



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DAS IMUNIDADES
TRIBUTÁRIAS EM PROL DA VALORIZAÇÃO DA CULTURA:
uma análise à luz do recurso extraordinário nº 330.817/RJ

Autora: Marcelle Mendes de Melo Ribeiro

Orientadora: Bruna Estima Borba

Trabalho de Conclusão de Curso

Recife, 2017.

Marcelle Mendes de Melo Ribeiro

**INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DAS IMUNIDADES
TRIBUTÁRIAS EM PROL DA VALORIZAÇÃO DA CULTURA:
uma análise à luz do recurso extraordinário nº 330.817/RJ**

**Monografia Final de Curso apresentado como requisito para
obtenção do título de Bacharelado em Direito pelo CCJ/UFPE.**

Direito Tributário – Direito Constitucional

Recife, 2017.

AGRADECIMENTOS

Em momentos de encerramento de ciclos, não posso deixar de reconhecer que sem a ajuda de pessoas e instituições tão importantes eu não estaria onde estou ou da forma que estou, pois todos nós somos o resultado de um complexo processo de formação pessoal e profissional.

Primeiramente, não podia deixar de agradecer a Deus por sempre ter me guiado e ter feito, do meu coração, moradia, mesmo quando eu mais duvidei de sua presença. Não podia deixar de agradecer à minha família, sobretudo aos meus pais, por toda persistência e oportunidades que me ofereceram; à minha avó Guiomar (*in memoriam*), por nunca ter duvidado de que eu chegaria longe e por ser incentivo todo dia que eu me lembro de sua célebre frase; e à minha avó Lêda, por sempre se orgulhar de cada pequena conquista que tive na vida e por acreditar tanto em mim.

Ainda, todo o meu agradecimento a Alexandre, que sempre foi um grande companheiro dentro e fora da Faculdade de Direito; aos meus amigos do curso e da vida, por todo apoio e ajuda nessa jornada; e à professora e Orientadora Bruna Borba, por ter me aproximado do Direito Tributário desde nosso primeiro contato e ter me ajudado de forma excepcional na elaboração deste trabalho.

Por fim, agradeço ao Colégio de Aplicação da UFPE, por ter criado uma responsabilidade social que só depois de algum tempo eu reconheci que possuía; à Faculdade de Direito do Recife, por ter consolidado e amadurecido essa responsabilidade; e ao Ministério Público de Pernambuco, sobretudo às promotorias de Olinda, onde eu tive a oportunidade de colocar em prática, pela primeira vez e utilizando-me dos recursos que o curso de Direito me proporcionou, essa mesma responsabilidade social.

RESUMO

O presente trabalho possui o objetivo de analisar como a doutrina e a jurisprudência pátria se posicionam a respeito do alcance da imunidade tributária cultural, prevista pelo artigo 150, inciso VI, alínea 'd', da Constituição Federal. A referida análise será feita com base na coleta de dados estatísticos e no estudo da realidade brasileira no que concerne ao acesso à cultura e como esse acesso é viabilizado pelo poder público. Assim, será realizado um apanhado histórico a respeito dessas políticas públicas, bem como das interpretações do judiciário brasileiro que favorecem a disseminação da cultura nacional, com ênfase no julgamento do Recurso Extraordinário 330.817/RJ, e dos métodos hermenêuticos que podem ser adotados por esses intérpretes jurídicos.

Palavras-chave: tributário, constitucional, hermenêutica, imunidade, cultura, integração.

INTRODUÇÃO	5
1. Cultura: bem jurídico constitucionalmente tutelado	7
1.1 O que significa a expressão cultura?	7
1.2 Direito fundamental à cultura: segunda dimensão de direitos fundamentais	10
1.3. Custeamento do direito à cultura pelo estado.....	15
2. Imunidade tributária: incentivo e proteção a valores constitucionais.....	19
2.1 A imunidade e a eleição de valores mercedores de proteção.....	19
2.2 A imunidade tributária do livro no direito brasileiro	21
2.3 Importância da interpretação teleológica do artigo 150, inciso vi, alínea 'd', da CF/88 no acesso à informação e cultura	27
3. Imunidade tributária a outras formas de expressão cultural: forma de valorização da educação lato sensu	33
3.1 Exame da interpretação tributária	33
3.2. Recurso extraordinário nº 330.817/RJ	38
3.3. Viabilidade jurídica da ampliação do manto imunitório tributário	43
CONCLUSÃO.....	46
ANEXO 1.....	48
Quadro 1: Distribuição percentual de despesa de consumo por classe de rendimento .	48
Quadro 2: Distribuição percentual de despesa de consumo por grupo de despesa	48
ANEXO 2.....	49
Quadro 1: Estimativas relativas ao livro digital e seu mercado	49
ANEXO 3.....	50
Quadro 1: Mercado editorial brasileiro	50
ANEXO 4.....	51
Quadro 1: Pessoal ocupado nas atividades industriais culturais.....	51
REFERÊNCIAS.....	52

INTRODUÇÃO

O Brasil é um país multicultural, uma vez que, em sua dimensão continental, abriga uma imensidão de expressões culturais, fruto das diversas influências que o país sofreu e sofre até a atualidade. Inicialmente, em virtude da chegada de europeus e africanos e da própria comunidade indígena que aqui habitava desde antes do século XVI; até os dias atuais, quando se percebe que esse processo de construção cultural persiste na sociedade brasileira como consequência de um mundo globalizado, no qual os limites geográficos são cada vez mais inexpressivos e a troca entre culturas e conhecimentos cada vez mais incentivada.

Cumprir pontuar, nesse sentido, que é salutar para o Estado democrático de direito que haja uma estrutura pública incentivadora da cultura nacional em seu aspecto *lato*, ou seja, que compreenda artes visuais, músicas, esportes, ciência, tecnologia, dentre muitas outras áreas que compõem o conhecimento humano. Destarte, considerando que a cultura é um direito fundamental de segunda geração, é importante que o Estado brasileiro se ocupe de políticas públicas que, por sua vez, consistam em uma prestação estatal positiva, a fim de que haja uma efetiva tutela da cultura nacional pelo ordenamento pátrio.

Assim, além de analisar o rumo das políticas públicas culturais que visam tutelar esse bem tão importante no cenário brasileiro, a presente pesquisa tem o condão de fazer um apanhado histórico da cultura no Brasil, bem como do tratamento dispensado a ela pelos diplomas constitucionais do país, não raras vezes influenciados pelo contexto internacional.

Outrossim, a cultura, atualmente, tem sua importância cada vez mais reconhecida e, nesse sentido, é fundamental a realização de um cotejo analítico entre os entendimentos firmados por doutrinadores e pela jurisprudência pátria acerca da concessão de imunidades tributárias aos livros, jornais e periódicos, bem como ao papel destinado a sua impressão (artigo 150, inciso VI, alínea 'd', CF/88), a fim de melhor compreender como essa previsão constitucional pode favorecer o contexto de valorização da cultura nacional.

A interessante previsão constitucional acima referida mostra-se ainda mais intrigante quando a doutrina e jurisprudência pátria se lançam no estudo do alcance da norma, momento em que se faz pertinente o entendimento de técnicas da hermenêutica

tributária, bem como a análise dos impactos sociais e econômicos decorrentes dos possíveis entendimentos que podem ser firmados em face da redação do artigo 150, inciso VI, alínea 'd', CF/88.

1. Cultura: bem jurídico constitucionalmente tutelado

1.1 O que significa a expressão cultura?

Conforme inteligência do artigo 216 da Constituição Federal, a cultura compreende “os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação e à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira”.

Acerca do conceito de cultura, José Afonso da Silva vai de encontro à dualidade entre “realidade” e “dever ser” pregada por Kant, ao dizer que a cultura é nada mais do que a interseção entre esses dois universos. Nesse sentido, o doutrinador defende a ideia de que o sentido de cultura predominante no texto constitucional é o semiótico e antropológico, sendo que aquele prevalece sobre este. Assim, pode-se observar que, não obstante a Constituição Federal de 1988 (CF/88) enfatize a importância de se reconhecer os diversos grupos sociais que concorreram para a formação da(s) cultura(s) brasileira(s), todo o patrimônio cultural do país deve ser encarado como a capacidade de simbolizar, interpretar, significar e ressignificar a humanidade, sua existência e desenvolvimento.

Pode-se dizer que a cultura é um dos grandes fatores que diferencia o ser humano dos demais seres irracionais, uma vez que se trata da capacidade e necessidade de modificar a realidade a fim de se desenvolver e evoluir enquanto humanidade. Nesse sentido, pontua Hannah Arendt que o alimento está para a sobrevivência do corpo assim como a arte está para a condição humana¹.

No direito brasileiro, precisamente na Constituição do Império, datada de 1824, a cultura não encontra tutela, mas já encontra permissão. No primeiro diploma constitucional brasileiro já se observou a possibilidade de atos culturais, desde que esses não desrespeitassem os costumes, segurança e saúde dos cidadãos (artigo 179, inciso XXIV). No entanto, pode-se dizer que tal permissão encontra ligação com a cultura em sua acepção manual, posto que o vocábulo se encontra empregado em um rol que elenca “trabalho, indústria e comércio”. Em 1891, da mesma forma, a Constituição da República não se mostrou como um diploma legal que tutela a cultura, haja vista que sequer consta a palavra “cultura” no referido texto constitucional. No entanto, tal

¹ BORGES, Letícia M. **A tutela constitucional da cultura no Brasil**. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/tutela-constitucional-da-cultura-no-brasil>. Acesso em: 01 de setembro de 2017.

constituição já se mostra, ainda que minimamente, mais propositiva, uma vez que fala em “animar” o desenvolvimento das letras, artes e ciências (artigo 35, 2º).

Em 1934, sob a influência das constituições do México (1917), de Weimar (1919) e da Espanha (1931), pela primeira vez em uma constituição brasileira o termo “cultura” aparece na acepção corrente, ou seja, remetendo a uma ideia diversa daquela de “trabalho braçal”. Tem-se, no referido texto constitucional, o “Título V”, o qual trata “Da Família, da Educação e da Cultura” e possui, em seu artigo 148, a previsão de que é competência concorrente dos entes políticos o favorecimento e animação do desenvolvimento das ciências, artes, letras e cultura em geral. A partir dessa previsão, portanto, a cultura nasce como bem jurídico tutelado constitucionalmente pelo direito brasileiro².

Em 1937, a constituição do Estado Novo, período não democrático da história brasileira, também conhecida como “Polaca” por ter recebido influência da constituição da Polônia, retirou mais uma vez o vocábulo “cultura” do texto constitucional. Observa-se que o constituinte optou por substituir a expressão por “arte, ciência e ensino”, afirmando ser dever do Estado contribuir direta e indiretamente para o estímulo das referidas áreas. Insta pontuar que o referido momento político era marcado por um grande centralismo dos debates culturais no governo Federal, mas contou com um grande avanço cultural, sendo interessante destacar a estruturação do Serviço de Patrimônio Histórico e Artístico Nacional, do Instituto Nacional do Livro e do Serviço Nacional do Teatro³. Observa-se, ainda, a influência do Estado Liberal nessa constituição, de forma que a economia funcione de acordo com a livre iniciativa, mas que o Estado se faça presente de forma subsidiária, a fim de consertar as deficiências e intervir diante das falhas do mercado. Nesse sentido, cumpre pontuar que, pela primeira vez, houve a tipificação criminal das condutas contra monumentos e obras históricas, artísticas e naturais (artigo 134)⁴.

Em 1946, com a redemocratização pós-Estado Novo e promulgação da nova Constituição brasileira, percebe-se que houve a previsão de amparo à cultura como

² PEREIRA, Julio Cesar. **O conceito de cultura na Constituição Federal de 1988**. In: IV Encontro de Estudos Multidisciplinares em Cultura. Faculdade de Comunicação/UFBA, Salvador-Bahia-Brasil, 2008.

³ SILVA, Leon Delvácio de Oliveira. **Evolução histórica da cultura nas Constituições brasileiras**. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,evolucao-historica-da-cultura-nas-constituicoes-brasileiras,49111.html>. Acesso em 01 de setembro de 2017.

⁴ BORGES, Letícia M. **A tutela constitucional da cultura no Brasil**. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/tutela-constitucional-da-cultura-no-brasil>. Acesso em: 01 de setembro de 2017.

dever do Estado. Além disso, ao lado das ciências e das artes, também foram incluídas as letras ao texto constitucional, o que retoma um pouco o que já era previsto na constituição de 1934. Em 1967, a efêmera constituição de 1946 cedeu a um novo período ditatorial da história brasileira. Em que pese a mudança de texto constitucional e as novas diretrizes autoritárias, nota-se que o tratamento conferido à cultura permaneceu o mesmo, conforme se observa da idêntica redação dos artigos 174 da CF/46 e 172 da CF/67. No entanto, com o advento da Emenda Constitucional nº 1 de 1969, nota-se que o artigo 153, §8º mudou esse tratamento, pois acrescentou que a exteriorização contrária à moral e aos bons costumes não seria permitida, denotando um momento histórico de repressão e censura, haja vista se tratar de uma limitação à cultura mediante utilização de termos vagos como “subversão à ordem”, o que conferia às autoridades carta branca para reprimir a sociedade brasileira não apenas do ponto de vista cultural⁵.

Em 1988, com a promulgação da “Constituição Cidadã”, ficou assegurado a todos o pleno exercício dos direitos culturais, conforme se observa no artigo 215 do texto constitucional. Observa-se que houve a valorização da cultura indígena, africana e de outros grupos sociais responsáveis pela formação da identidade nacional brasileira, sendo referida acepção de cultura bastante influenciada pelo antropólogo Darcy Ribeiro, pelo caráter antropológico, mas também contando com um caráter preponderantemente semiótico, de simbolismo da sociedade brasileira⁶. Ainda, pode-se afirmar que a cultura passou a ser matéria cuja legislação é de competência concorrente de todos os entes políticos da federação, de forma que os Estados possuem competência plena para legislar sobre a matéria no silêncio de lei federal, por exemplo. Por fim, cumpre registrar três emendas constitucionais responsáveis por modificar o tratamento do diploma constitucional à cultura, quais sejam: as Emendas Constitucionais nº 42/03, nº 38/05 e nº 71/12. A primeira foi responsável por permitir aos Estados e Distrito Federal a vinculação de 0,5% da receita tributária percebida ao Fundo Estadual de Fomento à cultura; a segunda foi responsável por estabelecer o Plano Nacional de Cultura Plurianual; e a terceira estabeleceu princípios e estrutura do Sistema Nacional de

⁵ SILVA, Leon Delvácio de Oliveira. **Evolução histórica da cultura nas Constituições brasileiras**. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,evolucao-historica-da-cultura-nas-constituicoes-brasileiras,49111.html>. Acesso em 01 de setembro de 2017.

