UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ

FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: UM ESTUDO SOBRE SUA APLICAÇÃO AO CASO DOS LIVROS ELETRÔNICOS E DOS APARELHOS DE LEITURA DIGITAL

Vitor Mendes Ferreira

Recife, 31 de outubro de 2017

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: UM ESTUDO SOBRE SUA APLICAÇÃO AO CASO DOS LIVROS ELETRÔNICOS E DOS APARELHOS DE LEITURA DIGITAL

Monografia apresentada como requisito para obtenção do título de Bacharel em Direito, promovido pela Universidade Federal de Pernambuco – UFPE.

Vitor Mendes Ferreira

Recife, 31 de outubro de 2017

O Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco não emite juízo de valor acerca das opiniões emitidas neste trabalho, que são de responsabilidade exclusiva do autor desta monografia jurídica.

Autor: Vitor Mendes Ferreira

Título: Imunidades Tributárias: um estudo sobre sua aplicação ao caso dos livros eletrônicos e dos aparelhos de leitura digital

Trabalho Acadêmico: Monografia Final de Curso

Objetivo: Obtenção do Título de Bacharel em Direito

UFPE - Universidade Federal de Pernambuco

Área de Concentração: Direito Tributário

Data de Aprovação:

BANCA EXAMINADORA

_____

Prof.

_____

Prof.

_____

Prof

RESUMO

Análise das principais imunidades tributárias do sistema jurídico brasileiro e da possibilidade de aplicação ou não do preceito disposto no artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal aos livros eletrônicos e aos dispositivos que possibilitam sua leitura, conhecidos como aparelhos de leitura digital (também denominados popularmente “papel digital”). Para tanto, foi necessário o estabelecimento de conceitos primordiais para a análise proposta, notadamente conceitos do Direito Tributário, ao mesmo tempo em que se investiga o entendimento da doutrina e as decisões da jurisprudência em cada um dos temas levantados. Foi utilizado o método dedutivo do raciocínio lógico, com análise da lei, da doutrina e da jurisprudência, para, através de premissas e argumentos ser possível chegar às conclusões a que se visa.

Através da pesquisa, foi possível concluir que a mutação constitucional que levou à aplicação da imunidade tributária aos livros eletrônicos e aos aparelhos de leitura digital era um caminho prenunciado por decisões anteriores do Supremo Tribunal Federal em temas semelhantes. Além disso, entendimento nesse sentido era necessário para a norma alcançasse seu objetivo da forma mais completa possível. A aplicação da imunidade nesse caso, portanto, conforme nova interpretação constitucional do STF, é correta porque viabiliza de fato o real intento do legislador ao criar tal norma.

Palavras-chave: Imunidade Tributária; Constituição Federal; Livros Digitais; Aparelhos Eletrônicos.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....8

1. DIREITO TRIBUTÁRIO E PODER ESTATAL.....10

1.1. Conceito e importância.....10

1.2. O conceito de tributo.....11

1.3. As espécies de tributo.....13

1.4. O poder de tributar.....15

1.4.1. O aspecto político.....15

1.4.2. O aspecto jurídico.....16

1.4.3. Competência e capacidade tributária.....17

1.5. Limites à tributação.....18

2. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.....21

2.1. A controvertida questão da natureza jurídica.....22

2.2. Imunidade, isenção e não incidência propriamente dita.....23

2.3. Principais espécies de imunidade tributária.....25

2.3.1. A imunidade recíproca.....25

2.3.2. A imunidade dos templos religiosos.....28

2.3.3. A imunidade dos partidos políticos e das instituições educacionais ou assistenciais.....30

2.3.4. A imunidade das produções, fonogramas e videofonogramas musicais.....31

3. A IMUNIDADE DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO.....33

3.1. A criação dessa imunidade na história constitucional do Brasil.....34

3.2. Crítica à imunidade de impresa.....36

3.3. Posicionamentos do STF quanto à extensão da imunidade de imprensa.....37

3.4. A imunidade quanto aos livros, jornais e periódicos digitais e aos dispositivos que lhe dão suporte.....40

3.4.1. A evolução da comunicação.....40

3.4.2. O conceito de livro e sua interpretação no artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal.....41

3.4.3. Necessidade de extensão da imunidade aos aparelhos eletrônicos que dão suporte a livros, jornais e periódicos digitais.....43

3.4.4. A jurisprudência do STF sobre o tema: a recente mutação constitucional.....46

4. CONCLUSÃO.....51

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....53

INTRODUÇÃO

Atualmente, a evolução tecnológica pela qual tem passado a sociedade é, ao mesmo tempo, causa e consequência das mais diversas alterações no modo de vida das pessoas. Nesse sentido, já que há alterações de cunho social, político, cultural e de vários outros ramos da vida em comunidade, é evidente que também o Direito precisa observar essas movimentações e, entendendo-as, adaptar-se. A realidade é que ser humano e máquinas já se encontram entrelaçados sobremaneira, a ponto de ser necessária uma revisão das normas que nos regem para bem conviver com as novas perspectivas digitais.

Uma das adaptações pelas quais a sociedade passa é a forma como interage com os conteúdos literários. Há não muito tempo, essa interação acontecia quase que exclusivamente de forma física, através de livros em papel. No entanto, as transformações tecnológicas de que falamos trouxe novos conceitos à relação homem-conhecimento, com o surgimento dos livros digitais, capazes de serem armazenados aos milhares em pequenos dispositivos eletrônicos e de serem transportados com facilidade inimaginável há algum tempo. Com essa alteração, uma importante questão em relação à imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua fabricação se impõe: é possível aplicar o benefício imunizador aos dispositivos digitais? Este trabalho tentará reunir os argumentos necessários para responder a essa pergunta.

Antes de alcançarmos esse ponto, porém, alguns passos anteriores serão necessários. Inicialmente, será formada a base conceitual necessária para a boa apreciação do tema principal. Serão analisados os conceitos referentes ao Direito Tributário propriamente dito e ao Poder de Tributar do Estado. Esse ponto inicial é importante, pois fixará as bases necessárias até que se chegue à ideia de imunidade tributária. Passaremos pela definição do Direito Tributário e sua importância, pelo conceito e pelas espécies de tributo, pelos aspectos jurídicos e político do poder de tributar, para então discutirmos quais são as limitações a esse poder de tributação por parte do Ente Estatal.

Só então serão analisadas algumas das características das imunidades tributárias no direito brasileiro, especialmente no que concerne ao que está posto no artigo 150, VI, da

Constituição da República Federativa do Brasil. Nesse ponto, haverá abordagem ampla da forma como a doutrina e a jurisprudência trata o instituto imunitório no direito pátrio. Cada uma das imunidades previstas nesse dispositivo de nossa Carta Magna será avaliada e discutida para, só então, passarmos à análise daquela que é tema principal deste trabalho: a imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel utilizado em sua fabricação.

Para esse intento, serão visitadas passagens doutrinárias acerca dos diversos conceitos e das diversas divergências, em especial dentro do Direito Tributário e Constitucional, sem prejuízo de algum ponto que busque conceitos de outros ramos da ciência jurídica. Haverá, nesse sentido, análise não apenas da doutrina, mas também da jurisprudência, notadamente de julgados do Supremo Tribunal Federal, já que o trabalho trata de normas de cunho constitucional e é essa a instância responsável por fazer a última análise de nossa Lei Maior.

A espécie de imunidade tributária da alínea “d” do referido dispositivo, nesse sentido, receberá capítulo autônomo em nosso estudo. Nesse último tema, serão analisados os caminhos históricos e os fundamentos da imunidade tributária do papel, jornal, periódico e livro. Ao final, especial relevância será conferida à apreciação da recente mutação constitucional que sofreu a referida norma no que tange à aplicação da imunidade a livros digitais e a aparelhos de leitura digital, explicitando os motivos que levaram o STF, que antes entendia pela não aplicação da benesse nesse caso, a alterar diametralmente seu entendimento, optando pela atual solução no sentido positivo à aplicação.

1. DIREITO TRIBUTÁRIO E PODER ESTATAL

1.1.Conceito e importância do direito tributário

Para falar sobre imunidades tributárias, é necessário inicialmente tornar claros alguns conceitos fundamentais. O primeiro deles, sem dúvidas, é o do próprio Direito Tributário. Ele é, básica e resumidamente, o ramo do direito público que cuida das normas tributárias. É uma vertente que se destaca do direito financeiro e assume papel de fundamental importância, já que envolve "todas as relações jurídicas entre a Fazenda Pública e o contribuinte, a que estão vinculados interesses essenciais do Estado e dos cidadãos"[1]. A sua importância para a concretização da arrecadação estatal é vital porque, como em qualquer outra atividade humana, a atividade estatal não se viabiliza sem dinheiro. O Estado só justifica sua existência se puder cumprir seus objetivos primordiais, os quais, no Brasil, estão previstos no artigo 3º da Constituição e poderiam ser resumidos nos mandamentos de garantir o desenvolvimento nacional e promover boas condições de vida para os cidadãos.

Para que esses objetivos sejam alcançados, é necessário que haja recursos. Assim, como o direito tributário atua no sentido de organizar e promover a arrecadação da principal fonte de recursos do Estado, ele tem uma relevância muito grande. O ente público estatal só pode manter sua estrutura organizacional e providenciar a execução de suas funções se captar os recursos necessários para essas tarefas e, apesar de ele não fazer isso apenas através dos tributos, essa é uma importantíssima fonte de receita. Interessantes são as palavras de Luciano Amaro ao dizer que "o direito tributário é a disciplina jurídica dos tributos. Com isso, se abrange todo o conteúdo de princípios e normas reguladores da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária"[2]. Assim, o direito tributário regulamenta relações entre as pessoas (físicas ou jurídicas) e o favorecido pela obrigação tributária, isto é, o ente público estatal e, por ser a principal fonte de receita do Estado, lhe é fundamental.

Os tributos correspondem à maior parte da receita estatal, mas não são o único elemento que a forma. Na realidade, as receitas públicas ordinárias podem ser divididas entre as derivadas e as originárias. As receitas originárias decorrem da exploração econômica dos bens e das empresas de propriedade estatal, ou seja, são provenientes da atuação do ente público estatal no mercado propriamente dito. Assim, por exemplo, os frutos de um aluguel ligado ao ente público, ou mesmo os lucros gerados pela exploração econômica de uma

[1] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995. Página 20.
[2] AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. Página 02.

empresa pública, ao adentrar os cofres estatais, correspondem a isso que se chama receita originária. Já os tributos, por sua vez, integram as receitas derivadas. Esse tipo de receita tem origem na atividade econômica do particular e, através da coação dos indivíduos por parte do Estado, entram nos cofres públicos. A receita derivada decorre do poder de império ao ente público estatal conferido na lei em sentido amplo. Ruy Barbosa Nogueira resume bem ao dizer que "o direito de tributar do Estado decorre do seu poder de império pelo qual pode fazer 'derivar' para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas a sua jurisdição e que são chamadas receitas derivadas ou tributos"[3].

1.2.O conceito de tributo

Dentro desse contexto, há um conceito de imperiosa compreensão: o de tributo. O vocábulo "tributo" é uma palavra multívoca, isto é, um termo que exprime diferentes acepções a depender do contexto em que é utilizado. Para Paulo de Barros Carvalho[4], "tributo" possui seis significações possíveis, podendo ser entendido como: quantia em dinheiro; prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; sinônimo de relação jurídica tributária; norma jurídica tributária; ou mesmo como norma, fato e relação jurídica. Apesar de doutrinariamente a análise dessas acepções do termo ser valiosa, certamente, em termos práticos, é a definição trazida pela legislação para o vocábulo "tributo" que precisa ser analisada com especial atenção.

A primeira definição legal de tributo foi trazida pela lei nº 4.320, de 1964, em seu artigo nono, da seguinte forma: "Tributo é a receita derivada, instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades". Em 1966, foi editada a lei nº 5.172 – a qual conhecemos como Código Tributário Nacional (CTN) –, originalmente como lei ordinária, mas que, com o advento da Constituição de 1988, foi recepcionada com status de lei complementar e que, por isso, dentro do ordenamento jurídico brasileiro da atualidade, só pode ser alterada através de outra lei complementar. Por constituir a norma infraconstitucional mais importante acerca da matéria, é evidente que a forma como o CTN define conceitos tributários é fundamental para qualquer pretensão de conhecimento acerca do

[3] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995. Página 29.
[4] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Página 51.

tema. Assim, o CTN, em seu artigo terceiro, atualizou e desenvolveu[5] o conceito de tributo da seguinte maneira: "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".

Analisando a definição trazida pelo CTN, percebemos que tributo é prestação pecuniária compulsória, ou seja, diferencia-se de qualquer tipo de prestação voluntária e, além disso, não pode ser adimplido, ao menos nessa análise preliminar, *in natura* ou *in labore*. Isso quer dizer que a vontade do sujeito passivo da relação tributária não tem nenhum poder sobre a criação ou não da relação, além disso, a prestação que satisfaz a obrigação é, necessariamente, pecuniária[6].

