de que a isenção é um instituto que visa definir a jurisdição tributária de uma entidade tributária, pode-se dizer que se está no domínio das normas estruturais, nomeadamente estabelecendo normas de como criar novas normas jurídicas eficazes no sistema; são normas cujos destinatários são legisladores. Essas normas estruturais são o oposto das normas comportamentais que se destinam a regular o comportamento humano.

As regras de incidência tributária encontram-se neste segundo tipo de normas, enquanto que as imunidades e as isenções são normas de estrutura. A ideia principal é que a imunidade é um pressuposto não acidental estipulado pela

constituição e está isento dos pressupostos estipulados em outras ferramentas normativas. Assim, mostra-se coerente a visão defendida por Paulo de Barros Carvalho.

Embora ambos os institutos tenham normas estruturais, os fenômenos jurídicos são diferentes, não se tratando apenas da diferença de nível da portadora normativa que a estipula (a norma constitucional no caso de isenção, a norma constitucional no caso de isenção). Paulo de Barros Carvalho, (2004, p.181) conclui que “a diferença entre imunidade e isenção é que a primeira é um ato no campo da definição de competência, e a segunda é um ato no exercício da competência”.

A isenção se articula no desenho da jurisdição tributária, ao invés de tratar da questão da incidência, porque antecede esse fenômeno. Por outro lado, a imunidade é um fenômeno relacionado à legislação prevista na Constituição, sendo que a presunção do destino tributário é reduzida ou cancelada em face das regras de imunidade.

Nesse sentido, são as conclusões de Paulo de Barros Carvalho (2004, p. 184):

O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra- matriz do tributo, como teremos a oportunidade de descrever em capítulo ulterior.

Outra diferença importante não é a ontologia, mas o pragmatismo: de acordo com o disposto no artigo 111, inciso I, da Lei Tributária Nacional, a imunidade deve ser interpretada de forma restritiva, e as regras de imunidade devem ser interpretadas de forma ampla, de acordo com os princípios constitucionais.

3.2 CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES

A classificação das imunidades decorre da construção doutrinária e é baseada em vários padrões, mas a demarcação não é uniforme. Dessa forma, a abordagem recairá na forma mais comum. São elas: imunidades subjetivas, imunidades objetivas, imunidades condicionais e imunidades incondicionais.

Subjetiva é a imunidade relacionada à condição da pessoa, dada a sua

natureza jurídica. Esta situação, por exemplo, da imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, “a”, da CF/88, que incide sobre os entes federativos.

Segundo COSTA (2012, p.98):

As imunidades subjetivas ou pessoais são aquelas outorgadas em razão da condição de determinadas pessoas; recaem sobre sujeitos. Nestas impende registrar a presença de elementos objetivos – patrimônio, renda ou serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades beneficiárias ou delas decorrentes (art. 150, §§ 2º e 4º) -, mas tão somente como elementos balizadores da subjetividade considerada. São outorgadas em função da natureza jurídica da pessoa ou, mesmo, em consideração ao papel socialmente relevante que desempenha. A imunidade subjetiva é, assim, atributo da personalidade jurídica de certos entes. As pessoastitulares do direito à imunidade tributária de natureza subjetiva não possuem capacidade tributária para figurar no polo passivo de relações obrigacionais tributárias concernentes a imposições fiscais abrangidas pela vedação.

As imunidades objetivas, ou reais, são baseadas em objetos, fatos, mercadorias e circunstâncias. Esta é uma suposição, por exemplo, da imunidade que recai para livros, jornais e periódicos, assim como sobre o papel para suas impressões.

Nesse sentido, SCHOUERI (2011, p. 378):

Já as imunidades objetivas são aquelas conferidas em função de determinados fatos, bens ou situações, e não pelas características específicas das pessoas beneficiadas, ou pelas atividades que desenvolvem. Um exemplo típico de imunidade objetiva encontra-se no artigo 150, VI, “d”, da Constituição, que é a imunidade aos “livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão”. Tal imunidade não é concedida em função da pessoa que comercializaos livros, mas pelo objeto comercializado. Assim, tal imunidade é objetiva, e abrange somente os impostos incidentes sobre a importação, a produção industrial e a circulação das mercadorias mencionadas, como o Imposto de Importação, o IPI e o ICMS, e não os impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio de editoras e livreiros, por exemplo.

As imunidades condicionais dependem de normas complementares para seu funcionamento real. É o caso, por exemplo, das instituições educacionais e de assistência social sem fins lucrativos que devem atender aos requisitos da lei para que tenham direito aos benefícios (art. 150, VI, “c”, in fine).

Já as imunidades incondicionais são aquelas que têm eficácia plena, ou seja, não dependem de atos futuros para serem eficazes. É o caso da imunidade recíproca.

Para DIFINI (2006, p. 103):

Incondicionais ou autoaplicáveis são as imunidades previstas em norma constitucional de eficácia plena, autoaplicável, a produzir efeitos de

imediate, independente de lei complementar. É o caso da imunidade recíproca da União, Estados e Municípios, em relação a impostos uns dos outros. A imunidade é autoaplicável; o texto constitucional é de eficácia plena. Imunidades condicionais ou não autoaplicáveis são aquelas postas em norma constitucional dependente de lei complementar, para que tenha eficácia. Assim, quando o art. 150, VI, c, in fine, da CF torna imunes “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”, está criando imunidade condicional, dependente da lei que prevê para estipular os requisitos necessários para caracterização da hipótese imunitária.

Conforme mencionado no início deste tópico, existem outras categorias menos comuns: imunidades mistas, imunidades gerais ou genéricas, imunidades tópicas ou especiais, imunidades ontológicas, imunidades políticas, entre outras.

3.3 ESPÉCIES DE IMUNIDADES

O art. 150, inc. VI, da Constituição Federal de 1988, localizado na Seção relativa às limitações ao poder de tributar, traz rol não exaustivo de imunidades tributárias; isto porque, em outros campos da CF/88 há hipóteses de imunidades tributárias.

O citado dispositivo é taxativo e expresso ao admitir a imunidade, para as situações que elenca, apenas para a modalidade “impostos”, a saber:

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

.....

VI – instituir impostos sobre:

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

No item “a” encontra-se a chamada isenção recíproca de impostos, segundo a qual, a saber, é impossível para entidades federais tributar sobre patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros.

Teve origem na Constituição Republicana de 1891, em seu art. 10, que

estabelecia que os estados estavam proibidos de tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.

Baseia-se no princípio federativo e no princípio da isonomia. Nesse aspecto, interessante o comentário de CARVALHO (2005, p. 189):

A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios. Na verdade, encerraria imensa contradição imaginar o princípio da paridade jurídica daquelas entidades e, simultaneamente, conceder pudessem elas exercer suas competências impositivas sobre o patrimônio, a renda e os serviços, umas com relação às outras. Entendemos, na linha do pensamento de Francisco Campos, Oswaldo Aranha Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba, que, se não houvesse disposição expressa nesse sentido, estaríamos forçados a admitir o princípio da imunidade recíproca, como corolário indispensável da conjugação do esquema federativo de Estado com a diretriz da autonomia municipal. Continuar a imunidade, ainda que implícita, com o mesmo vigor que a formulação expressa lhe outorgou.

Esta imunidade é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. (inciso VI do § 2º do art. 150).

O item "b", por sua vez, traz a imunidade que não permite a exigência de impostos sobre os templos de qualquer culto, compreendendo somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade beneficiária, como preconiza o § 4º do art. 150 da Carta Magna.

Decorre do princípio da liberdade de crença e de cultos religiosos (art. 5º, VI a VIII, da CF).

A alínea "c" cuida da imunidade incidente sobre o 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.

Então, primeiramente, são imunes o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos relacionados com as finalidades essenciais dos respectivos partidos. As fundações que eles estabeleceram e mantiveram também se beneficiam com isso.

Para receber benefícios, o partido político deve estar regular, obter personalidade jurídica na forma de direito civil e registrar seus estatutos no Tribunal

eleitoral superior, como manda o artigo 17, § 2º, da Constituição Federal.

A imunidade das entidades sindicais também é garantida. No entanto, deve-se notar que são imunes os sindicatos da categoria dos Profissionais, em vez do sindicato dos empregadores (categoria econômica) ou Freelancers.

Posteriormente, passou a cobrir órgãos de educação e assistência social, sem fins lucrativos, sendo a única premissa atender aos "requisitos legais". Essa parte final da norma traz comando de eficácia limitada, pois depende de regulamentação posterior para sua aplicabilidade prática. Portanto, é classificada como uma isenção condicional ou não autoaplicável.

A lei em questão é uma lei complementar, pois embora não seja explicitamente mencionada a este respeito, não se pode ignorar o fato de a lei complementar ser responsável pela regulamentação das limitações ao poder de tributar, teor do art. 146, II, da CF.; entre as quais se inserem as imunidades.

Hodiernamente, a lei que estabelece tais requisitos é a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), especificamente no seu art. 14.

AMARO (2007, p. 156) ao comentar o assunto, esclarece que:

A função de explicitar os requisitos dessa imunidade é exercida pelo art. 14 do Código Tributário Nacional. A Lei Complementar n. 104/2001 deu nova redação à alínea c do item IV do art. 9º do Código (que correspondia à alínea c do item VI do art. 150 da Constituição, cujo texto foi, dessa forma, sincronizado); o dispositivo codificado faz remissão aos requisitos do art. 14 do mesmo diploma, onde se exige que as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, para gozar da imunidade, não distribuam nenhuma parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, "a qualquer título" (na redação anterior, dizia-se "a título de lucro ou participação no seu resultado"); apliquem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; e mantenham escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Vale ressaltar que não há obstáculos para que as entidades sem fins lucrativos cobrem os encargos pela prestação de serviços que geram receita ou excedem os custos do fornecimento de seus serviços. É proibido, contudo, distribuir lucros e a não aplicação plena de sua receita para cumprir sua finalidade estatutária.

A alínea "d" trata da imunidade de livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Baseia-se nos princípios que asseguram a liberdade de expressão e a liberdade de informação (CF/88, arts. 5º, IV e 220, § 1º).

Apareceu na Constituição Federal de 1946 com o nome de "imunidade do papel de imprensa". A isenção recaía apenas sobre o papel destinado à impressão

de livros, jornais e periódicos.

A Constituição Federal de 1967 ampliou o âmbito da imunidade, incluindo livros, jornais e periódicos, bem como papel usado para sua impressão.

Hoje, o problema da nevrurgia envolvendo o art. 150, VI, "d", é saber se a isenção cobre apenas papel de impressão ou qualquer outro insumo utilizado para fazer jornais, livros e periódicos.

Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, o dispositivo deve ser interpretado de forma ampla, de modo a englobar outros insumos que não apenas o papel destinado à impressão. Nesse sentido é a Súmula 657, de 09/10/2003 do STF, *in verbis*: "A imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos" e a recente Súmula Vinculante 57 do Supremo Tribunal, que será analisada posteriormente.

Por fim, na alínea "e", tem-se a imunidade recentemente inserida em nosso sistema através da Emenda Constitucional nº 75, datada de 15 de outubro de 2013, que traz vedação à cobrança de impostos sobre 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 que foi pela Emenda.

Assim, a produção brasileira de CD e DVD que contenham obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros estarão imunes à tributação, na modalidade impostos.

3.3.1 Outras imunidades além das previstas no art. 150, VI, da Constituição Federal de 1988

Além das imunidades contidas no art. 150, VI, da CF/88, outras podem ser identificadas no Texto constitucional. Aqui nos restringiremos a citar e, em algumas hipóteses, tecer breve comentário acerca das possibilidades. Vejamos:

a) Art. 153, § 3º, III - imunidade do IPI sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

b) Art. 153, § 4º, II - imunidade do ITR (Imposto Territorial Rural), aplicável quando as explore só ou com sua família, e o proprietário não possua outro imóvel. É imunidade condicional ou não autoaplicável, pois depende de lei regulamentadora para definir pequena gleba rural. A regulamentação está no Parágrafo Único do art. 2º da Lei Federal 9.393, de 19.12.1996.

c) Art. 153, § 5º - o ouro ativo financeiro é imune a quaisquer tributos, exceto o IOF (imposto sobre operações financeiras), na operação de origem. A imunidade é reiterada quanto ao ICMS no art. 155, § 2º, X, “c”.

d) Art. 155, § 2º, X, “a” – são imunes ao ICMS as operações que destinem mercadorias para o exterior e serviços prestados a destinatários no exterior. Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/03.

e) Art. 156, § 2º, I – imunidade municipal sobre transmissão inter vivos de bens imóveis (ITBI); exceto se a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda de tais bens ou direitos, locação de imóveis ou arrendamento mercantil.

f) Art. 155, § 2º, X, “b” – institui a imunidade do ICMS em relação as operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, além de energia elétrica.

Ocorre que a Emenda Constitucional 33, de 2001, acrescentou, entre outros, a alínea “h” ao inciso XII do § 2º do art. 155, atribuindo à lei complementar definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o ICMS incidirá uma vez, qualquer que seja sua finalidade; hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, “b”.

Assim, se a lei complementar pode criar hipótese de tributação, já não há mais imunidade. Então, a partir da EC. 33 de 2001, a imunidade do ICMS em operações interestaduais ficou limitada à energia elétrica.

g) Vários dispositivos do art. 5º – tornam imunes às taxas: o direito de petição (XXXIV, “a”); a obtenção de certidões em repartições públicas (XXXIV, “b”); o registro de nascimento e a certidão de óbito para os reconhecidamente pobres, na forma da lei (LXXVI); as ações de *habeas corpus* e *habeas data*, e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania (LXXVII).

h) Art. 184, § 5º - Assim dispõe:- “São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária”. Há atecnia na redação deste dispositivo, pois se utilizou o termo “isenção”, porém, é caso de “imunidade”, pelo fato da não incidência dos impostos advir da Constituição Federal. Portanto, o § 5º do art. 184 da CF/88, torna

imunes a impostos as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

i) Art. 195, § 7º - Estabelece que:- “São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”. É hipótese semelhante à tratada no item anterior, onde se utilizou o termo “isenção” em situação de “imunidade”. Assim, o § 7º do art. 195 da CF/88, institui imunidade de contribuição social para a seguridade em favor das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências da lei.

j) Art. 40, § 18 – há imunidade à contribuição previdenciária das aposentadorias e pensões concedidas pelo regime geral de previdência social (art. 195, II, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 20 de 1998).

O art. 40, § 18, acrescentado pela Emenda Constitucional n. 41 de 2003, criou hipótese de imunidade dos proventos de aposentadoria e pensões concedidas pelo regime próprio dos servidores públicos titulares de cargo efetivo, até o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social.

k) Art. 155, § 2º, X, “d” – acrescentado pela Emenda Constitucional 42/2003. Dispõe sobre a não incidência do ICMS nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Saliente-se que, sempre que a situação de não tributação decorre de norma constitucional, estaremos diante de hipótese de imunidade.

Assim, mesmo que a Constituição Federal empregue expressão como “o imposto não incide” ou impropriamente se refira à “isenção”, como não raro faz, - é o caso, por exemplo, das hipóteses mencionadas nas alíneas “h”; “i” e “k” deste -; se a regra exonerativa nasce da Constituição Federal, de imunidade se trata.

3.4 DA IMUNIDADE COMO PRECEITO ASSEGURADOR DE DIREITOS CONSTITUCIONAIS

Entre todos os aspectos de um país, o poder tributário é o mais proeminente e é uma parte relacionada de sua soberania. Ao exercer a soberania, o Estado exige que os contribuintes forneçam recursos para atender às suas necessidades. É essencial que o país obtenha renda, e uma das formas mais comuns é a tributação.

É importante frizar que a relação tributária não se manifesta como relação obrigatória, mas como relação jurídica. “O direito de tributar é, na verdade, uma espécie de poder jurídico, com o consentimento dos cidadãos, ou seja, o destinatário da intrusão imobiliária tende a enxergar a tributação” (SABBAG, 2010, p. 280). A ideia é que os cidadãos concordem com o sistema tributário por meio de seus representantes.

Qualquer que seja o modelo conceitual adotado, não se pode deixar de concluir que as regras de imunidade são restrições ao poder tributário, pois constituem a segunda parte do Capítulo VI da Constituição Federal intitulado "Restrições ao Poder Tributário"; ou quanto à natureza do colégio, como foi visto acima.

Outro ponto relevante é que por se tratar de uma instituição vinculada à constituição, pode-se dizer que a desobediência às regras da imunidade equivale à inconstitucionalidade, ou seja, a imunidade torna inconstitucionais as leis ordinárias que as questionam.