⁶ BORGES, Letícia M. **A tutela constitucional da cultura no Brasil**. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/tutela-constitucional-da-cultura-no-brasil>. Acesso em: 01 de setembro de 2017.

Cultura, que é corolário do Plano Nacional de Cultura e tem caráter colaborativo, participativo e descentralizado com o fim de tratar da gestão e promoção de políticas públicas relativas à cultura⁷.

Assim, é inegável que, apesar de a cultura ter ocupado um espaço muito reduzido na história constitucional brasileira, desde a constituição de 1988 trata-se de um bem cuja tutela constitucional vem se intensificando e ganhando cada vez mais importância no cenário das políticas públicas, haja vista a criação do Plano Nacional de Cultura e Sistema Nacional de Cultura, já mencionados acima.

1.2 Direito fundamental à cultura: segunda dimensão de direitos fundamentais

Conforme aduz José Afonso da Silva, pode-se afirmar, a respeito dos direitos fundamentais que:

No nível do direito positivo, [os direitos fundamentais são] aquelas prerrogativas e instituições que o ordenamento jurídico concretiza em garantia de uma convivência digna, livre e igual de todas as pessoas. Trata-se de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, às vezes, nem mesmo sobrevive⁸.

Nesse sentido, pode-se dizer que os direitos fundamentais possuem diversos embasamentos filosóficos. Para os jusnaturalistas, consistem em algo que prescinde a existência do Estado e que vem da natureza; para os positivistas, é a previsão de direitos que nasce da expressão legal, ou seja, da positivação; para os idealistas, os direitos fundamentais são direitos que existem no plano imaginário e são positivados por uma sociedade que os aceitam e almejam concretizá-los; por fim, para os realistas, trata-se do resultado de inúmeras lutas e conflitos sociais. Independentemente do fundamento filosófico, no entanto, os direitos fundamentais possuem, como razão material, a dignidade da pessoa humana, conjunto de valores impulsionados desde a mais remota propagação da fé cristã, de forma variável, ou seja, de acordo com o momento histórico vigente⁹.

Os direitos do homem foram abordados pela primeira vez, com esse nome, por Jean Jacques Rousseau, na célebre obra “O Contrato Social”, onde ele tratou o “droit de

⁷ SILVA, Leon Delvácio de Oliveira. **Evolução histórica da cultura nas Constituições brasileiras**. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,evolucao-historica-da-cultura-nas-constituicoes-brasileiras,49111.html>. Acesso em 01 de setembro de 2017

⁸ SILVA, José Afonso. **Curso de Direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 1992, pg. 163-164.

⁹ MENDES, Gilmar F.; BRANCO, P. G. B. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Pg. 138-140.

l'homme” por meio de uma visão notadamente jusnaturalista, uma vez que defendia a ideia de que os direitos humanos eram autoevidentes, ou seja, eram reconhecidos pela ordem natural das coisas¹⁰.

Já para Norberto Bobbio, os direitos fundamentais são frutos das três grandes correntes da política moderna, quais sejam: o liberalismo, o socialismo e o cristianismo social. Ainda segundo Bobbio, as referidas correntes, integradas, formam um complexo sistema de direitos que, inevitavelmente, chocam entre si em virtude de cada direito fundamental ter como base principal uma dessas correntes e também em virtude dessas correntes possuírem ideais que se contrapõem, nascendo daí a noção de que nenhum direito fundamental pode ter caráter absoluto. Bobbio afirma também que a importância do reconhecimento e da tutela dos direitos humanos encontra-se firmada em dois grandes escopos da sociedade, a democracia e a paz. Assim, ele entende que a garantia de direitos fundamentais básicos a todos garante uma democracia que, por sua vez, viabiliza a paz, posto que essa garantia ajuda na resolução de problemáticas que venham a surgir, considerando a nova noção de governo que passa a existir:

Não é mais apenas o governo das leis contraposto ao dos homens, já louvado por Aristóteles, mas o governo que ao mesmo tempo é dos homens e das leis, dos homens que fazem as leis, e das leis que encontram um limite em direitos preexistentes dos indivíduos que as próprias leis não podem ultrapassar, em uma palavra, o Estado liberal moderno que se desdobra sem solução de continuidade, e por desenvolvimento interno, no Estado democrático¹¹.

Em uma divisão dos direitos fundamentais hoje existentes no constitucionalismo ocidental, pode-se dividi-los levando-se em consideração “dimensões”. Alguns doutrinadores optam por chamar tais dimensões de “gerações” dos direitos fundamentais. No entanto, faz-se mister frisar que o vocábulo “geração” dá a ideia de algo que será superado por acontecimento futuro, o que não ocorre com os direitos fundamentais, posto que são expressões do momento histórico vivido e, ao contrário de sobrepor uns sobre os outros, os direitos fundamentais se somam uns aos outros. Nesse diapasão, o termo “dimensão” se mostra mais pertinente na medida em

¹⁰ SANTOS, Felipe Monteiro. **O direito fundamental à cultura: mecanismos e políticas públicas para sua efetivação, tutela e democratização**. Rio de Janeiro: PUC, 2011.2. Disponível em: <https://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/19401/19401.PDF>. Acesso em 02 de setembro de 2017.

¹¹ BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

que a divisão dos direitos fundamentais em épocas apenas tem o condão de determinar o momento de reconhecimento do direito e não da aplicação desse¹².

Assim, a primeira dimensão dos direitos fundamentais possuiu como marco temporal as tensões existentes entre a burguesia e o Estado Absolutista no século XIX. Os referidos direitos surgiram com o condão de limitar a atuação estatal, considerada nociva aos interesses burgueses. Nesse sentido, a fase inicial do constitucionalismo ocidental, influenciada por movimentos revolucionários, como o francês e o norte-americano, tratou dos direitos civis e políticos, propondo uma prestação estatal negativa, ou seja, propondo limite ao Estado.

Se a primeira dimensão dos direitos fundamentais foi responsável por um grande desenvolvimento tecnológico e do Estado de Direito, a liberdade e intervenção estatal mínima perseguida pelos burgueses passaram a mostrar as primeiras disfunções do Estado Liberal no século XX. Assim, a falta de direitos que visassem à igualdade material gerou um cenário de miséria e exploração, no qual se destacaram as ideias marxistas do Estado do Bem-Estar Social e, em consequência, o reconhecimento da 2ª dimensão de direitos humanos. Nessa dimensão, o que se observa é a necessidade de o Estado intervir para sanar as falhas inerentes ao sistema capitalista vigente à época, mediante uma prestação positiva para garantir direitos econômicos, sociais e culturais.

Com o advento das duas guerras mundiais, no entanto, o mundo mostrou-se carente de cooperação internacional. A criação da Liga das Nações no pós-primeira guerra e, após seu fracasso, a criação da Organização das Nações Unidas, no pós-segunda guerra, foram dois indicadores de que os Estados Nacionais buscavam se relacionar em prol de um bem comum: a paz e a segurança internacional. Como resultado dessa preocupação mundial, em 1948 observa-se a ratificação da Declaração Universal dos Direitos Humanos por 48 países que compunham a ONU e a positivação dos direitos fundamentais de terceira geração, dos direitos difusos e dos povos, com vistas a atingir a paz e a fraternidade por meio da cooperação entre os Estados e suas respectivas sociedades¹³.

¹² DIÓGENES JR., José Eliaci Nogueira. Gerações ou dimensões dos direitos fundamentais? Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11750. Acesso em 02 de setembro de 2017.

¹³ SANTOS, Felipe Monteiro. **O direito fundamental à cultura: mecanismos e políticas públicas para sua efetivação, tutela e democratização**. Rio de Janeiro: PUC, 2011.2. Disponível em: <https://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/19401/19401.PDF>. Acesso em 02 de setembro de 2017.

Após a análise da evolução dos direitos humanos, cumpre salientar que o mais importante é notar a evolução das dimensões dos direitos fundamentais e como elas se complementam com o fito de lograr êxito na formação de uma sociedade ideal. Nesse sentido, por exemplo, pode-se afirmar que a segunda dimensão dos direitos fundamentais, da qual faz parte o direito à cultura, foi responsável por tentar fazer com que a sociedade não se contente em ser apenas livre, o que iria privilegiar apenas os donos de produção, mas que seja também uma sociedade justa, pois apesar de a liberdade gerar uma ideia de igualdade, é cediço que tal igualdade só poderá ser interpretada do ponto de vista material quando os diferentes forem tratados na medida de suas diferenças. Ou seja, para a expressão de uma igualdade sem demagogias, faz-se necessária a intervenção estatal para, como já citado anteriormente, consertar as disfunções do sistema a fim de gerar oportunidades iguais a todos e diminuir a exploração inerente a uma sociedade liberal¹⁴.

Hoje já se fala em direitos fundamentais de quarta e quinta gerações, que podem englobar a Bioética e o Direito das minorias. Nesse contexto, observa-se que, seguindo as tendências constitucionalistas do mundo ocidental, o Brasil expressa as dimensões de direitos fundamentais tratadas acima, consoante se vê no Título II da Constituição Federal de 1988, a qual é dividida nos seguintes capítulos: direitos individuais e coletivos, direitos sociais, nacionalidade, direitos políticos e partidos políticos¹⁵. No entanto, cumpre analisar a eficácia desses direitos, sobretudo os de segunda geração, uma vez que é a dimensão da qual faz parte o direito à cultura, objeto da presente pesquisa.

No que concerne à eficácia dos direitos fundamentais de segunda dimensão, dentre os quais se frisa o direito à cultura, muitos são os obstáculos para a concretização dos mesmos, senão vejamos: primeiramente, pontua-se o fato de se tratar de direitos que pressupõem uma atuação positiva estatal. Assim, é muito mais fácil para o Estado garantir os direitos de primeira dimensão, uma vez que se referem à liberdade e,

¹⁴ BERTUOL, Mayara Karoline; MENDONÇA, H. K. **Direitos de segunda geração: o problema da efetivação dos direitos sociais, econômicos e culturais**. Disponível em: <http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/ETIC/article/viewFile/2045/2125>. Acesso em: 02 de setembro de 2017.

¹⁵ DIÓGENES JR., José Eliaci Nogueira. Gerações ou dimensões dos direitos fundamentais? Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11750. Acesso em 02 de setembro de 2017.

portanto, basta o Estado quedar-se inerte e repreender fatores que vão de encontro à liberdade da sociedade. Ou seja, enquanto que os direitos à liberdade são de aplicação imediata, os da igualdade são precipuamente programáticos e dependem da atuação estatal.

Da mesma forma, o caráter programático dessa dimensão de direitos fundamentais traz consigo uma nova série de obstáculos, tal qual a falta de recursos econômicos para tirar do papel os direitos constitucionalmente garantidos. A falta de recurso leva a uma alegação bastante usada pelo poder público para se esquivar da responsabilidade da prestação positiva estatal requerida pelos direitos sociais, econômicos e culturais: a reserva do possível. Assim, diante dessas restrições organizacionais do poder público, constantemente a inviabilidade da prestação estatal é alegada como argumento para a não prestação estatal. Acerca da problemática, no entanto, insta pontuar o entendimento firmado pelo STF abaixo colacionado:

Agravo regimental no recurso extraordinário. Administrativo. Direito à saúde. Dever do Estado. Violação do princípio da separação dos poderes. Não ocorrência. Precedentes. 1. O Poder Judiciário, em situações excepcionais, pode determinar que a Administração Pública adote medidas concretas, assecuratórias de direitos constitucionalmente reconhecidos como essenciais, como é o caso da saúde, dever do Estado, sem que isso configure violação do princípio da separação dos poderes. 2. Agravo regimental não provido. 3. **Administração não pode invocar a cláusula da reserva do possível a fim de justificar a frustração de direitos previstos na Constituição da República, voltados à garantia da dignidade da pessoa humana, sob o fundamento de insuficiência orçamentária.** (RE 762.242 AgR/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 16/12/2013). (grifo nosso)

Além da falta de recursos, faz-se mister pontuar também a falta de interesse político na efetivação desses direitos. Ora, como se sabe, por requerer uma prestação positiva estatal, os direitos de segunda dimensão precisam de recursos e a classe política analisa as suas prioridades levando em consideração a contrapartida mais benéfica à sua reeleição. Assim, os direitos econômicos, sociais e culturais ficam em segundo plano, uma vez que não são responsáveis por angariar votos para os políticos. Cumpre destacar, nesse sentido, que outro obstáculo vem à tona: o próprio interesse popular, que está intimamente ligado às prioridades estabelecidas pelos políticos brasileiros. Assim,

se o Brasil conta com uma sociedade que não valoriza a cultura, os políticos não darão atenção à referida pauta¹⁶.

Destarte, cumpre evidenciar a importância do desenvolvimento da sociedade em prol de uma conscientização e valorização da cultura nacional, pois um primeiro e grande passo para que o direito fundamental à cultura seja logrado com êxito é a eliminação do obstáculo social, que direta ou indiretamente desencadeia todos os demais obstáculos: seja político, financeiro ou estrutural.

1.3. Custeamento do direito à cultura pelo estado

Como já mencionado, o direito à cultura requer do Estado uma prestação positiva. Nesse sentido, observa-se que a necessidade da elaboração de políticas públicas, ou seja, a organização de ações públicas em prol da produção, circulação e consumo cultural no Brasil. Ao longo da história brasileira, é notório que as políticas públicas culturais vão condizer com o contexto histórico-social vivido pelo país e pelas ideologias dos governos vigentes.

Assim, pode-se afirmar que as políticas públicas culturais tiveram início na Era Vargas, por meio da criação de institutos como o Serviço Do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional, o Instituto Nacional de Cinema Educativo e o Instituto Nacional do Livro. Ainda, insta pontuar que a cultura passou a ser matéria de responsabilidade do Ministério da Educação e Saúde, bem como que houve a realização de regulamentação do sistema de radiodifusão.

Durante a ditadura militar, a cultura passou a ser primordialmente sustentada pelo setor privado, sendo notório o regresso em relação às conquistas culturais outrora logradas. Ainda assim, pode-se citar, como tímido avanço, a criação do Conselho Federal de Cultura, embora deste não tenha saído qualquer concretização de ideia em benefício dos direitos culturais. Outrossim, no governo de Médici houve uma tentativa de abertura de crédito financeiro e político mediante a criação do Plano de Ação Cultural (PAC), o qual propôs a criação de um calendário cultural que proporcionasse

¹⁶ BERTUOL, Mayara Karoline; MENDONÇA, H. K. **Direitos de segunda geração: o problema da efetivação dos direitos sociais, econômicos e culturais**. Disponível em: <http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/ETIC/article/viewFile/2045/2125>. Acesso em: 02 de setembro de 2017.

eventos em toda a extensão brasileira, com o fito de gerar uma troca cultural entre as regiões¹⁷.