Outra característica importante dessa definição é a de que tributo não constitui sanção de ato ilícito. Esse fator é fundamental para distinguir tributo de multa, já que tributo sempre tem como fato gerador uma atividade em acordo com a legislação vigente – como o aferimento de renda, por exemplo –, enquanto as multas ou outras prestações punitivas são relações jurídicas criadas a partir de um descumprimento de preceitos legais, seja para reparação de danos ou para penalizar uma infração cometida.

Além disso, a definição legal de tributo estabelece que ele precisa ser instituído em lei. Seguindo a feição fundamental do princípio da legalidade em relação aos particulares, o artigo 5º, II, da Constituição Federal estabelece que ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa, a não ser que haja lei que assim o determine. Assim, como tributo é prestação compulsória, e só lei tem poder de obrigar o indivíduo a fazer algo, tributo precisa ser estipulado por lei. É a partir dessa lógica, inclusive, que, mais à frente, será possível compreender o porquê de o poder de tributar se constituir como atribuição exclusiva de ente público estatal.

Por fim, a definição do CTN diz que a prestação tributária precisa ser cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, o que significa que esse é um ato exercido pela administração pública e que não depende da vontade do administrador, não há, portanto, discricionariedade na cobrança de tributos. Apesar disso, Paulo de Barros Carvalho faz mais uma importante ressalva ao dizer que:

---

[5] SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Página 40.
[6] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Página 56.

> Se é verdade que atos importantes do procedimento de arrecadação tributária pertencem à classe dos vinculados, outros muitos existem, dentro da mesma atividade, em que o administrador está autorizado, pela lei, a integrar, com sua vontade ou juízo a norma jurídica, diante do caso concreto, operando com critérios subjetivos próprios, a fim de dar satisfação aos objetivos consagrados no sistema legal.[7]

1.3.As espécies de tributo

O artigo 5º do CTN estipula que seriam apenas três as espécies de tributo existentes no direito brasileiro: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Isso porque, quando houve a elaboração do CTN, em 1966, a teoria tripartite era majoritária. Na realidade, essa teoria esteve presente no Brasil desde a Constituição Federal de 1946[8], e Ricardo Lobo Torres chega a dizer que essa teoria "sempre gozou de grande prestígio entre os tributaristas"[9]. A clássica teoria tripartite das espécies de tributo basicamente reza que existiriam os impostos, as taxas e tudo aquilo que não for imposto ou taxa se integraria no conceito das contribuições.

No entanto, há outras teorias acerca do tema, inclusive há discussões doutrinárias acerca de qual teria sido a posição adotada pelo direito brasileiro. Ricardo Lobo Torres, por exemplo, entende que a nossa Constituição adotou uma divisão quadripartida, de forma que, no entendimento dele, existem de forma inconfundível o imposto, a taxa, a contribuição e o empréstimo compulsório[10].

O fato é que, atualmente, predomina na doutrina e no Supremo Tribunal Federal a opinião de que o direito brasileiro adota um modelo pentapartido (ou quinquipartido), existindo cinco autônomas exações: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições[11]. Esse modelo está de acordo com a Constituição brasileira de 1988, já que, notadamente em seus arts. 145, 148 e 149, ela estipula essas cinco espécies tributárias. Vejamos:

> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
> I - impostos;

---

[7] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Página 57.
[8] SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Página 428.
[9] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. Página 371.
[10] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. Página 371-372.
[11] SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Página 430.

> II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
> III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.
> § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.
> § 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.
> Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:
> I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
> II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".
> Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição
> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.
> § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.
> § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: [...]

Como se percebe, o art. 145 da Constituição deixa clara a existência dos impostos, das taxas e das contribuições de melhoria como espécies tributárias próprias. Além disso, doutrina e jurisprudência brasileiras têm tendido a entender que contribuições e empréstimos compulsórios possuem características peculiares que as fazem ser espécies tributárias inconfundíveis com as três anteriormente citadas[12]. Em 1992, o ministro do STF Moreira Alves proferiu voto no RE n. 146.733-9/SP em que expõe opinião nesse sentido:

> EMENTA: (...) De fato, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria), a que se refere o art. 145, para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os arts. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

No entanto, dentro da doutrina, essa não é uma questão fechada a discussões. Tanto é verdade que as definições quanto a esse tema têm sido alteradas com o passar do tempo que já houve uma súmula do STF que dizia que o empréstimo compulsório não seria tributo. Tratava-se do enunciado número 418 da súmula do STF que, no entanto, já não possui mais

[12] COSTA, Regina Helena. ***Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional***. São Paulo: Saraiva, 2009. Página 109.

eficácia. Como diz Luciano Amaro, "as variações da doutrina em torno do tema têm sido numerosas. A par das classificações bipartidas, há as tripartidas, quadripartidas, quinquipartidas. E o campo é propício para a ampliação do rol, dependendo do nível de especificação analítica a que se chegue"[13].

1.4.O poder de tributar

1.4.1. O aspecto político

A Constituição Federal confere ao Estado o poder de exigir dos cidadãos o pagamento de tributos a fim de que haja recursos para concretizar suas funções. O ente público estatal, composto conceitualmente pelo povo, por um território e por um governo soberano, utiliza-se, como anteriormente visto, desse poder de tributar para se guarnecer de recursos e, assim, ter condições de fornecer aos cidadãos as condições adequadas para a convivência em sociedade e para a promoção do desenvolvimento nacional. Essa prerrogativa de exigir dos particulares uma parcela de seu patrimônio em razão de determinado comando normativo só é possível graças ao exercício pelo Estado de sua soberania frente às pessoas individualmente analisadas[14].

Como o conceito de "tributo" já foi abordado anteriormente, então, a essa altura, é oportuno atentar ao conceito de "poder". Noberto Bobbio traz a ideia de que poder "é uma relação entre dois sujeitos onde um impõe ao outro sua vontade e lhe determina, mesmo contra vontade, o comportamento"[15]. O Estado só retira dos seus "súditos" os valores correspondentes à tributação, porque tributos são prestações compulsórias. De outra forma, não é muito lógico pensar que os indivíduos, isoladamente e sem nenhuma coação, disporiam de seus recursos próprios em favor da coletividade sem nenhuma contraprestação aparente, ao menos no curto prazo. É por isso que o conceito de "poder" trazido por Bobbio se encaixa perfeitamente ao que se descreve como poder de tributar, já que, para ele, a relação de poder é, em primeira medida, uma relação de imposição. Poder de tributar é, nesse sentido, a capacidade do Estado de impor aos cidadãos sua competência tributária, a ele conferida por mandamento constitucional.

---

[13] AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. Página 65.
[14] SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Página 53.
[15] BOBBIO, Norberto. **O significado clássico e moderno de política**. *In: Curso de introdução à ciência política*. Brasília: Universidade de Brasília, 1982. V.7. Página 12.

O poder de que aqui se fala, saliente-se, não necessariamente se confunde com a ideia de força. Na realidade, como leciona Sabbag, "a relação de tributação não é relação de poder-força, mas, sim, uma relação de poder-direito"[16]. A relação entre contribuinte e ente público estatal é, por isso, relação obrigacional jurídica (nesse caso, tributária), e não uma relação baseada na ameaça pela força.

Porém, deve-se ter em mente que os poderes conferidos ao Estado foram, em primeira medida, outorgados pelo povo por meio da Constituição. Por isso, o poder de tributar, assim como todos os outros poderes estatais, tem suas bases firmadas na vontade popular. Isso quer dizer que o poder de tributar "é, em verdade, um poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente à percepção do tributo"[17]. O poder de tributar traduz-se, para os contribuintes, no dever de prestar o pagamento do tributo, mas não deve ser analisado como algo negativo. Isso porque a existência do Estado é fundamental para o funcionamento da sociedade no modelo que conhecemos hoje e, por isso, o pagamento de tributos é condição fundamental para que as pessoas vivam na harmonia mínima necessária para a sobrevivência. Nesses termos se sustenta o viés político da fundamentação teórica dos tributos.

1.4.2. O aspecto jurídico

Juridicamente, o poder de tributar se expressa por meio da competência tributária. Essa é, na verdade, sua faceta mais prática. A competência tributária é conferida e distribuída pela Constituição às diferentes Entidades Políticas (União, estados, municípios e Distrito Federal) de forma exclusiva. Em seus arts. 153, 155 e 156, por exemplo, a Carta Magna brasileira divide a competência tributária acerca dos impostos entre os entes políticos, delimitando em quais casos cada um pode ou não instituir e cobrar impostos. A Constituição Federal, sob o ponto de vista do direito tributário, é a norma organizacional da estrutura tributária brasileira, na medida em que divide as competências e estabelece os seus limites, dando as bases necessárias para que todo o sistema funcione. Nesse sentido, Alexandre Macedo Tavares se posiciona ao dizer que:

> Nossa Constituição não cria Tributos (não é norma de incidência), ao revés, sobreleva-se como uma típica Carta de Competência; como uma lei tributária fundamental que descreve o campo de atuação específica de cada Pessoa Política, apontando-lhes não só as diretrizes básicas orientadoras da instituição de Tributos,

[16] SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Página 53.
[17] SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Página 54.

> como também as próprias amarras do sistema, mormente representadas pelas limitações ao poder de tributar.[18]

A competência tributária é, em suma, a faculdade conferida às Pessoas Políticas para estabelecer tributos ou estipular isenções, porém sempre em conformidade com as normas previstas primeiramente na Constituição e, em seguida, em outras leis tributárias. Portanto, enquanto no polo ativo da relação tributária sempre figura uma Pessoa Política de direito público interno, o polo passivo é bem mais abrangente.

1.4.3. Competência e capacidade tributária

A esse ponto, é oportuno distinguir a competência tributária daquilo que a doutrina denomina "capacidade tributária ativa". A competência tributária, como vimos, é estabelecida pela Constituição e, para seu exercício, necessita-se de uma atividade legiferante, já que a instituição de tributos, no Brasil, se dá através de leis. Como a edição de leis é atividade privativa da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, apenas a essas pessoas poderia estar disponível a competência tributária. Nesse sentido, Luciano Amaro ensina que, "como regra, a lei ordinária é o veículo idôneo a criação ou instituição do Tributo, e, por conseqüência, a sua eventual modificação ou revogação. Por isso, a Competência Tributária implica a competência para legislar"[19].

Ao final da atividade do legislador, estando posta a norma, passa-se ao momento em que se faz necessário administrar, arrecadar e fiscalizar o tributo criado, atividades que competem àqueles que possuem capacidade tributária ativa[20]. Capacidade tributária ativa é, portanto, característica de quem pode cobrar tributos dos contribuintes. É preciso atentar ao fato de que, apesar de serem conceitos diferentes, é possível que uma mesma pessoa detenha a competência tributária e a capacidade tributária ativa. Para isso, basta que, simultaneamente, a ela seja destinada a capacidade de criar legalmente as hipóteses de tributação e a responsabilidade de organizar administrativamente a execução do tributo. Na realidade, a regra geral é que o portador da competência tributária também possua a capacidade tributária ativa do tributo que cria, porém, diferentemente da competência, a capacidade pode ser

---

[18] TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos do direito tributário**. 3ª ed. Florianópolis: Momento Atual, 2006. Página 41.
[19] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. Página 99.
[20] TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos do direito tributário**. 3ª ed. Florianópolis: Momento Atual, 2006. Página 44.

delegada a outras pessoas. Sobre a impossibilidade de se delegar a competência tributária, o art. 7º do CTN é arrematador, senão, vejamos:

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

Além de negar a possibilidade de delegação da competência tributária, o dispositivo já deixa claro, em sua segunda parte, que o exercício de outras funções na relação tributária pode ser protagonizado por outras pessoas que não as detentoras da competência tributária. É justamente nesse ponto que se enquadra o conceito da capacidade tributária. Acerca da distinção desses dois conceitos, Paulo de Barros Carvalho leciona que a competência tributária não é confundível com a capacidade tributária ativa, já que:

> Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.[21]

1.5. Limites à tributação

A Constituição Federal, que dá ao Estado o poder de arrecadar tributos dos cidadãos, é também o instrumento que determina os limites à arrecadação estatal. Essa limitação, saliente-se, é fundamental para o funcionamento de todo sistema, já que, se o governo pudesse exigir tributos ilimitadamente, certamente, o sistema tributário seria insustentável do ponto de vista prático para os contribuintes. Além disso, em Estados Democráticos de Direito, a liberdade do indivíduo precisa ser preservada, isto é, a soberania do Estado até pode permitir a prestação compulsória de recursos financeiros, mas apenas sob um pretexto de obediência à lei. Em sociedades que prezam pelas liberdades individuais, a relação tributária não é uma mera relação de império, ou seja, não é expressão pura de força do poderoso ente público em frente à hipossuficiência dos particulares. A relação tributária possui natureza jurídica e, por esse motivo, ela possui características e limites estipulados pelo direito. As limitações ao poder de tributar, portanto, são verdadeiros escudos que protegem os contribuintes contra

[21] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Páginas 232-233.

pretensões administrativo-financeiras exageradas ou descabidas da administração pública. Nesse sentido, o tributarista Roque Antonio Carrazza é pontual ao dizer que "de fato, entre nós, a força tributante não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo"[22].