Porém, não é só isso. Como restrição ao poder de tributação, as imunidades adquiriram o *status* de cláusulas pétreas, ou seja, desafiam a atuação de legisladores não primitivos por serem fiadores de direitos e garantias individuais (artigo 60, parágrafo 4º, IV, CF). A imunidade surge "como uma ferramenta para proteger os direitos básicos de restrições tributárias." (MACHADO, 2003, p.107)

Em verdade, os regulamentos de imunidade parecem ter um efeito duplo: por um lado, eles impedem a existência de jurisdição tributária sobre certas pessoas ou situações e restringem a ação do Estado. Segundo Eduardo Sabbag (2010, pp. 279-280):

Observa-se, assim, um interessante ‘efeito reflexo’, resultante da norma que imuniza a tributação; ela, de um lado, impede que a entidade impositora avance no mister tributacional em detrimento da pessoa ou situação protegidas e, de outro, confere aos beneficiários um direito público subjetivo de não serem incomodados pela via do tributo”.

O autor demonstra que por outro lado, eles dão aos cidadãos um público subjetivo que o faz não tributar nessas circunstâncias.

Regina Helena Costa (2001, p. 75) correlaciona as imunidades com os direitos fundamentais, manifestando-se como o que denomina de “princípio da não-obstância do exercício dos direitos fundamentais por via de tributação”.

Márcio Pestana, igualmente, advoga que as imunidades tributárias foram alçadas à categoria de princípios constitucionais, por sua preeminência, peso e influência sobre as outras modalidades legais: elas estão ancoradas aos direitos fundamentais e à organização política elementar do Estado e representam uma forma de protegê-los. Nas palavras de Pestana (2001, p. 112):

Princípio da Imunidade Tributária é o feixe de valores jurídicos, depositados na Constituição Federal, que permitem construir normas jurídicas que revelam a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituir tributos nas situações especificadas no Texto Constitucional.

De acordo com o histórico das imunidades tributárias, a conexão entre elas e os princípios constitucionais pode ser analisada através dos direitos fundamentais. Isso é muito importante porque a intributabilidade dos direitos fundamentais confunde-se com a sua finalidade atual como veremos a seguir.

Até o advento do liberalismo, a imunidade tributária atrelava-se a pressupostos que nada tinham de conexão com os direitos fundamentais, sendo mera troca de favores e valorização de classes mais abastadas e poderosas. Entretanto, com a presença do liberalismo e o surgimento do estado fiscal, as imunidades passaram a buscar sua razão de ser nos direitos dos cidadãos.

Desse modo, as imunidades passaram a ter conotação democrática, sendo vinculadas aos direitos dos cidadãos e visando proteger a liberdade e igualdade. A imunidade tributária, após o liberalismo, tomou diferentes formas.

Como exposto por Ricardo Lobo Torres (1991), a natureza da imunidade fiscal se separa em três momentos. A primeira tese entende que as imunidades são limitações ao poder fiscal e, como tal, emanam da liberdade do cidadão. Portanto, a imunidade nesse momento seria a asseguradora da liberdade do cidadão, a contenção do poder destruidor do Estado, que se desdobrava a partir do poder de tributar. Começa, nessa fase, a ligação da imunidade tributária com os direitos humanos, tendo em vista que a liberdade e igualdade dos cidadãos são os primeiros passos dados pelos direitos fundamentais, ainda em sua vertente individual.

A segunda tese surgiu no momento positivista e afirma que a imunidade é autolimitação da competência tributária, uma vez que, para os positivistas, nada pode vir ao mundo sem ter sua fundamentação na lei. Nesse momento, desaparece a vinculação entre imunidade e os direitos fundamentais.

O poder de tributar para o positivismo era ilimitado e, portanto, somente poderia se sujeitar à autolimitação, “enquanto os direitos fundamentais ou eram concedidos pela Constituição ou brotavam espontaneamente da sociedade e se positivavam pelo trabalho do constituinte”. (TORRES, 1999)

Assim, a liberdade que guarnecia as imunidades era tida como um direito construído. Não emanava do povo e sim era posto na Constituição para que, a partir desse momento, pudesse embasar o surgimento de imunidades. Nessa época, os direitos fundamentais somente poderiam servir de fundamento para as imunidades após sua positivação.

Por causa da forte necessidade de positivação às regras, normas e princípios, houve a desvinculação entre as imunidades tributárias e os direitos fundamentais. Com isso, retornou-se ao autoritarismo fiscal, no qual eram concedidos privilégios odiosos e não imunidades na defesa de princípios emanados da sociedade e protegidos como direitos preexistentes dos cidadãos. Por fim, a terceira tese, a qual conceitua imunidade tributária como limitação ao poder de tributar pela reserva dos direitos humanos, é a que vigora hoje. Nesse entendimento, vinculam-se novamente as imunidades aos direitos fundamentais. Cumpre trazer importante lição sobre essa tese:

A imunidade há que ser vista como limitação absoluta do poder tributário do Estado pelas liberdades preexistentes. A liberdade individual é que se autolimita, abrindo espaço para a atuação limitada do poder fiscal. Há reserva dos direitos humanos diante da fiscalidade. A imunidade é, portanto, intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos que o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional. (TORRES, 1999, p. 51)

A análise dessas três teses permite observar que as imunidades somente encontram sua fundamentação verdadeira quando vinculadas aos direitos fundamentais ou aos elementos estruturantes do Estado, relevantes para a sua manutenção, como, por exemplo, o pacto federativo, defendido na imunidade prevista no art. 150, VI, “a” da Constituição Federal de 1988. Sendo assim, a vinculação dos direitos fundamentais às imunidades tributárias é essencial para que elas possam realmente exprimir os anseios da sociedade, colocando a salvo de perturbações os princípios fundamentais para que a sociedade permaneça livre e igualitária, sem discriminações. Somente dessa forma pode ser protegida a

sociedade contra os arbítrios do poder de tributar do Estado, servindo, assim, as imunidades como forma de limitar o poder tributário e garantir os direitos e liberdades dos cidadãos.

Regina Helena Costa (2006, pp. 82-83) expõe, de maneira cristalina, a relação entre imunidades e direitos fundamentais:

Destaque-se, em primeiro lugar, que as imunidades tributárias são direitos fundamentais porque apresentam os atributos próprios do regime jurídico especial a que estes estão sujeitos, retromencionado: são normas constitucionais, erigidas ao *status* de cláusulas pétreas, e os comandos nelas contidos revestem-se de aplicabilidade direta e imediata. [...] Desse modo, as normas imunizantes vêm, exatamente, garantir que, nas situações e em relação às pessoas que apontam, a tributação não amesquinhe o exercício de direitos constitucionalmente contemplados. A par dessa missão, as normas imunizantes operam como instrumento de proteção de outros direitos fundamentais. Constituem, assim, ao mesmo tempo, direitos e garantias de outros direitos.

O Supremo Tribunal Federal entende que as imunidades protegem princípios salvaguardados na Constituição Federal. Na realidade, o STF firmou entendimento de que as imunidades previstas no inciso VI do art. 150 não podem ser alteradas por Emenda Constitucional por assegurarem direitos individuais dos cidadãos. Nesse sentido:

EMENTA: - Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua e de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "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; e "d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequência, e inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77,

de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993. (ADI939, Relator(a): Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/1993, DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755)

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 939, restou evidenciado que a maioria dos Ministros do Supremo considera as imunidades como normas de proteção de direitos fundamentais como, por exemplo, a liberdade de expressão. Nos votos de Ministros como Sepúlveda Pertence, Marco Aurélio, Carlos Velloso e Ilmar Galvão sobre o tema, ficou clara a visão de que as imunidades não são um fim em si mesmas, mas garantem a concreção de garantias fundamentais. Por essa razão, não podem sofrer restrições por meio de Emendas Constitucionais. (BRASIL, 1994). Dessa forma, as imunidades garantem e se vinculam aos direitos fundamentais que buscam proteger.

Resta analisar o que é uma comparação de valor legal. Em relação aos quatro pressupostos relativos à imunidade do artigo 150, inciso VI, da Constituição, algumas conexões podem ser estabelecidas superficialmente.

Quando o artigo 150, inciso VI, "a", proíbe a tributação de bens, rendimentos ou serviços entre entes federados, nada mais é do que a preservação dos princípios federais, conforme definido no artigo 1º e no artigo 18 da Constituição Federal. Portanto, o objetivo desta norma é manter a harmonia entre os entes públicos, sua viabilidade financeira e sua integridade territorial e política.

Em relação ao item "b" do mesmo parágrafo, a isenção refere-se às atividades de qualquer templo de culto, que seja o resultado inevitável da liberdade religiosa reconhecida nos artigos 5º ao 8º da Constituição, de acordo com a iluminista Declaração dos Direitos Humanos. (Art. 17 da Declaração Dos Direitos Humanos).

No caso do subitem "c", os impostos incidem sobre os ativos, rendimentos ou serviços da parte, incluindo suas fundações, sindicatos, instituições educacionais, de assistência social e organizações sem fins lucrativos, observados os requisitos legais. A garantia popular é o pluralismo político, como fundamento da república, conforme estipulado nos artigos 1º e 17 da Carta Magna.

Por sua vez, as funções dos sindicatos estão estipuladas no artigo 8º da

CF/88. Em geral, a sede visa proteger e promover a cidadania, a dignidade humana (artigos 1º e 3º) e os direitos fundamentais da segunda geração, referindo-se aos representantes dos trabalhadores e sua participação democrática no contexto social. O mesmo pode ser inferido para instituições de ensino e assistência social sem fins lucrativos.

No que diz respeito ao item “d”, que proíbe a tributação de impostos sobre livros, jornais, periódicos e papéis utilizados na impressão, o escopo da proteção do valor é amplo: a viabilização da livre expressão de ideias, expressão de atividades intelectuais, arte, ciência e comunicação, sejam ou não são censurados. E ainda: permissão estatal (CF, Art. 5º, inciso IV e inciso IX), o direito à educação (Art. 206, CF/88), a liberdade de aprendizagem, e os resultados do ensino, pesquisa e publicação de atividades intelectuais, a expressão da arte e conhecimento, por fim, para garantir que as notícias sejam informadas de quaisquer ferramentas de completa liberdade de comunicação, isentas de ordens do Estado (Art. 220, § 1º e 6º).

Portanto, a imunidade do artigo 150 da Constituição é superior aos princípios constitucionais de alto nível, pois sua *ratio essendi* prediz o valor moral intrínseco do país, de modo que é amparado pelas disposições básicas da Constituição e constitui seu núcleo invisível, não podendo ser restringido a menos que pelos poderes constitucionais originais. (SARLET, 2015, pp. 338-367)

As imunidades e os princípios tributários são limitações constitucionais ao poder de tributar, ganhando a estatura de cláusulas pétreas – limites não suprimíveis por emenda constitucional, uma vez asseguradores de direitos e garantias individuais (Art. 60, §4º, IV, CF), aptos ao resguardo de princípios, interesses e valores tidos como fundamentais pelo Estado. (SABBAG, 2013)

3.4.1 Imunidade tributária: princípio ou regra?

A questão da imunidade de impostos está enraizada em outro debate, indo além dos limites do direito tributário, abrangendo a essência do Direito, ou seja, a diferença entre princípios e regras. A partir dessa separação é necessário definir imunidade como um princípio ou regra.

Ronald Dworkin (2002) afirmou claramente em sua teoria clássica que princípios e regras diferem na natureza da orientação que garantem. Isso porque,

segundo o autor, as regras serão sempre aplicadas de forma "tudo ou nada", ou seja, quando ocorrerem os fatos determinados pelas regras, e que estas sejam eficazes, as respostas que trazem devem ser obedecidas pelo intérprete.

Por outro lado, ao contrário das regras, os princípios não possuem consequências legais automáticas, mas “enunciam uma razão que conduz o argumento em uma certa direção” (DWORKIN, 2002). Ao apresentar um determinado argumento, o princípio dependerá da decisão específica para alcançá-lo, o que não acontece com as regras.

Se duas regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida. A decisão de saber qual delas é válida e qual deve ser abandonada ou reformulada, deve ser tomada recorrendo-se a considerações que estão além das próprias regras. Um sistema jurídico pode regular esses conflitos através de outras regras, que dão precedência à regra promulgada pela autoridade de grau superior, à regrapromulgada mais recentemente, à regra mais específica ou outra coisa desse gênero. Um sistema jurídico também pode preferir a regra que é sustentada pelos princípios mais importantes. [...] (DWORKIN, 2002, p. 43)

Na doutrina supracitada há um maior aprofundamento da temática de princípios e regras, principalmente por trazer a aplicação de regras baseadas na "finalidade que as sustenta ou nos princípios que se sobrepõem axiologicamente", atribuindo-se assim a necessidade de cumprimento da finalidade buscada.

No que diz respeito aos princípios, normas imediatamente finalísticas, é necessária para a sua aplicação uma avaliação entre os direitos e valores que devem ser promovidos e os efeitos decorrentes dessa promoção. Então, na brilhante lição de Humberto Ávila, haveria uma ligação direta entre os princípios e os valores e propósitos que o Estado busca implementar, portanto é nesse sentido que os princípios têm uma dimensão predominantemente finalística, enquanto as regras teriam um caráter comportamental.

Juarez Freitas (2004, p. 56), ao analisar os institutos dos princípios e das regras, entende serem os princípios fundamentais “critérios ou diretrizes basilares do sistema jurídico”, posicionando-se de forma hierarquicamente acima das regras e aos próprios valores. Ademais, os estes mesmos diferenciam-se das regras não só pela generalidade que lhe é característica, mas também por uma qualidade argumentativa superior, de forma que a interpretação de conflitos entre normas e/ou princípios, deve ser realizada de acordo com os princípios fundamentais.

A partir desta distinção entre princípios e regras, deve ser enfatizado que

interpretação e ponderação devem sempre considerar a prevalência de valores e princípios em detrimento das demais normas do ordenamento jurídico, visto que só assim será possível cumprir a finalidade dos valores e dos direitos fundamentais.

Dada a constatação de que tanto os princípios quanto as regras expressam valores e definem comportamentos, e que ambos podem vir a depender da ponderação para que possam ser aplicadas ao contexto prático, é necessário delinear algumas considerações sobre imunidades fiscais e definir se elas são considerados regras ou princípios.

Para Marcos Alexandre Másera (2016) as imunidades poderiam ser classificadas como regras, posto que definida sua hipótese de incidência e o conseqüente, estaria o legislador impedido de instituir impostos. Por outro lado, diante da proximidade e relação com fins e valores, no sentido de preservar o patrimônio das entidades para que as mesmas possam cumprir suas funções constitucionais, as imunidades tributárias se aproximariam dos princípios.

Esta possibilidade de um mesmo dispositivo ser considerado como regra ou como princípio é trazida por Humberto Ávila (2015, p. 33), dependendo dos fins e dos valores conexos ao mesmo:

Por isso, não é correto afirmar que um dispositivo constitucional contém ou é um princípio ou uma regra, ou que determinado dispositivo, porque formulado dessa ou daquela maneira, deve ser interpretado como um princípio ou uma regra. Como o intérprete tem a função de medir e especificar a intensidade da relação entre o dispositivo interpretado e os fins e valores que lhe são, potencial e axiologicamente, subjacentes, ele pode fazer a interpretação jurídica de um dispositivo hipoteticamente formulado como regra ou princípio. Tudo depende das conexões valorativas que, por meio da argumentação, o intérprete intensifica ou deixa de intensificar e da finalidade que entende deva ser alcançada.

Assim, com base nesse posicionamento adotado por Ávila, ao analisar um determinado dispositivo e constatar se constitui um princípio ou regra, a resposta não estaria mais na literalidade do texto, mas em uma interpretação de seu propósito e valores que procura proteger ou promover.

É neste sentido que o intérprete é responsável por analisar o conjunto de dispositivos de forma sistemática para, só então, depois de considerados os propósitos e os valores subjacentes, poder constituir a norma jurídica. Ademais, na lição de Másera (2016, p. 36), “para a correta formação das normas, o intérprete deve se afastar das situações extremas representadas pela limitação formal e expressa do texto e do seu arbítrio individual para alcançar a devida conformidade

com os valores que estão na base da ordem jurídica e constitucional”.

Além disso, quando se trata da possibilidade de o padrão ser considerado como regra ou como princípio, principalmente imunidades tributárias, é necessário trazer a clássica doutrina de Humberto Ávila (2015, p. 41), ao afirmar que:

A ponderação é, por consequência, necessária. Isso significa que o traço distintivo não é o tipo de obrigação instituído pela estrutura condicional da norma, se absoluta ou relativa, que irá enquadrá-la numa ou noutra categoria de espécie normativa. É o modo como o intérprete justifica a aplicação dos significados preliminares dos dispositivos, se frontalmente finalístico ou comportamental, que permite o enquadramento numa ou noutra espécie normativa.