No governo do presidente Sarney, marcado pela ideologia neoliberal, houve a promoção de benefícios fiscais para contribuintes que incentivavam as produções culturais (Lei Sarney), bem como a criação do Fundo de Promoção Cultural, o qual visava apaziguar as diferenças regionais de condições de alcance cultural. No mesmo sentido, o governo Collor também encarava a cultura como uma questão de mercado, ou seja, considerava que as regras mercadológicas deveriam ser as responsáveis pelo incentivo cultural, de forma que se percebe uma ausência de intervencionismo estatal, que basicamente se limitou à criação da Lei Rouanet, a qual seguia a linha da antiga Lei Sarney. A Lei Rouanet, a seu turno, foi responsável pela criação do Programa Nacional de Apoio à Cultura, programa este baseado no capital privado.

O raciocínio neoliberal, de intervenção estatal mínima, seguiu sendo tendência nos governos que se sucederam, ou seja, de Itamar Franco e Fernando Henrique Cardoso, que sempre privilegiaram a política do incentivo fiscal. No entanto, faz-se mister pontuar que a grande crítica a esse mecanismo de promoção cultural reside no fato de que não é salutar quando apenas o capital empresarial dita quais projetos merecem e quais não merecem incentivo. Ou seja, a prestação esperada do Estado brasileiro deve ir além da postura de incentivadora fiscal, uma vez que essa conduta restringe a problemática cultural aos interesses de marketing das pessoas, físicas ou jurídicas, patrocinadoras. Nesse sentido, importa frisar a relevância da criação de Fundos voltados ao funcionamento da cultura, com o fim de oportunizar expressões culturais que, a princípio, não interessam à iniciativa privada¹⁸.

No governo Lula, uma mudança de panorama pode ser percebida, na medida em que os Ministros da Cultura (Gilberto Gil e Juca Ferreira) propuseram medidas de democratização da cultura, ampliando o incentivo que se restringia meramente à “cultura de elite”. Assim, percebe-se que houve uma influência da noção antropológica de “cultura”, haja vista que uma pluralidade de formas de expressão cultural passou a ser valorizada pelo novo governo brasileiro, inclusive as anteriormente marginalizadas,

¹⁷ CALABRE, Lia. **Política cultural no Brasil: um histórico**. In: I ENECULT. Disponível em: <http://www.cult.ufba.br/enecul2005/LiaCalabre.pdf>. Acesso em 03 de setembro de 2017.

¹⁸ SANTOS, Felipe Monteiro. **O direito fundamental à cultura: mecanismos e políticas públicas para sua efetivação, tutela e democratização**. Rio de Janeiro: PUC, 2011.2. Disponível em: <https://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/19401/19401.PDF>. Acesso em 02 de setembro de 2017.

tais quais a cultura negra, a cultura periférica, a cultura popular, a cultura de gênero, a cultura indígena, entre outras.

Nesse contexto da história brasileira, pode-se citar o programa “Revelando os Brasis”, beneficiando a produção audiovisual em cidades de até 20 mil habitantes; o edital para jogos eletrônicos; apoio às paradas gay; seminários nacionais de culturas populares; e a aprovação do Plano Nacional de Cultura, que foi importante do ponto de vista da quebra da - não salutar - tradição de instabilidade e descontinuidade que marcava o âmbito de políticas públicas culturais brasileiras. Todas essas conquistas foram fruto de uma atuação do governo brasileiro em parceria com a população e agentes culturais, que debatiam ideias em fóruns, seminários e conferências, tudo com o intuito de debater e, conseqüentemente, construir políticas públicas culturais mais democráticas, que abarcassem os anseios dos “povos” que compõem o povo brasileiro¹⁹.

No governo Dilma, houve uma tentativa de continuar com a institucionalização de políticas públicas culturais que ultrapassem as barreiras do incentivo fiscal. No entanto, se de pronto se percebe uma descontinuidade em relação ao Programa Cultura Viva do governo antecessor, por outro lado foi um governo marcado pela tentativa de estruturar, institucionalizar e implementar o Sistema Nacional de Cultura, com vistas a, inclusive, descentralizar as políticas públicas concernentes à cultura, de forma a mobilizar os Estados e Municípios em um grande acordo de cooperação federativa em prol da cultura. No entanto, ainda se faz necessária a atuação de agentes externos ao governo para que o Sistema Nacional de Cultura mostre-se estável e eficaz, como ideologicamente se propõe, em todo o território brasileiro²⁰.

Atualmente, no governo de Michel Temer, observa-se um retrocesso no que concerne à importância conferida às pautas culturais, observação essa que pode ser facilmente realizada se considerado que um dos primeiros cortes de gastos previstos pelo presidente foi a fusão entre os Ministérios da Cultura e da Educação, de forma que a Cultura voltaria a ser pauta de uma Secretaria e não mais de um Ministério. No entanto, cumpre frisar que o presidente voltou atrás e decidiu, felizmente, pela recriação do Ministério da Cultura. Como um dos avanços a ser destacado nesse governo, no que concerne a políticas públicas culturais, pode-se citar a política de fomento aos

¹⁹ RUBIM, Antônio A. C. **POLITICAS CULTURAIS DO GOVERNO LULA**. Revista Lufófona de Estudos Culturais. Bahia, Vol. 1, n. 1, pp. 224-242, 2013.

²⁰ BARBARLHO, Alexandre. **O SISTEMA NACIONAL DE CULTURA NO GOVERNO DILMA: CONTINUIDADES E AVANÇOS**. Revista Lufófona de Estudos Culturais. Ceará, Vol. 2, n. 2, pp. 188-207, 2014.

Audiovisuais, que compreende o Apoio ao Desenvolvimento de Roteiros Cinematográficos Propostos por Novos Roteiristas, o Apoio à Produção de Curta-Metragem e o Apoio a Festivais e Mostras Audiovisuais.

No Brasil, como se nota, não existe um costume de incentivo a políticas públicas, principalmente no que concerne às que visam à valorização da cultura. No entanto, pode-se citar, como mecanismo que perdurou por governos e até hoje funciona como meio de impulsionar a cultura nacional, a despeito das críticas já realizadas, o Fundo de Promoção Cultural, instituído pela Lei nº 7.505, de 02/07/1986. Também conhecido como a Lei de incentivo à Cultura (Lei Rouanet), o mecanismo consiste em uma possibilidade de pessoas físicas e jurídicas destinarem parte de seus impostos de renda a atividades e ações culturais. Nesse diapasão, o Fundo Nacional de Cultura surge como um dos mecanismos da Lei Rouanet, por meio da destinação de parte da verba recebida para criação de projetos, programas ou ações culturais²¹.

Todavia, vale ressaltar que, a despeito do fomento promovido pelo Fundo Nacional de Cultura, ou até mesmo do ideário presente no seio da lei que rege a Política Nacional do Livro, que será abordado no tópico seguinte, existe a possibilidade jurídica de concessão de imunidades tributárias como meio de tutela eficaz a valores tão caros à Constituição Cidadã, como se pode citar o acesso à informação e à cultura.

Operando nesse sentido, é fundamental citar a Emenda nº 75/2003, a qual foi responsável pelo aumento do rol das imunidades tributárias, com vistas a abarcar mudanças provenientes do avanço tecnológico. Produto da citada emenda foi a inclusão da alínea 'e' ao artigo 150, inciso VI, que veda a instituição, por qualquer ente político, de impostos que recaiam sobre fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras 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 laser²².

21 **Lei Rouanet.** Portal Brasil, 2014. Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/cultura/2009/11/lei-rouanet>. Acesso em 23 de novembro de 2015.

22 **BOTOSSO, Carolina; BEHAR, Eduardo. Imunidade tributária dos CDs e DVDs – análise da EC 75/13.** Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI191564,101048-Imunidade+tributaria+dos+CDs+e+DVDs+analise+da+EC+7513>. Acesso em 23 de novembro de 2015.

2. Imunidade tributária: incentivo e proteção a valores constitucionais

2.1 A imunidade e a eleição de valores merecedores de proteção

A imunidade tributária, prevista pela Constituição Federal, é um tema de grande importância a ser tratado no universo jurídico, sobretudo no tocante à sua amplitude, uma vez que, para tal, é salutar que se questionem os motivos norteadores da concessão das ditas imunidades, seus desdobramentos e suas adaptações em decorrência das vicissitudes do mundo contemporâneo.

Assim, a importância do presente estudo encontra-se baseada no aspecto hermenêutico que paira sobre o rol das imunidades tributárias, haja vista que, apesar desse rol ser taxativo, mostra-se mais prudente que sua interpretação se dê de forma teleológica, conforme se observa na decisão com repercussão geral do Recurso Extraordinário de nº 330.817 Rio de Janeiro, de relatoria do Ministro Dias Toffoli. Insta pontuar que a decisão em comento considerou que os livros digitais estariam abarcados pela imunidade prevista pelo artigo 150, II, d, da Constituição Federal de 1988, considerando o texto constitucional à luz de direitos fundamentais, tal qual o direito à liberdade de informação e o direito social à educação.

Quando se fala em limitação ao poder de tributar, sabe-se que essa pode se manifestar de duas formas, senão vejamos: nas limitações onde há a incidência da lei tributária e nas limitações onde não há incidência da lei tributária. Não obstante em ambos os casos ocorra o mesmo resultado, ou seja, o não pagamento do tributo, cada qual abarca fenômeno jurídico próprio.

Dentre as hipóteses de não incidência da lei tributária, pode-se citar a isenção e a alíquota zero. A isenção trata de hipótese em que o ente tributante tem competência para instituir o tributo, no entanto, em virtude de uma dispensa legal, aquele que figuraria como sujeito passivo da relação tributária não pode ver-se cobrado pelo Fisco em decorrência do não pagamento do referido valor. Ou seja, a isenção limita o poder do fisco arrecadar o tributo. A seu turno, a alíquota zero configura situação em que o ente tributante tem competência para instituir o tributo, o faz, mas, em termos matemáticos, o valor devido pelo sujeito passivo, a título de tributo, é nulo²³.

23 ALEXANDRE, Ricardo. **DIREITO TRIBUTÁRIO ESQUEMATIZADO**. 8ª ed. São Paulo: Método, 2014. Pg. 148-149

Já a hipótese de não incidência é tipicamente caracterizada pela imunidade tributária, uma vez que, por ter força constitucional, ela possui o condão de afastar a incidência da lei tributária e, conseqüentemente, de afastar a tipicidade de um fato gerador que, ordinariamente, seria considerado como hipótese de incidência de tributação. Tal afastamento pode ser chamado de limitação ao poder de tributar constitucionalmente qualificado e visa preservar valores caros aos olhos da Constituição. Assim, pessoas, serviços e bens podem deixar de ser tributados por expressa previsão constitucional²⁴.

A respeito dessa hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, tem-se que, hodiernamente, apesar da passagem dos anos, prevalece o entendimento de Aliomar Baleeiro no que concerne ao aspecto objetivo que deve ser conferido às imunidades. Conforme o ilustre doutrinador, a imunidade deve alcançar apenas os Impostos de importação (II), Impostos sobre a produção industrial (IPI) e Impostos sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS), pois as imunidades não devem, a princípio, recair sobre a renda ou o patrimônio de outrem, ou seja, deve assumir o caráter objetivo em detrimento do subjetivo, posto que a *ratio jure* do instituto em análise consiste no benefício ao interesse público e coletivo, não no benefício ao particular. Neste sentido, diz-se que a imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão deve ser interpretada como de cunho objetivo, uma vez que visa à redução do custo do produto como meio de valorizar a veiculação de informações, o ensino, a educação e a cultura²⁵.

No entanto, faz-se mister ponderar que muitas são as acepções que se empregam a respeito do conceito das imunidades tributárias e, a partir dessas, algumas conseqüências são admitidas por doutrinadores e, por outro lado, negada por outros ilustres nomes do Direito Tributário brasileiro.

A esse respeito, cumpre destacar o ponto de partida para a análise da imunidade tributária como incentivadora e protetora da cultura: a existência de uma bifurcação doutrinária quanto ao tema dos livros digitais integrarem o rol da imunidade tributária prevista no artigo 150, II, d, da Constituição Federal de 1988. A esse respeito, observa-se que doutrinadores como Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Ricardo

24 AMARO, Luciano. **DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Pg. 175-177.

25 BALEEIRO, Aliomar. **DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, 11ª ed., Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi.

Lobo Torres²⁶, Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo²⁷ dizem que, em se tratando de norma imunizante, não cabe uma interpretação extensiva ou analógica do dispositivo; por outro lado, doutrinadores como Tércio Sampaio Ferraz Jr, Roque Antônio Carrazza, Hugo de Brito Machado e Humberto Ávila, afirmam que a norma sempre deve atender sua finalidade, o que a obriga a se adaptar aos possíveis avanços tecnológicos, adotando, desta forma, uma interpretação teleológica²⁸.

Notoriamente, o tema traz consigo importantes desdobramentos jurídicos, culturais e sociológicos, dentre os quais se pode destacar a inclusão digital decorrente da interpretação finalística que inclui os livros, jornais e periódicos digitais ao rol imunitário e, ainda, o ideal constitucional de direito à cultura adaptado ao mundo hodierno, que se encontra globalizado, digitalizado e conectado.

2.2 A imunidade tributária do livro no direito brasileiro

Primeiramente, faz-se mister a análise de uma evolução constitucional no que concerne à questão das imunidades tributárias concedidas aos livros. A Constituição brasileira de 1946 apenas conferia imunidade ao papel de impressão destinado exclusivamente à impressão de livros, periódicos e jornais.

Por outro lado, a constituição brasileira de 1969, no inciso *d* do artigo 19, III, mostrou-se bastante generosa, posto que beneficiava o papel para qualquer impressão, quando o dispositivo legal era interpretado em sua literalidade. Assim, ainda que a constituição posterior, de 1969, tenha sido mais "benevolente" no tocante à imunidade em comento, a *ratio iures* sempre se sobrepôs à letra e, embora a cláusula restritiva que conferia a imunidade apenas aos papéis destinados a fins específicos tenha sido retirada desta constituição, a vontade da constituição ganhou destaque e a proteção à educação, à cultura e à liberdade de pensamento e comunicação ainda foi considerada como o

26 RIBEIRO, Ricardo Lodi. Aplicação da imunidade do artigo 150, VI, d, CF e da alíquota zero de PIS e de COFINS para o livro digital – parecer. Disponível em: <http://www.snel.org.br/wp-content/themes/snel/docs/parecerRicardoLodi.pdf>. Acesso em: 19 de junho de 2017.