Dentro da Constituição Federal, existe uma seção própria, no capítulo que trata do sistema tributário nacional, acerca dos limites ao poder de tributar, previsto nos arts. 150, 151 e 152. Entretanto, as hipóteses de limitações a esse poder não se exaurem nesses três artigos, podendo-se encontrar vestígios em outros dispositivos. Tanto é assim que o próprio *caput* do artigo 150 da CRFB/88 faz menção a outras garantias que são asseguradas aos contribuintes, que não apenas aquelas mencionadas no referido dispositivo. O fato é que as limitações ao poder de tributar apresentam-se basicamente sob duas perspectivas: a de princípios tributários e a de imunidades.

As limitações ao poder de tributar, saliente-se, são matérias de âmbito constitucional. Leis complementares apenas têm o papel de regular as limitações já estabelecidas pelo legislador constituinte, não podendo, portanto, criar novas disposições limitadoras de tributação. Além disso, várias das limitações do poder de tributar configuram-se como direitos individuais dos cidadãos, na qualidade de contribuinte. Sabendo disso, atentemo-nos ao que dispõe o artigo 60 da Constituição Federal:

> Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
> I - de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;
> II - do Presidente da República;
> III - de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.
> § 1º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.
> § 2º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.
> § 3º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.
> **§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:**
> I - a forma federativa de Estado;
> II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
> III - a separação dos Poderes;
> **IV - os direitos e garantias individuais.**
> § 5º A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa.

Conforme se depreende do artigo 60, § 4°, IV, da CRFB/88, os direitos e garantias individuais são cláusulas pétreas, ou seja, não podem ser alteradas nem por meio de emenda

[22] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008. Página 489.

constitucional. Por esse motivo, portanto, várias das limitações ao poder de tributar, notadamente aquelas que configuram direitos e garantias individuais, são inalteráveis, já que se enquadram na conceituação de cláusula pétrea constitucional. Nesse sentido, vejamos um julgado do STF:

> EMENTA Recurso extraordinário – Emenda Constitucional nº 10/96 – Art. 72, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) - Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) – Alíquota de 30% (trinta por cento) - Pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 – Alegada violação ao art. 195, § 6º, da Constituição Federal. **1. O poder constituinte derivado não é ilimitado, visto que se submete ao processo consignado no art. 60, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal, bem assim aos limites materiais, circunstanciais e temporais dos §§ 1º, 4º e 5º do aludido artigo. 2. A anterioridade da norma tributária, quando essa é gravosa, representa uma das garantias fundamentais do contribuinte, traduzindo uma limitação ao poder impositivo do Estado**. 3. A emenda Constitucional nº 10/96, especialmente quanto ao inciso III do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – objeto de questionamento - é um novo texto que veicula nova norma, e não mera prorrogação da emenda anterior. 4. Hipótese de majoração da alíquota da CSSL para as pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91. 5. Necessidade de observância do princípio da anterioridade nonagesimal contido no art. 195, § 6º, da Constituição Federal. 6. Recurso Extraordinário a que se nega provimento.
>
> (RE 587008, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 02/02/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-084 DIVULG 05-05-2011 PUBLIC 06-05-2011 EMENT VOL-02516-02 PP-00433 RDDT n. 191, 2011, p. 163-176 RT v. 100, n. 912, 2011, p. 544-567)

No julgado acima, O STF considerou protegido pela cláusula pétrea um dos princípios tributários que figuram como garantia do contribuinte frente ao poder de arrecadação de tributos do Estado. Essa cláusula pétrea, na verdade, engloba várias das limitações ao poder estatal de tributar, já que, de forma prática, os limites à tributação, isto é, as imunidades e os princípios tributários nada mais são do que direitos e garantias individuais no âmbito do direito tributário.

Por fim, para fechar essa questão, colacionemos um paradigmático julgado no qual o STF rechaçou a supressão da anterioridade e de hipóteses de imunidade previstas no art. 150, VI, da CF, deixando claras as limitações ao poder de tributar quanto ao IPMF.

> EMENTA: Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisorio 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 originaria, 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 e 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 e 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.
>
> (STF - ADI: 939 DF, Relator: SYDNEY SANCHES, Data de Julgamento: 15/12/1993, TRIBUNAL PLENO, Data de Publicação: DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755)

2. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

As imunidades tributárias, no direito brasileiro, são importantes normas constitucionais. Mais do que possuírem um simples valor de organização do sistema tributário brasileiro, elas são normas de proteção. Algumas pessoas e algumas situações do convívio em sociedade foram eleitas pelo legislador constitucional como merecedoras de preservações mais firmes por parte do Ente Estatal. Por esse motivo, as imunidades tributárias foram dispostas na Carta Maior, a fim de preservar determinados valores, sejam eles políticos, sociais, éticos, resguardando certas situações e pessoas do poder de tributar do Estado[23]. É essa a faceta política da existência das imunidades: privilegiar determinadas situações importantes para o Estado ou para a estrutura organizacional da sociedade, a fim de que seu funcionamento não possa ser, de maneira nenhuma, embaraçada pelo poderio tributário estatal.

Como já foi dito, sob o ponto de vista jurídico, as imunidades são normas constitucionais que se servem como mais uma das expressões da competência tributária negativa. Nesse ponto, vale fazer uma importante observação. Como regras que são, as imunidades limitam o poder de tributar de forma mais específica que os princípios tributários, já que essa é uma característica básica da distinção entre regras e princípios. As regras são

[23] SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Página 287.

normas jurídicas mais diretas, que regulam uma situação de forma mais explícita, enquanto os princípios ditam direções básicas as quais o ordenamento, como um todo, deve seguir. As regras imunizantes tributárias, portanto, determinam quais são as hipóteses em que o Estado, a despeito de uma norma estipuladora de tributo que por ventura exista, não pode cobrar tributos da população. De forma prática, é possível dizer que toda norma prevista constitucionalmente que determine uma impossibilidade de abrangência da competência tributária é uma imunidade.

Pode-se analisar esse instituto através de duas perspectivas. Sob a óptica do contribuinte, é uma garantia de um direito subjetivo público de não sofrer com a incidência de tributação em determinada atividade. Enquanto, aos olhos do Estado, é um dos contornos da competência tributária[24]. Na verdade, a forma como se entende as imunidades tributárias dentro do mundo jurídico, isto é, sua natureza jurídica, gera acaloradas discussões dentro da doutrina. Vejamos alguns posicionamentos e críticas existentes na busca pelo melhor entendimento.

2.1.A controvertida questão da natureza jurídica

Há quem defenda que elas são limitações à competência tributária imposta pela própria constituição. Acontece que uma forte crítica se opõe a esse ponto de vista. Os críticos pontuam que não há razão para considerar que as normas constitucionais que estipulam a competência para tributar tenham efeito anterior à norma imunizante. Assim, na verdade, "a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação da competência"[25], não fazendo sentido, portanto, entender a imunidade como uma limitação à competência, mas sim como uma norma definidora da própria competência.

Críticas de cunho semelhante são feitas àqueles que entendem que as imunidades tributárias excluem o poder tributário. Paulo de Barros Carvalho é enfático ao dizer que "a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade tributária"[26]. A despeito desse posicionamento, há respeitados estudiosos, a exemplo de Ruy

[24] FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade Tributária**. Sérgio Antônio Fabris Editor: Porto Alegre, 1996. Página 102
[25] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Página 193.
[26] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Página 195.

Barbosa, que entendem que "as imunidades aludem a uma exclusão do próprio poder de tributar"[27].

Há ainda quem entenda ser a imunidade tributária uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada. Ora, a doutrina faz críticas bastante pertinentes no sentido de que as normas que definem as imunidades são normas organizacionais e, como tais, incidem sobre a estrutura tributária, e não sobre os fatos concretamente analisados. Assim sendo, não há que se falar em hipótese de não incidência, já que não houve nem mesmo incidência de norma tributária nas situações protegidas pelas imunidades.

Sem ter a pretensão de fechar a questão, dada a complexidade dos argumentos e das discussões levantados pela doutrina para cada uma das teses, parece-nos que as imunidades tributárias devem ser entendidas como componentes normativos da própria competência tributária estatal. Assim, se existem normas definidoras de competência, as imunidades são apenas mais um fator nessa definição, porém de forma negativa. O que acontece é que, para que seja possível mensurar a extensão da competência tributária, é necessário conhecer seus âmbitos positivos e negativos, estes definidos também pelas normas constitucionais imunizantes. As imunidades, portanto, são norma de "incompetência tributária", sendo justamente esse o entendimento para o qual aponta a maioria da doutrina nacional[28].

2.2.Imunidade, isenção e não incidência propriamente dita

As imunidades, como já pôde ser observado, estão alocadas em sede constitucional dentro do direito brasileiro. Além disso, elas são regras que determinam o limite negativo da competência tributária do Estado. Entretanto, dentro do ordenamento jurídico, existem outras normas que inviabilizam a cobrança de tributos pelo Estado, porém em sede legal. É o caso das isenções.

No entanto, a diferença entre imunidade e isenção não se restringe ao diploma legal que as estabelece. O fato de imunidades serem definidas pela Constituição e isenções serem estabelecidas pela lei em sentido estrito acarreta uma consequência muito importante na forma como a teoria jurídica entende o funcionamento desses tipos de normas. Isso porque, como muito bem leciona Luciano Amaro, "a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do

[27] **NOGUEIRA,** Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1980. Página 172.
[28] SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Página 288.

exercício da competência"[29]. Como vimos pouco antes, não há como dizer que as normas imunizantes, como constitucionais que são, se perfaçam no tempo de maneira anterior ou posterior a outras normas de definição de competência tributária. Por esse motivo, elas são também normas de competência, mas que atuam de forma negativa. Já as isenções, por serem definidas em sede legal, possuem sua eficácia amparada em toda uma lógica jurídico-tributária anterior, onde reina absoluta a Constituição. Assim, a competência tributária já está toda colocada no momento em que uma norma de isenção pretenda interferir na tributação. É por esse motivo que a isenção interfere no exercício da competência, e não em sua definição. O STF entende existir essa distinção nos termos acima descritos, exemplo disso pode ser observado no seguinte julgado:

> EMENTA: Recurso extraordinário. Alcance da imunidade tributária relativa aos títulos da dívida agrária. - Há pouco, em 28.09.99, a Segunda Turma desta Corte, ao julgar o RE 169.628, relator o eminente Ministro Maurício Corrêa, decidiu, por unanimidade de votos, que o **§ 5º do artigo 184 da Constituição, embora aluda a isenção de tributos com relação às operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, não concede isenção, mas, sim, imunidade**, que, por sua vez, tem por fim não onerar o procedimento expropriatório ou dificultar a realização da reforma agrária, sendo que os títulos da dívida agrária constituem moeda de pagamento da justa indenização devida pela desapropriação de imóveis por interesse social e, dado o seu caráter indenizatório, não podem ser tributados. Essa imunidade, no entanto, não alcança terceiro adquirente desses títulos, o qual, na verdade, realiza com o expropriado negócio jurídico estranho à reforma agrária, não sendo assim também destinatário da norma constitucional em causa. - Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido.
>
> (RE 168110, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 04/04/2000, DJ 19-05-2000 PP-00020 EMENT VOL-01991-01 PP-00087)

Ainda no sentido de distinguir imunidade e isenção, Paulo de Barros Carvalho adota um discurso bem forte, ao dizer que apenas têm de semelhante o fato de serem normas jurídicas válidas, tratarem do ramo tributário e serem regras de estrutura[30]. Segundo ele:

> Quanto ao mais, uma distância abissal separa as duas espécies de unidades normativas. O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma 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 de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo (...).[31]

---

[29] AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. Página 152.
[30] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Página 205.
[31] Idem; Ibidem.

Por fim, vale fazer a distinção entre o caso de não incidência propriamente dita e o das imunidades ou das isenções. No caso da não incidência, simplesmente não há surgimento da relação tributária em nenhum momento. Ou seja, o fato analisado não é abarcado por nenhuma das situações previamente previstas legalmente como definidoras da criação de obrigação de pagar tributo. No caso da isenção, a situação está englobada na competência tributária, mas a lei cria uma exceção. Por sua vez, a imunidade é uma regra de não competência prevista na Constituição.

2.3. Principais espécies de imunidade tributária

A Constituição da República Federativa do Brasil, em seu artigo 150, inciso VI, elenca as principais espécies de imunidade tributária. É evidente que outras existem dentro do texto constitucional, mas certamente essa norma traz aquelas que dispõem da maior atenção do estudo doutrinário. De antemão, adiantemos que o caso da alínea "d" do referido dispositivo será estudado de forma mais aprofundada no capítulo seguinte - inclusive com destaque para a importante mutação constitucional pela qual a imunidade tributária do livro, dos periódicos e do papel destinado a sua impressão sofreu no que se refere ao caso dos livros eletrônicos. Observemos os termos do artigo 150, VI, da Constituição para, em seguida, tecermos alguns comentários acerca das espécies de imunidade por ele elencadas.