Assim, dado o caráter finalístico ou comportamental, as normas - e também as de imunidade tributária - podem ser definidas como um princípio ou como uma regra.

Por um lado, pela doutrina que defende que as imunidades fiscais são regras, é argumentado que as regras de competência têm dimensão das regras porque descreveriam os comportamentos a serem adotados pelo Poder Legislativo. Nesse sentido, não há como desconsiderar o argumento de Humberto Ávila (2015, p. 41) ao afirmar que “a Constituição Brasileira não permitiu a tributação pelo estabelecimento de princípios, o que deixaria parcialmente aberto o caminho para a tributação de todos e quaisquer fatos condizentes com a promoção dos ideais constitucionalmente traçados”.

Sacha Calmon Navarro Coelho (2015, p. 135), entendendo também que se tratam as imunidades tributárias de regras, define que “os princípios constitucionais ditam como deve ser feita a legislação tributária, condicionando o legislador ao peso dos juízes, tutores que são do texto norteador da Constituição”. No que diz respeito às imunidades tributárias, o autor entende que expressam apenas o que não pode ser tributado, impedindo o legislador de exercer sua jurisdição tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações.

Esse entendimento é apoiado pela doutrina de Mizabel Derzi (1997, p. 15) ao afirmar que “a consagração de uma imunidade expressa é, por vezes, consequência lógica de um princípio fundamental”, citando como exemplo o princípio federal de onde surge a imunidade recíproca.

Regina Helena Costa (2015, p. 42) também efetua a distinção das imunidades tributárias para os princípios, determinando que:

Embora as imunidades possuam, dentre seus fundamentos, valores e princípios constitucionalmente prestigiados, estes com elas não se confundem. Sabemos que os princípios jurídicos são normas fundantes de um sistema, tipificadas pelo forte conteúdo axiológico e pelo alto grau de generalidade e abstração [...] que cumprem o papel fundamental de orientar a interpretação e a aplicação de outras normas. Já as imunidades são normas aplicáveis a situações específicas, perfeitamente identificadas na Lei Maior. [...]. À generalidade e à abstração ínsita aos princípios contrapõe-se a especificidade das normas imunizantes.

Apesar da excelente distinção feita pela doutrina acima citada, entende-se que, no entanto, tal entendimento pode levar à falta de proteção de valores e garantias constitucionais.

Outra análise também feita por Regina Helena Costa (COSTA, 2015, p. 44) diz que imunidades fiscais "negam sua própria jurisdição, inibindo seu exercício em relação a certas hipóteses". Os princípios, por sua vez, teriam a função de orientar o "bom exercício da jurisdição tributária" e, desta forma, pressupõe à própria existência de uma jurisdição tributária, enquanto as imunidades pressupõem à inexistência desta competência. Presume, contudo, ser possível entender as imunidades tributárias como princípios somente se elas forem institutos "entendidos, genericamente, como norma impositora do dever do Estado não tributar certas pessoas, bens e situações em nome do interesse público". (COSTA, 2015, p. 44)

Eduardo Sabbag (2013, p.38), seguindo a linha teórica acima retratada, defende serem as imunidades tributárias regras, tendo em vista "que a norma imunizante possui força inibitória de competência impositiva, servindo-lhe como carga negativa".

Já em ângulo diferente sobre a questão, Bernardo Ribeiro de Moraes (1998, p. 107) afirma ser a *ratio essendi* da imunidade tributária constituída em princípio constitucional de vedação de instituir impostos, assegurando que:

[...] está na preservação, proteção e estímulo dos valores éticos e culturais agasalhados pelo Estado. Em verdade, a imunidade tributária repousa em exigências teleológicas, portanto, valorativas. É o aspecto teleológico da imunidade tributária que informa o seu conceito.

Igualmente, Roque Antonio Carrazza (2015, p. 854) está em defesa de que a imunidade tributária deve ser explicada de forma útil para os contribuintes, afirmando que "o exegeta e o aplicador devem, pois, identificar o bem jurídico tutelado pela imunidade tributária e optar pela interpretação que melhor o garanta".

Este também foi o entendimento do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do recurso extraordinário nº 38.509/DF, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, afirmando que “a imunidade é uma garantia constitucional outorgada pela Carta Política ao jurisdicionado. É um direito fundamental que deve com tal predicação, ser interpretado extensivamente”. (BRASIL, 2013)

Desta forma, a atribuição às imunidades tributárias de um *status* de princípio constitucional assegura uma impossibilidade jurídica de que uma lei complementar ou ordinária passe a prever a exigência de tributos das pessoas imunes. Ademais, com um *status* de princípio constitucional sequer poder-se-ia trazer a possibilidade de tributar fatos, objetos e pessoas através de emenda constitucional e, da mesma forma, a interpretação das imunidades não poderá ocasionar, de modo algum, a tributação ou, ainda, a lesão ao patrimônio das entidades imunes por meio de impostos, sob pena de violar-se os valores e princípios fundamentais constitucionais.

Por último, mas não exaustivo, o percurso de Márcio Pestana (2001, p. 112) aponta serem as imunidades tributárias princípios devido a sua relevância constitucional, e constituírem “feixe de valores jurídicos (...) que permitem construir normas jurídicas que revelam a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituir tributos nas situações especificadas no texto constitucional”.

Então, ao considerar a doutrina presentemente apresentada, percebe-se existirem posicionamentos relevantes que defendem serem as imunidades tributárias regras, bem como princípios.

3.5 DO ARTIGO 150, VI, “d”: DA IMUNIDADE DO LIVRO NO ORDENAMENTO BRASILEIRO

Ao levar em conta o passado histórico do elemento ‘livro’, o presente momento e futuro tecnológicos, a forma de propagação, tanto quanto a sua estrutura e forma de consumo, todos devem sofrer consideração ao delimitar a extensão da norma presente no art. 150, VI, “d” da Carta Magna quanto a este elemento no mundo fático, como vem fazendo a doutrina e jurisprudência demonstrados a seguir:

3.5.1 Evolução e Conceito de Livro

Antes de revelar o conceito de livro é necessário investigar seu desenvolvimento na história. Esta verificação é precisa, pois só assim pode ser comprovado, para a formação do conceito de livro, o que é essencial e o que é accidental. Por conseguinte, apenas aspectos fundamentais podem definir a conceituação de livro.

Inicialmente, o livro não passava de gravuras, era o método chamado de escrita ideográfica. Jayme Arcoverde de Albuquerque Cavalcanti Filho e Gustavo Sampaio Valverde (1997, p. 77-78) assim afirmam:

Com efeito, a criação do livro está ligada indissociavelmente à própria forma de expressão da natureza humana, com a própria comunicação. O homem criou a linguagem escrita, passando a registrar, de uma forma duradoura, o conhecimento. Neste momento surgiu o que se pode chamar de o primeiro livro da história: as paredes das cavernas. Ali os humanos inscreviam uma representação simbólica, onde os fenômenos do mundo eram representados por desenhos e gravações.

Com o tempo, os desenhos não podiam mais capturar e representar todas as situações em que a sociedade está inserida. Além disso, o e o tempo que as pinturas demandavam que o método de passagem de conhecimento evoluísse. Dessarte, a escrita que hoje existe tornou-se necessária, ou seja, a escrita fonética. Nesse método, o som é o parâmetro usado porque o símbolo é criado para representá-lo, conforme explicitam os referidos juristas:

A escrita ideográfica, que associa símbolos a ideias, foi suplantada pela escrita fonética, onde os símbolos representam sons, o que possibilita a representação do mundo com muito mais versatilidade e simplicidade. Esta mudança acarretou uma imensa evolução da escrita, que culminou com a criação dos alfabetos. Estes fenômenos, associados ao desenvolvimento tecnológico e à evolução das relações sociais como um todo, interferiram sobremaneira, por motivos óbvios, na evolução dos suportes utilizados para a 'inscrição da escrita'. (CAVALCANTI FILHO; VALVERDE 1997, p. 78)

Portanto, com a criação da escrita, o livro sofreu contínuas modificações em seu suporte físico. No início, era usado o barro ou a tábua de argila, suportes físicos mais antigos do livro. No entanto, este suporte, além de ser pesado, ocupava tanto espaço quanto as antigas esculturas em cavernas. Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo (2003, p. 101) explicam o seguinte:

Para contornar esse inconveniente, outros materiais foram empregados: papiro, pergaminho papel etc. Paralelamente, o modo como as ideias eram

inseridas em tais materiais também se aperfeiçoou: inicialmente manuscritos com cunhas, depois com penas de pássaros e tinta, os livros eram de feitura difícil e demorada, e por isso excessivamente caros; com a invenção da imprensa, o livro tornou-se mais barato e acessível, assumindo aos poucos o formato que ainda hoje conhecemos.

Mais tarde, o papiro do Egito foi amplamente utilizado, sendo um dos suportes mais importantes. Esse tipo de suporte era mais leve e mais maleável do que as tábuas de argila usadas anteriormente. Em vista disso, o papiro significou melhora nos métodos de disseminação do conhecimento.

Porém, entre 500 e 200 a.C., foi criado o pergaminho:

O papiro foi suplantado pelo pergaminho, surgido por volta de 500 a 200 anos a.C. O pergaminho é proveniente da camada intermediária da pele do carneiro, do vitelo ou da de outros animais. Sua manufatura consistia na utilização da derme desses animais, que sofria um processo sucessivo de limpeza, raspagem, secagem, esticagem, nova raspagem, polimento ou aveludamento. (CAVALCANTI FILHO; VALVERDE, 1997).

Embora este material seja mais prático do que o papiro, ele era extraído da pele dos animais. Este fato significa que quanto maior o texto ou conhecimento passado para o suporte físico, maior o número de animais necessários.

Gilchem Matos Zidko (2013, pp. 315-346) aborda de forma concisa esta fase do desenvolvimento do livro da seguinte forma:

Com o passar do tempo, surgiu algo mais parecido com o papel de hoje, o papiro, produzido a partir de uma planta encontrada nas margens do rio Nilo. Textos manuscritos eram escritos em pedaços de papiros, depois esses pedaços eram colados, chegando a até 20 metros, e eram guardados enrolados, o que não trazia praticidade no seu uso. Com a proibição da exportação do papiro, surgiu na Ásia o pergaminho, produzido da pele de animais, como o carneiro. Para manuscritos muito longos, eram necessários muitos animais, o que também fazia com que o pergaminho não fosse muito prático. Contudo, o papiro era mais resistente que o pergaminho, surgindo assim com os gregos e romanos os códices, algo bem parecido como conceito popular de livro, “folhas eram dobradas e juntas (sic) borda com borda em uma das margens, com blocos de madeira cobertos por cera. A palavra página, usada para denominar o lado de uma folha, vem do latim pagina, ou ‘algo atado’”. Já o papel como o conhecemos atualmente foi inventado na China, por volta do Século II, produzido a partir da polpa da casca de algumas plantas que eram esmagadas, transformadas em fibras e misturadas com água até se transformar em uma pasta, após a secagem tínhamos o papel.

Atualmente, o livro pode ser publicado em meio eletrônico. Este é o caso dos livros CD-ROM, disquete etc. Mesmo livros que não têm suporte físico, como livros adquiridos em formatos virtuais e em lojas virtuais, são armazenados em um computador ou leitor digital. Nestes casos, os livros são arquivos que, ao se fazer o *download*, são entregues a um sistema de armazenamento de uma máquina, usando

assim um programa para ler o arquivo.

Com a análise das alterações que sofreu este objeto, perceptíveis são seus aspectos acidentais e essenciais, tendo em vista que seu suporte físico se mostrou algo muito mutável. Porém o que não se altera no livro é a sua função, ou seja, a sua capacidade de transmitir conhecimentos, pensamentos, técnicas, histórias, dentre outros. Desse modo, possível a interpretação de que o suporte físico do livro é aspecto acidental, não sendo o suficiente para caracterizá-lo ou limitar seu conceito.

Superada a análise dessas alterações necessário se faz formular o conceito de livro. Dicionários mais antigos conceituam livro como “Reunião de folhas impressas ou manuscritas em volume; obra em prosa ou verso com certa extensão” (BUENO, 1996, p. 399). O minidicionário Aurélio, do ano 2000, mantém-se na mesma linha de conceituação quando afirma que livro é “1. Reunião de folhas impressas presas por um lado e enfeixadas ou montadas em capa. 2. A obra intelectual publicada sob a forma livro (1). 3. Registro para certos tipos de anotações, sobretudo comerciais”.

Os conceitos de livro expressos nesses dicionários limitam o bem cultural ao seu suporte físico. No entanto, os dicionários recentes se adaptaram às novas necessidades da sociedade e conceituam livro de forma mais ampla. Isso é comprovado no dicionário Michaelis do portal UOL:

1 Segundo a Unesco, publicação não periódica, impressa, contendo pelo menos 48 páginas, excluída a capa. Col: pilha, ruma (amontoados); biblioteca, livraria (dispostos em ordem). 2 Coleção de lâminas de madeira ou marfim ou folhas de papel, pergaminho ou outro material, em branco, manuscritas ou impressas, atadas ou cosidas umas às outras. 3 Divisão de uma obra literária. 4 Qualquer coisa que pode ser estudada e interpretada como um livro: O livro da natureza. 5 Registro, no qual o comerciante assenta suas operações. 6 Maço de objetos, como amostras de papel ou tecido, formulários etc., cosidos ou grampeados uns aos outros em forma de livro. 7 O mesmo que folhoso, sm. 8 Diplom Reunião de peças diplomáticas referentes a qualquer assunto ou a um período de tempo. 9 Inform Qualquer aplicação multimídia; livro eletrônico.

Embora ainda existam conceitos clássicos de livros no dicionário atual, como a definição da UNESCO acima mencionada, que limita o livro a publicações não periódicas, mas impresso e com pelo menos 48 folhas, é importante notar que o conceito do livro passou a conter mais formas de representação escrita, incluindo *e-books*. Isso porque deixou de tratar o livro como objeto meramente impresso, a partir

de 48 páginas, e passou a tratá-lo como objeto cultural divulgador de informações.

Edvaldo Brito (2003, p. 47) afirma que livro “é o veículo através do qual se comunicam as ideias, os conhecimentos e as informações, enfim, transmitem-se o pensamento”. Para o referido jurista o processo tecnológico pelo qual o livro se expõe é irrelevante em sua conceituação.

Em outra análise, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo (2003, p. 101) sugerem que para conceituar um livro é preciso encontrar sua essência, deixando de lado o aspecto accidental. Os autores assim expõem:

O essencial ao livro, portanto, não é o papel, cujo emprego foi difundido apenas nos fins da Idade Média. Também não é essencial a forma com que o papel, o pergaminho, o papiro ou as tábuas de argila são enfeixados ou montados. Na verdade, tais suportes físicos apenas se tornam livros na medida em que veiculam determinado conteúdo, sendo – como toda concreção de uma ideia – constantemente aperfeiçoados na infinita busca do homem pela perfeição (argila -> papiro -> pergaminho -> papel -> disquete -> CD- ROM -> CD-R -> CD-RW -> ?).

Com essa citação, é possível verificar que o suporte e a forma pela qual se externam o bem cultural não o definem, eles são apenas elementos accidentais. Os dicionários mais antigos conceituavam livro de forma a vincular o livro ao papel, pois é a forma mais comum. Entretanto, caso o livro se vinculasse ao papel “surpresos ficaríamos em saber que Platão, Aristóteles e Santo Agostinho nenhum livro escreveram”. (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 101)

Aliomar Baleeiro (2010, p. 597) conceitua livro da seguinte forma:

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

De acordo com este conceito, um *e-book* será um livro, considerando o jurista ignora os processos tecnológicos usados e coloca-o como um elemento essencial a transmissão de ideias, informações, comentários e narrações.

Assim, possível perceber que o livro deve ser conceituado de acordo com seus elementos essenciais. Por isso livro é o objeto destinado à transmissão de pensamentos, conhecimentos e informações através da escrita, seja ela fonética ou não, independentemente do suporte físico.

Cabe sinalizar recente entendimento do Ministro Dias Tóffoli acompanhado pelos Ministros Marco Aurélio e Edson Fachin no RE 330.187 quanto à distinção

entre o “*corpus mysticum*” e o “*corpus mechanicum*”; no quais o primeiro se refere a ideia e conteúdo da obra, e o segundo ao continente, insumo ou suporte em que é veiculado. Sendo assim, este segundo elemento accidental para o conceito de “livro” (BRASIL, 2017).