27 ANDRADE, Flávio da Silva. Breves notas sobre o conceito de livro e o alcance da regra constitucional de imunidade tributária cultural. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 13, n. 1969, 21 nov. 2008. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/11987>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

28 RIBEIRO, Ricardo Lodi. Aplicação da imunidade do artigo 150, VI, d, CF e da alíquota zero de PIS e de COFINS para o livro digital – parecer. Disponível em: <http://www.snel.org.br/wp-content/themes/snel/docs/parecerRicardoLodi.pdf>. Acesso em: 19 de junho de 2017.

objetivo final do constituinte, objetivo esse que deve ser considerado na interpretação de todo o texto constitucional²⁹.

Tendo em vista a evolução, no constitucionalismo pátrio, da questão das imunidades tributárias referentes aos livros, jornais, periódicos e papéis destinados à sua impressão, é de grande importância a análise da amplitude de tal imunidade, bem como se essa amplitude deve se encontrar de forma estática, em face às vicissitudes da vida cotidiana.

Hodiernamente, tantas são as questões jurídicas que pairam sob a ideia de 'livro', que o poder legislativo brasileiro achou por bem criar uma lei que versasse sobre a Política Nacional do Livro, a lei número 10.753, de 30 de outubro de 2003, conferindo diretrizes básicas para as discussões que abarcassem seu conceito e regime jurídico.

A lei em comento apresenta, como uma de suas diretrizes, a ideia de que o livro é o meio principal e insubstituível da difusão da cultura e transmissão do conhecimento, do fomento à pesquisa social e científica, da conservação do patrimônio nacional, da transformação e aperfeiçoamento social e da melhoria da qualidade de vida, conforme se vê em seu artigo primeiro, inciso II.

Desta forma, essa política nacional dispõe no sentido de incentivar a indústria brasileira do livro, bem como de promover uma melhor distribuição do conhecimento, de sorte a influenciar uma futura melhor distribuição de oportunidades e, conseqüentemente, de renda, tendo em vista que o domínio da informação, ao longo dos tempos, vem se traduzindo em poder, sobretudo no que concerne ao monopólio de informação por um determinado segmento da sociedade.

Nesse sentido, um dispositivo que se mostra de extrema importância, para os fins desta pesquisa, é o inciso XII do artigo primeiro da referida lei, uma vez que menciona, ainda no rol de diretrizes gerais, sua preocupação com o acesso aos livros e, sobretudo, à leitura por deficientes visuais, motivo pelo qual é de grande valia uma reformulação daquilo que se entende por 'livro'.

No Capítulo II da lei 10.753/2003, fala-se em limites que devem ser levados em conta para conferir qualidade de livro a um instrumento de leitura e, ainda com fulcro em assegurar a inclusão dos deficientes visuais ao mundo da leitura e do conhecimento, o inciso VII, do artigo segundo, equipara a livro aqueles que se

29 BALEEIRO, Aliomar. **DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, 11ª ed., Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi.

apresentam em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual.

Por sua vez, o capítulo IV desta lei, especificamente no *caput* do artigo 13, prevê a criação e execução de projetos, pelo Poder Executivo, que visem o acesso ao livro e o incentivo à leitura. Outrossim, as disposições finais da lei em comento diz que o planejamento financeiro de cada ente político pátrio deve ter reservado, em seu orçamento, quantia destinada ao fomento da manutenção e expansão do sistema bibliotecário que, em consonância com o incentivo à leitura realizado por políticas públicas, patrocinadas pelo Fundo Nacional de Cultura, visam lograr êxito na construção de uma sociedade melhor instruída e igualitária. O incentivo à difusão de conhecimento pode ser proveniente, por exemplo, da promoção realizada pelo Fundo Nacional de Cultura (FNC), corolário da Lei Rouanet, que é notoriamente marcada por uma política de incentivos fiscais, como já analisado no capítulo anterior.

Nesse diapasão, vale ressaltar, ainda, o Projeto de Lei 4.534/2012, o qual almeja uma modificação da Lei de Política Nacional do Livro (10.753/2003). A proposta consiste na complementação do artigo segundo, no que concerne à definição de livro. Assim, acrescenta-se à ideia de livro, constada no *caput* do referido dispositivo legal, a seguinte redação "[...] Assim como a publicação desses textos convertidos em formato digital, magnético ou ótico, ou impressos no sistema Braille".

Destarte, resta evidente que o projeto, de autoria do senador Acir Gurgacz (PDT-RO), tem o intuito de alterar a Política Nacional Do Livro no sentido de conferir extensão ao rol de isenção de impostos e tarifas alfandegárias, em benefício dos livros publicados em formato digital, posto que até a presente proposta tal concessão era restrita aos livros digitais apenas quando de uso exclusivo de pessoas com deficiência visual³⁰.

Partindo para o ponto de vista doutrinário, pode-se citar Oswaldo Othon como expoente do pensamento de que a imunidade tributária do artigo 150, inciso VI, alínea 'd', da Constituição Federal não pode ser interpretada de forma extensiva, sobretudo se o for com o intuito de abarcar os livros digitais com o manto imunitório. Othon justifica seu raciocínio ao aduzir que a imunidade, neste particular, possui o objetivo de não marginalizar, do ponto de vista cultural e educacional, aqueles que não têm condições de comprar um livro, um periódico, jornal ou papel que sirva a sua impressão. Seguindo

30 SERRA, Lílana G. **Os livros eletrônicos e as bibliotecas**. São Paulo: 2015. 189 folhas. Dissertação – Universidade de São Paulo.

o raciocínio, ele afirma, ainda, que aqueles que querem comprar livros digitais possuem condições para comprar o suporte do livro digital e, considerando que referido suporte custa caro, não há sentido em conceder imunidade para pessoas de boas condições financeiras, porquanto estas já teriam acesso à informação, mesmo sem a ajuda imunitória.

Othon afirma, ainda, que a expressão “e o papel destinado a sua impressão” deixa explícita a intenção do constituinte no sentido de que a imunidade apenas deve incidir sobre os livros, jornais e periódicos que forem fabricados utilizando-se do papel como suporte, ou seja, só deve recair a imunidade sobre os livros, jornais e periódicos que bastem em si mesmo, não precisando de um suporte “exterior”. Por esses motivos, Othon acredita que a única solução viável à extensão do rol em favor dos livros digitais seria a criação de uma emenda constitucional que expressamente previsse os livros digitais como imunes à incidência de impostos.³¹

Corroborando para a corrente que entende que não se deve conceder imunidades aos livros digitais, ou seja, que deve haver interpretação literal para o instituto da imunidade tributária, observa-se nomes como Ricardo Lobo Torres e Luís Eduardo Schoueri, para quem a imunidade tributária nada mais é do que um privilégio constitucional e, portanto, não pode ser interpretada senão de forma literal. Para endossar a ideia, Torres afirma que ao tempo da promulgação da Constituição Federal de 1988, já era possível a previsão dos livros digitais no rol de imunidades tributárias, mas, ainda assim, o constituinte optou por não fazê-lo. Destarte, não estaria o aplicador do direito agindo com acerto se, no bojo de seu ativismo judicial, resolvesse ultrapassar essa aparente vontade da Constituição³².

Por outro lado, pode-se dizer que as imunidades buscam garantir um regime democrático mediante intensa participação da sociedade em ação de interesse plural. Ou seja, não se pode falar em imunidade como mero favor do constituinte em prol do contribuinte, mas sim como uma relação bastante nítida entre governo e população, por meio da qual o governo representa a sociedade, que por sua vez colabora com o governo

31 PAIVA, B.F.B; MARTINS, P.K.R. **Imunidade tributária e a possibilidade de sua aplicação aos livros eletrônicos**. Alethes: Periódico Ciência Graduação Direito UFJF, v. 06, n. 10, pg. 163-178, jan./abr., 2016.

32 *Idem, Ibidem.*

e, em virtude disto, vê a incidência de certos impostos serem eliminados pelo governo que a representa³³.

Tributos são receitas derivadas, uma vez que não são provenientes do patrimônio público, mas sim da arrecadação de pecúnia pelo Fisco em face dos contribuintes, que dividem o ônus das despesas públicas coletivas³⁴. Assim, sobretudo da análise do artigo 150, §1º da Constituição Federal, o qual diz que os impostos devem ter caráter pessoal e devem respeitar a capacidade econômica do contribuinte, observa-se que o conjunto principiológico da ciência jurídica tributária busca fazer com que as pessoas contribuam, mediante pagamento de tributo, sempre que possível de forma progressiva, ou seja, que as contribuições sejam diretamente proporcionais à sua renda, sob pena da tributação assumir caráter confiscatório, o que é vedado pelo ordenamento pátrio.

Desta forma, quando o constituinte previu que em algumas situações os contribuintes não deveriam pagar impostos, houve uma mitigação da necessidade de geração de receitas derivadas, em detrimento de valores que devem ser observados para o satisfatório desenvolvimento da sociedade. No caso específico da imunidade prevista pelo artigo 150, inciso VI, alínea ‘d’ da CF/88, percebe-se que houve a busca pela tutela de valores como liberdade de imprensa, desenvolvimento cultural e educacional, que poderia ser obstado caso a incidência tributária, sobretudo dos impostos indiretos, não pudesse ser suportada pelos contribuintes/consumidores de livros.

Assim, fundamental analisar o porquê de o constituinte ter elegido determinadas situações que afastariam a incidência tributária, uma vez que sem essa *ratio jure* só se pode aplicar, de fato, a literalidade dos dispositivos legais e, conseqüentemente, tal realidade levaria o ordenamento pátrio a configurar-se como um sistema contraditório e incapaz de alcançar objetivos concretos de democracia, objetivos estes almejados quando da promulgação da Constituição Cidadã. Neste sentido, ratifica-se que, finalisticamente, o constituinte buscou imunizar o livro, periódicos e jornais,

33 MARTINS, Ives Gandra Da Silva. **Imunidade de impostos de jornais, livros, periódicos, assim como do papel de imprensa. Art 150, iv, “d” da cf. Norma que, pela sua finalidade, deve alcançar também livros, periódicos e jornais eletrônicos ou digitais. Disciplina legal do cofins e pis para as receitas advindas desses bens. Desnecessidade de as empresas filiarem-se à ancine ou contribuírem com a condecine por não serem empresas cinematográficas ou publicitárias – Parecer.** 11 de fevereiro de 2010.

34 AMARO, Luciano. **DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.** 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Pg. 37-39

bem como seu papel de impressão com o fito de promover a liberdade de imprensa e o desenvolvimento cultural da população brasileira.

Desta forma, de nada adiantaria ter uma imunidade que visa quebrar as barreiras econômicas para que a população adquira conhecimento, entretenimento e cultura, se essas barreiras não são capazes de se adaptar face às evoluções tecnológicas da sociedade hodierna. Por este motivo, uma segunda corrente doutrinária considera que a imunidade tributária, em vez de privilégio constitucional, deve ser encarada como uma limitação absoluta ao poder de tributar, sem a qual os governos poderiam se utilizar da tributação como forma de reduzir a força da sociedade de inúmeras formas, como, por exemplo, limitando o acesso à informação desta³⁵.

Partidário da corrente em comento, Hugo de Brito Machado firma entendimento segundo o qual:

Também o ‘livro eletrônico’ estaria albergado pela imunidade prevista no art. 150, VI, ‘d’. Não por uma aproximação conceitual entre o livro e o CD-ROM, senão enquanto propagadores de pensamento, mas, principalmente pelo real alcance, dentro do Sistema Constitucional, dos valores que se pretende proteger³⁶.

Corroborando para essa segunda corrente, salta aos olhos o nome de Humberto Ávila, o qual analisa intensamente os argumentos levantados contra e a favor da inclusão dos livros digitais no rol da imunidade prevista pelo artigo 150, VI, ‘d’, CF/88. Segundo ele, pode-se elencar argumentos de todas as naturezas, senão vejamos: argumentos institucionais, não institucionais, imanentes (linguísticos e sistemáticos) e transcendentais (genéticos e históricos). No entanto, para melhor posicionar-se acerca de um assunto jurídico, deve-se, primeiramente, encarar a natureza multidimensional destes argumentos e trabalhar cada um à luz dos princípios que norteiam o Estado Democrático de Direito, a fim de que a norma em análise não seja desprovida de conexão e harmonia com o ordenamento jurídico do qual faz parte. Neste sentido, o autor conclui que os argumentos favoráveis à inclusão dos livros digitais no rol do

35 MARTINS, Ives Gandra Da Silva. **Imunidade de impostos de jornais, livros, periódicos, assim como do papel de imprensa. Art 150, iv, “d” da cf. Norma que, pela sua finalidade, deve alcançar também livros, periódicos e jornais eletrônicos ou digitais. Disciplina legal do cofins e pis para as receitas advindas desses bens. Desnecessidade de as empresas filiarem-se à ancine ou contribuírem com a condecine por não serem empresas cinematográficas ou publicitárias – Parecer.** 11 de fevereiro de 2010.

36 MACHADO, Hugo de Brito. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. São Paulo: IOB, 1998, pg. 32.

artigo 150, inciso VI, alínea 'd' da CF/88 pesam mais do que os argumentos contrários³⁷.

Finalmente, há quem argumente que o enquadramento dos livros eletrônicos no âmbito de incidência imunitória não faz parte de uma interpretação extensiva ou analógica do artigo 150, inciso VI, alínea 'd' da CF/88. Neste sentido, Patrícia Ferreira aduz que o aplicador do direito, quando afirma que a dita imunidade recai sobre os livros digitais, está apenas agindo em consonância com um fenômeno denominado de “mutação constitucional”. Ou seja, não obstante não se refira a uma alteração da literalidade dos dispositivos constitucionais, o aplicador do direito refere-se a uma alteração de entendimento e aplicação prática dos dispositivos em função de novos contextos³⁸.

Assim, pode-se dizer que a mutação constitucional é o processo informal de mudança da constituição, o qual permite a releitura do texto à luz dos novos fatos sociais, econômicos e políticos, resultando uma mudança de sentido sem a necessidade de realizar uma alteração formal da Constituição, de forma que, apesar de o texto quedar-se inerte, a norma sofre alteração com respaldo em princípios estruturantes da Lei Maior³⁹.

2.3 Importância da interpretação teleológica do artigo 150, inciso vi, alínea 'd', da CF/88 no acesso à informação e cultura

Como se sabe, a evolução social, associada à ascensão da internet, levou a sociedade a um mundo cada vez mais digital, onde tudo já existente tomou novas proporções e, por consequência, ocasionou modificação das relações econômicas, sociais e políticas.