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

2.3.1. A imunidade recíproca

Nos termos do artigo 150, VI, "a", da Constituição Federal, é vedado à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros. A doutrina passou a intitular essa vedação de imunidade recíproca ou imunidade das entidades políticas. Essa é a mais antiga das exonerações

tributárias[32], uma vez que ela existe desde a primeira Constituição Republicana do Brasil, datada de 1891, tendo existido, desde então, dentro de todas as outras constituições brasileiras até o presente momento. Naquele momento, o mentor desse dispositivo foi Ruy Barbosa, o qual sofrera influência do constitucionalismo dos Estados Unidos[33].

A origem do instituto se deu com o conhecido julgado "McCulloch vs. Maryland", pela Suprema Corte estadunidense. Em 1819, o Estado de Maryland tinha a intenção de realizar cobrança de imposto de um banco estatal, *Bank of U.S*, pela selagem com estampilhas. McCulloch, que era gerente dessa instituição financeira, levou o caso a juízo, pois não considerava correta tal prestação. O caso foi presidido pelo lendário Juiz John Marshall, que, em importantíssima decisão, estabeleceu as premissas do instituto, as quais são utilizadas até a atualidade, inclusive no Brasil, já que seguimos o modelo norte-americano[34]. São elas:

> I- a competência para tributar por meio de impostos envolve, eventualmente, a competência para destruir; II- não se deseja – e a própria Constituição não o admite – nem que a União destrua os Estados-membros, nem que estes se destruam mutuamente ou à União; e III – logo, nem a União pode exigir impostos dos Estados-membros, nem estes da União, ou uns dos outros.[35]

Essa norma toma por base para sua fundamentação a lógica do princípio federativo. Para esse preceito principiológico, para que a Federação funcione, é necessário que haja harmonia entre os componentes da esfera pública, e uma das maneiras de dar as condições para que isso ocorra é excluindo a possibilidade de um exercer poder político-financeiro através de tributação sobre outro. Além disso, como bem coloca Eduardo Sabbag, o fato de os entes políticos não apresentarem uma hierarquia entre si rechaça a cobrança mútua de imposto, já que essa exação unilateral pressupõe um poder de sujeição do credor da obrigação tributária sobre o devedor[36]. Nesse sentido, a sistemática tributária, especialmente na figura dos impostos não faz sentido entre entes que não devem se menção de hierarquia reciprocamente, mas, muito pelo contrário, têm como corolário de sua existência a independência entre si.

---

[32] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro: comentários à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. Página 291.
[33] SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Página 298.
[34] CARRAZZA, Roque Antonio. **A Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos: um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT.** São Paulo: Malheiros Editores, 2004. Página 29.
[35] Idem; Ibidem.
[36] SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Página 299.

Na verdade, o que boa parte da doutrina defende é que, ainda que o comando normativo do artigo 150, VI, "a", da CF não existisse expressamente, a imunidade recíproca seria um instituto presente no direito brasileiro. Isso porque não faria sentido pensar numa igualdade de condições entre os entes políticos caso eles pudessem interferir no patrimônio uns dos outros através da imposição de impostos. Paulo de Barros Carvalho chega a dizer 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. Continuaria a imunidade, ainda que implícita, com o mesmo vigor que a formulação expressa lhe outorgou"[37].

Quanto à abrangência da imunidade recíproca em relação às espécies tributárias, é majoritário o braço da doutrina que aponta na direção de considerar que ela apenas se aplica aos tributos não vinculados, ou seja, aos impostos. Assim, não estariam abarcadas dentro da regra imunizadora as outras espécies tributárias, como as taxas e as contribuições de melhoria, por exemplo. Essa posição é sustentada pelo fato de o legislador fazer referência expressa ao termo "impostos" na alínea "a", inciso VI do importante artigo 150 da CF. Além desse fato, a extensão da incidência de imunidade se restringiria aos impostos e não a tributos como taxas e contribuições de melhoria em razão do caráter não vinculado que a primeira espécie tributária apresenta. Isso porque os impostos atendem a necessidades gerais do credor tributário, enquanto taxas e contribuições de melhoria, por terem como fim algum benefício mais direto ao tributado, contraditariam a lógica da imunidade. O entendimento do STF, inclusive, roga no sentido de que apenas os impostos fazem jus às imunidades. Vejamos um julgado em que isso fica explícito (grifo nosso):

> CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ECT - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: C.F., art. 150, VI, a. EMPRESA PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO. TAXAS: IMUNIDADE RECÍPROCA: INEXISTÊNCIA.
> I. - As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A ECT - Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 22, X; C.F., art. 150, VI, a. Precedentes do STF: RE 424.227/SC, 407.099/RS, 354.897/RS, 356.122/RS e 398.630/SP, Ministro Carlos Velloso, 2ª Turma.
> II. - **A imunidade tributária recíproca -- C.F., art. 150, VI, a -- somente é aplicável a impostos, não alcançando as taxas.**
> III. - R.E. conhecido e improvido.
>
> (RE 364202, Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ 28-10-2004)

[37] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Página 206.

É importante observar que, também em razão da forma como o dispositivo constitucional que estipula a imunidade recíproca está escrito, existe minoritária corrente doutrinária que alegue que apenas os impostos referentes a patrimônio, renda ou serviços estão abarcados por essa norma. Essa mesma posição, diga-se de passagem, também se aplicaria a outros comandos normativos, como o do artigo 150, VI, "c", da CF, e dos parágrafos 2º e 4º do mesmo dispositivo. Ora, se existe o entendimento de que, ainda que não houvesse dispositivo expresso instituindo a imunidade recíproca, ela continuaria existindo da mesma forma, não é muito coerente interpretar que, ao tecer um rol exemplificativo, o legislador esteja restringindo as hipóteses de proteção do ditame imunitório. O STF, por sua vez, possui o entendimento de que um imposto como o IOF também está abarcado pela imunidade recíproca, como o seguinte julgado deixa explícito:

> A proibição constante do art. 150, VI, "a", da CF/88 ("(...)é vedada à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI – instituir imposto sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros") impede a cobrança do IOF nas operações financeiras realizadas pelos Municípios. Precedente: AgRg n. 172.890.
>
> (STF, RE n. 196.415-PR, 2ª T., rel. Min. Ilmar Galvão, j. 21-05-96)

Ainda nesse sentido, Aliomar Baleeiro é incisivo ao dizer que "a imunidade recíproca é um instituto jurídico-político expressamente consagrado na Constituição e não pode ser anulado pelas sutilezas e jogos de palavras do legislador ordinário[38]". Na verdade, mais do que isso, a imunidade recíproca, por ser uma característica fundamental à forma federativa do Estado, possui, em nosso sentir, caráter de cláusula pétrea, por força do artigo 60, §4º, I, da Constituição Federal, e, por tal motivo, não pode ser anulada nem mesmo através de Emenda Constitucional.

2.3.2. A imunidade dos templos religiosos

A história do Brasil faz referência a uma ligação estreita entre o Estado e a Igreja, especialmente a Igreja Católica, devido à influência portuguesa em nosso território. Foi assim durante todo o período do Brasil colonial, passando também pelo Brasil independente sob o regime do império. Com a proclamação da República, em 1891, veio nossa primeira Constituição republicana, do mesmo ano, e também o advento da cisão entre Estado e Igreja. O Brasil passava, portanto, a ser considerado laico. É interessante notar que, já na Carta Magna de 1891, havia norma que proibia embaraços a quaisquer cultos através de tributação,

[38] SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Página 301.

buscando preservar a liberdade de celebrações religiosas e afirmar a nova faceta laica do país[39].

Norma de cunho semelhante chegou aos nossos tempos através do artigo 150, VI, "b", da Constituição de 1988, e refere-se ao benefício a que fazem jus os tempos de qualquer culto. É interessante notar que, ao fazer menção aos templos religiosos no texto constitucional, o legislador não esteve se referindo apenas aos locais em que há celebrações propriamente ditos, mas sim às próprias instituições religiosas, ou seja, às igrejas. Evidentemente que essas igrejas são dos mais variados credos, já que, como país laico, o Brasil não poderia favorecer uma instituição em detrimento de outras.

Apesar de possuir a característica da laicidade, o Brasil pode também ser considerado uma nação deísta, já que em alguns trechos de documentos oficiais faz menção a Deus. Isso acontece, por exemplo, no preâmbulo da Constituição, onde há referência à "proteção de Deus". O preâmbulo, saliente-se, não ser considerado norma constitucional, conforme jurisprudência pacífica do STF, mas ainda assim é uma fonte de interpretação do ordenamento jurídico pátrio, tendo, relevância de cunho político. Nesse sentido, o Ministro Carlos Velloso, no julgamento da ADI 2076/AC, disse que:

> O preâmbulo, ressai das lições transcritas, não se situa no âmbito do direito, mas no domínio da política, refletindo posição ideológica do constituinte. É claro que uma constituição que consagra princípios democráticos, liberais, não poderia conter preâmbulo que proclamasse princípios diversos. Não contém o preâmbulo, portanto, relevância jurídica.

É interessante notar que essa imunidade é de cunho subjetivo, isto é, refere-se não a um objeto a uma situação específica, mas a pessoas específicas. No caso, são imunes as instituições religiosas. Assim, não sofrem tributação os serviços realizados pelas igrejas, nem a renda obtida através de doações dos fiéis, bem como não existe IPTU pago por Igreja em razão de patrimônio imóvel que possui para celebração de cultos. Note-se que os exemplos supracitados são meramente exemplificativos, pois o cerne da imunidade é a instituição religiosa propriamente dita. Apesar disso, a imunidade não se aplica quando as atividades praticadas não guardam relação com aspectos religiosos, até como forma de se evitar fraudes e má-fé. Outro ponto importante diz respeito aos impostos indiretos. Esses também não são abarcados pela imunidade religiosa, já que o STF entende que o contribuinte de fato é figura

[39] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 5ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977. Página 435.

estranha à relação tributária, não podendo, por esse motivo, beneficiar-se da imunidade nessa situação específica[40].

2.3.3. A imunidade dos partidos políticos e das instituições educacionais ou assistenciais

A imunidade de que trata o artigo 150, VI, "c", da Constituição Federal refere-se, na prática a quatro pessoas: os partidos políticos, os sindicatos de empregados, as instituições de educação e as entidades de assistência social[41]. Todas elas são, certamente, aspectos fundamentais dentro da organização do Estado. Os partidos têm sua fundamental função para a democracia de qualquer nação. Sindicatos têm papel insubstituível na conformação da relação entre as classes de empregados e os empregadores. Já as instituições educacionais e assistenciais cumprem um importante papel de apoio à população quando em situação de necessidade, seja de saúde, seja financeira ao fim da vida. É verdade que essas funções sociais são, em primeira análise, papéis de dever do Estado, mas a prática mostra que, sozinho, o Ente Público não cumpre com todas as demandas que a ele são impostas. É por compreender os papeis de importância dessas pessoas que o constituinte a elas conferiu o benefício da imunidade.

No entanto, a doutrina classifica essa imunidade como "não autoaplicável", por força do texto constitucional. Vejamos como está posto o dispositivo (grifo nosso):

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

A lei deverá, portanto, estabelecer os critérios para que essas imunidades possam ser aplicadas. Porém, não qualquer lei. Por força do artigo 146, II, também da Constituição Federal, há de ser a lei complementar. E o dispositivo regulador existe, trata-se do artigo 14 do Código Tributário Nacional. Paulo de Barros Carvalho leciona que o CTN extrai com acero o autêntico teor de sua competência, oferecendo os seguintes pressupostos para o implemento da imunidade:

> I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

---

[40] SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Página 348.
[41] SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Página 355.

> II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
> III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.[42]

O escopo do legislador fica bem claro ao analisar esse comando normativo é bastante claro. A imunidade é colocada com a finalidade de viabilizar com maior tranquilidade as atividades que ela favorece, não para favorecer financeiramente as pessoas que integram esses tipos de atividade em detrimento de outras. Nesse sentido, a lei determina que as entidades a que fazem jus a imunidade "não autoaplicável" não pode distribuir a renda que afere ou o seu patrimônio de nenhuma maneira. Isso tem como finalidade evitar favorecimentos financeiros indevidos pela utilização de entidades imunizadas como fachada.

O que se quer, na verdade, é favorecer financeiramente os partidos políticos, as entidades sindicais dos trabalhadores e as instituições de educação e assistência social, para que possam cumprir suas atividades da melhor forma possível. Claro que não pode haver favorecimento financeiro imotivado a terceiros que integram e viabilizam as atividades dessas pessoas, pois isso foge completamente ao espírito da norma imunizante. O fundamento é a manutenção de boa saúde financeira das citadas instituições a fim de que cumpram o importante papel que possuem junto à população. É por isso, inclusive, que são imunes as mais diversas atividades dessas entidades. Exemplo disso está contido no enunciado número 724 da súmula do STF, o qual diz que:

> Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

2.3.4. A imunidade das produções, fonogramas e videofonogramas musicais

A mais nova das imunidades dispostas no artigo 150, VI, da Constituição Federal surgiu por intermédio da Emenda Constitucional número 75, do ano de 2013. Essa emenda adicionou uma nova alínea, a "e", ao referido dispositivo, deixando-o com a seguinte redação:

> 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:
> 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.

[42] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Página 209.