Nesse mesmo sentido, Roque Antônio Carrazza (2009, p. 795) assim expõe:

Deveras, livro, na acepção do art. 150, VI, ‘d’, da CF, é o veículo de transmissão do pensamento, pouco importando o processo tecnológico que a realiza (impressão gráfica em papel, impressão magnética em disquete de computador, gravação em fita de vídeoetc.).

Dessa forma, esse é o conceito de livro que melhor se adequa à sua evolução no decorrer dos séculos e aos objetivos deste trabalho.

4 A SITUAÇÃO DOS LIVROS DIGITAIS

Para explorar a situação dos livros digitais quanto à imunidade tributária do art. 150, VI 'd' da Constituição Federal no Brasil, necessário será perpassar pelo estudo do método interpretativo a ser utilizado pela doutrina do Direito sob a decisão de estender ou contrair a aplicação da norma para a realidade atual com a forte presença dos livros apresentados no formato digital, bem como os diversos argumentos existentes que foram objeto de discussão para as futuras visões trazidas em juízo pela jurisprudência, até a conclusão do entendimento pelo Supremo Tribunal Federal.

4.1 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO E OS PROCEDIMENTOS DE INTERPRETAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL

A interpretação no mundo do Direito é plural, complexa e constantemente mutável. A maioria das teorias afirma que a interpretação das imunidades deve ser sistemática-teleológica. Outra parte da doutrina, porém, conclui que a interpretação das imunidades constitucionais deve ser restritiva, literal ou gramatical, como será exposto.

Portanto, faz-se necessária a explicação sobre os procedimentos interpretativos. Para a maioria da doutrina, o programa de interpretação é dividido em literal/gramatical, histórico, sistemático, evolutivo ou teleológico. Por outro lado, algumas doutrinas dividem os métodos de interpretação em interpretação restritiva e interpretação extensiva. Por fim, Humberto Ávila (2012) propôs classificar os procedimentos de interpretação em argumentos institucionais e não-institucionais. Para melhor aplicação dos procedimentos de interpretação à imunidade cultural, todos esses aspectos serão analisados.

Inicialmente cabe diferenciar os procedimentos de interpretação mais tradicionais, os quais se dividem em: interpretação literal ou gramatical, histórica, evolutiva, sistemática e teleológica. A interpretação literal ou gramatical é aquela que “coincide com a possibilidade expressiva da letra da lei e dos princípios nela expressos”. (TORRES, 1999, p. 308). Essa forma de interpretação prende o intérprete àquilo que foi exposto no texto da lei. O grande risco que se corre ao usar somente esse tipo de interpretação é o de punir a sociedade pelo avanço, uma vez

que, pela interpretação literal, cada vez que a sociedade altera sua convivência e realidade, será necessária uma nova norma para alterar a anterior, já obsoleta. A interpretação gramatical literal vem sendo superada em razão de outras modalidades de interpretação nas decisões da Suprema Corte, como, por exemplo, no RE nº 183.403/SP, Segunda Turma, DJ de 4/5/01, Rel. Min. Marco Aurélio em que as apostilas entraram no rol da imunidade tributária do Art. 150, VI, “d” da Carta Magna, por entender a Corte que outros critérios como a finalidade da norma seriam mais relevantes.

Por outro lado, a interpretação sistemática “é aquela que deflui da aplicação do princípio da unidade do ordenamento jurídico, sendo sua especificação o princípio da unidade da Constituição, segundo o qual a Constituição é um todo harmônico”. (GOMES; VELOSO, 2014, p. 248). Nesse procedimento de interpretação, a norma deve ser analisada em conformidade com os princípios e regras também prescritos na Constituição. A norma não pode e nem deve ser analisada de forma isolada, pois não foi assim que ela foi visualizada. Dessa forma, necessária se faz a interpretação conjunta de todo o sistema, de modo a evitar a contradição entre normas e a proporcionar a harmonia do diploma normativo.

Quanto ao procedimento de interpretação teleológico, o que está em voga é “o espírito e a finalidade da norma”. (GOMES; VELOSO, 2014, p. 248). Assim, o intérprete deve buscar a finalidade que o legislador prescreveu para a norma, ou seja, os objetivos que devem ser alcançados com a edição da norma, os princípios protegidos por ela e, mais importante, os direitos guardados. Conseqüentemente, a interpretação teleológica deve buscar a concreção dos objetivos idealizados para a norma interpretada.

A interpretação evolutiva, em outra posição, é aquela que permite que uma norma, mantendo o mesmo texto, evolua em seu sentido, ou seja, a norma se adequa às novas demandas da sociedade sem alteração no seu texto. O que muda é sua interpretação, sua literalidade, entretanto, é mantida. O que permite essa alteração de sentido é a presença de elementos indeterminados, os quais admitem certa abertura interpretativa e a mutação na interpretação normativa.

A interpretação teleológica e a interpretação evolutiva tiveram grande destaque na decisão do RE 330.817 do Rio de Janeiro, que firmou Tese de Repercussão Geral e o conseqüente conteúdo da Súmula Vinculante 57 pelo Supremo Tribunal Federal; sobretudo nos pontos 1 (um) e 3 (um) mencionados na

Ementa da decisão.

Por fim, a interpretação histórica é aquela que parte do momento de elaboração da norma. É analisado o sentido que o legislador conferiu à regra no ordenamento jurídico e observam-se as alterações sofridas na sociedade de forma a “buscar conhecer a realidade então disciplinada para que a norma atualmente interpretada seja compreendida em consideração à evolução que se operou nessa realidade”. (MACHADO, 2003, p. 105)

Humberto Ávila (2012) explora os diferentes procedimentos de interpretação de forma mais rebuscada, defendendo que a interpretação se utiliza de argumentos para se formar. Nesse contexto, realiza divisão dos diversos tipos de argumento existentes.

Em um primeiro momento, os argumentos seccionam-se em argumentos institucionais ou não institucionais. São argumentos institucionais aqueles que se determinam a partir do ordenamento jurídico, ou seja, têm sua criação em atos parlamentares, judiciais ou administrativos. Assim, por nascerem no ordenamento jurídico positivado, tem maior capacidade de objetivação e, com isso, são mais confiáveis e menos sujeitos a interferências pessoais.

Sob outro viés, os argumentos não institucionais são improváveis de objetivação por estarem relacionados ao senso de justiça que norteia a interpretação jurídica. “Os argumentos não-institucionais não fazem referência aos modos institucionais de existência do Direito. Eles fazem apelo a qualquer outro elemento que não o próprio ordenamento jurídico”. (AVILA, 2001, p. 174)

Os argumentos não-institucionais são práticos e se dividem relação ao resultado e ao conteúdo. Tais argumentos, por serem mais difíceis de objetivar, uma vez que partem de elementos externos ao ordenamento jurídico, não podem ser utilizados na análise da interpretação da imunidade cultural.

Já os argumentos institucionais, por terem maior capacidade de objetivação, devem ser estudados, porque a interpretação da imunidade tributária do livro poderá ser feita a partir deles.

O autor explica que os argumentos institucionais se dividem em imanentes e transcendentais, *in verbis*:

Os argumentos institucionais imanentes são aqueles que são construídos a partir do ordenamento jurídico vigente, assim da sua linguagem textual e contextual como dos seus valores e da sua estrutura. Os argumentos

institucionais transcendentais são aqueles que não mantêm relação com o ordenamento jurídico vigente, mas dizem respeito ou à sua formação ou ao sentido dos dispositivos que ele antes continha. (AVILA, 2001, p. 167)

Os argumentos institucionais imanentes dividem-se em argumentos linguísticos e sistemáticos. Os argumentos linguísticos são aqueles que se referem ao “significado dos dispositivos ou enunciados prescritivos”. (AVILA, 2001, p. 167). Os primeiros podem ser classificados como sintáticos ou semânticos. Os argumentos sintáticos são aqueles que se ligam à estrutura gramatical do enunciado, enquanto os argumentos semânticos são aqueles que se referem “ao significado das expressões”. (AVILA, 2001, p. 167)

Ainda nessa classificação, os argumentos institucionais linguísticos semânticos se qualificam em argumentos de linguagem comum ou de linguagem técnica. São de linguagem comum aqueles que necessitam apenas da interpretação que teria um homem médio. Por outro lado, os argumentos de linguagem técnica requerem um conhecimento específico, o qual não está presente no conhecimento contido por um homem médio, mas no conhecimento de especialistas na matéria.

Ocorre que Humberto Ávila (2012) tendo em vista que, quando realizada a interpretação no sentido comum da linguagem, o vocábulo “livro” poderia ter como sinônimo o vocábulo “livro eletrônico”, o que permitiria a imunidade ao livro veiculado em mídia eletrônica. Entretanto, por meio da mesma interpretação, o vocábulo “papel” pode ser tido como uma característica intrínseca, ou seja, somente é livro aquele que é veiculado em papel, porém, “papel” pode ser interpretado também de forma a não limitar a imunidade, uma vez que existem objetos feitos de papel que não são livros. (AVILA, 2001, p. 168). Assim, essa interpretação não levaria à interpretação conclusiva.

Da mesma forma, a interpretação por argumentos de linguagem técnica não possibilitaria interpretação conclusiva. Isso porque, quer o “livro eletrônico” seja entendido como CD-ROM quer o “livro eletrônico” seja considerado uma espécie do gênero “livro”, seria possível a interpretação restritiva ou extensiva, respectivamente. Isto posto, a interpretação levaria a diversas direções sem um resultado definitivo.

Em outra vertente, os argumentos sistemáticos são aqueles que emanam “das condições formais de interpretação do próprio sistema jurídico: relação entre parte e todo (consistência e coerência) e entre norma e fato (generalização e individualização)”. (AVILA, 2001, p. 169). Com os argumentos sistemáticos realiza-

se a análise do sistema como um todo. Dessa forma, é abordado o desafio da contradição entre peças fundamentais de um sistema, ou seja, com esses argumentos o intérprete vai partir de uma análise que considera o sistema como um todo, não podendo haver normas que entrem em contradição. Com isso, o sistema torna-se consistente e coerente, conforme ressalta o autor.

Os argumentos sistemáticos qualificam-se em argumentos contextuais e jurisprudenciais. São argumentos contextuais aqueles que não são a norma a ser interpretada, mas inserem-se no contexto do ordenamento jurídico dessa norma. Portanto, devem ser explorados conjuntamente, para que, assim, possa haver uma interpretação conclusiva. Os argumentos contextuais podem ser princípios ou o local onde a norma se encontra inserida no texto (argumento topográfico). (AVILA, 2001, p. 168)

Noutro prisma, os argumentos jurisprudenciais são aqueles que advêm do Poder Judiciário na análise de casos que envolvem a norma em questão. De outra forma, são os precedentes que se referem à norma sob análise. O Supremo Tribunal Federal, os Tribunais de Justiça e os Tribunais Regionais Federais tem analisado o tema da imunidade cultural, desabrochando o caso em conclusão através da Súmula Vinculante 57 publicada pelo STF.

Os Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais têm interpretação extensiva em relação a imunidade do Art. 150, VI, d da CF/88 (AVILA, 2001, pp. 170-173).

Humberto Ávila (2001, p. 173) passa então para a análise dos argumentos institucionais transcendentais, os quais se dividem em históricos e genéticos. São argumentos históricos aqueles que se vinculam à norma de hoje, mas levam em conta o seu sentido no momento de sua edição. Com isso, tentam atualizá-la sem perder sua finalidade, e referem-se à análise de textos normativos sem deixar de lado os aspectos históricos que levaram à sua alteração e impossibilitaram a interpretação literal. O autor afirma, ainda, que:

Os argumentos históricos suscitam várias questões no que diz respeito à imunidade do 'livro eletrônico'. Com efeito, pode-se sustentar que o 'livro eletrônico' significa, hoje, o que 'livro' significou no momento da Constituinte. Do ponto de vista histórico-evolutivo, pode-se até mesmo afirmar que o 'livro eletrônico' nada mais significa que a interpretação de acordo com o sentido do vocábulo 'livro' mencionado pela Constituição no momento da interpretação (interpretação diacrônica).

No caso concreto, cada argumento poderia levar tanto à expansão quanto à restrição da imunidade cultural em relação ao livro eletrônico. Por isso tais argumentos são multidirecionais. Quando os argumentos são multidirecionais, o intérprete deve valorar cada argumento.

Humberto Ávila (2001, p. 180-181), para valorar os argumentos, estabelece regras *prima facie*, que podem ser vencidas por argumentos contrários. O autor chega à conclusão de que os argumentos mais fortes convergem no sentido de possibilitar a imunidade tributária do livro eletrônico. Assim expõe:

Diante do exposto, pode-se formular as seguintes regras *prima facie* de interpretação:

(1) Os argumentos institucionais devem prevalecer sobre os argumentos não institucionais.

(2) Os argumentos imanentes ao sistema jurídico (argumentos linguísticos e sistemáticos) devem prevalecer sobre os argumentos a ele transcendentes (argumentos genéticos e históricos).

(3) Na justificação com base em argumentos imanentes ao ordenamento jurídico deverá ser escolhido o significado que seja mais coerente com os princípios constitucionais axiologicamente sobrejacentes à norma interpretada. Aplicando essas considerações ao caso em pauta, pode-se afirmar que há mais razões a favor da imunidade dos "livros eletrônicos" do que contra ela: os argumentos sistemáticos contextuais e jurisprudenciais suportam mais enfaticamente a interpretação que inclui o "livro eletrônico" na imunidade dos "livros"; os princípios constitucionais estabelecem como devida a realização da liberdade de comunicação, e a imunidade dos "livros eletrônicos" serve à concretização desse fim; o Tribunal Pleno do STF tem ampliado o sentido imediato do dispositivo constitucional que prevê a imunidade dos "livros" sempre que ele seja muito restrito em relação à finalidade a cuja realização ele visa a servir.

Exaustivamente tratado o procedimento de interpretação defendido por Humberto Ávila, cumpre estudar o procedimento de interpretação restritivo e ampliativo.

A interpretação restritiva é aquela que considera que o legislador falou mais do que gostaria, assim, cabe ao intérprete restringir o alcance da norma, por meio da interpretação. Por outro lado, a interpretação ampliativa ou extensiva é aquela que considera que o legislador expôs menos do que gostaria, cabendo ao intérprete estender o alcance da norma por meio da interpretação.

Nesse contexto, a imunidade cultural tem sido analisada pelo STF, doutrina majoritária, jurisprudência majoritária de Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais, que decidem pela interpretação ampliativa, de sorte que compreendem a norma imunizante como uma regra que não pode ser limitada por leis infraconstitucionais ou por interpretações restritivas, sob o risco de ver a imunidade

cultural esvaziada de sua finalidade e tolhida por entes e pessoas incompetentes em relação à atribuição de competência tributária.

A doutrina se subdivide em três entendimentos: interpretação correta das imunidades é a teleológica-sistemática, a interpretação literal ou gramatical e, por fim, que deve ser utilizada a pluralidade metodológica, que serão demonstrados a seguir:

Ricardo Lodi Ribeiro defende que deve ser realizada a interpretação restritiva e a ampliativa de forma conjunta. Assim, a interpretação restritiva ou literal forneceria o âmbito nuclear, sendo que “[...] aquém deste também não há interpretação, mas redução teleológica da lei”. (RIBEIRO, 2011, p. 245). Em ótica distinta, a interpretação extensiva forneceria a franja marginal. Além desse ponto, não haveria interpretação e sim integração. Da mesma forma é possível a análise dos procedimentos clássicos de interpretação.

Inicialmente, seria utilizado o procedimento literal, o qual consiste em limite à atividade interpretativa:

É o primeiro método a ser utilizado pelo intérprete, e constitui ao mesmo tempo um limite à atividade interpretativa, pela definição do sentido literal possível da norma. Para Larenz, sentido literal possível é ‘tudo aquilo que nos termos do uso linguístico que seja de considerar como determinante em concreto - mesmo que, porventura, em circunstâncias especiais-, pode ainda ser entendido como o que com esse termo se quer dizer’. No entanto, como a linguagem humana não é unívoca, e por isso nem poderia ser diferente a linguagem do legislador (seja a expressão utilizada em sentido geral ou especial), a interpretação literal dará ensejo a uma variedade de significados para os termos utilizados na norma, demandando do hermeneuta a utilização dos outros métodos. (RIBEIRO, 2011, p. 250)

Após a delimitação oferecida pela interpretação gramatical e a moldura de possíveis interpretações por ela criada, cabível a análise da interpretação histórica. Nela o intérprete poderá analisar os documentos normativos que precederam a elaboração da norma estudada, ou seja, analisa os “trabalhos preparatórios à promulgação da norma”. (RIBEIRO, 2011, p. 255). Esse procedimento é útil para que o intérprete possa analisar a vontade do legislador no momento da edição e possa trazer essa vontade à aplicação da norma hodiernamente.