Como já analisado, as evoluções tecnológicas levaram a uma mudança de percepção do mundo, o que gerou uma reviravolta em conceitos e interessantes repercussões destas novas acepções dos fatos no mundo jurídico.

37 ÁVILA, Humberto. **Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico.** Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público., n.21.janeiro/fevereiro/março. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-21-JANEIRO-2010-HUMBERTO-AVILA.pdf> . Acesso em: 04 de julho de 2017.

38 FERREIRA, Patrícia F. A. **Os mecanismos jurídicos de proteção aos direitos e garantias do contribuinte.**

39 MENDES, Gilmar F.; BRANCO, P. G. B. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL.** 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Pg. 134

Neste sentido, considerando as mudanças tecnológicas que influenciaram o conceito de livro, faz-se mister analisar as repercussões destas mudanças no mundo tributário e em diferentes segmentos da sociedade.

Primeiramente, é interessante analisar que o mundo digital facilita a criação de novos espaços públicos com viés mais democrático e permite que um número mais avantajado de pessoas tenha acesso às informações criadas em todo o mundo e, mais importante, que essas pessoas possam participar do processo de construção do conhecimento de forma mais direta, sempre em interação com as informações e os conhecimentos produzidos em outros lugares do planeta. Tudo isso gerou uma descentralização da produção de conhecimento e informação, conforme se observa, por exemplo, em redes sociais, onde qualquer pessoa pode desempenhar função de cientista ou jornalista.⁴⁰

Neste contexto, portanto, pode-se observar que o livro digital trouxe consigo muitas das facilidades inerentes a este mundo globalizado e virtual que se tem hodiernamente, senão vejamos: a facilidade em transportar diversos livros em um único e pequeno suporte; a divulgação com maior abrangência de obras literárias e científicas; o fomento de conhecimento livre aos que antes não possuíam acesso; a interatividade do conteúdo do livro com outros recursos (por exemplo, audiovisuais) que ajudam na fixação da informação lida; a facilidade na consulta a tópicos específicos do livro, em virtude de mecanismos de busca; a utilização do livro, ao mesmo tempo, por diversos usuários; entre outras vantagens que, sem dúvidas, se sobressaem em face das problemáticas trazidas pela tecnologia em comento⁴¹.

Assim, considerando que um livro digital pode trazer vantagens consideráveis para os leitores, insta analisar se este também se mostra acessível do ponto de vista de seu custo.

Sabe-se que um livro, independente do formato que assuma, possui seu valor econômico determinado por um conjunto de fatores como valor repassado para a editora, insumos, direitos autorais, contratos, licenças e a carga tributária que incide sobre eles. O que faz os livros digitais serem tão caros no Brasil é, além da pesada carga

40 KOHN, Karen; MORAES, C. H. de. **O impacto das novas tecnologias na sociedade: conceitos e características da Sociedade da Informação e da Sociedade Digital**. In: XXX Congresso de Ciências da Comunicação, 29 de agosto a 2 de setembro de 2007, Santos.

41 BOTTENTUIT JR, João Batista; LISBÔA, E. S.; COUTINHO, C. P. **Livros digitais: novas oportunidades para os educadores na era WEB 2.0**. In.: VI Conferência Internacional de TIC na educação.

tributária, o chamado *Digital Rights Management*, ou DRM, que é um mecanismo para evitar que a obra seja pirateada⁴².

Percebe-se que em países como, por exemplo, a Itália e os Estados Unidos da América, ocorre uma diferença considerável de preço entre os livros físicos e os livros digitais, senão vejamos:

A maior diferença verificou-se com o romance *Pureza*, nos EUA. Lá, quem optasse pelo e-book (U\$ 7) pagaria só 25% do preço de capa da versão impressa (U\$ 28). Mas isso comparando-se com a edição em capa dura: a diferença para a versão *paperback* (U\$ 8) era bem menor (15%). No mesmo mercado, verifiquei que, quando um livro só tinha as versões brochura e Kindle, o segundo era até 45% mais barato que o primeiro (no caso de *A história do novo nome*). Na Amazon da Itália, terra da autora, este mesmo livro variava 40% entre as versões impressa e digital, enquanto a obra de George R. R. Martin tinha uma variação menor (de 15%). Isso talvez sustente o argumento de que a tradução tenha um grande peso na composição de custos (e no preço do e-book). Em contrapartida, o romance de João Paulo Cuenca não foi traduzido para a versão portuguesa, mas lá a discrepância entre o livro impresso (€15) e o e-book (€11) é de mais de 30% (dados da wook.pt)⁴³.

Por outro lado, nota-se que referida diferença de preço existente entre os livros físicos e digitais não ganha espaço na mesma intensidade no mercado editorial brasileiro, o que faz com que muitos leitores não vejam no livro digital um real atrativo. Continuando a análise dos mesmos livros, Silveira aponta que:

O preço de *Pureza* na versão impressa (R\$ 60) cai um terço para a versão digital (R\$ 40), que custa por sua vez quase o dobro do e-book britânico (vendido aqui por R\$ 22). *Descobri que estava morto* (um romance curto, sem custos de tradução) é pré-vendido na versão impressa por um preço (R\$ 35) 30% superior à sua versão digital (R\$ 27). Já quase não há diferença de preço entre digital e impresso para quem quiser ler *A história do novo nome* (R\$ 30 e R\$ 32) e *Wild Card 5* (R\$ 43 e R\$ 44), este último a menor diferença (meros 2%) entre todos os livros, em todos os mercados⁴⁴.

No que concerne à carga tributária dos livros, em geral, tem-se que sobre esses não incidem os impostos referentes aos livros, jornais, periódicos ou papéis destinados a

42 KUNZE, Beatriz. **Por que eBooks custam o mesmo (ou quase) que livros convencionais?**. Disponível em: <https://tecnoblog.net/21029/por-que-ebooks-custam-o-mesmo-ou-quase-que-livros-convencionais/>. Acesso em 05 de julho de 2017.

43 SILVEIRA, Julio. **Quanto custa o preço alto? O livro (digital) no Brasil é caro? E Por quê?**. Disponível em: <http://www.publishnews.com.br/materias/2016/06/29/quanto-custa-o-preo-alto-o-livro-digital-no-brasil-car-e-por-qu>. Acesso em 05 de julho de 2017.

44 *Idem, ibidem*.

sua confecção. Assim, pode-se dizer que não ocorre incidência de ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços) e IPI (imposto sobre produtos industrializados).

Ainda, conforme o artigo 28, inciso VI, da lei 10.865 de 2004, a alíquota do PIS e da COFINS que incidem sobre a receita bruta auferida da venda desses livros é zero, o que indica o mesmo resultado prático da imunidade, uma vez que o valor a ser arrecado, a título de tributo, será nulo. No entanto, outras espécies tributárias diversas, tais quais a CSLL (contribuição social sobre o lucro líquido) e o IRPJ (imposto sobre renda de pessoa jurídica), que incidem sobre os lucros da empresa, não deixam de incidir em virtude da imunidade do artigo 150, VI, 'd', CF/88⁴⁵.

Insta salientar que os dados levantados por Silveira são referentes a junho de 2016, quando ainda incidia ICMS (16%) e IPI sobre os livros digitais, de forma a elevar o valor destes em comparação com os livros físicos, que desde já se encontravam acobertados pela imunidade tributária. Assim, resta claro que uma interpretação que amplie o rol do artigo 150, VI, 'd', CF/88 para abarcar os livros digitais, bem como os seus suportes de leitura, apesar de não indicar uma carga tributária nula, já indicaria um passo rumo ao barateamento dos custos da operação de venda de livros digitais. Conseqüentemente, isso poderia gerar uma aproximação entre o público leitor brasileiro e os *e-books*, pois estes se mostrariam como uma alternativa mais viável do ponto de vista financeiro em relação aos livros físicos, sobretudo para as classes sociais menos abastadas, as quais, segundo o IBGE, investem proporcionalmente menos em cultura do que as classes sociais com melhores condições financeiras (anexo 1).

Pode-se dizer, ainda, que o barateamento dos livros digitais, em decorrência da imunidade tributária, pode atrair não apenas aqueles leitores marginalizados pelo alto custo dos livros, mas também aqueles que se encontram saturados de conteúdo. Ou seja, o custo mais baixo do livro digital pode beneficiar aqueles que, a *contrario sensu*, veem-se em um contexto de informação excessiva. Para estes últimos, a venda de livros digitais em valores mais acessíveis do que os livros físicos, aliado à possibilidade de encontrar de forma mais sistemática o conteúdo que almeja e em um universo mais denso do que qualquer biblioteca física, passa a ser um diferencial dos livros digitais, o

45 **TRIBUTAÇÃO DE UMA EDITORA DE LIVROS.** Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/editoras.htm>. Acesso em 05 de julho de 2017.

que se mostra como uma vantagem do ponto de vista da aproximação da sociedade, da cultura e da informação⁴⁶.

Considerando, portanto, que se inclua os livros digitais e seus suportes no rol das imunidades tributárias, o fim por trás da não incidência de tributo constitucionalmente qualificada seria alcançado, uma vez que haveria o estímulo à informação e à cultura⁴⁷ no seio da sociedade, em virtude do custo mais acessível que passaria a ter o livro digital e seu manuseio. Desta forma, conclui-se que, do ponto de vista social, a interpretação teleológica seria de grande valia para a difusão de valores caros ao Estado Democrático de Direito, uma vez que permitiria uma maior inclusão social daqueles que antes viviam marginalmente em relação à cultura e ao acesso à informação, bem como viabilizando uma difusão de livros mais próxima das expectativas do leitor, independentemente da classe social deste.

Não é salutar restringir o estudo, da extensão da imunidade tributária aos livros digitais, apenas à ótica dos desdobramentos sociais, haja vista que o assunto também deve ser encarado do ponto de vista econômico, porquanto está em jogo os interesses das editoras, que ainda se encontram em processo de adaptação em face de uma possível “digitalização das bibliotecas” e buscam potencializar seus lucros nas vendas de livros digitais que, por sua vez, já possuem uma grande elasticidade de vendas⁴⁸.

A indústria dos livros viu-se diante de um desafio com a crescente propagação dos livros digitais e seus suportes, como os *kindles* da empresa norte-americana Amazon. Neste contexto, muitas editoras ainda estão caminhando em “território desconhecido”, uma vez que cada empresa possui seu próprio *e-reader* e que cada aplicativo possui seu próprio acervo de livros que se encontra padronizado de tal forma que apenas permite a leitura no respectivo *e-reader* ou em dispositivos multifuncionais, como computadores de mesa. Assim, por uma simples lógica mercadológica, o valor dos livros de cada empresa varia de acordo com o grau de aceitação desta em meio ao

46 SALGADO, Ana Helena Seuánez; CHIMENTI, P. C. P. de S.; NOGUEIRA, A. R. R. N. **O impacto das novas tecnologias na indústria editorial do livro**. In.: XXXIII Encontro ANPAD. São Paulo. 19 a 23 de setembro de 2009.

47 AMARO, Luciano. **DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Pg. 183.

48 SILVEIRA, Julio. **Quanto custa o preço alto? O livro (digital) no Brasil é caro? E Por quê?**. Disponível em: <http://www.publishnews.com.br/materias/2016/06/29/quanto-custa-o-preo-alto-o-livro-digital-no-brasil-carro-e-por-qu> . Acesso em 05 de julho de 2017.

universo de leitores. Destarte, quanto mais aceita for a empresa, ou quanto mais usuários aderirem aos seus *e-readers*, mais caro o produto tenderá a custar⁴⁹.

Neste sentido, percebe-se que a Amazon é a líder isolada no ranking das empresas vendedoras de *e-books* no Brasil, sendo a responsável pela venda de 55% desses livros, seguida do Google, que aparece com 18% das vendas, tudo em conformidade com dados apresentados pelo “E-book global report 2017” (anexo 2). Cumpre destacar, ainda, que o E-book global report 2017 também apontou para um notório crescimento das vendas de livro digital no Brasil: percentualmente, em 2012 os livros digitais representavam 0,50% da venda de todos os livros; em 2014, 3,50% e em 2016, 6,89%⁵⁰.

O mercado editorial brasileiro sofreu uma forte baixa entre os anos de 2012 e 2015. O faturamento do setor aproximou-se de uma queda de 13% do ano de 2014 para o ano seguinte, conforme levantamento realizado pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE) (anexo 3)⁵¹. Isso indica que, por algum motivo, os leitores estão cada vez mais se afastando do universo da leitura, o que é ruim tanto socialmente, quanto economicamente, do ponto de vista das editoras, livrarias e autores. Paralelamente, de 2007 a 2010, o que se nota é uma distância do Brasil em relação ao universo digital, uma vez que, apesar do desenvolvimento tecnológico ser fenômeno mundial, o IBGE constatou que, nesse período, a impressão de jornal, livros, revistas e outros periódicos, por exemplo, só fez aumentar em termos percentuais (anexo 4).

Segundo Robert Darnton, o público leitor é crescente desde a transformação a qual a internet fez os livros passar. No entanto, esse grupo de “novos leitores” não costuma comprar livros físicos. Eles se restringem a realizar leituras digitais, do que se chama de leitura de massa⁵². Assim, sem entrar no mérito da qualidade das leituras realizadas, é importante que as editoras se adaptem a esse novo segmento de leitores que vem surgindo e formando uma nova cultura, pois, apesar de não ser provável que haja uma substituição das bibliotecas físicas por bibliotecas virtuais, sabe-se que o

49 SALGADO, Ana Helena Seuáñez; CHIMENTI, P. C. P. de S.; NOGUEIRA, A. R. R. N. **O impacto das novas tecnologias na indústria editorial do livro**. In.: XXXIII Encontro ANPAD. São Paulo. 19 a 23 de setembro de 2009.

50 SOBOTA, Guilherme. **Livros digitais são 6,8% do volume das editoras no Brasil, aponta relatório**. O Estado de São Paulo. São Paulo, 13 de maio de 2017.

51 CAZES, Leonardo. **Número de livros vendidos no ano passado é o menor desde 2009**. O Globo. São Paulo, 1 de junho de 2016.

52 SILVEIRA, Julio. **(Não) é a economia, editor!** Disponível em: <http://www.publishnews.com.br/materias/2016/08/26/nao-e-a-economia-editor>. Acesso em 05 de julho de 2017.

sucesso comercial das editoras depende de uma adaptação à nova realidade, que abarca também os livros digitais, uma vez que estes estão mais aptos a competir com as “leituras de massa” proporcionadas pelas redes sociais do que os livros físicos, haja vista os mecanismos de interatividade com que aqueles podem contar com maior facilidade do que estes.