Ao lermos os termos da alínea "e", fica clara a intenção protecionista que teve o legislador reformista ao criar essa nova imunidade tributária. Se uma das finalidades primárias do instituto da imunidade tributária é o favorecimento motivado e arrazoado a determinadas pessoas ou situações, fica bem claro, nesse caso, que se deseja proteger e incentivar a produção cultural nacional. Nesse mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho diz que "percebe-se aqui, com clareza, a influência dos valores de proteção do patrimônio cultural brasileiro e do incentivo à produção artística, estampados no art. 215 da Lei Maior, que animam tantas outras disposições de nosso ordenamento jurídico"[43]. Há na doutrina quem chame a imunidade aqui tratada simplesmente por "imunidade musical", dada a importância que possui na produção musical dos artistas nacionais. Não é por outro motivo que a própria EC n. 75 nasceu daquela que era conhecida como "PEC da música".

A imunidade musical é de cunho objetivo, isto é, não visa a proteger uma pessoa específica, mas a determinadas situações que envolvam um gênero comercial específico. Assim, os impostos que ela abarcam são aqueles que envolvem os objetos relacionados a música, como seria o caso do ICMS, por exemplo[44]. Portanto, impostos que refiram-se às produtoras musicais e ao seu patrimônio não são protegidos pelo ditame imunitório. Assim, diferentemente do que acontece nas imunidades de caráter subjetivo que abordamos mais acima, o prédio ou o automóvel da gravadora musical sofrerá incidência de IPTU ou IPVA normalmente, como todo qualquer outro contribuinte. Além disso, esse tipo de empresa também se verá obrigada a pagar outros tributos como taxas e contribuições, sem nenhum tipo benefício.

Vistas quatro das imunidades trazidas pelo artigo 150, VI, da Constituição, abordemos com mais profundidade a quinta delas no capítulo seguinte. Fazemos novamente a ressalva de que este trabalho não faz referência a absolutamente todas imunidades tributárias do direito brasileiro, já que nossa Carta Magna é composta por outros ditames imunizadores em seus dispositivos, os quais não é nosso objetivo esgotar. Dito isto, coloquemos nossos esforços agora em analisar a imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão.

---

[43] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Página 210.
[44] SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Página 400.

3. A IMUNIDADE DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO

Essa espécie de imunidade tributária está prevista no artigo 150, VI, "d", da Constituição da República Federativa do Brasil. Ela determina que qualquer livro ou outro tipo de publicação periódica, bem como o papel utilizado em sua confecção não poderão sentir a incidência de impostos do Estado, já que a imunidade tributária trazida pela Constituição no modelo do ordenamento jurídico brasileiro, segundo entendimento majoritário da doutrina, abrange unicamente os impostos, e não outros tipos de tributos[45]. É também conhecida pela doutrina como imunidade de imprensa.

É bastante evidente a intenção do legislador ao criar essa limitação constitucional à competência tributária. O que se busca é garantir a execução do livre exercício da manifestação de opiniões e pensamentos, além da divulgação cultural, artística e científica através dos livros e dos periódicos, sem que haja embaraços estatais através da tributação. Ou seja, mais do que um simples facilitador da divulgação e da propagação artística e científica, através de trabalhos escritos, o legislador também quis guardar, através dessa imunidade tributária, a própria liberdade de manifestação política, num amplo exercício de liberdade.

Essa imunidade não deve ser compreendida sob uma perspectiva restritiva. Isto é, as características do livro (aqui entendido de forma ampla para englobar todos os objetivos elencados nessa imunidade tributária, isto é, o periódico e o jornal) e do papel que lhe dá suporte são irrelevantes para a aplicação ou não da benesse imunizadora. Nesse sentido, "de nada vale arguir que a frequência da edição seja pequena, que o livro tenha características especiais, ou, ainda, que o papel não seja o mais indicado para a impressão"[46]. Haverá a imunidade sob todas essas circunstâncias, desde que seja provado o destino que a publicação terá. Além disso, a norma da qual estamos tratando aqui é de eficácia plena e aplicabilidade imediata, não havendo porque se pleitear qualquer complemento do comando constitucional por meio de lei[47]. Exemplo desse caráter abrangente da imunidade pode ser observado na jurisprudência do STF, ao determinar que estão compreendidas também pelo ditame as apostilas. Vejamos:

---

[45] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Página 209.
[46] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Página 210.
[47] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Página 210.

> 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)

Outra característica dessa imunidade é sua feição objetiva. Isso quer dizer que ela se aplica aos objetos que são descritos, ou seja, livros, periódicos, jornais e o papel utilizado na confecção, e não às pessoas. Não são imunes, nesse sentido, as empresas que executam a criação desses artigos. De forma prática, pode-se dizer que são imunes os impostos de importação, de exportação, sobre produtos industrializados e sobre circulação de mercadorias e serviços (II, IE, IPI e ICMS). Por outro lado, os impostos que oneram patrimônio (IR, IPTU, ITBI) não são alcançados pelo comando imunitório e, por isso, incidem normalmente sobre a empresa que trabalha nesse ramo. O caráter objetivo dessa imunidade é imprescindível para que prevaleça o princípio da igualdade, já que não seria justo que todo o patrimônio de uma empresa que fabrica livros fosse livre do pagamento de impostos, enquanto as empresas de outros ramos teriam que suportar todos os ônus tributários sem esse tipo de benefício.

No entanto, essa imunidade nem sempre esteve presente no ordenamento jurídico brasileiro. Observemos alguns fatores que levaram a criação desse instituto.

3.1.A criação dessa imunidade na história constitucional do Brasil

A história brasileira conta que más experiências anteriores à Constituição de 1988 – notadamente o regime militar que tomou conta do país, no caso citado – levaram o constituinte originário a cuidar, em diversos dispositivos da vigente Carta Magna brasileira, da liberdade de expressão e de convencimento da população, seja no âmbito social, político, acadêmico ou qualquer outro com especial atenção. Certamente esse é um aspecto positivo de nossa Constituição e um exemplo que mostra como a história de um povo é construída através de uma constante análise daquilo que deu certo ou errado no passado, para a promoção de um futuro melhor.

O incidente histórico que deu ensejo à ideia de se criar uma imunidade tributária para o papel que se utiliza na fabricação de livros é um pouco anterior, mas também remete à superação de um período ditatorial. O dispositivo do qual estamos tratando apareceu pela primeira vez no ordenamento jurídico brasileiro através da Constituição de 1946. Não por

coincidência, essa Carta Maior foi a primeira após o período conhecido por Estado Novo, em que houve forte censura da imprensa por parte do governo. Com o objetivo de evitar que isso se repetisse, ou, ao menos, intentando diminuir o poder do governo sobre publicações políticas, artísticas, jornalísticas, científicas ou de qualquer outro gênero, criou-se um mecanismo de que reduzia as possibilidades de tributação sobre a imprensa. Naquele momento, a imunidade aplicava-se apenas ao papel destinado à impressão de jornais, livros e periódicos, nos termos do artigo 31, V, "c" da Constituição de 1946. Vejamos:

> Art. 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:
> V - lançar impostos sobre:
> c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.[48]

O que aconteceu no contexto histórico-político de 1946 não foi por acaso. A palavra "papel" foi colocada no texto normativo da imunidade naquele momento por um motivo de ordem prática muito importante. Aliomar Baleeiro[49] é muito correto ao analisar que a tributação tem uma função fundamental de extrafiscalidade no que tange à permissão de entrada de produtos estrangeiros no país. Ao se permitir tributação do papel, dá-se a possibilidade ao administrador, através de um protecionismo, de favorecer produtores internos, inviabilizando financeiramente a entrada de produto importado daquele seguimento. Isso poderia acontecer com o papel e teria uma consequência arrasadora: monopólio de produção de um insumo fundamental à comunicação e à cultura. Com a finalidade de impedir que o restrito mercado interno monopolizasse a produção de papel e, com isso, ficasse prejudicada ou monopolizada a circulação de informações (sejam de cunho educacional, artístico ou mesmo político) dentro do país, foi criada a imunidade tributária do papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros. Assim, estaria protegida, ao menos no que diz respeito ao aspecto jurídico-tributário, a liberdade de expressão dos cidadãos. Nesse sentido, Baleeiro arremata dizendo que:

> O imposto pode ser meio eficiente de suprimir ou embaraçar a liberdade da manifestação do pensamento, a crítica dos governos e homens públicos, enfim, de direitos que não são apenas individuais, mas indispensáveis à pureza do regime democrático.[50]

---

[48] **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 12/09/2017.
[49] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. Página 339.
[50] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. Página 340.

Mas a importância desse preceito imunitório vai além de impedir que haja monopólio de determinado produto por protecionismo. Essa norma dificulta também barganha financeira do Estado em relação a empresas jornalísticas ou a produtores de conteúdo artístico-literário, por exemplo, propiciando, assim, um conteúdo mais desvinculado de qualquer interesse estatal. Além disso, facilita a circulação de conteúdo cultural, artístico e educacional, tornando mais democrático o acesso à cultura, objetivo de altíssimo valor em qualquer sociedade.

3.2.Crítica à imunidade de imprensa

Apesar de ser um instituto consolidado e, como vimos, antigo na doutrina tributária brasileira, a existência da imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão não é isenta de críticas.

Há doutrinadores que entendem que essa imunidade seria desnecessária. Isso se fundamentaria na tese de que, sendo a liberdade de expressão e de comunicação o fundamento básico para a existência dessa imunidade, haveria uma lógica de que, sem ela, essas liberdades deveriam se mostrar bastante prejudicadas. No entanto, ao analisar casos de direito comparado, vê-se que existem países que preservam essas liberdades de forma exemplar sem necessitar de uma norma imunizadora para esses artigos de comunicação. É o que acontece, por exemplo, nos Estados Unidos, que cobram impostos sobre jornais ou revistas normalmente[51] e, ainda assim, são considerados um país paradigma no que tange à manutenção de liberdades políticas. Assim, considerando que, por exemplos como esse, verifica-se que a imunidade aqui tratada não é tão essencial ao que se propõe proteger, seus críticos argumentam que ela é, na verdade, vantagem indevida e, por isso, injusta, em favor da parcela de pessoas que trabalham com esse produto.

Ora, por mais que seja verdade que não se deve pleitear vantagens a alguns em detrimento do coletivo, não nos parece que, nesse caso, essa crítica deva prosperar. Isso porque, apesar de aparentemente haver uma vantagem financeira a empresários que trabalhem com jornais, livros e periódicos, na realidade a vantagem deve ser transferida ao consumidor em última análise. A imunidade deve baratear os produtos por ela protegidos, facilitando sua circulação e democratizando o acesso a essas publicações, o que é interesse da sociedade e do

[51] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. V. III. Página 282.

Estado. Além disso, em uma democracia frágil como é o Brasil, qualquer proteção à divulgação e propagação de cultura e informação é válida e importante, até porque a história do país mostra que casos de censura não são tão incomuns em território brasileiro.

3.3.Posicionamentos do STF quanto à extensão da imunidade de imprensa

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quanto à extensão da aplicação da imunidade tributária de que versa o artigo 150, VI, *d*, da Constituição da República seguiu um caminho de mudanças até os dias atuais. Em geral, essa evolução se deu partindo de uma linha de interpretação restritiva em direção a uma mais extensiva em relação àquilo que pode ser objeto dessa imunidade. Nesse sentido, por exemplo, o STF já demonstrou entendimento de que a imunidade de que trata o referido dispositivo não guarda nenhuma relação com o valor pedagógico ou cultural do livro, bastando sua qualificação dentro desse conceito para ser englobado pelo benefício tributário. Assim ficou decidido no seguinte julgado:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ARTIGO 150, VI, "D", DA CONSTITUIÇÃO. LIVRO. CONCEITO. INEXISTÊNCIA DE RESSALVA QUANTO À QUALIDADE CULTURAL OU VALOR PEDAGÓGICO. MANUAIS TÉCNICOS. ALCANCE DO PRECEITO IMUNIZANTE. RECURSO DESPROVIDO.
>
> (STF - RE: 935897 PR - PARANÁ, Relator: Min. LUIZ FUX, Data de Julgamento: 23/02/2016, Data de Publicação: DJe-036 26/02/2016)

O citado caso trata de manuais técnicos, aos quais foi aplicada a imunidade tributária objetiva, mas também em casos análogos a solução foi a mesma. Por exemplo, o STF decidiu que álbuns de figurinhas também se enquadram na definição de livros e, por tal motivo, fazem jus a aplicação da imunidade. Vejamos:

> 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 em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido.
>
> (RE 221.239, Rel. Min. Ellen Gracie, 2ª Turma, DJ de 6/8/2004)

De modo definitivo podemos dizer que o STF entende que a aplicação dessa imunidade tributária independe do conteúdo do livro, bastando que o objeto ao qual se deseja aplicar a benesse se enquadre no conceito de livro, o qual, como vimos, tem sido estendido nos últimos tempos. Entendemos que interpretação nesse sentido é correta e fundamental, pois, já que a imunidade se propõe também a evitar casos de censura, seria bastante perigoso reduzir a extensão de sua eficácia em razão do conteúdo do livro, já que isso poderia servir de justificativa para má fé de quem não queira determinado tipo de informação circulando dentro do país. Apesar disso, é importante lembrar que existem certos objetos que não são abarcados pela imunidade, ainda que tenham formato semelhante ao de livros. Segundo Sabbag:

> Excluem-se, por sua vez, escapando à imunidade e evitando o elastecimento indevido do preceito imunitório, alguns "livros" que não veiculam ideias, nem pensamentos formalmente considerado: livro de ponto, livro de bordo, livros fiscais, livro-razão, livro de atas.[52]

Existe também uma discussão sobre a aplicação ou não da imunidade a todos os insumos utilizados na fabricação de livros, jornais ou periódicos. Parte da doutrina assume uma postura bastante extensiva nesse sentido. Hugo Machado de Brito, por exemplo, entende que não deveria incidir nenhum imposto sobre tais insumos, nem sobre os instrumentos utilizados exclusivamente na confecção desses objetos[53]. Doutrina ainda mais radical entende que nem mesmo a distribuição e venda desses itens deveria ser tributada.