Por outro lado, a interpretação teleológica é um passo também necessário para que possam ser trazidos os objetivos e as finalidades da norma examinada. Esse procedimento de interpretação tem uma peculiaridade. Ele se baseia em dois pilares: em um primeiro momento há o âmbito da norma, que traz as estruturas

materiais; e, depois, os princípios ético-jurídicos.

Da mesma forma que a interpretação teleológica, devem ser utilizadas as interpretações sistemática e evolutiva. A interpretação literal e a interpretação histórica fornecem uma moldura dentro da qual somente se encontram as possibilidades extraídas da literalidade da lei e do sentido que o contexto histórico conferiu à norma. Posteriormente, a interpretação teleológica faz a análise finalística da norma, de forma a possibilitar a concreção de seus objetivos. Assim, o intérprete opta pela interpretação (dentro da moldura) que melhor realize tais finalidades. Por outro lado, a interpretação sistemática possibilita a harmonia do sistema como um todo, evitando contradições. Por fim, a interpretação evolutiva permite que a norma evolua em seu sentido sem que sejam necessárias alterações textuais. Por essa razão, é com essa interpretação que a norma se renova no tempo e não se torna obsoleta.

Observa-se que a pluralidade metodológica facilmente se adequa a proposta da Constituição de se revigorar, adequar-se e garantir os objetivos propostos inicialmente. Dessa forma, resta evidente que tanto a interpretação teleológica-sistemática e evolutiva quanto a combinação de todos os procedimentos interpretativos permitem compreender que a imunidade cultural deve ser interpretada de forma a possibilitar a concreção de suas finalidades, obedecendo aos princípios assegurados constitucionalmente, ao desenvolvimento da sociedade (e a evolução dos bens culturais) e ao expresso no texto constitucional. Nessa lide é que foi o proferido voto do Ministro Dias Tóffoli no RE 330.817/RJ, que posteriormente fixou como Súmula Vinculante (nº 57) o STF:

“Como se vê, o argumento de que a vontade do legislador histórico foi restringir a imunidade ao livro editado em papel não se sustenta em face da própria interpretação histórica e teleológica do instituto e, mesmo que se parta da premissa de que o legislador constituinte de 1988 teria querido restringir a imunidade, é de se invocar, ainda, a interpretação evolutiva, método interpretativo específico das normas constitucionais”.

Neste trecho o ministro demonstra que embora haja relevância no estudo do passado através do intuito do legislador histórico e seu contexto, deve-se analisar o futuro, a evolução da sociedade para qual a norma será aplicada.

4.2 VISÃO CONTRÁRIA À EXISTÊNCIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO ELETRÔNICO

Parte minoritária, mas importante da doutrina defende que a imunidade cultural não pode abranger os livros eletrônicos. São juristas como Aliomar Baleeiro, Ricardo Lobo Torres, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Heleno Taveira Tôres, Vanessa Nobell Garcia e Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho. Os argumentos desta corrente são nítidos e bem explicados. Necessário, portanto, para a melhor compreensão do tema, que tais argumentos sejam analisados e debatidos.

Como primeiro argumento, a atual oposição à extensão da imunidade cultural para o *e-book* afirma que a interpretação da imunidade tributária deve ser feita de formas literal, histórica e finalística. Portanto, por meio do procedimento literal, o livro, o jornal e o periódico devem ser interpretados como estando relacionados com o significado das palavras que compõem o texto da constituição. Nessa análise, Eurico Marcos Diniz de Santi (2003, p. 58) expõe:

[...] da mesma forma que ‘ave maria’ não é espécie de ave, ‘flor-de- enxofre’ não é espécie de flor e ‘água-viva’ não é água, ‘Livro eletrônico’ não é livro. Ocorre que tais formações, processadas no fenômeno de atualização da língua, não têm qualquer compromisso com o sentido ou o gênero próximo dos vocábulos que as compõem. (...) Enfim, entre ‘livro eletrônico’ e ‘livro’, o único traço de aproximação possível é o conteúdo. E ter conteúdo de livro não significa ser ‘livro’, como veremos a seguir.

Dentro da interpretação literal e restritiva, entende-se que o termo “papel” restringe o alcance da imunidade cultural. Dessa forma, assim como somente o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos é imune, também somente seriam imunes os livros, jornais e periódicos impressos em papel. Nesse sentido, Aliomar Baleeiro (2010, p. 597) ensina:

A Constituição não distingue, nem pode o intérprete distinguir os processos tecnológicos de elaboração dos livros, jornais e periódicos, embora os vincule ao papel como elemento material de seu fabrico. Isso exclui, pareceu-nos, os outros processos de comunicações do pensamento, como a radiodifusão, a televisão, os aparelhos de ampliação de som, a cinematografia etc., que não tem por veículo o papel.

Além da interpretação literal, o intérprete deve observar as finalidades e os princípios que vinculam a imunidade cultural. Grande parte dessa corrente acredita que a finalidade precípua da imunidade cultural é o barateamento do custo dos livros,

jornais e periódicos. Portanto, apesar da liberdade de expressão ser também uma de suas finalidades, ela é apenas um fundamento secundário, que não pode servir como escusa para a extensão da imunidade aos livros eletrônicos. É o que expõe Ricardo Lobo Torres (1999, p. 283-284):

O fundamento precípua da intributabilidade dos livros, jornais e periódicos é a ideia de justiça fiscal, nela incluída a de utilidade social, consubstanciada na necessidade de baratear o custo dos livros e das publicações. [...] A proteção da liberdade de expressão pode ser utilizada como argumento subalterno, eis que ao se baratear o custo das publicações se estará facilitando a manifestação do pensamento, tendo em vista que a justiça e a liberdade integram a mesma equação valorativa.

O referido autor afirma ainda que o livro eletrônico foge da finalidade da imunidade cultural, tendo em vista que:

[...] o objetivo de baratear o acesso aos novos meios de comunicação se frustra diante dos preços praticados no mercado, não podendo ser invocado porque as redes de informática são instrumentos de tecnologia sofisticada e cara utilizados por um público de alta capacidade econômica, inserido no espaço cibernético internacional e globalizado. (TORRES, 1999, p. 302)

Ainda quanto aos procedimentos de interpretar, para essa vertente doutrinária, a interpretação deve ser feita de forma a observar o contexto histórico em que surgiu a imunidade do livro. Assim, existia o intuito de proteger a liberdade de expressão e baratear os custos das publicações para incentivar a educação e a cultura. Nesse sentido, Heleno Taveira Tôrres e Vanessa Nobell Garcia (2003, p. 90) afirmam:

Com a regra do art. 150, VI, d, limitando-se ao seu alcance apenas aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, já se encontra satisfeito o objetivo e garantido o valor desejado pelo Constituinte. Tudo o mais que de aperfeiçoamento técnico, para o uso cibernético, possa surgir, não será mais que uma exploração de bens de consumo (computadores), cuja utilização demonstra evidente capacidade econômica, devendo, pois, o respectivo produto (livro eletrônico) ser tributado, sem que isso concorra para afetar qualquer liberdade individual vinculada com a difusão da informação da cultura.

Sendo assim, para os referidos doutrinadores seria descabida a extensão da imunidade cultural aos livros veiculados em meio eletrônico, pois o objetivo já foi cumprido pelos livros, jornais e periódicos veiculados em papel.

Em outro argumento, à época da elaboração da Constituição Federal de 1988, os suportes físicos tecnológicos já existiam e não foram abrangidos pela

imunidade cultural, situação que fortaleceria a interpretação restritiva. É o que Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (1996, p. 37-38) aduz:

Contudo, além de o Texto Constitucional ter vinculado o livro, o jornal e o periódico, compreendendo, nesses objetos, insumos e instrumentos necessários ao fabrico exclusivo deles, ao papel impresso, todos esses novos veículos de transmissão e difusão de pensamentos, conhecimentos e informações já eram contemporâneos da elaboração da Carta Política promulgada em 5 de outubro de 1988, e no entanto, o preceptivo do art. 150, VI, d, não os contemplou, como deixa estreme de dúvida o Professor Ives Gandra da Silva Martins, in *Comentários à Constituição do Brasil – promulgada em 5 de outubro de 1988, 6º volume, tomo I, São Paulo, Saraiva, 1990, p. 186, ipso litteris: A letra d do inc. VI reproduz o texto de idêntica redação da Emenda Constitucional n. 1/69, art. 19, III, d. A proposta que levei aos constituintes era mais ampla. Em face da evolução tecnológica dos meios de comunicação e daqueles para edição e transmissão, tinha sugerido, em minha exposição para eles, a incorporação de técnicas audiovisuais. Os constituintes, todavia, preferiram manter a redação anterior, à evidência, útil para o Brasil após-guerra, mas absolutamente insuficiente para o Brasil de hoje.*

Em argumento semelhante, Eurico Marcos Diniz de Santi explica as diferenças entre “livro” e “livro eletrônico”, também como forma de restringir o alcance da imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição de 1988. De Santi (2003, p. 59) explica que o texto impresso tem como primeiro contato o contato humano, ou seja, tem interpretante humano. Já o livro eletrônico precisa primeiro do contato com uma máquina para decodificar o CD-ROM ou o disquete, para somente depois ter o contato humano. Dessa forma, teria um interpretante cibernético. Assim, o jurista afirma que no livro em papel a imediaticidade está presente, enquanto no livro veiculado em mídias eletrônicas há sempre um intermediário.

Eurico Marcos Diniz de Santi se aprofunda ainda mais nas diferenças entre os dois suportes físicos quando afirma que a durabilidade do livro em papel é muito maior que a durabilidade de qualquer mídia eletrônica, uma vez que o papel somente começa a se deteriorar após cem anos, o CD-ROM, em paralelo, inicia seu processo de deterioração de informações já a partir do quinto ano. (2003, p. 61)

Ricardo Lobo Torres e Eurico Marcos Diniz de Santi pensam que as diferenças entre os suportes físicos são suficientes para impedir que o livro eletrônico se torne imune. Ricardo Lobo vai adiante quando afirma não poder haver a extensão da imunidade cultural em face da impossibilidade de uma imunidade referente à cultura tipográfica ultrapassá-la e atuar no campo da cultura cibernética. Para ele, esse transporte entre culturas seria perigoso, pois permitiria à doutrina imunizar a

cultura cibernética como um todo, *in verbis*:

A extrapolação da “cultura tipográfica” para a “cultura eletrônica” significará deixar fora da tributação todos os produtos e serviços relacionados com os computadores e as redes de telecomunicação, posto que todos eles são mera transposição para o novo meio eletrônico das ideias que antes apareciam impressas em papel. E, pior, seria considerar imune aos tributos a revolução tecnológica que não podemos visualizar antecipadamente. (TORRES, 2003, p. 225)

Assim, conclui o autor por prever a possibilidade de extensão da imunidade cultural ao livro eletrônico quando este acompanha o livro impresso. De tal forma, somente está imune o material eletrônico quando ele acompanha o livro impresso em papel.

Ricardo Lobo Torres (1999) defende, em outro argumento, que os livros veiculados em mídias eletrônicas não precisariam de imunidade porque estão inseridos no espaço cibernético. Esse espaço é de difícil regulação, encontra-se longe do poder estatal de tributar e, por vezes, longe também de qualquer possibilidade de censura.

Cumprir trazer ainda importante argumento de Heleno Taveira Tôrres e Vanessa Nobell Garcia (2003), os quais aduzem que como a proteção conferida aos livros, jornais e periódicos veiculados em papel já realiza o objetivo de não frustrar a liberdade de expressão, seria desnecessário; e uma violação ao princípio da isonomia tributária, permitir a existência da imunidade cultural em relação aos livros eletrônicos, posto que essa imunidade frustraria a regra geral que permite aos entes políticos o Poder de Tributar.

Por fim, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2003, p. 280-281), em visão intermediária, afirma que o ordenamento jurídico não está preparado para os meios eletrônicos, devendo-se permitir que a imunidade cultural se esvazie de sentido, com o tempo, ante a sua falta de aplicabilidade, para que seja criado novo modelo de ordenamento jurídico. O jurista afirma que a imunidade cultural não alcança o livro eletrônico, entretanto não por qualquer razão acima exposta, mas sim porque a Constituição está despreparada para este tipo de bem cultural, razão pela qual não pode abrangê-lo.

Apesar de bem formulados, os argumentos acima merecem ser refutados, pois essa vertente doutrinária limita o alcance da imunidade em contraponto à evolução da sociedade, o que, por si só, é capaz de tornar a Constituição Federal

vigente em letra morta.

Quanto aos procedimentos de interpretação, conforme exposto anteriormente, não há prevalência de um procedimento sobre o outro. Dessa forma, por pluralismo metodológico ou até mesmo na aplicação individual de cada procedimento seria possível estender a imunidade cultural ao livro eletrônico.

A corrente doutrinária contrária à imunidade dos livros veiculados em mídias eletrônicas afirma que a interpretação da imunidade deve ser histórica. A situação é a mesma que ocorreu com a interpretação literal e teleológica. A imunidade cultural deve ser interpretada por esses procedimentos e, mesmo que interpretada exclusivamente pelo procedimento histórico, seria possível concluir pelo alcance da imunidade cultural em relação aos livros eletrônicos, isso porque, conforme breve histórico exposto, a vontade do legislador em meio ao contexto histórico em que a norma foi criada era a de proteger a liberdade de expressão e baratear o custo dos bens culturais como forma de alcançar essa meta.

Ainda nesse argumento, o entendimento de Heleno Taveira Tôrres e Vanessa Nobell Garcia sobre a concretização dos objetivos da imunidade cultural sem necessidade de abranger o livro eletrônico é muito forte, porém falho, tendo em vista que causaria diferenciação excessiva entre dois suportes físicos destinados à divulgação do mesmo bem. A isonomia tributária não seria ferida pela imunização do livro eletrônico, pois, por ser uma imunidade objetiva, alcançaria os usuários do livro eletrônico da mesma forma que os usuários do livro em papel, sem discriminações.

Após as teses sobre os procedimentos interpretativos adequados para a imunidade cultural, necessário rebater os argumentos trazidos por Oswaldo Othon, que, em diversos artigos defendeu haver silêncio eloquente por parte do legislador da Constituição Federal de 1988, quando, já existindo os meios eletrônicos, optou por rejeitar a proposta de Ives Gandra da Silva Martins (2003), que inseria tais meios de divulgação no seio da imunidade cultural.

Ocorre que essa visão é limitada e injusta. O próprio Ives Gandra (2003, p. 127-128) rebate a rejeição da proposta, afirmando que ela sequer foi analisada:

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

sugestões foram aprovadas e discutidas e outras não foram sequer apresentadas, entre as quais a da redação extensiva.

Cabe concluir que, sendo a imunidade cultural objetiva, ela imuniza o objeto cultural e não as pessoas. Logo, não há que se falar em visar uma parcela abastada da população, tendo em vista que ela busca atingir o bem cultural e seus usuários, que, no caso, tem sido uma parcela cada vez maior da população.

De Santi (2003) traz os aspectos da imediaticidade e da durabilidade do livro e do livro eletrônico. De fato, o livro em papel tem o contato imediato com o leitor, enquanto o livro eletrônico precisa de uma máquina para decodificá-lo e, não bastasse essa diferença, o livro em papel somente começa a se deteriorar após uma centena de anos, enquanto o livro eletrônico em CD-ROM começa a partir do quinto ano. Ocorre que, essas diferenças são atinentes ao suporte físico do livro e não à sua essência, ou seja, seu conteúdo. Devemos lembrar ainda que existem diversos tipos de suportes hoje existentes para veicular o livro, trazendo uma complexibilidade que deve ser observada para a causa, desde os multifuncionais até os exclusivamente utilizados para a leitura, estes últimos os quais foram protegidos pela Súmula Vinculante 57 do STF publicada em 2020.

Caso fosse necessário se ater a essas diferenças seria necessário lembrar que o papiro não poderia ser considerado livro, pois era enrolado e não encadernado. O pergaminho também não, pois era menos resistente que o papiro, não sendo capaz de veicular informações muito longas, como as contidas nos livros de hoje. Dessa forma, não pode ser considerado que os aspectos acidentais integrem o conceito de livro, o que confronta os argumentos de De Santi (2003).