Assim, mostra-se do interesse de toda a cadeia editorial do livro digital que estes livros sejam incluídos na interpretação finalística do artigo 150, inciso VI, alínea ‘d’ da CF, uma vez que a imunidade do IPI e do ICMS sobre a fabricação e circulação dos livros digitais vai ser responsável pela diminuição da carga tributária dessas operações, o que vai permitir que as editoras tomem duas decisões: ou a de manter a faixa de preço atualmente cobrada, com o condão de aumentar sua margem de lucratividade nas vendas dos livros digitais; ou a de proporcionar a venda de livros digitais por valores mais acessíveis à população e, conseqüentemente, aumentar o número de livros vendidos, o que também ocasionará o aumento de margem de lucratividade dessas indústrias. Nesse sentido parece ter sido o entendimento do Supremo Tribunal Federal, como se analisará mais adiante acerca do julgamento do Recurso Extraordinário nº 330.817.

3. Imunidade tributária a outras formas de expressão cultural: forma de valorização da educação lato sensu

3.1 Exame da interpretação tributária

A norma jurídica desempenha um papel de “dever-ser” para a conduta humana e apenas pode alcançar seus objetivos mediante interpretação jurídica que torna qualquer lide como algo passível de uma decisão, haja vista a vedação ao *non liquet*. Para tal, faz-se necessária a análise do texto legal do ponto de vista semântico, sintático e pragmático, a fim de que seja possível conferir significado ao texto. Ou seja, a fim de que o conjunto de símbolos que visa passar uma mensagem ao intérprete da norma jurídica possa auxiliá-lo na resolução das lides. Assim, os métodos hermenêuticos se ocupam das regras e técnicas de interpretação que podem ser adotadas na compreensão de uma norma legal, uma vez que a hermenêutica é a ciência da interpretação.⁵³

⁵³ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **INTRODUÇÃO AO ESTUDO DO DIREITO: Técnica, Decisão, Dominação.** 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2011, pgs. 220-227.

A Escola da Exegese, que marcou notadamente o século XIX, é responsável pelo ápice do positivismo jurídico e, conseqüentemente, pela ideia de que a lei positiva carrega consigo a solução para todas as questões jurídicas. Ou seja, basta saber bem interpretar o texto legal para que se chegue a uma decisão satisfatória. A referida interpretação pode ocorrer sob a ótica gramático-literária ou lógico-sistemática, ou seja, sob a análise da realidade morfológica e sintática ou fazendo um cotejo do texto legal com o contexto e valores linguísticos em que ele está inserido. Para essa corrente hermenêutica, as normas devem ser interpretadas levando-se em consideração certo fetiche pela lei, nas palavras de Norberto Bobbio, pois ainda que dura, a lei deve ser seguida de forma incontestável⁵⁴, de forma que a intenção do legislador deve coincidir com a intenção do intérprete da lei.

Para a Escola Histórica, fortemente influenciada por Savigny, o mais importante na hermenêutica jurídica era a exaltação de uma interpretação histórica da norma, ou seja, o reconhecimento de que a lei é fruto de uma realidade e, portanto, um produto cultural. Assim, conforme pontuado por Miguel Reale, a referida Escola acreditava que a lei deve se desprender da pessoa do legislador na medida em que a criança se libera do ventre materno ao nascer. Ou seja, para a corrente em comento, o juiz deve sempre trabalhar com a elasticidade da norma, uma vez que ela é positivada em um contexto histórico-cultural que pode ser diverso daquele de sua aplicação, o que requer adequação pelo aplicador do direito. No entanto, pode-se pontuar que tanto a Escola da Exegese quanto a Escola Histórica não admitem a atividade criativa do juiz, uma vez que colocam o intérprete jurídico sempre em situação de submissão em relação à lei.

Interessante pontuar que, como uma interseção do que era pregado pela Escola da Exegese e pela Escola Histórica, nasceu a *Libre Recherche*, sob influência de François Gény. Segundo a corrente hermenêutica, a lei deveria ser aplicada com vistas a atender à intenção do legislador. No entanto, o aplicador do direito, na expressão de sua humildade, deve reconhecer as lacunas existentes do Ordenamento Jurídico sempre que necessário. A partir de então, portanto, houve uma revalorização do costume como fonte do direito e da livre pesquisa do direito, ou seja, para Gény o direito seria o “le donné” e os fatos sociais que seriam analisados na aplicação do direito posto seria o “le construit”. Na mesma linha de raciocínio, Zitelmann diferenciava o direito da lei,

⁵⁴ BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: Lições da filosofia do direito. São Paulo: Ícone, 1995, pg. 121.

alegando que esta representava apenas uma das fontes de direito, haja vista o reconhecimento do costume, da analogia e dos princípios gerais do direito como fontes jurídicas.

No “Direito Livre”, a seu turno, o que salta aos olhos como uma ruptura com as demais correntes é a possibilidade de arbítrio e criatividade do juiz em face do caso concreto. Ou seja, o intérprete deve “legislar”, considerando a noção de equidade, a cada caso concreto que analisar à luz do direito, de forma que a lei será um instrumento que servirá apenas para fins balizadores da atuação deste intérprete, conforme se observa:

Interpretar uma lei importa, previamente, em compreendê-la na plenitude de seus fins sociais, a fim de poder-se, desse modo, determinar o sentido de cada um de seus dispositivos. Somente assim ela é aplicável a todos os casos que correspondam àqueles objetivos⁵⁵.

Como acima pontuado, a dogmática hermenêutica é responsável por fazer a lei falar, considerando que ela cria condições para as decisões judiciais. Nestes termos, pode-se elencar três tipos de interpretação que pode ser usada pelo intérprete jurídico, quais sejam: interpretação especificadora, interpretação restritiva e interpretação extensiva.

A interpretação especificadora é aquela segundo a qual as únicas soluções cabíveis ao caso concreto são aquelas que podem ser retiradas da expressão literal do texto. A interpretação restritiva, por sua vez, garante uma limitação do sentido do texto legal, apesar da amplitude suportada por seu enunciado. Geralmente utiliza-se esse último tipo de interpretação quando se fala em restrições de direito e garantias fundamentais, bem como quando se aborda normas excepcionais, considerando que, dessa forma, é possível proteger os interesses cuja teleologia imanente do ordenamento jurídico visa, de fato, tutelar. Ou seja, sempre que a amplitude suportada pela interpretação da norma for prejudicial à efetiva proteção do bem que se pretendia tutelar.

Por fim, a interpretação extensiva permite a ampliação do sentido da norma, a fim de atender à finalidade maior desta. É o caso, por exemplo, de quando o legislador não é capaz de prever uma situação futura que deveria ser abarcada pela norma jurídica, mas não o foi por mera impossibilidade de previsão. No entanto, referido tipo de

⁵⁵ REALE, Miguel. **LIÇÕES PRELIMINARES DE DIREITO**. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

interpretação apenas mostra-se salutar ao ordenamento jurídico na medida em que respeita o “espírito da lei”, garantindo que o ordenamento não se mostre engessado ao ponto de prejudicar o conjunto de suas normas e tutelas⁵⁶.

Trazendo a discussão acerca da interpretação jurídica para o Direito Tributário, pode-se dizer que as interpretações *in dubio pro Fiscum* e *in dubio contra Fiscum* encontram-se devidamente superadas, haja vista que o intérprete deve, a priori, interpretar literalmente (ou gramaticalmente) a redação do texto legal, sem olvidar o encargo de conferir se essa interpretação possui lógica com a sistematicidade do ordenamento jurídico do qual a norma faz parte, do contexto histórico no qual ela será aplicada e da finalidade da norma posta, ou seja, da *mens legis*.

O artigo 111 do Código Tributário Nacional (CTN) prevê interpretação literal da legislação acerca de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. Assim, pode-se afirmar que a interpretação prevista pelo diploma legal não é nem a restritiva nem a extensiva, é a estrita (ou especificadora), não impondo limitações ou acréscimos, mas tão somente uma interpretação conforme a literalidade do texto. A interpretação estritiva, no entanto, pressupõe a construção de textos legais bem elaborados pelos legisladores, o que nem sempre isso se observa, sendo o referido artigo um exemplo de falta de técnica legislativa, o que faz com que, muitas vezes, a previsão de que sua interpretação deve ocorrer de forma literal fique apenas no papel.

Pode-se alegar a falta de observância técnica na elaboração do artigo 111 do CTN, uma vez que o inciso II, que elenca a outorga de isenção, não tem necessidade de ali estar previsto expressamente, porquanto o inciso I já se ocupa em citar a exclusão do crédito tributário, gênero do qual a isenção é espécie. Assim, observa-se que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 111, demanda uma interpretação estrita às hipóteses de suspensão do crédito tributário (artigo 151, CTN: moratória, depósito, reclamações e recursos administrativos, liminar em mandado de segurança, medida liminar ou tutela antecipada em outras espécies de ação judicial e parcelamento), bem como às hipóteses de exclusão do crédito tributário (artigo 175, CTN: isenção e anistia). No entanto, no inciso III, quando o dispositivo legal menciona a dispensa de cumprimento de obrigações tributárias acessórias, observa-se outra falta técnica do legislador, haja vista que, pelo próprio caráter acessório das obrigações, não é cabível falar em interpretação

⁵⁶ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **INTRODUÇÃO AO ESTUDO DO DIREITO: Técnica, Decisão, Dominação.** 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2011, pgs. 267-274.

literal, posto que o intérprete, como já mencionado, não pode abrir mão da análise lógico-sistemática, histórica e finalística de uma norma⁵⁷.

Passando à análise da interpretação das imunidades tributárias, portanto, é importante ratificar quais são momentos oportunos das interpretações restritivas, conforme as regras básicas da hermenêutica: quando se fala em restrições de direito e garantias fundamentais ou quando se aborda normas excepcionais. Em uma primeira análise, pode-se dizer que as imunidades deveriam ser interpretadas de forma restritiva, se considerado seu caráter de excepcionalidade, haja vista que constitui uma situação que, via de regra, seria uma hipótese de incidência tributária, mas, devido à tutela de bens eleitos importantes aos olhos do constituinte, não ocorre a incidência tributária por previsão constitucional.

No entanto, o que se depreende da compreensão da importância da imunidade tributária é que ela não representa um fim, mas sim um meio de atingir determinado objetivo que, mormente representa a tutela de um direito fundamental, tal qual a imunidade cultural, objeto de estudo desta pesquisa. Assim, tendo em vista que as imunidades não visam restringir os direitos ou garantias fundamentais, mas, pelo contrário, ampliar seu exercício, elas não deveriam ser objeto de uma interpretação restritiva, uma vez que é salutar que a interpretação não abandone a função orgânica desempenhada por normas de imunidade no ordenamento jurídico, ou seja, que o intérprete persiga a teleologia da norma, a fim de lograr a *ratio juris* do mandamento constitucional mediante atividade criativa⁵⁸.

Portanto, o que se observa atualmente é uma predisposição do judiciário brasileiro no sentido de interpretar as imunidades tributárias do ponto de vista teleológico, conforme se depreende da edição da súmula 657 do STF, segundo a qual “A imunidade prevista no artigo 150, VI, ‘d’ da CF abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”. Também nesse sentido, insta pontuar o recente julgamento, com repercussão geral, que adiante será melhor analisado, do Recurso Extraordinário 330.817/ RJ, o qual decidiu por abarcar os livros

⁵⁷ AMARO, Luciano. **DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Pgs. 247-248

⁵⁸ CRUZ, Danilo Nascimento. **Considerações sobre a interpretação da imunidade tributária e a validade jurídica da instituição, por lei, de exigência pecuniária de natureza não-tributária e não prevista.** Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI59980,71043-Consideracoes+sobre+a+interpretacao+da+imunidade+tributaria+e+a>. Acesso em 18 de setembro de 2017.

digitais e seus suportes exclusivos, a despeito da literalidade do artigo 150, VI, 'd' da CF.

3.2. Recurso extraordinário nº 330.817/RJ

O Recurso Extraordinário nº 330.817 foi interposto pela Procuradoria do Rio de Janeiro em face de acórdão proferido pela 11ª Câmara Cível do TJRJ, o qual entendeu que o software “Enciclopédia Jurídica Eletrônica”, que vem acompanhado de um CD-ROM, estaria acobertado pela imunidade tributária do artigo 150, inciso VI, alínea 'd', da CF/88, ou seja, pela imunidade cultural. Na interposição do recurso foi alegado, pela procuradoria, que livros e dispositivos eletrônicos não podem ser comparados a livros impressos, de forma que não é cabível a incidência da imunidade tributária.

Na mesma ocasião houve a apreciação, pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, do Recurso Extraordinário nº 595.676, interposto pela União contra decisão, proferida pelo TRF da 2ª Região, a qual garantiu à “Nova Lente Editora LTDA” imunidade tributária na importação de fascículos constituídos por material impresso e material digital. Com o provimento negado aos dois Recursos Extraordinários, o pleno do STF firmou teses no sentido de conceder a imunidade tributária aos livros digitais, aos suportes destinados exclusivamente à leitura desses livros (ainda que possuam ferramentas extras, tais quais, dicionário de sinônimo, tamanho da letra, busca de palavras, entre outras) e, ainda, permitiu que a imunidade cultural abarcasse os componentes eletrônicos que acompanham os livros.

O foco aqui será o RE 330.817/RJ, o qual se fundamenta, precipuamente, em três grandes argumentos, quais sejam: o respeito à natureza objetiva da imunidade tributária cultural; o conteúdo dos “livros” e a possibilidade deles serem abarcados pelo manto imunitório em conformidade com o cunho finalístico da norma constitucional; e, por fim, uma noção evolutiva de livro e de seus insumos, conforme será pormenorizado a seguir.

Primeiramente, como já mencionado neste trabalho, cumpre pontuar que a natureza da imunidade tributária cultural deve ser objetiva e não subjetiva, uma vez que não tem o condão de beneficiar pessoas, pois o que se busca é a diminuição do repasse tributário ao consumidor. Assim, a referida imunidade não comporta incidência em

relação a aspectos pessoais, tal qual a renda. A sua incidência deve se restringir ao aspecto objetivo de todos os trâmites de produção e circulação do livro até chegar ao consumidor, como uma forma de viabilizar que a carga tributária diluída no valor do livro não chegue ao leitor de forma tão pesada.

Destarte, o que se observa é que a admissão dos livros digitais e seus suportes, em uma interpretação extensiva, continuaria beneficiando o leitor e não o contribuinte de direito. Como se sabe, os impostos que deixariam de ser cobrados, com a extensão da imunidade, seriam os Impostos de importação (II), Impostos sobre a produção industrial (IPI) e Impostos sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS). Ora, todos eles são tributos indiretos e, portanto, são repassados do contribuinte de direito para o contribuinte de fato. Ou seja, no caso em comento, esses tributos a serem recolhidos pela editora são, em verdade, diluídos no valor dos livros a fim de que o consumidor final arque com o ônus econômico do tributo.