O STF, por sua vez, adota uma postura menos ampla. Em relação aos insumos utilizados na fabricação, o Supremo já firmou entendimento de que é a imunidade se aplica àquelas que se assemelham, de alguma forma, ao papel. Assim, como exemplo expressamente citado em diversos julgados, a imunidade se estende aos filmes e aos papéis fotográficos. Foi assim que julgou o Ministro Ricardo Lewandowski em 2011:

> AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 150, VI, D, DA CF. ABRANGÊNCIA. IPMF. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. AGRAVO IMPROVIDO. I – O Supremo Tribunal Federal possui entendimento no sentido de que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, d, da Constituição Federal deve ser interpretada restritivamente e que seu alcance, tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estende-se, exclusivamente, a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, por consequência, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes. II – A imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Lei Maior não abrange as operações financeiras realizadas pela agravante. III – Agravo regimental improvido.

[52] SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Página 380.
[53] MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Página 295.

> (RE 504.615 AgR, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, DJe de 19/5/2011)

Além disso, o STF também já julgou procedente o pleito de estender a imunidade desses insumos à fase de comercialização. Vejamos julgado nesse sentido (grifo nosso):

> AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. EC Nº 01/69. FINSOCIAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA. IMUNIDADE ASSEGURADA AO LIVRO, AO JORNAL, AO PERIÓDICO E AO PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO. 1. A jurisprudência desta Corte, à luz da Constituição pretérita, reconheceu a natureza tributária do FINSOCIAL e **a amplitude da imunidade assegurada ao livro, ao jornal, ao periódico e ao papel destinado à sua impressão, estendendo-a à fase de comercialização dos mesmos.** 2. O FINSOCIAL, na presente ordem constitucional, é modalidade de tributo que não se enquadra na de imposto. É contribuição para a seguridade social, não estando abrangido pela imunidade prevista no artigo 150, VI, "d" da Carta Federal. Agravo regimental não provido.
> (RE 278636 AgR, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Segunda Turma, julgado em 27/03/2001, DJ 01-06-2001 PP-00082 EMENT VOL-02033-06 PP-01207)

Vale destacar também que o STF entende não ser aplicável imunidade à tinta destinada à produção de livros, periódicos e jornais, bem como a serviços de distribuição, conforme vemos nos seguintes julgados (grifos nossos):

> ICMS. **Tinta para impressão de livros, jornais, revistas e periódicos. Não ocorrência de imunidade tributária**. - Esta Corte já firmou o entendimento (a título exemplificativo, nos RREE 190.761, 174.476, 203.859, 204.234, 178.863 e 267.690) de que apenas os materiais relacionados com o papel - assim, papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto - estão abrangidos pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "d", da Constituição. - No caso, trata-se de tinta para impressão de livros, jornais, revistas e periódicos, razão por que o acórdão recorrido, por ter esse insumo como abrangido pela referida imunidade, e, portanto, imune ao ICMS, divergiu da jurisprudência desta Corte. Recurso extraordinário conhecido e provido.
> (RE 265025, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 12/06/2001, DJ 21-09-2001 PP-00054 EMENT VOL-02044-02 PP-00445)

> TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ART. 150, VI, d, DA CF. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. ABRANGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. REVOGAÇÃO DE LEI MUNICIPAL POR DECRETO. ANÁLISE. ÓBICE DA SÚMULA 280/STF. 1. **O Supremo Tribunal Federal possui jurisprudência firmada de que os serviços de distribuição de livros, jornais e periódicos não são abrangidos pela imunidade tributária estabelecida pelo art. 150, VI, d, da Constituição Federal** (RE 630462 AgR, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, Segunda Turma, DJe de 07-03-2012; RE 530121 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, DJe de 29-03-2011). 2. Agravo regimental a que se nega provimento.
> (RE 568454 AgR, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Segunda Turma, julgado em 11/06/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-148 DIVULG 31-07-2013 PUBLIC 01-08-2013)

3.4. A imunidade quanto aos livros, jornais e periódicos digitais e aos dispositivos que lhe dão suporte

Uma das questões quanto à extensão da aplicação da imunidade de imprensa, no entanto, sofreu recente mutação constitucional. Foi o caso da imunidade para livros eletrônicos e para os aparelhos que permitem leitura de tais arquivos. Até 2016, o STF possuía julgados no sentido de não estender a imunidade a esses casos. No entanto, em 2017, foi julgado um caso com repercussão geral que transformou a jurisprudência quanto à matéria. Analisemos os pontos dessa questão para entender o porquê dessa mudança drástica de entendimento por parte do Supremo.

3.4.1. A evolução da comunicação

Iniciemos tecendo alguns comentários acerca da evolução da comunicação humana. O ser humano é um animal eminentemente social. A interação humana, em sua racionalidade, é absolutamente diferente de tudo que os outros seres vivos conhecidos produzem, tamanha é a complexidade dos atos humanos. Assim, nossa espécie desenvolveu, ao longo de toda sua existência, seu modo de comunicação de maneira fortíssima. A comunicação inicialmente acontece pela fala, mas seu desenvolvimento não parou nesse ponto, chegando a formas ainda mais elaboradas, sendo a principal delas a escrita.

A escrita passou por diversas fases de desenvolvimento, iniciando pelos rudimentares desenhos e escritos rupestres, passando pela criação dos primeiros símbolos, até chegar às formas complexas dos diferentes alfabetos, tais como conhecemos atualmente. Como toda produção humana, a escrita foi sendo aperfeiçoada com o passar das gerações que habitaram a Terra. A evolução que representou a passagem de uma comunicação por símbolos simples para uma comunicação através de uma combinação complexa de símbolos (as letras formando palavras, por exemplo) para representar um pensamento é, certamente, uma revolução sem precedentes na comunicação e na história da raça humana.

No entanto, não foram apenas os símbolos que evoluíram. Os suportes que o ser humano utiliza para gravar esses símbolos comunicativos também tiveram muita evolução ao longo das gerações. Se, no início, povos primitivos desenhavam e faziam símbolos pouco complexos em paredes de cavernas para registrar seus conhecimentos e sua comunicação, hoje em dia, o mundo chegou à era digital. Passaram, entre esses dois pontos, muitas formas

de guardar o conhecimento pela superfície da Terra. Há, para citar alguns exemplos, o papiro, as inscrições em madeira ou em pedra, o papel e, bem mais recentemente, computadores e *tablets*. Cada um desses objetos com sua importância e seu contexto histórico, mas sempre com uma finalidade comum: transmissão de conhecimento humano.

Portanto, mais do que apenas revolucionar a forma como se comunica, tornando-a cada vez mais complexa e funcional, o ser humano também transformou as maneiras como distribui esse conhecimento. Houve o tempo em que foi necessário que exemplares de livros fossem reproduzidos todos de forma manual para que outras pessoas recebessem aquelas informações. Posteriormente, a imprensa cresceu de forma nunca antes vista quando foram inventadas máquinas capazes de replicar muitos livros, jornais ou revistas em pouquíssimo tempo. Essa transformação já trouxe grande impacto no número de pessoas atingidas pela divulgação de conteúdos escritos.

No entanto, nada foi tão revolucionário para esse segmento do que a criação dos veículos digitais e da internet. Esses foram os instrumentos que fizeram a comunicação ser otimizada, difundida e barateada como nunca antes na história. Hoje, com alguns cliques, é possível comprar e acessar conteúdos escritos em segundos, ao passo em que, num passado não tão distante, o acesso a tais conteúdos só existia por meios físicos, o que demanda muito mais esforço, seja de tempo ou de dinheiro, até que o consumidor tenha acesso ao conteúdo.

A sociedade se adaptou e tem moldado sua forma de se relacionar e de repassar conhecimento às facilidades advindas da revolução que a tecnologia tem proporcionado. A lei, como instrumento que serve à sociedade em primeiro lugar, deve também evoluir para acompanhar as mudanças culturais e sociais que aparecem.

3.4.2. O conceito de livro e sua interpretação no artigo 150, VI, “d” da Constituição Federal

Dentro desse contexto de grandes invenções como a das mídias digitais e a da internet, em muito se alterou o conceito do livro. Vejamos como isso se deu. O livro é, certamente, a forma de transmissão de conhecimento mais importante da história da humanidade. Ele se difere da fala como forma de comunicação principalmente por que deixa registrado às gerações futuras o conhecimento ali inserido, tendo, assim, a capacidade de atingir um número muito maior de pessoas no longo prazo. No entanto, seu conceito funcional

não é algo estático e sofreu grande transformação, sobretudo com o advento da revolução tecnológica do fim do século XX e início do atual século.

Inicialmente, colacionemos o que um dicionário atual traz como conceito de livro. O Aurélio define "livro" como "reunião de folhas ou cadernos, cosidos ou por qualquer outra forma presos por um dos lados, e enfeixados ou montados em capa flexível ou rígida"[54]. Esse é o conceito pragmático de livro atual, e difere-se do conceito funcional, do qual falaremos a seguir. A despeito dessa definição mais prática, trazida tradicionalmente por dicionários, entendemos que o conceito de livro abrange uma quantidade maior de possibilidade além do simples objeto físico a que é comumente associado. Na realidade, deve-se entender livro como uma reunião de ideias ou informações de tal forma escritas em algum meio que lhe suporte que seja possível a outra pessoa ler e compreender o conteúdo. É assim o conceito funcional: define livro pela sua finalidade, e não pelo seu aspecto físico única e simplesmente. Eduardo Sabbag[55] segue nessa linha ao dizer que "os livros são suportes materiais utilizados à propagação de um pensamento formalmente considerado". Além disso, ele acrescenta dizendo que:

> O conceito de livro é aberto, complexo e ambíguo. Pode ser impresso em papel; pode ser um livro virtual no espaço cibernético; pode ser conter folhas soltas ou cosidas; pode vir com capa flexível ou dura; pode conter informação científica ou leviana; entre tantas outras multifacetadas possibilidades[56].

Os conceitos acabam sempre variando de geração a geração, a depender dos diversos fatores que integram a vida humana. Assim, caso esse fosse um trabalho escrito em tempos pré-históricos, citando um exemplo absurdo apenas a título de ilustração, certamente um livro poderia ser definido num sentido pragmático como uma forma de transmissão de ideias através de desenhos em paredes de cavernas ou através de signos escritos em um pedaço de barro. Como estamos no século XXI, ainda muito contaminados pelo pensamento organizado no século XX, a primeira imagem que nos vem à cabeça ao pensar num livro, é a de um objeto físico em papel com diversas folhas envoltas por uma capa. No entanto, a revolução tecnológica dos últimos tempos tem mudado essa ideia e tornado mais comum a figura dos livros digitais. Um livro desse tipo apenas é disponível através da tela de um aparelho eletrônico, mas, ainda assim, tem a mesma finalidade dos livros em papel: transmitir mensagens de um escritor para um leitor.

---

[54] FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário Aurélio Eletrônico – século XXI**. S.1. Nova Fronteira, versão eletrônica: Lexikon Informática, 1999.
[55] SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Página 380.
[56] SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Página 380.