O que se busca com a imunidade tributária do livro é permitir que a veiculação de livros em mídias eletrônicas goze dos mesmos benefícios que a veiculação de livro em papel, já que ambos se prestam ao mesmo objetivo. Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo (2003, p. 112) esclarecem que:

[...] não é possível entender a imunidade como abrangente de todos os produtos de informática, nem tampouco considerar a imunidade do livro eletrônico um 'risco' para o futuro da fiscalidade. Pelo mesmo motivo que o papel abrangido pela imunidade é somente aquele destinado à impressão do livro, o produto imune é somente aquele que constitui meio de materialização de livros, jornais e periódicos.

Assim, concordando com o posicionamento da Suprema Corte, não é imune todo e qualquer material veiculado em mídias eletrônicas, nem aqueles veiculados

em rádios e televisores. O que se tornou possível foi que o novo suporte físico do livro não seja inibidor à sua propagação através do instituto da imunidade tributária.

Por fim, refutando o argumento de Sacha Calmon que alega que a Constituição deveria perder aplicabilidade para que, com isso, fosse criada nova ordem jurídica que regulasse os novos meios eletrônicos, há de se ponderar que a Constituição Federal de 1988 foi criada para evoluir com o tempo e se adequar aos novos anseios da sociedade. Dessa forma, não se pode optar pelo seu desaparecimento, quando os seus direitos, princípios e garantias ainda são atuais, apesar de suas regras concretas terem sido ultrapassadas. Assim, sugere-se, ao invés de esperar uma nova Constituição, a interpretação sistemática e evolutiva da Carta vigente, como maneira de conformar ordenamento jurídico às novas demandas da sociedade e à sua evolução; suportando assim a sua finalidade no atual momento, como foi sumulado pela Suprema Corte.

4.3 VISÃO FAVORÁVEL À EXISTÊNCIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVROELETRÔNICO

Após a análise das teses contrárias à imunidade tributária do livro eletrônico, cumpre trazer os argumentos da doutrina majoritária, a qual defende a imunidade tributária do livro veiculado em mídias eletrônicas. Essa corrente tem defensores como Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo, Roque Antônio Carrazza, Regina Helena Costa, Aires F. Barreto, Paulo Ayres Barreto, Ricardo Lodi Ribeiro e Yonne Dolacio de Oliveira, dentre outros.

Inicialmente, cumpre analisar a interpretação utilizada por essa vertente doutrinária. Em sua maioria, os juristas dessa corrente entendem que os procedimentos de interpretação adequados na análise das imunidades tributárias são os procedimentos sistemático, teleológico e evolutivo.

A interpretação sistemática traz a harmonia da interpretação das imunidades tributárias quando contrapostas às regras positivas de competência. Por essa razão, por meio dessa interpretação, é evitada a contradição entre normas de um mesmo sistema. É o que expõe Marco Aurélio Greco (2003, p. 165), quando se refere às normas positivas e negativas de competência:

Ambas sujeitam-se aos postulados de que a interpretação não pode

conduzir ao absurdo e de que uma norma não pode ser interpretada isoladamente e de forma absoluta, desconsiderando as intersecções que possui com os demais dispositivos constitucionais.

No mesmo sentido, Machado e Machado Segundo (2003, p. 105-106) explicam:

Guiados pelo elemento sistêmico, verificamos que a regra imunizante deve estar em sintonia com as demais normas da Constituição, especialmente com aquelas que consagram os direitos e garantias fundamentais, vetores da interpretação de qualquer norma de nosso ordenamento. E assim, inevitável será a conclusão de que a interpretação abrangente da norma imunizante é a única forma de preservar tais garantias fundamentais, entre as quais estão os princípios que asseguram as liberdades de pensamento e de expressão, e que proíbem, por conseguinte, a censura, ainda quando exercida por meio de tributos.

Com a interpretação sistemática e com os princípios defendidos na Constituição, que são as finalidades da imunidade tributária do livro, evidente que o livro eletrônico deve ser considerado imune, dado que, analisando a Constituição Federal como sistema, a garantia da liberdade de expressão se mostra como contorno da própria democracia e a função da imunidade cultural é defendê-la contra o arbítrio do Estado.

Por outro lado, Regina Helena Costa (2006, p. 190) defende que deve ser utilizada a interpretação evolutiva, pois assegura que essa interpretação possibilitaria a evolução da norma, de forma a se adequar aos novos contornos da sociedade, sem a necessidade obrigatória de alteração do seu texto. É um processo informal do Texto Constitucional que, sem qualquer alteração textual, permite ao intérprete analisar a sociedade e as suas necessidades de maneira a fazer com que a Carta Magna permaneça condizente com a evolução das demandas da sociedade. Não permitir a interpretação evolutiva seria punir os avanços da sociedade, especialmente os tecnológicos.

Ademais, a corrente doutrinária favorável à imunidade cultural defende a interpretação finalística ou teleológica da Constituição Federal de 1988. Isso porque, como a Constituição visa assegurar diversos direitos e garantias fundamentais e as imunidades tributárias são uma maneira de permitir essa proteção, os juristas afirmam que tais normas devem ser estudadas a partir da finalidade para a qual foram instituídas. Assim, devem os intérpretes embasar seu entendimento através do estudo finalístico da Constituição para que ela possa ser analisada de maneira correta.

Pela interpretação finalística a imunidade cultural abrangeria o livro digital,

uma vez que a sua função é assegurar a liberdade de expressão, a difusão da cultura e o barateamento dos custos das publicações. Desse modo, tais objetivos seriam melhor concretizados pela imunização dos livros veiculados por mídia eletrônica, pois são eles que, hodiernamente, tem capacidade de alcançar maior número de pessoas e de, um dia, substituir o livro em papel. Johnson Barbosa Nogueira (2003, p. 137) assim expõe:

A teleologia das imunidades é fundamental para a compreensão do seu alcance. A Constituição quer incrementar a cultura livresca, barateando seu custo e acesso, mas quer, sobretudo, precaver as liberdades de pensamento, de comunicação e a própria liberdade política.

Dessa maneira, com a interpretação teleológica seria protegido o livro como bem cultural, levando em conta os elementos que conduziram à sua imunização, ou seja, levando em consideração os princípios, direitos e garantias que a Constituição Federal de 1988 inseriu em seu ordenamento e visou proteger com o advento da imunidade tributária dos livros. Assim, utilizando a utilização da interpretação finalística, o livro digital é imune, pois por exercer a mesma função dos livros em papel, busca assegurar os mesmos princípios, direitos e garantias que os livros tradicionais.

Nesse compasso, outro argumento defendido pelos doutrinadores afiliados à essa corrente é que, por exercerem a mesma função, não pode haver diferença no tratamento dos livros em relação aos livros eletrônicos. Nesse sentido, Andrei Pitten Velloso (2004, p. 264) explicita:

[...] o livro digital desempenha a mesma função que o livro impresso, o que evidencia um fato de suma relevância: os mesmos fundamentos jurídicos, políticos, culturais e econômicos que sustentam o art. 150, VI, d, da Constituição da República embasam, com igual força e consistência, a imunidade do livro eletrônico.

Recorrendo à dicção da ementa do RE 174.476, podemos afirmar que, se a sociedade 'tem interesse em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material de livros, jornais e periódicos' impressos, ela possui idêntico interesse em afastar tais procedimentos quando aplicados aos livros, jornais e periódicos digitais, notadamente porque, com a impressionante evolução tecnológica, estes vêm substituindo aqueles a passos largos, a ponto de começar a falar na "morte" do livro impresso.

Assim, é refutado que a interpretação literal seja o procedimento correto quanto ao estudo da Constituição. Entretanto, caso ela seja utilizada, necessário se faz que ela sirva apenas como a baliza das interpretações possíveis e nunca como

único procedimento de interpretação. Gustavo Brigagão e Letícia de Santis Mendes de Farias Mello (2014, p. 298) elucidam que “[...] a literalidade do texto normativo deve apenas balizar a atividade do intérprete que dele deve extrair, entre os seus possíveis sentidos, aquele que melhor se harmonize com o sistema constitucional”.

Porém, mesmo que fosse utilizado o procedimento de interpretação literal para a análise da imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição de 1988, ainda assim seriam imunes os livros digitais, uma vez que o “livro eletrônico” é espécie de livro que se insere dentro do gênero “livro” trazido na Constituição Federal de 1988.

Portanto, em relação ao procedimento de interpretação a ser utilizado no estudo das imunidades tributárias, conclui-se que o pluralismo metodológico e a interpretação sistemática, teleológica e evolutiva levariam de forma mais efetiva à consecução dos objetivos pautados na Constituição Federal de 1988, quais sejam, a proteção da liberdade de expressão, da liberdade de manifestação do pensamento, promoção da educação e difusão da cultura, como ocorreu na discussão do RE 330.817 do Rio de Janeiro em matéria que veio a ser sumulada pelo STF.

Cumprido, nesse momento, tratar dos argumentos que analisam os elementos essenciais e acidentais do livro e sua pertinência para a verificação do alcance da imunidade tributária do Art. 150, VI, “d” da Carta Magna. Quando abordados o conceito e a evolução de livro, discutiu-se a essencialidade e acidentalidade dos elementos desse bem cultural e seus efeitos no tocante à sua conceituação. Com esse estudo a conclusão foi de que os suportes físicos utilizados no decorrer de milênios de existência do livro são elementos acidentais, tendo em vista que o único elemento imutável e essencial do livro é a sua capacidade de veicular informações, transmitir ideias e transferir conhecimentos.

Nesta seara a compreensão é de que a imunidade do livro digital compreende que o suporte físico do livro é mero elemento acidental, por isso não seria ele capaz de restringir o conceito do livro de forma a inibir o alcance da imunidade tributária do livro eletrônico. Nesse sentido, Angela Maria de Motta Pacheco (2003, p. 20) explica:

Livro é, pois, o conteúdo de um veículo que divulga informação, ciência, ficção, arte, ideias e cultura, no vasto domínio do conhecimento humano. A matéria, na qual o livro se impregna, se identifica, completa-o mas não o define. O conceito necessário e suficiente de livro diz respeito ao seu conteúdo, finalidade e publicidade. Contingente é o seu suporte físico. [...]

O livro em CD- ROM veio para ficar. É uma realidade. É livro e, mais do que o livro impresso, preenche todas as funções que o livro deve ter. Retém e divulga o conhecimento.

Dessa forma, livro se vincula ao conteúdo que leva consigo e não ao suporte físico que o carrega. No mesmo sentido se posicionam Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo (2003, p. 102 e 104) quando justificam a preponderância do conteúdo sobre a forma, *in verbis*:

Ora, como 'literalmente' o art. 150, VI, d, da CF/88 não faz qualquer restrição ao livro em branco, ao livro de atas ou ao livro de ponto, o que justifica a sua tributação é precisamente a preponderância do conteúdo sobre a forma na determinação do conceito de livro para fins de imunidade tributária. [...] Note-se que o conteúdo permanece o mesmo. O hipertexto não passa de uma evolução significativa da antiga nota de rodapé. O livro eletrônico é o livro de papel evoluído, evidentemente, mas isso não altera em nada sua essência. Desse modo, como os livros eletrônicos nada mais são que a nova forma assumida pelo livro, não configura 'integração analógica' nem 'interpretação extensiva' a tese que defende sua imunidade. A Constituição Federal se refere a livros, e livros eletrônicos são livros. Assim, restringir a imunidade constitucional aos livros de papel somente é fazer distinção onde o legislador não fez, prática condenada até pelos mais formalistas dos hermeneutas.

As imunidades tributárias são protetoras de diversos princípios trazidos pela Carta Magna. Para Yonne Dolacio de Oliveira (2003) a "força da imunidade está no fato de agasalhar ela uma constelação axiológica, prestigiada na Constituição de modo extremada a ponto de suprimir a competência impositiva das órbitas de poder".

Por conseguinte, deve ser compreendido que a norma imunizante ao assegurar direitos fundamentais não pode ficar aquém de sua potencialidade de proteção de princípios simplesmente por causa da imposição da interpretação literal. Logo, deve ser realizada a proteção de princípios e direitos em primeiro lugar, mesmo que para isso e para que o texto constitucional não perca sua finalidade, tenha que se realizar interpretação evolutiva, sistemática e teleológica.

O livro digital possui inúmeras qualidades e vantagens a exemplo de ter transporte e manuseio mais fácil e confortável que os suportes físicos e maior capacidade de armazenamento. Dessa forma, o livro digital e seus suportes podem ser uma saída ao desmatamento, reiteradamente necessários para a propagação de cultura, educação e conhecimento e grande auxiliador no processo de levar acessibilidade, podendo garantir a igualdade no acesso à leitura para todos.

Outrossim, Gustavo Brigagão e Letícia de Santis Mendes de Farias Mello

(2014) explanam que o livro digital somente começou a ser usado no final da década de 1990. Entretanto, apenas ganhou peso no mercado de consumo após o lançamento do leitor de livros eletrônicos Kindle. Com isso, o livro eletrônico não poderia ter sido contemplado pela Carta de 1988, pois os legisladores não poderiam prever as evoluções tecnológicas que seriam sofridas pela sociedade. Assim, o constituinte não poderia incluir na imunidade dos livros o livro eletrônico sem saber da possibilidade de sua existência, não tendo havido silêncio eloquente por parte do legislador.

Ainda no tocante à comercialização de livros eletrônicos, é possível saber que ainda em 2020 tiveram um aumento de vendas em 83%, segundo a Folha de São Paulo, impactada por conta da pandemia do Corona Vírus. Em 2019 foram vendidos 4,6 milhões de *e-books*, quando em 2020 este número saltou para 8,4 milhões. São fatos que comprovam o crescimento constante e a possibilidade de surgimento de novas tecnologias neste setor ser ainda maior.

Por fim, o último argumento se refere a capacidade contributiva dos adquirentes de livros eletrônicos. Contudo, não se pode sustentar este argumento pois o acesso aos livros eletrônicos vem se difundindo com o avanço tecnológico e as novas necessidades da sociedade, podendo em breve vir a se tornar fundamental, especialmente com a questão pandêmica de 2020, onde tê-los facilmente facilitaria a garantia do acesso à educação, dentre outros benefícios.

À vista disso não há razão para pensar que a imunidade do livro eletrônico violaria o princípio da capacidade contributiva ou da isonomia tributária, pois, sendo uma imunidade objetiva e sendo um produto comercializado para diversas classes econômicas, essa violação seria mais presente na comercialização de livros em papel, cada vez mais caros se comparados aos modelos eletrônicos.

Assim, a prevalência de conteúdo sobre forma assegura que livro é a manifestação de pensamento e não o objeto físico. Dessa forma, não pode o intérprete tentar limitar o alcance da palavra livro, sendo que o livro eletrônico tem as mesmas funções e finalidades que o livro impresso. Isso porque o bem cultural em questão consegue realizar as funções de divulgação de cultura, conhecimento e informação e consegue também proteger a liberdade de expressão de forma mais concreta, tendo em vista que é mais trabalhoso censurar materiais veiculados em mídias eletrônicas e na internet.

4.4 POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS

Após a análise das correntes doutrinárias com relação a imunidade do livro eletrônico, cumpre analisar como ocorreu a manifestação dos tribunais inferiores sobre o tema. Inicialmente, a maioria das decisões de Tribunais de Justiça ou de Tribunais Regionais Federais foi no sentido de garantir a imunidade tributária do livro eletrônico, posto que, para eles, o livro eletrônico pode ser considerado como apenas uma evolução tecnológica do livro tradicional.

Ademais, consideram que a imunidade do livro eletrônico se coadunaria perfeitamente ao propósito que a Constituição objetivou quando abarcou a imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos, ou seja, a proteção de princípios como o da liberdade de expressão, liberdade de manifestação do pensamento, divulgação de cultura, promoção de educação e, inclusive, a proteção do meio ambiente, concluindo que a interpretação das imunidades tributárias deveria ser feita de forma extensiva.

4.4.1 Jurisprudência dos Tribunais de Justiça e Tribunais Regionais Federais

Após a análise das correntes doutrinárias com relação a imunidade do livro eletrônico, cumpre analisar como ocorreu a manifestação dos tribunais inferiores sobre o tema. Inicialmente, a maioria das decisões de Tribunais de Justiça ou de Tribunais Regionais Federais foi no sentido de garantir a imunidade tributária do livro eletrônico, posto que, para eles, o livro eletrônico pode ser considerado como apenas uma evolução tecnológica do livro tradicional.