Assim, não obstante não se possa garantir, do ponto de vista econômico, que o encargo tributário de um tributo direto, como é o caso do imposto de renda, não seja suportado pelo consumidor final, ao menos se tem uma impossibilidade da referida repercussão do ponto de vista jurídico, pois essa transferência do ônus econômico do tributo, teoricamente, só pode ser realizada quando o tributo é considerado indireto. Dessa forma, apesar de economicamente haver quem defenda que essa imunidade objetiva não traria benefícios aos consumidores, pode-se afirmar que, do ponto de vista jurídico, o que se percebe é, por exemplo, uma diferença no tratamento conferido à restituição quando se trata de impostos diretos ou indiretos⁵⁹.

Considerando que a natureza objetiva da imunidade tributária em comento não seria desvirtuada, mostrou-se pertinente a análise do sentido de livro e dos seus possíveis suportes tomando por base uma concepção evolutiva. Para tal, é salutar pontuar que, de acordo com o dicionário Houaiss, livro conceitua-se como:

1. coleção de folhas escritas, coberta com capa, com páginas ordenadas, que são coladas ou costuradas. 2. Obra de cunho literário, científico, técnico, etc. Composta por mais de 48 páginas, além da capa. 3. Caderno de registros, anotações.⁶⁰

A seu turno, a UNESCO, em seu glossário virtual, conceitua livro como sendo:

⁵⁹ ALEXANDRE, Ricardo. **DIREITO TRIBUTÁRIO ESQUEMATIZADO**. 8ª ed. São Paulo: Método, 2014. Pgs. 73-74

⁶⁰ HOUAISS, Antônio. **Minidicionário Houaiss da língua portuguesa**. 3ª ed., Rio de Janeiro: objetiva, 2008.

Edição em todas as suas formas: livros, jornais e publicações periódicas. Inclui igualmente as formas de edição eletrônicas ou virtuais, como os jornais online, os livros eletrônicos ou a distribuição numérica de livros e publicações periódicas. As bibliotecas, físicas e virtuais, fazem parte desse domínio, assim como as feiras de livros.⁶¹

Percebe-se, portanto, que a semântica do vocábulo livro mostra-se bem mais ampla neste último conceito, uma vez que prioriza seu aspecto teleológico em detrimento do mero aspecto físico.

Os primeiros suportes utilizados pelos registros escritos foram a pedra, a madeira e a argila, todos de difícil manuseio. O momento em que se iniciou o armazenamento de registros escritos é considerado o marco final da pré-história e o começo de uma longa jornada percorrida por esses registros que viriam a ser considerados como os atuais 'livros'.⁶²

Todavia, para que se chegue à atual concepção de livros, é de suma importância o entendimento da caminhada que iniciada em 4.000 a.C, a partir das primeiras manifestações de mensagem, que, a priori, não possuíam ligação alguma com os sistemas linguísticos figurados nos moldes atuais.

Sabe-se que em 2.400 a. C o Egito foi responsável por um grande passo em direção ao que hoje se chama de livro, qual seja, a utilização dos célebres "papiros" como suporte para os registros escritos. No mesmo contexto, surgem os *volumens* e as *bibliothékes*, que eram, respectivamente, cilindros de papiros que compilavam páginas e depósitos de livro (contando com a mesma ideia trazida pelo que atende, hoje, pelo nome de "biblioteca").

61 Disponível em: <http://uis.unesco.org/en/glossary>. Acesso em 19 de junho de 2017. Tradução de: "Publishing in all its various formats: Books, Newspapers, and Periodicals. It also includes the electronic or virtual forms of publishing such as online newspapers, e-books and the digital distribution of books and press materials. Libraries, both physical and virtual, are included in this domain as are Book fairs."

62 MESQUITA, Isabel C. A; CONDE Mariana G. **A evolução gráfica do livro e o surgimento dos e-books**. In: X Congresso de Ciências da Comunicação na Região Nordeste, 2008, São Luís – Maranhão.

Um suporte que rapidamente substituiu o papiro foi o pergaminho, feito com pele de animais, sendo duas de suas vantagens a facilidade em fazer registros nele e, ainda, sua durabilidade.⁶³

Em seguida, um novo marco se firma, em 1448, principalmente no tocante à evolução gráfica do livro, quando Johannes Gutenberg cria a primeira impressora, que era responsável pela impressão de letras de chumbo em móveis de metal, ou seja, tipo móveis. A partir dela, a produção dos livros passa a dar-se de forma mais veloz, o que acarretou em uma maior difusão destes, sobretudo da Bíblia no contexto histórico da Reforma Protestante. No entanto, vale ressaltar que, embora se trate de um marco bastante difundido pelo mundo ocidental, a imprensa já havia sido criada em outras partes do mundo, como na China, por Bi Sheng. Na verdade, a grande importância da técnica de Gutenberg reside no fato de ter sido a impressão em série.⁶⁴

Nesse sentido, viu-se sucessivas formas de aprimorar a tecnologia editorial, tais quais a impressão em *offset* e a impressão digital. Vale ressaltar que tais aprimoramentos formais do livro possuem um vínculo direto com a necessidade de fazer com que as informações se encontrassem registradas em suportes versáteis, ou seja, em suportes que permitissem uma maior difusão de informações, haja vista que a informação, mais do que qualquer unidade pecuniária, vem sendo o maior sinônimo de poder, desde as épocas mais remotas, seja da descoberta do domínio do fogo ou mesmo da roda⁶⁵.

Seguindo o curso natural das coisas, com o desenvolvimento da internet e de novas tecnologias, os mundos digitais e literários se encontraram e, da intersecção, surgiram os *e-books*, que marcam o atual estágio do livro nessa escala evolutiva de interpretação. No mesmo estágio evolutivo, mostra-se relevante citar os aparelhos criados com o fim de permitir a leitura de tais livros digitais, os denominados *e-readers*. Pode-se considerá-los o equivalente ao papel dos livros eletrônicos, posto que ambos são suportes de livros.

63 MESQUITA, Isabel C. A; CONDE Mariana G. **A evolução gráfica do livro e o surgimento dos e-books**. In: X Congresso de Ciências da Comunicação na Região Nordeste, 2008, São Luís – Maranhão.

64 Disponível em: <http://mundoeducacao.bol.uol.com.br/historiageral/invencao-imprensa.htm>. Acesso em 20 de junho de 2017.

65 MESQUITA, Isabel C. A; CONDE Mariana G. **A evolução gráfica do livro e o surgimento dos e-books**. In: X Congresso de Ciências da Comunicação na Região Nordeste, 2008, São Luís – Maranhão.

Nessa linha de interpretação evolutiva de livro e seu respectivo suporte, o entendimento do STF foi firmado no sentido de que os *e-books* e *e-readers* devem ser abarcados pelo manto imunitório tributário, uma vez que são a expressão atual do que o constituinte quis tutelar ao instituir a referida imunidade. Inclusive, a Corte não deixa de fazer a análise acerca da necessidade da leitura para que o objeto seja considerado livro, ponderando que nem sempre os livros implicavam em leituras silenciosas, já que por muito tempo a atividade da leitura estava associada à declamação. Assim, a maior interação que o livro digital e seu suporte pode proporcionar ao leitor não deve ser visto como um empecilho à concessão da imunidade, mas sim como um simples resultado do curso evolutivo do “livro”, pois sempre foi escopo da humanidade fazer com que ferramentas sejam cada vez mais aprimoradas ao bom uso do homem, o que não haveria de ser diferente com o livro, que é instrumento de conhecimento e, conseqüentemente, poder.

Por fim, foi objeto de análise e argumentação do STF, no julgamento do RE ora em comento, a necessidade e possibilidade de haver uma limitação de conteúdo dos “livros” a fim de que estes possam ser considerados como tal e, portanto, passíveis de receber a imunidade tributária objetiva. No que concerne a este particular, o entendimento firmado foi o de que, para que a finalidade do constituinte fosse alcançada, seria necessário que o “livro”, para efeitos tributários, fosse um mecanismo de propagação de ideias, conhecimento e informação.

Assim, cumpre fazer um apanhado da jurisprudência da Suprema Corte a respeito de objetos que foram considerados como livros para efeitos tributários, senão vejamos: encartes e capas para livros didáticos (RE 225.955/RS), apostilas (RE 183.403/SP), álbum de figurinha (RE 221.239/SP), mapas impressos ou atlas geográficos (471.022/RS), revistas técnicas (RE 77.867/SP) e lista telefônica (RE 101.441/RS). O que todos têm em comum, portanto, é a importância que guardam na sociedade do ponto de vista da informação, seja ela em prol da educação, da formação infantil ou do conhecimento em geral, seja ele técnico ou cotidiano.

Por outro lado, a Suprema Corte se manifestou contrariamente à possibilidade de enquadrar os calendários na qualidade de livro, conforme se observa do RE 87.633/SP, sob o argumento de que não consistem em nada além do que simples

mercadorias de consumo, sem qualquer intuito de garantir a livre manifestação de pensamento.

3.3. Viabilidade jurídica da ampliação do manto imunitório tributário

Urge que se analise a viabilidade jurídica de se ampliar a imunidade tributária, bem como a pertinência dos mecanismos jurídicos adotados para ampliar a compreensão da redação constitucional referente às imunidades culturais, que ora mostrou-se por meio de entendimento firmado pela jurisprudência pátria, ora mostrou-se mediante aprovação de emenda constitucional.

Como se sabe, apesar do julgamento do RE 330.817/RJ ter firmado a tese em favor da inclusão de novos bens como abarcados pelo manto imunitório (livro digital e seu suporte exclusivo), a emenda constitucional nº 75/2013 também foi responsável por ampliar a abrangência desse manto, uma vez que modificou a redação do artigo 150, inciso VI da Constituição Federal com o acréscimo da alínea ‘e’, a qual tratou dos “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”.

O poder constituinte originário, responsável pela Constituição Federal de 1988, com o condão de não deixar o texto constitucional engessado, admite formas de modificação da constituição, mediante o poder constituinte reformador, o qual pode se manifestar por revisão do texto constitucional (atos das disposições constitucionais transitórias) ou por meio de reforma, ou seja, por emenda⁶⁶.

Esse poder constituinte derivado reformador, que fundamenta legalmente o processo de aprovação de um projeto de emenda constitucional, admite que normas da constituição sejam acrescidas, modificadas ou suprimidas. O referido poder, no entanto, possui limitações processuais, materiais e circunstanciais. Do ponto de vista processual, a Constituição apenas pode ser emendada mediante um processo solene, ou seja, desde que tenha seu projeto votado em cada casa do Congresso Nacional em dois turnos, mediante obtenção de aprovação em cada turno de 3/5 dos integrantes. Do ponto de vista material, a seu turno, há matérias que não são passíveis de emenda, tais quais as

⁶⁶ MENDES, Gilmar F.; BRANCO, P. G. B. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Pg. 118.

Cláusula Pétreas, que podem ser ampliadas, mas nunca reduzidas ou retiradas do ordenamento pátrio. Por fim, do ponto de vista circunstancial, a Constituição Federal não pode ser alterada, por exemplo, se o Brasil se encontrar em estado de defesa, estado de sítio ou intervenção federal⁶⁷. No caso do acréscimo da alínea ‘e’ ao artigo 150, inciso VI, da CF/88, portanto, não se observa nenhum dos impedimentos materiais, processuais ou circunstanciais, sendo algo viável e favorável à valorização da cultura brasileira.

Da mesma maneira, é importante analisar se a tese firmada pela Corte Suprema também constitui, a seu turno, um meio viável de ampliar a imunidade tributária com vistas a efetivamente tutelar valores importantes à CF/88. Também decorrente do poder constitucional originário, pode-se observar outro fenômeno que ocorre com a compreensão das normas constitucionais, ou seja, o da mutação constitucional, já mencionado no curso desta pesquisa.

Apenas para efeitos de ratificação, cumpre pontuar que a mutação constitucional é outro mecanismo que permite uma maior elasticidade de textos normativos, evitando seu engessamento, posto que os códigos apresentam previsões de situação hipotéticas e só em face de um caso concreto são efetivamente aplicados. Assim, para um bom manuseio do direito, muitas vezes a constituição não é alterada em sua literalidade, mas em seu sentido, uma vez que o significado das palavras possui liquidez em virtude do contexto histórico em que essas palavras se encontram. Nesse contexto, é interessante analisar que a tese firmada é fruto de uma interpretação histórica, produto de mutação constitucional, haja vista que o que se percebe não é uma mudança da literalidade.

Como se sabe, a interpretação é uma forma de delimitar o alcance da norma, funcionando como uma verdadeira “tradução da norma jurídica”, ao passo que a integração tributária é um mecanismo que deve ser utilizado quando não se vislumbra interpretação possível da norma tributária na apreciação de um caso concreto. Assim, considerando a vedação do *non liquet* do ordenamento jurídico brasileiro, o intérprete dispõe de quatro mecanismos de integração, quais sejam: a analogia, os princípios gerais do direito tributário, os princípios gerais do direito público e a equidade.

⁶⁷ LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 13^a ed. São Paulo: Saraiva, 2009. Pgs. 411-416.

Considerando que o entendimento firmado pela Suprema Corte pode ser visto como fruto da mutação constitucional, cumpre analisar se esta se deu mediante interpretação ou se foi necessário o uso dos mecanismos de integração, pois, como previsto no artigo 108 do Código Tributário Nacional, há limites para o uso dos referidos mecanismos, de forma que a analogia não permite a cobrança de tributos não previsto em lei (em respeito ao princípio da legalidade) e a equidade não permite que tributo devido não seja cobrado.

A importância da análise que aqui se propõe é interessante na medida em que afasta a tese de que a Suprema Corte se utilizou de equidade para deixar de cobrar tributo devido. Ora, entende-se por equidade a aplicação do senso de justiça do intérprete na análise do caso concreto, por meio do qual se permite a humanização da norma jurídica, em detrimento da mecanização desta, que poderia ser desempenhada por qualquer robô⁶⁸.

No entanto, o que se tem na tese firmada no julgamento do RE nº 330.817/RJ não é caso de integração de norma tributária por meio da equidade, mas sim de interpretação comprometida com a sistematicidade do ordenamento jurídico e com o contexto histórico de aplicação da norma. Assim, igualmente mostra-se viável esse meio de ampliar o rol das imunidades tributárias em prol da cultura, da mesma forma que a edição de uma emenda constitucional.

⁶⁸ SABBAG, Eduardo. **Interpretação e integração da lei tributária**. Disponível em: <https://eduardosabbag.jusbrasil.com.br/artigos/121933898/interpretacao-e-integracao-da-legislacao-tributaria>. Acesso em 22 de setembro de 2017.