Seja qual for a forma em que se apresente o livro, o importante é perceber que seu conceito é funcional. Ou seja, é livro aquilo que se preza a transmitir uma mensagem ou pensamentos formalmente organizados, seja em papel, seja num arquivo eletrônico mostrado através de uma tela digital. É assim que deve ser entendido o vocábulo "livro" na norma imunizante ora estudada. Nesse sentido, Aldemário Araújo Castro ensina que:

> À toda evidência, o constituinte decidiu proteger o livro como conceito, como idéia, como instrumento de divulgação de informações e de cultura de uma forma geral. O livro referido na Constituição não pode ser entendido somente como um conjunto de folhas impressas em papel e reunidas num volume encadernado. Aquele livro representa uma organização ou sistematização de dados ou conhecimentos, em prosa ou verso, materializadas em qualquer meio hábil de acesso. O meio físico ou substrato material será definido pelos costumes e recursos técnicos da época. Não raciocinar assim é afrontar o sentido da imunidade, que merece interpretação generosa. Por outro lado, significa violentar as melhores técnicas de hermenêutica, notadamente constitucional, engessando o conteúdo da norma ou regra de direito, não adaptando-a às mudanças sociais e tecnológicas.[57]

Nesse sentido, o livro de que trata a imunidade do artigo 150, VI, "d", da Constituição Federal não pode ser entendido de maneiro restritiva, como fez o STF por diversas vezes até o ano de 2016 em relação à hipótese dos livros eletrônicos. A interpretação extensiva que englobe os livros em formato digital é medida que se impõe, já que o constituinte, ao criar a regra, não fez ressalvas a fim de excluir essa figura do comando imunitório. Se há apenas referência ao papel no texto constitucional como insumo para a produção de livros, isso não se dá porque o constituinte quis excluir as mídias eletrônicas, mas sim porque, à época da edição de nossa atual Carta Magna, em 1988, não se falava em tecnologias eletrônicas de fácil acesso ao consumidor por meio das quais se venderia livros. Ou seja, àquela altura, o legislador não tinha condições de saber que essa tecnologia passaria a fazer parte da vida das pessoas e, por isso, não tinha como sequer cogitar incluir expressamente essa hipótese no texto do artigo 150, VI, "d", da Constituição Federal.

3.4.3. Necessidade de extensão da imunidade aos aparelhos eletrônicos que dão suporte a livros, jornais e periódicos digitais

Como vimos, a vida do ser humano foi revolucionada pelas transformações tecnológicas das últimas décadas. Provavelmente, o fim do século XX e início do século XXI proporcionaram a mudança de estilo de vida mais significativa e rápida de toda a história de nossa espécie. Todos os setores da sociedade precisaram, então, revisar seus conceitos e suas

[57] CASTRO, Aldemário Araújo. **Os meios eletrônicos e a tributação**. Revista Direito em Ação. Brasília, v.2, n.1, Set./2001. Página 208.

convicções no sentido de se adaptar a tantas mudanças. Não pode ser diferente com a legislação e, nesse caso, a mais importante das leis: a Constituição. No entanto, infelizmente, sabemos que o processo de adaptação legal, se tiver que partir única e exclusivamente do Poder Legislativo, certamente não acontecerá na velocidade que a sociedade necessita.

Se o conceito de livro evoluiu com o passar do tempo, passando a ser ressignificado para abranger os livros digitais, também o conceito do material que dá suporte aos livros precisa ser revisto. Ora, a ideia tradicional de livros e publicações periódicas nos remete a um objeto confeccionado através de papel, o qual o legislador expressamente incluiu na imunidade. Se admitirmos que houve intenção de imunizar não apenas a ideia contida no livro, mas também aquilo que possibilita que a mensagem se transporte do emissor até o receptor (que, na ideia tradicional trazida pela Constituição expressamente, é representado pelo papel), é imperioso compreender que, se defendemos a extensão da imunidade a livros digitais, precisamos também defendê-la em relação aos aparelhos eletrônicos que possibilitam a leitura de tais *softwares*.

Esse raciocínio atualiza o ditame imunizador constitucional de uma forma completamente condizente com outros mandamentos da própria Constituição. Isso porque os meios de comunicação digitais transformaram a forma como circulam as informações através da sociedade. Hoje, livros, jornais e outros periódicos chegam até as pessoas que lhe consomem por meios eletrônicos em quantidade bastante relevante e com uma tendência de que esse tipo de informação por meios digitais passe a ser predominante em relação aos meios físicos em médio prazo. Assim, se a imunidade de imprensa visa a facilitar o acesso da população à informação, ou a diminuir as possibilidades de restrição de circulação de conteúdos educacionais, artísticos ou políticos por parte daqueles que detêm o poder de tributar, ou qualquer outro escopo que possa possuir essa imunidade da qual estamos tratando, tais finalidades só serão atingidas se forem protegidos também os meios eletrônicos de distribuição de comunicação. Chega a ser arcaico o entendimento de que apenas os meios físicos de difusão de jornais, livros e outros períodos distribuídos em papel devam ser abarcados pela imunidade tributária. A interpretação dos preceitos legais e, nesse caso, constitucionais deve seguir seu tempo, acompanhando as evoluções culturais e tecnológicas.

Nesse sentido, numa analogia bem intuitiva, o papel está para os livros físicos, assim como os aparelhos digitais de leitura – como o “kindle”, para citar um exemplo famoso – está para os livros digitais. Por isso, como defendemos que livros, jornais e periódicos mantidos de

forma digital devam ser abarcados pela imunidade tributárias, também os aparelhos eletrônicos que possibilitam sua leitura devem possuir a mesma benesse. Esse tipo de aparelho produzido especialmente para ler, já que possui uma tela preparada tecnologicamente para essa finalidade, é inclusive conhecido como “papel digital”. Conforme foi visto, o STF já possui jurisprudência de longa data no sentido de aplicar a imunidade a materiais que se assemelham ao papel, colacionemos mais um exemplo disso, dessa vez através de julgado do ministro Eros Grau:

> EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE. IMPOSTOS. LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. ART. 150, VI, "D", DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. INSUMOS. O Supremo Tribunal Federal fixou entendimento no sentido de que a garantia constitucional da imunidade tributária inserta no art. 150, VI, "d", da Constituição do Brasil, estende-se, exclusivamente --- tratando-se de insumos destinados à impressão de livros, jornais e periódicos --- a materiais que se mostrem assimiláveis ao papel, abrangendo, em conseqüência, para esse efeito, os filmes e papéis fotográficos. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.
>
> (RE 495385 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 29/09/2009, DJe-200 DIVULG 22-10-2009 PUBLIC 23-10-2009 EMENT VOL-02379-07 PP-01514 RT v. 99, n. 891, 2010, p. 226-229)

Nesse sentido, considerando que aparelhos de leitura considerados “papel digital” são, por óbvio, assimiláveis ao próprio papel, razão pela qual fazem também jus à imunidade do artigo 150, VI, “d”, da Constituição da República Federativa do Brasil.

A esse ponto, entretanto, vale uma ressalva. Os aparelhos eletrônicos de leitura são aqueles que servem basicamente para essa finalidade: leitura de arquivos. São os também conhecidos por “papel digital”, como é o caso, por exemplo, do “kindle” ou do “lev”. Eles se diferem de outros aparelhos que, além dessa função, possuem várias outras. Esse seria o caso dos aparelhos conhecidos como “tablets”, que são máquinas eletrônicas multifuncionais, que, entre outras funções, são capazes de reproduzir vídeos, músicas ou jogos. Em nosso entender, eletrônicos desse gênero não devem ser abarcados pela imunidade tributária. Esse benefício deve ficar restrito apenas àqueles que servem especialmente para a leitura, já que estes possuem função análoga ao papel dos livros físicos e, por fazermos uma interpretação funcional do texto constitucional, interpretamos no sentido de que é correta sua imunidade. Saliente-se que o atual entendimento do STF é também no sentido que aqui defendemos, como veremos a seguir.

Em homenagem ao contraditório, é importante registrar que há respeitável doutrina que se posiciona contrariamente à aplicação da imunidade nos casos aqui observados. É o que

defende, por exemplo, Saraiva Filho, para quem a interpretação além daquilo que está expressamente escrito na Constituição não é algo possível, mas sim uma violação ao próprio texto constitucional. Esse autor entende que:

> O que está amparada, portanto, pela imunidade tributária é, apenas, a mídia escrita tipográfica, tendo, pois, como suporte o papel, não tendo sido acolhida a mídia falada ou vista, nem alcançada a mídia eletrônica — o software ou o também só metaforicamente chamado livro eletrônico, ou seja, DVD, CD-ROM ou disquetes que, em conjunto com um programa, armazenam, com a técnica digital, o conteúdo de um livro, originariamente impresso em papel, necessitando, para ser utilizável, de hardware, conjunto de componentes mecânicos, elétricos e eletrônicos com os quais são construídos os computadores e equipamentos periféricos de computação, ao contrário, aliás, do verdadeiro livro, que basta por si mesmo.[58]

3.4.4. A jurisprudência do STF sobre o tema: a recente mutação constitucional

A mudança da postura interpretativa do STF quanto à extensão da aplicação da imunidade ora estudada no sentido de uma maior abrangência tem se mostrado uma tendência. Como vimos anteriormente, o Supremo adota uma linha de interpretação abrangente que engloba outros insumos comparáveis ao papel, ou mesmo considera álbuns de figurinhas hipóteses da imunidade, apenas para citar dois exemplos. Inclusive, o entendimento de que essa imunidade deva ser enxergada de forma ampla não é algo recente na jurisprudência do próprio STF. Para demonstrar isso, vejamos o seguinte julgado que data de 1985, isto é, alguns anos antes mesmo da promulgação da atual Constituição Federal:

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

Não haveria motivo para ser diferente, portanto, com o caso da aplicação do ditame imunizador aos dispositivos digitais. No entanto, apesar de hoje já se admitir essa hipótese, há bem pouco tempo não era assim. Para entender os caminhos que levaram à recente mutação

---

[58] SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **A não-extensão da imunidade aos chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos**. *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº. 33, Jun/98. Página 136.

constitucional em relação a essa matéria, vejamos inicialmente como o STF tratava a questão anteriormente.

Um primeiro ponto a se destacar é a existência do enunciado número 657 da súmula do STF, o qual diz o seguinte: “A imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”. Esse enunciado faz uma afirmativa no sentido de apontar alguns dos materiais abarcados pela imunidade. No entanto, houve, no STF, decisões monocráticas nas quais ministros entenderam pela não inclusão na abrangência da imunidade das tecnologias digitais por não estarem expressamente citados nem no texto do artigo 150, VI, “d”, da Constituição, nem da supracitada súmula. Vejamos, nesse sentido, uma decisão do ministro Joaquim Barbosa, datada de agosto de 2012 (grifo nosso):

> Decisão: Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que inadmitiu recurso extraordinário (art. 102, III, a, da Constituição) interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, que considerou que audio-books gravados em cd-rom não são abrangidos pela imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Carta Magna. Sustenta-se, em síntese, violação dos arts. 5º, caput, e I, e 150, VI, d da Constituição. A orientação firmada por esta Corte interpreta o art. 150, VI, d da Constituição de forma a restringir a salvaguarda constitucional aos estritos contornos dos objetos protegidos: livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Assim, embora a salvaguarda possa abranger diversas etapas do processo de elaboração e circulação do material protegido (RE 102.141 - RTJ 116/268), bem como comporte ampla interpretação a densidade do objeto (imunidade de álbum de figurinhas – cromos autocolantes - RE 221.239, rel. min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJ de 06.08.2004 e das listas telefônicas - RE 101.441, rel. min. Sydney Sanches, Pleno, DJ de 19.08.1988), a imunidade não abrange elementos que fujam à estrita classificação como livros, jornais ou periódicos ou o papel destinado à sua impressão (cf. a interpretação conversa da Súmula 657/STF). Nesse sentido, não há proteção constitucional à prestação de serviços de composição gráfica (RE 229.703, rel. min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ de 17.05.2002), às capas duras auto-encadernáveis utilizadas na distribuição de obras para o fim de incrementar a venda de jornais (RE 325.334-AgR, rel. min. Carlos Velloso, Segunda Turma, DJ de 19.09.2003), à tinta para impressão de livros, jornais, revistas e periódicos (RE 265.025, rel. min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ de 21.09.2001), às peças de reposição (RE 238.570 - RTJ 171/356 – cf., ainda o RE 230.782, rel. min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, DJ de 10.11.2000) ou à importação de bens para montagem de parque gráfico (AI 530.911-AgR, rel. min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ de 31.03.2006). **Dado que o suporte físico que funciona como mídia (“cd-rom”) não se confunde e não pode ser assimilado ao papel, o acórdão recorrido não contrariou a orientação fixada por esta Corte** (cf., e.g., o AI 530.958, rel. min. Cezar Peluso, decisão monocrática, DJ de 31.03.2005 e o RE 497.028, rel. min. Eros Grau, decisão monocrática, DJe de 26.11.2009). Ante o exposto, nego seguimento ao agravo de instrumento Publique-se. Brasília, 13 de agosto de 2012. Ministro Joaquim Barbosa Relator
>
> (AI 807630, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 13/08/2012, publicado em DJe-165 DIVULG 21/08/2012 PUBLIC 22/08/2012)

Essa não nos parece a interpretação mais acertada. Faz-se uma interpretação legal destoante com a realidade social em que vivemos. O ministro Joaquim Barbosa, ao dar decisão no sentido de negar imunidade à mídia que comporta um livro digital, ignorou os avanços tecnológicos e as novas formas como a sociedade lida com a informação e a cultura nos tempos atuais. A lei, nesse sentido, mais do que apenas lida e colocada em prática, precisa ser interpretada à luz de todo o contexto em que está inserida.