Ademais, consideram que a imunidade do livro eletrônico se coadunaria perfeitamente ao propósito que a Constituição objetivou quando abarcou a imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos, ou seja, a proteção de princípios como o da liberdade de expressão, liberdade de manifestação do pensamento, divulgação de cultura, promoção de educação e, inclusive, a proteção do meio ambiente, concluindo que a interpretação das imunidades tributárias deveria ser feita de forma extensiva.

O Tribunal Regional Federal da Quarta Região (TRF 4), em julgado da Segunda Turma, com relatoria do desembargador João Pedro Gebran Neto sobre a veiculação através de CD-ROOM, uma das primeiras discussões sobre o suporte

em que se veicularia, firmou o entendimento de que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal de 1988, deve ser interpretada teleológica e sistematicamente, *in verbis*:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. JORNAL. CDROM. 1. O fato de o jornal não ser feito de papel, mas veiculado em CD-ROM, não é óbice ao reconhecimento da imunidade do artigo 150, VI, d, da CF, porquanto isto não o desnatura como um dos meios de informação protegidos contra a tributação. 2. Interpretação sistemática e teleológica do texto constitucional, segundo a qual a imunidade visa a dar efetividade aos princípios da livre manifestação de pensamento, de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, de acesso à informação e aos meios necessários para tal, o que deságua, em última análise, no direito de educação, que deve ser fomentado pelo Estado visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho, havendo liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber (art. 5º, IV, IX, XIV, 205, 206, II, etc.). 3. Apelo e remessa oficial improvidos. (TRF4, AC 1998.04.01.090888-5, Segunda Turma, Relator João Pedro Gebran Neto, DJ 25/10/2000)

Em 2009, o TRF 4 voltou a se posicionar de forma favorável à imunidade tributária do livro eletrônico:

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DE IMPOSTOS PARA LIVROS. ART. 150, VI, "D" DA CARTA MAGNA. EXTENSÃO A "ÁUDIO LIVRO" IMPORTADO PELO IMPETRANTE. 1. Se a finalidade precípua da imunidade de impostos conferida aos livros (art. 150, VI, "d" da Carta Magna) é incentivar a divulgação do conhecimento, não é menos verdade que se imaginava a sua divulgação pela forma escrita, pois, se a lei não emprega palavras inúteis, esta é a conclusão a que se chega com a leitura da parte final do dispositivo transcrito. Isto se deve ao fato de que o Constituinte de 88 legislou a partir do conceito tradicional de livro, a de objeto escrito, impresso. 2. Desde então novas tecnologias surgiram, a informática popularizou-se, tornando-se poderosa ferramenta para a divulgação de ideias e de cultura. CD-ROMs, livros virtuais etc, eram desconhecidos ou incomuns há 15 anos, mas agora, são de uso frequente. Se, se a sociedade e a técnica evoluem, ocasionando novas demandas, é função do operador do direito interpretar as normas a fim de adequá-las à nova realidade social, emprestando feição conforme as novas exigências que se apresentam. Destarte, o "áudio CD", ainda que não incluído no conceito tradicional de livro, se presta ao mesmo objetivo, pelo que entendo estar abrangido na imunidade do art. 150, IV, "d", da Lei Maior. 3. Dessa forma privilegia-se o fim objetivado (divulgação do conhecimento), não o meio utilizado (livro escrito). (TRF4, REOAC 2004.71.00.048035-4, Primeira Turma, Relator Marcos Roberto Araújo dos Santos, D.E. 22/09/2009).

No mesmo sentido, julgado do Tribunal Regional Federal da Segunda Região (TRF 2) expõe que o suporte físico é mero elemento acidental/circunstancial do livro. Não tendo o condão, portanto, de limitar o seu conceito, o qual deve se vincular à manifestação de ideias, ou seja, aos princípios protegidos constitucionalmente. O

Relator, Alúcio Gonçalves de Castro Mendes, assim expõe:

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. AGRAVO RETIDO. TRIBUTÁRIO. LIVRO. CD-ROM. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "D", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. - Agravo retido não conhecido por falta de requerimento da sua apreciação por este Tribunal. - O conceito de livro deve ser entendido como meio de transmissão de informações, tendo em vista que a evolução histórica mostra que o material utilizado para se expressar ideias foi modificado ao longo do tempo, sendo sua impressão em papel mera circunstância. - Deve-se priorizar a interpretação teleológica, a qual possibilita a efetividade da norma imunizante, tendo em vista que o objetivo de se excluir a tributação ao livro é estimular a leitura e, conseqüentemente, o nível de instrução, cultura e formação da população brasileira. - Desta forma, a imunidade abrange também o CD-ROM, que constitui apenas suporte físico para a disseminação do conhecimento. - Agravo não conhecido e apelação a que se dá provimento. (APELACAO EM MANDADO DE SEGURANCA 2000.02.01.071164-4. RELATOR: JUIZ FEDERAL CONVOCADO ALUISIO GONCALVES DE CASTRO MENDES. DJ 05/09/2003)

O Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP), representado pelo relator Paulo Travain, também se coaduna com a corrente favorável à imunidade tributária do livro eletrônico, visto que considera que o livro veiculado em mídias eletrônicas deve ser considerado espécie do gênero livro, nesse sentido:

IMPOSTO - Imunidade tributária - Obra produzida em "CD-ROM" - Expressão "livros" do art. 150, inc. VI, letra "d", da CF, que deve ser entendida como gênero, que tem por espécies tanto o livro convencional impresso em papel, como o chamado livro eletrônico - Aplicabilidade - Embargos acolhidos. (Relator (a): Paulo Travain; Comarca: Comarca não informada; Órgão julgador: 8ª Câmara de Direito Público; Data de registro: 14/09/1999; Outros números: 285795802)

Ainda nesse argumento, o relator Paulo Barata faz importante diferenciação entre um componente eletrônico que acompanha um livro impresso e o livro eletrônico em si. O referido desembargador considera que o livro eletrônico deveria ser sempre imune, entretanto os materiais eletrônicos que acompanham o livro impresso não deveriam gozar de imunidade. O relator explica:

RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL PAULO BARATA ORIGEM: VIGÉSIMA SEXTA VARA FEDERAL DO RIO DE JANEIRO (200151010129159) PUBLICAÇÃO: 16.09.2008 EMENTA: CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. ACESSÓRIO. MATERIAL ELETRÔNICO. 1. A imunidade do papel destinado à impressão de livros, periódicos e jornais foi instituída como forma de fomentar a liberdade de imprensa, estando positivada no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal de 1988. 2. A jurisprudência consolidou-se no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal deve ser interpretada

ampliativamente, sem possibilidade de censura quanto ao seu conteúdo, que não poderá ficar atrelado a fatores subjetivos, intelectuais, morais e religiosos do intérprete, pois caso a publicação seja atentatória à ética e aos direitos fundamentais caberá, em juízo posterior, a sua retirada de circulação. 3. Dentro desta exegese, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a imunidade dos álbuns de figurinhas (RE 221230/SP, Rel. Min. Ellen Gracie, D.J. 06/08/2004) e das listas telefônicas (RE 134071/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, D.J. 15/09/1992), e os Tribunais Regionais Federais vem perfilhando o entendimento **segundo o qual estão abrangidos pela imunidade os livros eletrônicos(e-books) e os cd-roms didáticos ou científicos, diante do evidente avanço tecnológico após a promulgação da Constituição Federal de 1988.** 4. Todavia, no caso em comento, estamos diante de situação distinta, tendo em vista que **o material que vem acompanhando os fascículos importados não possui natureza de livro eletrônico.** Não se questiona nos autos a imunidade referente aos fascículos, mas sim às peças eletrônicas que o acompanham. 5. Não se pode admitir que a imunidade do principal alcance o acessório, pois tal expediente significaria acolher a tese de que bastaria um bem tributado vir acompanhado de um fascículo para fugir da tributação, o que não é aratio da norma constitucional imunizante. 6. O acolhimento da pretensão da Impetrante implicaria em tratamento anti-isonômico com aqueles que compram componentes eletrônicos no mercado interno e suportam a carga tributária inerente à operação. 7. Recurso da União Federal e remessa necessária providos. **(grifo nosso)**

O desembargador Francisco Pizzolante, do mesmo tribunal, entende que os livros digitais devem ser imunes, porém, diferindo do desembargador Paulo Barata, perfilha a posição de que os objetos eletrônicos que acompanham o livro também devem gozar de imunidade, uma vez que o acessório segue o destino do principal, ele elucida:

RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL FRANCISCO PIZZOLANTE
 ORIGEM: TRIGÉSIMA VARA FEDERAL DO RIO DE JANEIRO (200151010148919) CONSTITUCIONAL, PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 150, VI, 'D' DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ABRANGÊNCIA. FASCÍCULO DE CURSO DE ELETRÔNICA. PEÇAS DE AMOSTRA DE LABORATÓRIO DE ELETRÔNICA. MATERIAL COMPLEMENTAR. EIXIGÊNCIA TRIBUTÁRIA QUE EMBARAÇA OS BENS JURÍDICOS PROTEGIDOS PELA NORMA CONSTITUCIONAL. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1. Mandado de segurança impetrado em face de ato do Inspetor Chefe da Alfândega do Porto do Rio de Janeiro que determinou a alteração na classificação da mercadoria, com o recolhimento de tributos sobre material que seria imune, nos termos do artigo 150, VI, letra "d", da Constituição Federal. 2. Pelo exame da documentação constante dos autos, verifica-se que os fascículos educativos importados pela recorrida, e relativos a um curso de eletrônica, vêm acompanhados de material demonstrativo, consistente em peças de amostra de laboratório eletrônico, que, segundo a impetrante, seria sua complementação e, conseqüentemente, estariam abrangidas pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, d, da Constituição Federal. 3. **Não se trata de ampliar o alcance do disposto no artigo 150, inciso VI, 'd', do texto constitucional, mas sim de considerar o material que acompanha os fascículos é parte integrante destes e, desse modo, como parte inseparável do curso, não há como considerá-lo autonomamente.** Num simbolismo com recurso às lições de direito civil, as 'pecinhas' representam bens acessórios dos fascículos importados, devendo seguir a sorte do principal inclusive no

campo tributário. 4. Por sua vez, o Supremo Tribunal Federal, ao examinar o dispositivo constitucional em questão e sua ratio legis, firmou entendimento no sentido de que "A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos." (STF - RE 174.476 - Rel. Min. Marco Aurélio - DJU 12.12.1997). 5. A razão de ser da imunidade prevista no artigo 150, VI, "d" da Constituição Federal, conforme entendimento sufragado pelo Supremo Tribunal Federal, já se mostra suficiente para manutenção da sentença recorrida, tendo em vista que o material que acompanha o fascículo educativo referido tem, nitidamente, a função de complementar os ensinamentos nele contidos, sendo certo, ainda, que a separação dos componentes importados - um demonstrativo da parte teórica e o outro do desenvolvimento prático de um mesmo curso de eletrônica -, inviabilizaria o uso de qualquer deles para os fins propostos, nos termos já destacados. 6. Registre-se, ainda, que, a despeito dos artigos julgados citados pela recorrente em sua peça de inconformismo como favoráveis à sua tese, recentemente a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal decidiu que a imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços à liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bens jurídicos protegidos por aquela norma constitucional (STF - RE 221239 - SP - 2ª T. - Relª Minª Ellen Gracie - DJU 06.08.2004), o que ocorreria com a exigência tributária sobre o material complementar de que se cuida, na medida em que a própria finalidade do curso ficaria comprometida. 7. Vale destacar, finalmente, que, mesmo que se admitisse a aplicação da norma prevista no artigo 111, do Código Tributário Nacional à hipótese, a conclusão exposta não seria diversa, tendo em vista que a imunidade constitucional tem interpretação restrita, tão-somente, aos limites da vontade do legislador constituinte, vontade essa que não pode ser restringida pelo intérprete da Lei Maior, nos termos pretendidos pela apelante. 8. Deve ser mantida a sentença que reconheceu a violação ao direito líquido e certo da impetrante de não se ver cobrada pelo Fisco de impostos que somente seriam devidos não fosse a imunidade tributária então constatada. 9. Apelo e remessa necessária conhecidos e desprovidos. **(grifo nosso)**

Após análise da jurisprudência dos Tribunais de Justiça e dos Tribunais Regionais Federais, cumpre estudar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o tema da imunidade tributária do livro eletrônico. Enquanto, em um primeiro momento, o Supremo Tribunal Federal (STF) interpretava de forma extensiva as imunidades previstas na Constituição Federal de 1988, algumas decisões monocráticas acabaram utilizando também a interpretação restritiva, contudo foram superadas pela Tese de Repercussão Geral do RE 330.817/RJ que fez surgir a Súmula Vinculante 57, a qual pacificou o entendimento sobre os livros eletrônicos e abriu portas para abarcar os suportes utilizados para a leitura.

Inicialmente, o Supremo Tribunal Federal entendia que as imunidades tributárias deveriam ser interpretadas de forma extensiva. O referido tribunal considerava que toda imunidade advinha de uma razão maior. Não se poderia, então, criar a imunidade pela imunidade. Esses institutos são criados para proteger

princípios, direitos e garantias. Nesse sentido encontra-se o seguinte julgado:

IMUNIDADE - IMPOSTOS - LIVROS - JORNAIS E PERIÓDICOS - ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "D", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos com são os filmes e papéis fotográficos. (RE 174476, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 26/09/1996, DJ 12- 12-1997 PP65580 EMENT VOL-01895-04 PP-00616)

Da mesma forma, durante o período em que o Supremo interpretava de forma extensiva, a imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão, ele estendeu essa imunidade aos álbuns de figurinha, apostilas, listas telefônicas e insumos assemelháveis ao papel.

A Ministra Ellen Gracie, na relatoria do RE 221.239, evidencia que a imunidade cultural visa, na realidade, evitar que a liberdade de expressão (e os outros princípios protegidos por essa imunidade) seja obstaculizada, *in verbis*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, "D" DA CF/88. "ÁLBUM DE FIGURINHAS". ADMISSIBILIDADE. 1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 221239, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 25/05/2004, DJ 06-08- 2004 PP-00061 EMENT VOL-02158-03 PP-00597 RTJ VOL-00193- 01 PP-00406)

No mesmo sentido, a imunidade das apostilas gerou dúvidas, pois elas eram simplificadas e não poderiam ser chamadas propriamente de "livro". Porém, a Corte Suprema se manifestou de forma a garantir a sua imunidade, considerando que a função da imunidade dos livros, jornais e periódicos é de proteger valores e não objetos. O ministro Marco Aurélio assim expôs:

IMUNIDADE - IMPOSTOS - LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E PAPEL DESTINADO À IMPRESSÃO - APOSTILAS. O preceito da alínea "d" do inciso VI do artigo 150 da Carta da República alcança as chamadas

apostilas, veículo de transmissão de cultura simplificado. (RE 183403, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Segunda Turma, julgado em 07/11/2000, DJ 04-05-2001 PP-00035 EMENT VOL-02029-04 PP-00856)

Destarte, ampliou a imunidade para abranger papéis fotográficos, filmes fotográficos, papel telefoto, dentre outros materiais. Diversos processos foram julgados embasando-se nesse entendimento e a súmula 657 do STF foi editada em sua conformidade. Cumpre trazer os Recursos Extraordinários de nº 203.859 e 178.863, respectivamente, que se tornaram precedentes para muitos processos relativos à imunidade cultural:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. JORNAIS, LIVROS E PERIÓDICOS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSUMO. EXTENSÃO MÍNIMA. Extensão da imunidade tributária aos insumos utilizados na confecção de jornais. Além do próprio papel de impressão, a imunidade tributária conferida aos livros, jornais e periódicos somente alcança o chamado papel fotográfico - filmes não impressionados. Recurso extraordinário parcialmente conhecido e, nessa parte, provido. (RE 203859, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 11/12/1996, DJ 24-08-2001 PP00062 EMENT VOL-02040-06 PP-01263).

Os Recursos tiveram como argumento principal o fato de que se os insumos importados pela recorrente para a impressão de jornais não tiverem a mesma desoneração que o papel destinado à mesma finalidade, o jornal não estará sendo imune, mas sofrendo a incidência de tributos, restando ferida a imunidade e o objetivo da regra constitucional, devendo-se assim utilizar da interpretação teleológica e da finalidade da norma, haja vista a relevância do valor principiológico o qual a mesma carrega.

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. JORNAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. C.F., art. 150, VI, d. I. - O Supremo Tribunal Federal decidiu que apenas os materiais relacionados com papel (papel fotográfico, papel telefoto, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas, papel fotográfico p/fotocomposição por laser) é que estão abrangidos pela imunidade tributária do art. 150, VI, d, da C.F. II. - Precedentes do STF: RREE 190.761-SP e 174.476-SP, Ministro F. Rezek p/acórdão; RREE 203.859-SP e 204.234-RS, Ministro M. Corrêa p/acórdão, Plenário, 11.12.96. Voto vencido do Min. C. Velloso, que entendia cabível a imunidade tributária em maior extensão. III. - R.E. conhecido e provido. (RE 178863, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 25/03/1997, DJ 30-05-1997 PP-23210 EMENT VOL-01871-04 PP-00690)

Desta forma cabe sinalizar decisões em que o STF atuou com interpretação restritiva apenas para elucidar uma comparação dos posicionamentos. A priori, no

RE n. 230.782, Rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, j. 13.06.2000, DJ 10.11.2000., o STF negou a imunidade aos serviços de composição gráfica necessários à confecção do produto final e no RE n. 530.121 AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, j. 09.11.2010, DJe 29.03.2011; onde igualmente restringiu para serviços prestados por empresas que fazem a distribuição, o transporte ou a entrega de livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão. Ainda quanto às máquinas impressoras e chapas não são incorporadas ao produto final onde o conteúdo da norma também foi interpretado de maneira restritiva (AI n. 735.848 AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, j. 03.11.2015, DJe 18.11.2015).

Por fim, cumpre analisar o contexto em que apareceu o RE 330.817, através do qual foi reconhecida a repercussão geral da matéria atinente à imunidade tributária do livro eletrônico.

Antes de ser reconhecida a Repercussão Geral do RE 330.817, o RE 595.676, que tratou da possibilidade de serem considerados imunes os objetos eletrônicos que acompanham livros impressos, teve sua Repercussão Geral reconhecida, *in verbis*:

IMUNIDADE – COMPONENTES ELETRÔNICOS – MATERIAL DIDÁTICO – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “D”, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – ALCANCE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA.

Possui repercussão geral a controvérsia acerca do alcance da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Carta Política na importação de pequenos componentes eletrônicos que acompanham o material didático utilizado em curso prático de montagem de computadores. (RE 595676 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 18/03/2010, DJe-159 DIVULG 18-08- 2011 PUBLIC 19-08-2011 EMENT VOL-02569-02 PP00223).

Muito embora os Ministros do Supremo tenham se posicionado majoritariamente de forma contrária ao reconhecimento da imunidade do livro eletrônico, é possível acreditar que essa direção foi tomada de forma incompleta, ou seja, sem a devida avaliação dos diversos componentes presentes na questão. Isso porque, como foi demonstrado, a maioria dos ministros não realizou a diferenciação entre a imunidade do livro eletrônico como bem cultural e a imunidade de seus suportes. Essa falta de diferenciação conduziu os julgadores a utilizarem argumentos de uma questão em outra e a analisar a imunidade tributária do livro eletrônico de

forma contraposta à evolução da sociedade, da jurisprudência (dos Tribunais inferiores) e da doutrina.

Portanto, cumpre colacionar julgado, que demonstra exame mais pormenorizado da questão:

CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Extraia-se da Constituição Federal, em interpretação teleológica e integrativa, a maior concretude possível. IMUNIDADE – “LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO” – ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA “D”, DA CARTA DA REPÚBLICA – INTELIGÊNCIA. A imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos. A referência, no preceito, a papel é exemplificativa e não exaustiva. (RE 202149, Relator(a): Min. MENEZES DIREITO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 26/04/2011, DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 EMENT VOL-02605-01 PP-00101 RTJ VOL00220- PP-00510 RDDT n. 198, 2012, p. 194- 199)

Assim, com a interpretação sistemática e finalística da imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão, imunes estariam também os livros eletrônicos, pois são espécie de livro e cumprem todas as funções e finalidades do livro impresso.

4.4.2 A consolidação do entendimento jurisprudencial e a Súmula Vinculante 57 do Supremo Tribunal Federal

Em 2017 o Informativo 856 do STF consolidou o entendimento do RE 330.817 de relatoria do Ministro Dias Tóffoli no Rio de Janeiro julgado em 8 de março de 2020 sobre o tema, garantindo a relevância da discussão.

O STF publicou em 24/04/2020, em meio a Pandemia Mundial do Coronavírus, a Súmula Vinculante 57 a respeito da matéria, consolidando entendimento no sentido favorável à proteção do referido direito acerca dos livros eletrônicos, fixando a tese de repercussão geral definida no RE 330.817: “A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (*e-book*), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo”. A Súmula consolida em seu corpo textual de modo que a imunidade tributária constante do art. 150, VI, “d”, da CF/88 aplica-se a importação e comercialização, no mercado interno do livro eletrônico (*e-book*) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los como leitores de livros eletrônicos (*e-readers*), ainda que possuam funcionalidades

acessórias específicas para garantir a finalidade principal da leitura.

O termo expresso "suportes exclusivamente utilizados" enseja uma contenção, limitando a aplicação ao cerne da imunidade tributária com relação a proteção dada constitucionalmente.

Demonstra ainda em seu voto o relator, da mesma forma apresentada neste trabalho, que os livros já foram feitos dos mais variados materiais e que a variedade de tipos de suporte sejam eles tangíveis ou intangíveis que um livro pode ter aponta para a direção de que ele só pode ser considerado como elemento acidental no conceito de livro, isso enseja que o argumento da ligação entre o papel e a imunidade é frágil e não pode ser o elemento fundamental para a aplicação da mesma.

A redação da súmula contempla: "leitores de livros eletrônicos (e-readers), ainda que possuam funcionalidades acessórias" mas não as delimita estritamente. O voto do Ministro Dias Tóffoli enumera algumas possíveis funcionalidades acessórias dos *e-readers*, mas também não as delimita estritamente: "funcionalidades acessórias ou rudimentares, como acesso à internet para o *download* de livros digitais, dicionários, possibilidade de alterar o tipo e o tamanho da fonte, marcadores, espaçamento do texto, iluminação do texto etc."

Desta forma, cabe questionar se, haja vista o contínuo e acelerado crescimento do setor tecnológico, a possibilidade do surgimento de aparelhos com funções que se confundam com as contempladas pelo ordenamento jurídico até hoje tornará discutível ou até mesmo insuficiente o texto versado na Súmula.

Quanto ao referido questionamento, podemos citar como exemplo o aparelho "OrCam MyEye", criado em 2015 em Israel, que, segundo o Portal de Notícias da Prefeitura de Recife:

detecta textos em português, inglês e espanhol, com possibilidade de escolher entre voz masculina e feminina; tem comandos para pausar, adiantar ou retroceder a leitura. O equipamento consegue ainda identificar cores e tonalidades, reconhecer pessoas e gêneros, rostos, informar a data e hora com um simples gesto de girar o pulso, cédulas de dinheiro (reais e dólares) e identificar produtos pelo código de barras(...) Após o reconhecimento, retransmite a informação discretamente no ouvido do usuário.

O produto está sendo veiculado no Brasil, mais expressamente pelas prefeituras de São Paulo, Recife (onde é utilizado para letramento e conhecimento dos alunos da rede municipal de ensino), Piauí e Goiás com o intuito de ajudar pessoas com deficiência visual, *déficit* de atenção e dislexia.

Assim, ao considerar o princípio constitucional da igualdade entre as pessoas a ser promovida pelo Estado, a finalidade do art. 150, VI, “d” da Carta Magna, o intuito do legislador originário, e ainda: a argumentação nos votos dos ministros no RE 330.817/RJ e a proteção através da Súmula Vinculante 57 do STF cuja redação “suportes exclusivamente utilizados para leitura” enseja que aparelhos como o OrCam MyEye detenham a possibilidade de estar contemplados no instituto da imunidade tributária, pois se tratam de suporte para leitura, ainda que não sendo propriamente o livro digital em sí mesmo, mas sendo capaz de proporcionar integralmente a leitura e com finalidades acessórias (supracitadas), podendo realizar a leitura de livros físicos e digitais.

Por fim, cumpre sinalizar que novas tecnologias surgirão para amparar o setor literário e cultural, haja vista a transformação através da internet e o desenvolvimento acelerado da indústria deste setor. O sistema jurídico deve se adaptar como fez, tardiamente, com relação a este tema e foi demonstrado que há espaço para discussões neste sentido daqui para frente, concluindo por não superado o tema com o que é presente no ordenamento como um todo.

5 CONCLUSÃO

Este estudo visou esclarecer questões relacionadas à imunidade tributária sobre o livro eletrônico, da análise mais simples à mais detalhada. É importante notar que a jurisprudência do Brasil já formulou Súmula Vinculante quanto ao assunto. Ainda assim se fez necessário explicar melhor a imunidade como instituto, já que não poderiam haver dúvidas em relação às razões pelas quais são criadas as diversas imunidades no contexto atual.

Com o passar do tempo a imunidade tributária passou a atuar como protetora dos direitos e garantias e princípios fundamentais inerentes a todos os seres humanos. Depois de analisar as imunidades, suas classificações e como se relacionam com os direitos básicos e elementos estruturais do Estado, necessária se tornou a análise do livro, sua evolução, seu conceito, dentre outras questões que não estarão superadas graças ao constante crescimento tecnológico e suas novas formas de acesso à cultura, que é o objeto protegido pela finalidade do instituto. Isso porque, para poder chegar aos fundamentos da imunidade tributária dos livros, era preciso analisar o livro e o que ele trazia para a vida em sociedade, bem como os seus suportes.

Nesse sentido, até mesmo o conceito de livro tornou-se um ponto de divergência, porque algumas teorias doutrinárias consideram *e-books* e livros como sendo objetos culturais completamente distintos, enquanto a outra parte sustenta que eles são bens culturais idênticos.

Sobre todos os argumentos, destaca-se a conceituação do livro pelo seu valor. Nessa questão, a doutrina majoritária entende que a importância do livro está em sua substância, sua essência, seu conteúdo e não no meio em que está sendo veiculado. Portanto, são esses seus aspectos necessários. Por outro lado, o suporte físico é mero elemento circunstancial, não podendo limitar o conceito de livro e tampouco o alcance da imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos.

Posteriormente, tornou-se necessário analisar as questões relacionadas às diferenças quanto à interpretação do texto da Constituição. Posicionamentos no sentido da interpretação literal/gramatical ou restritiva e outros no sentido da interpretação sistemática, teleológica, evolutiva e ampliativa, esta última utilizada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal na consolidação da discussão.

Com a análise da doutrina, foi preciso realizar o estudo jurisprudencial. Com

essa verificação, evidenciou-se que a jurisprudência dos Tribunais inferiores se coaduna com a doutrina majoritária e pugna pela imunidade do livro eletrônico. Em consonância, o STF mostrou-se coerente, ainda que tardiamente, em suas decisões, pois caminhou a interpretar as imunidades tributárias, inclusive a dos livros, de forma extensiva, alargando seu alcance aos álbuns de figurinhas, listas telefônicas e apostilas.

Desse modo, os livros eletrônicos são considerados imunes por diversas razões. Em primeiro lugar por se inserirem no próprio conceito de livro, posto que são espécies do gênero livro. Por outro lado, porque protegem os mesmos princípios, direitos e garantias que os livros impressos. Em terceiro lugar, por ter em vista que eles se prestam de forma mais eficiente à garantia da liberdade de expressão, da liberdade de manifestação, da difusão da cultura, do direito à educação, pois os meios eletrônicos de divulgação têm a evolução tecnológica a seu favor. Em quarto lugar, o livro eletrônico é considerado imune, pois preserva direito à acessibilidade.

Por fim, historicamente é o livro-valor que está imunizado e não o livro-objeto, devendo haver a prevalência de conteúdo sobre forma, preservando a finalidade do legislador originário (especialmente no que se refere aos princípios defendidos pelas imunidades tributárias).

Dessa forma, com o reconhecimento da Repercussão Geral do RE 330.817, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, tem-se que a imunidade tributária dos livros, dos jornais, dos periódicos e do papel destinado à sua impressão abrange o livro eletrônico, que firmou tese de repercussão geral e resultou posteriormente em Súmula Vinculante.

Contudo, é de extrema relevância compreender que ainda existem diversas formas de difundir a cultura através dos livros em sua pluralidade de suportes que devem ser ampliadas cada dia mais devido a atualização tecnológica e necessária adaptação para inclusão na acessibilidade aos recursos culturais e didáticos, como é o caso do OrCam MyEye, um suporte como outros que poderão surgir em breve com formato de regulação instável pelo Direito que pode sofrer discussões quanto a ser contemplado no instituto da imunidade tributária da alínea “d”, VI, do Art. 150, da Constituição Federal através da Súmula Vinculante 57.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo e PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e STF**: teoria e jurisprudência. 13. ed., Rio de Janeiro: Impetus, 200.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 2010. 16 ed. Rev., São Paulo: Saraiva, 2010.

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

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**, São Paulo: RT, 1990.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**, 16.ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**, 5 eds., São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Argumentação Jurídica e a Imunidade do Livro Eletrônico** Revista da Faculdade de Direito da UFRGS, v. 19, Março;2001

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi, 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

BASTOS, Ribeiro; BRITTO, Carlos Ayres. **Interpretação e aplicação das normas constitucionais**. São Paulo: Saraiva, 1982.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 15 jul 2021.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 15 jul 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 45.977**, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, julgado em 27.set.1966.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 38.509**, Relator Ministro Dias Toffoli, julgado em 14.ago.2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 330.817**, Relator Ministro Dias Toffoli, julgado em 08.mar.2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 662.976**, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 03.dez.2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 606.107**, Relator Ministra Rosa Weber, julgado em 25.mai.2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 608.872**, Relator Ministra Dias Toffoli, julgado em 23.fev.2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30.ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de **Direito Constitucional Tributário**. 26ª Ed. São Paulo: Malheiros 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. Ed., São Paulo: Saraiva, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2. Ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias** - Teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. atual., São Paulo: Saraiva, 2006.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. 2. ed. São Paulo: RT, 1971.

FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Código Tributário Nacional: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às leis complementares 87/1996 e 116/2003**, São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A imunidade Tributária e seus novos aspectos**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Imunidades Tributárias. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

NOGUEIRA, Johnson Barbosa. **A Imunidade Tributária do Livro Eletrônico**. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ÓCULOS QUE TRANSFORMA TEXTO EM ÁUDIO CHEGA EM BIBLIOTECAS DE SP www.ciclovivo.com.br, 2018. Disponível em: <https://ciclovivo.com.br/inovacao/inspiracao/oculos-texto-audio-bibliotecas-sp/> Acesso em 10/10/2021.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. **A Imunidade do Art. 150, Inciso VI, Alínea d da Constituição Federal, Abrange ou não o Denominado Livro Eletrônico?** In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PACHECO, Angela Maria Motta. **Imunidade Tributária do Livro**. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PESTANA, Márcio. O Princípio da Imunidade Tributária. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2001.

PORTO, WALTER. Venda de *e-books* salta 83% em 2020 e revela força dos livros digitais na pandemia. Folha de São Paulo. Uol, 2021. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/ilustrada/2021/07/venda-de-e-books-salta-83-em-2020-e-revela-forca-dos-livros-digitais-na-pandemia.shtml> Acesso em 06/10/2021.

RECIFE É A PRIMEIRA CIDADE DO BRASIL A USAR TECNOLOGIA INCLUSIVA PARA ESTUDANTES COM DEFICIÊNCIA VISUAL, <http://www2.recife.pe.gov.br>, 2019. Disponível em: <http://www2.recife.pe.gov.br/node/290522> Acesso em: 10/10/2021.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO n. 129.930/SP. Acesso em: 20 de junho de 2021, disponível em <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/751967/recurso-extraordinario-re129930-sp>

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Imunidade Tributária do Livro Eletrônico e o Pluralismo Metodológico na Interpretação do art. 150, VI, d, CF. In **Revista Trimestral de Direito Civil**, vol. 46, Editora Padma, 2011.

SABBAG, Eduardo. Imunidade tributária recíproca e os impostos indiretos – Uma interpretação conforme o Estado Federal. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 4. Ed., São Paulo: Saraiva, 2012.
SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2. Ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A Imunidade dos Livros, Jornais e Periódicos e do Papel destinado à sua Impressão. In **Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região**, volume 8, número 2, 1996.

SARLET, Info Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, São Paulo: Saraiva, 2011.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos de Direito Tributário**. 4.ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. **A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Imunidade Tributária nos Produtos de Informática**. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 223-238.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, volume III; os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Imunidade Tributária do Livro Digital**: Fundamentos e Alcance. In GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (org.). Sistema Constitucional Tributário: dos fundamentos teóricos aos hard cases tributários: estudos em homenagem ao ministro Luiz Fux. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.