Na jurisprudência pátria, já fora do âmbito do Supremo Tribunal Federal, alguns Tribunais Regionais Federais passaram a assumir, em relação à imunidade em questão, postura mais abrangente e, consequentemente, mais em consonância com as características de nosso tempo. Por meio de argumentos já destrinchados neste trabalho, como a defesa da liberdade de expressão e a adaptação do texto normativo às mudanças culturais, sociais e tecnológicas, alguns magistrados passaram a admitir a incidência da imunidade tributária a livros digitais e outras tecnologias. Para demonstrar isso, colacionemos uma didática decisão do Tribunal Regional Federal da 3ª região:

> CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. LIVROS ELETRÔNICOS E ACESSÓRIOS. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA E EVOLUTIVA. POSSIBILIDADE. 1. Na hipótese dos autos, a imunidade assume a roupagem do tipo objetiva, pois atribui a benesse a determinados bens, considerados relevantes pelo legislador constituinte. 2. O preceito prestigia diversos valores, tais como a liberdade de comunicação e de manifestação do pensamento; a expressão da atividade intelectual, artística e científica e o acesso e difusão da cultura e da educação. 3. Conquanto a imunidade tributária constitua exceção à regra jurídica de tributação, não nos parece razoável atribuir-lhe interpretação exclusivamente léxica, em detrimento das demais regras de hermenêutica e do "espírito da lei" exprimido no comando constitucional. 4. Hodiernamente, o vocábulo "livro" não se restringe à convencional coleção de folhas de papel, cortadas, dobradas e unidas em cadernos. 5. Interpretar restritivamente o art. 150, VI, "d" da Constituição, atendo-se à mera literalidade do texto e olvidando-se da evolução do contexto social em que ela se insere, implicaria inequívoca negativa de vigência ao comando constitucional. 6. A melhor opção é a interpretação teleológica, buscando aferir a real finalidade da norma, de molde a conferir-lhe a máxima efetividade, privilegiando, assim, aqueles valores implicitamente contemplados pelo constituinte. 7. Dentre as modernas técnicas de hermenêutica, também aplicáveis às normas constitucionais, destaca-se a interpretação evolutiva, segundo a qual o intérprete deve adequar a concepção da norma à realidade vivenciada. 8. Os livros são veículos de difusão de informação, cultura e educação, independentemente do suporte que ostentem ou da matéria prima utilizada na sua confecção e, como tal, fazem jus à imunidade postulada. Precedente desta E. Corte: Turma Suplementar da Segunda Seção, ED na AC n.º 2001.61.00.020336-6, j. 11.10.2007, DJU 05.11.2007, p. 648. 9. A alegação de que a percepção do D. Juízo a quo ingressa no campo político não merece acolhida, haja vista que interpretar um dispositivo legal é exercício de atividade tipicamente jurisdicional. 10. Não há que se falar, de outro lado, em aplicação de analogia para ampliar as hipóteses de imunidade, mas tão-somente da adoção de regras universalmente aceitas de hermenêutica, a fim de alcançar o verdadeiro sentido da norma constitucional. 11. Apelação e remessa oficial improvidas. (AMS 200061040052814, DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, TRF3 - SEXTA TURMA, 01/09/2004).

Assim como defendemos, a Desembargadora Federal Consuelo Yoshida, em 2004, como visto no julgado acima, já alertava para a importância de se interpretar a regra imunizadora de forma teleológica, não se restringindo à leitura seca da lei. Isso é fundamental, pois, assim como a sociedade não para no tempo para ficar inerte às mudanças que invariavelmente surjam, neste caso, são claras as mudanças tecnológicas, também o direito não pode se permitir ignorar essas alterações. O direito, como forma de resolução de conflitos, não pode se distanciar da sociedade a ponto de não interpretar normas criadas em outros tempos sob a ótica contemporânea da sociedade. Nesse sentido, é imperativo ao jurista fazer interpretação da norma que ele aplicará à luz do contexto cultural da sociedade que ele integra.

O STF tardou a entender isso, já que, como vimos, alguns Tribunais Regionais Federais já demonstravam tal postura em relação a essa questão há algum tempo, mas ele também acabou chegando à mesma forma de interpretar. Tudo começou quando, em 2012, foi reconhecida a repercussão geral do RE 330817. Nesse caso, o Estado do Rio de Janeiro questionava decisão em mandado de segurança do Tribunal de Justiça local, impetrado por uma editora, que reconhecia a imunidade para um livro digital denominado “Enciclopédia Jurídica Eletrônica” e para o CD-ROM que o dava suporta. Em votação unânime, o plenário do STF, em março de 2017, decidiu que livros eletrônicos e os suportes que possibilitam sua leitura são alcançados pela imunidade do artigo 150, VI, “d”, da Constituição.

Para chegar a essa conclusão, o ministro Dias Toffoli (relator) relembrou o motivo da criação da ora abordada imunidade tributária, a qual se vincula à temática das antigas ações censórias. Ou seja, a imunidade teve como escopo primeiro promover a liberdade de expressão e de comunicação, evitando censura. Além disso, o ministro levanta em seu voto a questão da neutralidade da imunidade, segundo a qual, a imunidade não pode eliminar os grupos de informação economicamente menos poderosos, no que, certamente, os meios eletrônicos de difusão da informação têm papel de máxima relevância. Vejamos a ementa desse paradigmático julgado:

> Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Imunidade objetiva constante do art. 150, VI, d, da CF/88. Teleologia multifacetada. Aplicabilidade. Livro eletrônico ou digital. Suportes. Interpretação evolutiva. Avanços tecnológicos, sociais e culturais. Projeção. Aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers). 1. A teleologia da imunidade contida no art. 150, VI, d, da Constituição, aponta para a proteção de valores, princípios e ideias de elevada importância, tais como a liberdade de expressão, voltada à democratização e à difusão da cultura; a formação cultural do povo indene de manipulações; a neutralidade, de modo a não fazer

> distinção entre grupos economicamente fortes e fracos, entre grupos políticos etc; a liberdade de informar e de ser informado; o barateamento do custo de produção dos livros, jornais e periódicos, de modo a facilitar e estimular a divulgação de ideias, conhecimentos e informações etc. Ao se invocar a interpretação finalística, se o livro não constituir veículo de ideias, de transmissão de pensamentos, ainda que formalmente possa ser considerado como tal, será descabida a aplicação da imunidade. 2. A imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão não deve ser interpretada em seus extremos, sob pena de se subtrair da salvaguarda toda a racionalidade que inspira seu alcance prático, ou de transformar a imunidade em subjetiva, na medida em que acabaria por desonerar de todo a pessoa do contribuinte, numa imunidade a que a Constituição atribui desenganada feição objetiva. A delimitação negativa da competência tributária apenas abrange os impostos incidentes sobre materialidades próprias das operações com livros, jornais, periódicos e com o papel destinado a sua impressão. 3. A interpretação das imunidades tributárias deve se projetar no futuro e levar em conta os novos fenômenos sociais, culturais e tecnológicos. Com isso, evita-se o esvaziamento das normas imunizantes por mero lapso temporal, além de se propiciar a constante atualização do alcance de seus preceitos. 4. O art. 150, VI, d, da Constituição não se refere apenas ao método gutenberguiano de produção de livros, jornais e periódicos. O vocábulo "papel" não é, do mesmo modo, essencial ao conceito desses bens finais. O suporte das publicações é apenas o continente (corpus mechanicum) que abrange o conteúdo (corpus misticum) das obras. O corpo mecânico não é o essencial ou o condicionante para o gozo da imunidade, pois a variedade de tipos de suporte (tangível ou intangível) que um livro pode ter aponta para a direção de que ele só pode ser considerado como elemento acidental no conceito de livro. A imunidade de que trata o art. 150, VI, d, da Constituição, portanto, alcança o livro digital (e-book). 5. É dispensável para o enquadramento do livro na imunidade em questão que seu destinatário (consumidor) tenha necessariamente que passar sua visão pelo texto e decifrar os signos da escrita. Quero dizer que a imunidade alcança o denominado "audio book", ou audiolivro (livros gravados em áudio, seja no suporte CD-Rom, seja em qualquer outro). 6. A teleologia da regra de imunidade igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers) confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que, eventualmente, estejam equipados com funcionalidades acessórias ou rudimentares que auxiliam a leitura digital, tais como dicionário de sinônimos, marcadores, escolha do tipo e do tamanho da fonte etc. Esse entendimento não é aplicável aos aparelhos multifuncionais, como tablets, smartphone e laptops, os quais vão muito além de meros equipamentos utilizados para a leitura de livros digitais. 7. O CD-Rom é apenas um corpo mecânico ou suporte. Aquilo que está nele fixado (seu conteúdo textual) é o livro. Tanto o suporte (o CD-Rom) quanto o livro (conteúdo) estão abarcados pela imunidade da alínea d do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. TESE DA REPERCUSSÃO GERAL: 9. Em relação ao tema nº 593 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, foi aprovada a seguinte tese: "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."
>
> (RE 330817, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-195 DIVULG 30-08-2017 PUBLIC 31-08-2017)

Houve, portanto, uma evidente mutação constitucional, que é como a doutrina denomina o fenômeno da manifestação do Poder Constituinte difuso, ou seja, é a transformação do sentido do texto constitucional sem que haja alteração da sua letra. Foi exatamente o que se deu no caso estudado, de forma absolutamente pertinente, diga-se de passagem. Não havia porque não considerar as tecnologias digitais como hipóteses abarcadas

pela imunidade tributária ora estudada. Se isso não estava expressamente posto no texto constitucional, é pelo simples motivo de que o constituinte originário escreveu o ditame em uma época muito distinta da atual, não tendo como prever os ensejos futuros. Com o tempo, mudanças aconteceram e, assim como as pessoas individualmente e a sociedade como um coletivo mudaram, também a lei precisa se adequar. É justamente assim que deve acontecer e como efetivamente se deu o trabalho do Supremo Tribunal Federal como defensor da Constituição: adaptando a forma como ela é interpretada para melhor servir à sociedade de acordo com as nuances e as características que cada geração apresente. A lei precisa ser um organismo vivo, refletindo em si as mudanças da sociedade para melhor resolver e evitar conflitos.

4. CONCLUSÃO

As imunidades tributárias são normas jurídicas fundamentais para o bom funcionamento do sistema tributário nacional. São elas que, juntamente com os princípios tributários, estabelecem os limites básicos para o poder estatal de tributar os contribuintes. Ora, qualquer Estado Democrático de Direito precisa respeitar os direitos e garantias individuais e, dentro do direito tributário, as imunidades têm papel de fundamental importância nesse sentido. Isso porque o Estado tem necessidades financeiras e, sob a perspectiva do pacto social que possui com a população, é essencial a cobrança de tributos. No entanto, isso não pode se dar de modo desmedido, sob pena de inviabilizar a boa convivência em sociedade. Nesse ponto, cada uma das imunidades tributárias trazidas pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 tem sua particular importância.

No que tange à preservação da liberdade de imprensa e liberdade de expressão, a imunidade principal nesse intento é a dos livros, jornais, periódicos e do papel usado na fabricação desses produtos. Como foi visto, nenhuma norma surge do nada, há sempre um contexto histórico que leva a sua construção, e não foi diferente nesse caso. Surgida em um contexto de censuras usuais, a imunidade de imprensa surgiu por necessidade e se transformou em norma fundamental para a sociedade brasileira.

No entanto, transformações tecnológicas alteraram a forma como a sociedade trata com diversas questões, entre elas a questão da comunicação e da imprensa. Livros deixaram de ser apenas objetos feitos de papel, bem como os jornais e outros periódicos. Surgiram os dispositivos digitais, revolucionando a leitura humana como jamais antes visto. O próprio

conceito de livro mudou com a acepção dos livros digitais. A sociedade naturalmente se adaptou para essa nova realidade: jornais diminuíram seus investimentos em material físico e ampliaram seu mercado digital, livrarias investiram na venda de conteúdo digital, entre outras mudanças.

É necessário também que as normas sejam moldadas a essa nova perspectiva. No caso da aplicação da imunidade tributária aos livros digitais, essa adaptação não foi instantânea, mas acabou por acontecer. Ela refletiu uma lógica que o Supremo Tribunal Federal já adotava, no sentido de uma interpretação extensiva do ditame do artigo 150, VI, "d", da Constituição Federal, o que abriu caminho para aplicação da imunidade também na referida hipótese. O STF agiu, portanto, segundo a mais correta maneira de proceder em relação à hermenêutica normativa nesse caso: interpretar o texto constitucional sob a perspectiva contemporânea da sociedade, trazendo, pois, as hipóteses dos dispositivos digitais para a guarida do benefício imunizante.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao poder de Tributar**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BOBBIO, Norberto. **O significado clássico e moderno de política**. *In: Curso de introdução à ciência política*. Brasília: Universidade de Brasília, 1982. V.7.

CARRAZZA, Roque Antonio. **A Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos: um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT.** São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

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

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro: comentários à Constituição Federal e ao Código Tributário Nacional**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 12/09/2017.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Dicionário Aurélio Eletrônico – século XXI**. S.1. Nova Fronteira, versão eletrônica: Lexikon Informática, 1999.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade Tributária**. Sérgio Antônio Fabris Editor: Porto Alegre, 1996.

MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1980.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **A não-extensão da imunidade aos chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos**. *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº. 33, Jun/98.

TAVARES, Alexandre Macedo. **Fundamentos do direito tributário**. 3ª ed. Florianópolis: Momento Atual, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. V. III.