CONCLUSÃO

Desta feita, percebe-se que ainda há um longo caminho a ser percorrido pelo poder público, de uma maneira geral, a fim de que se logre êxito na formação de uma sociedade que valoriza a cultura nacional. Tanto em relação às políticas públicas que devem partir do poder executivo quanto ao aparato legal editado pelo poder legislativo, o que se observa é que ainda há muito que avançar para uma efetiva tutela da cultura brasileira, que, como exaustivamente mencionado no decorrer do trabalho, requer uma prestação positiva estatal, uma vez que se trata de direito fundamental de segunda geração.

No entanto, o que não deve se olvidar é a importância que o judiciário também pode ter nesse cenário de valorização cultural, uma vez que o ativismo judicial pode ser de grande valia no processo de efetivação de direitos, a fim de que estes sejam mais do que meras previsões em “folhas de papel” e se concretizem no mundo dos fatos.

Nesse sentido, o julgamento do Recurso Extraordinário nº 330.817/ RJ mostrou um comportamento salutar da Suprema Corte, que, não apenas nesse momento, mas historicamente, vem firmando teses no sentido de conferir às normas constitucionais seus sentidos finalísticos e não meramente literais, pelo menos no que concerne à matéria objeto deste estudo: imunidade cultural do artigo 150, inciso VI, alínea ‘d’, CF/88.

Assim, percebe-se que é importante que haja mecanismos de o judiciário contribuir, ao lado dos outros dois poderes, para uma efetiva garantia dos direitos sociais previstos pelo ordenamento jurídico pátrio, sobretudo porque o STF é o órgão “guardião da constituição” e, portanto, responsável por delimitar o alcance de suas normas e garantias.

Ainda, faz-se mister pontuar que as teses firmadas pelo STF nos julgamentos dos Recursos Extraordinários 225.955/RS, 183.403/SP, 221.239/SP, 471.022/RS, 77.867/SP, 101.441/RS, dentre outros citados no curso do trabalho, são caminhos interessantes e viáveis do ponto de vista jurídico para essa efetivação da “vontade da constituição” que, nos casos citados, nada mais é do que a tutela cultural. Além de viável, o mecanismo mostra-se interessante por ser uma forma de adaptar as previsões constitucionais à evolução das relações humanas, sem necessidade da edição de emendas constitucionais para tal, uma vez que, para aprovação destas se faz necessário

o cumprimento de um procedimento extremamente solene e com interferência de interesses políticos escusos.

Assim, considerando a viabilidade jurídica e vantagens que pode ter uma interpretação teleológica realizada pela Corte Suprema, no exercício da guarda do texto constitucional, entende-se que esta deve ser realizada em prol de toda expressão cultural brasileira, desde que respeitado o caráter objetivo da imunidade em comento.

ANEXO 1

Quadro 1: Distribuição percentual de despesa de consumo por classe de rendimento



Sistema de Informações e Indicadores Culturais 2007-2010

Tabela 21 - Distribuição percentual da despesa de consumo monetária e não monetária média mensal familiar, por classes de rendimento monetário e não monetário mensal familiar, segundo os tipos de despesas - Brasil - período 2008-2009

Tipos de despesa	Distribuição percentual da despesa de consumo monetária e não monetária média mensal familiar (%)						
	Total	Classes de rendimento monetário e não monetário mensal familiar (R\$)					
		Até 830 (1)	Mais de 830 a 1 245	Mais de 1 245 a 2 075	Mais de 2 075 a 4 150	Mais de 4 150 a 6 225	Mais de 6 225
Despesa de consumo total	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Habituação	34,0	37,8	38,0	36,4	34,2	32,9	31,0
Alimentação	19,8	29,6	27,0	24,1	20,5	17,3	13,7
Transporte	19,6	10,3	12,0	14,8	19,0	22,1	25,9
Cultura (2)	5,0	3,6	3,6	4,0	4,7	5,4	6,3
Assistência à saúde	7,2	5,8	6,5	6,9	7,0	7,2	8,1
Vestuário	5,3	5,6	5,5	5,8	5,7	5,1	4,6
Educação	2,5	0,7	0,9	1,2	2,3	3,3	4,0
Despesas diversas	2,6	1,8	1,8	2,1	2,4	2,8	3,2
Higiene e cuidados pessoais	2,4	2,9	2,9	2,9	2,6	2,2	1,7
Serviços pessoais	1,1	0,8	0,9	1,1	1,2	1,3	1,2
Fumo	0,5	1,0	0,9	0,8	0,6	0,4	0,3

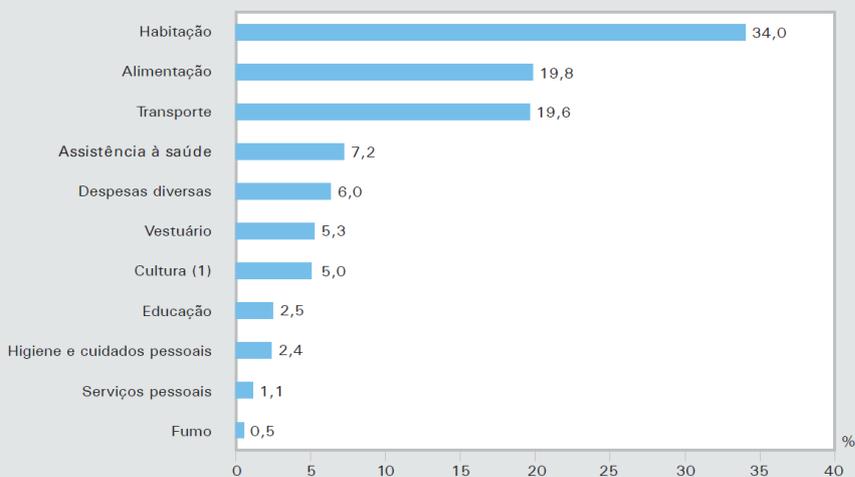
Fonte: IBGE, Pesquisa de Orçamentos Familiares 2008-2009.

Nota: O termo família está sendo utilizado para indicar a unidade de investigação da pesquisa, unidade de consumo.

(1) Inclusive sem rendimento. (2) Exclusive telefonia.

Quadro 2: Distribuição percentual de despesa de consumo por grupo de despesa

Gráfico 14 - Distribuição percentual da despesa de consumo monetária e não monetária média mensal familiar, segundo os grupos de despesa Brasil - período 2008-2009

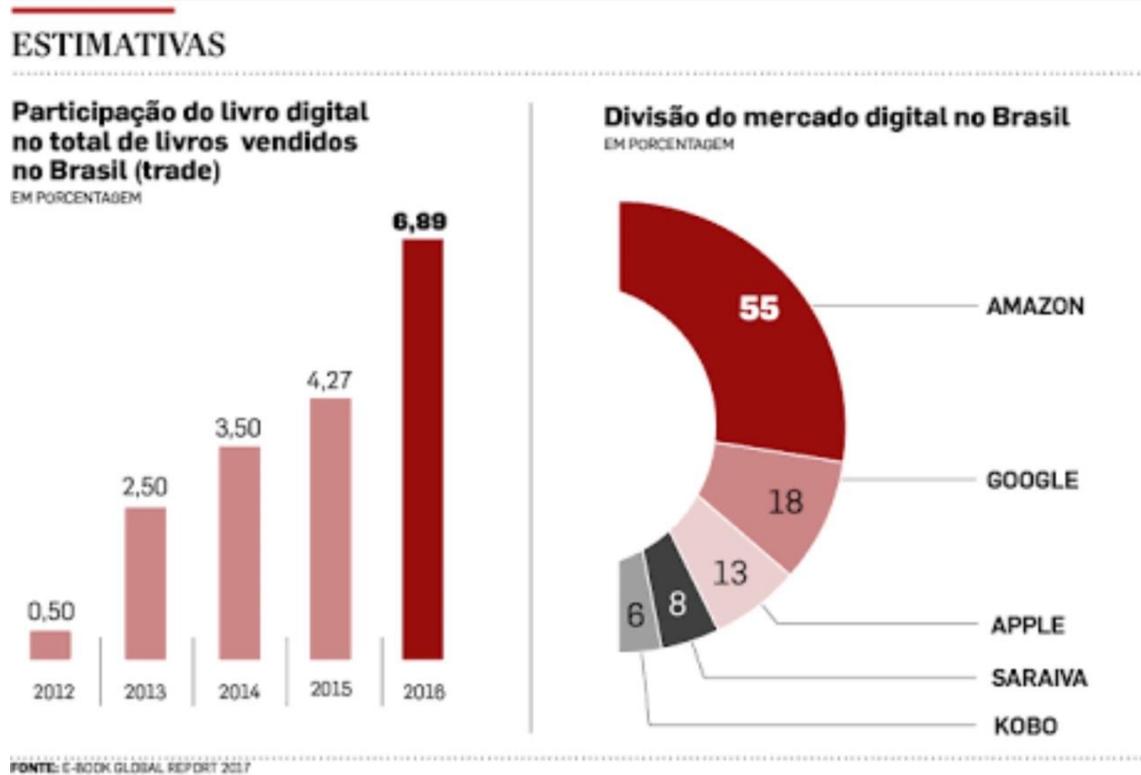


Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de Trabalho e Rendimento, Pesquisa de Orçamentos Familiares 2008-2009.

(1) Exclusive telefonia.

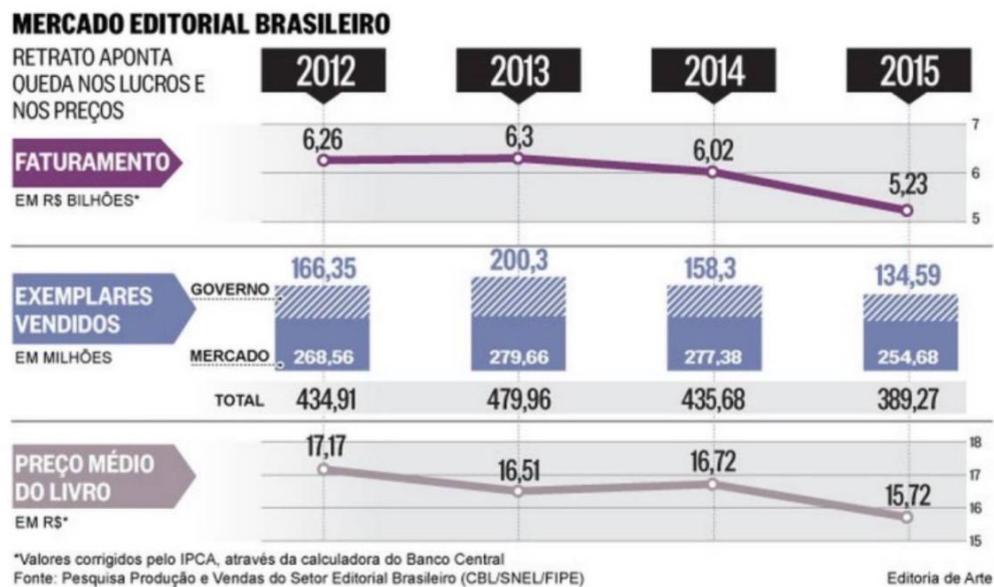
ANEXO 2

Quadro 1: Estimativas relativas ao livro digital e seu mercado



ANEXO 3

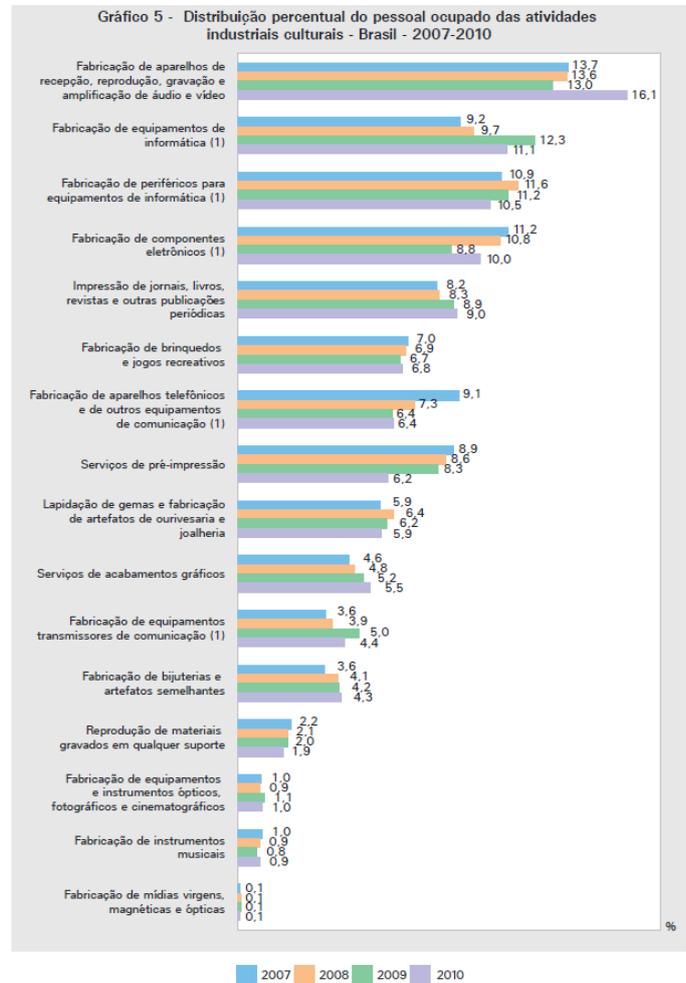
Quadro 1: Mercado editorial brasileiro



Mercado editorial brasileiro entre 2012 e 2016 - Editoria de Arte

ANEXO 4

Quadro 1: Pessoal ocupado nas atividades industriais culturais



Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de Indústria, Pesquisa Anual de Indústria (PIA) 2007-2010.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **DIREITO TRIBUTÁRIO ESQUEMATIZADO**. 8ª ed. São Paulo: Método, 2014.

AMARO, Luciano. **DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ANDRADE, Flávio da Silva. **Breves notas sobre o conceito de livro e o alcance da regra constitucional de imunidade tributária cultural**. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 13, n. 1969, 21 nov. 2008. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/11987>>. Acesso em: 19 jun. 2017.

ÁVILA, Humberto. **Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico**. *Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)*, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n.21.janeiro/fevereiro/março. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-21-JANEIRO-2010-HUMBERTO-AVILA.pdf>. Acesso em: 04 de julho de 2017.

BALEEIRO, Aliomar. **DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**. Rio de Janeiro: Forense, 2010, 11ª ed., Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi.

BARBARLHO, Alexandre. **O SISTEMA NACIONAL DE CULTURA NO GOVERNO DILMA: CONTINUIDADES E AVANÇOS**. *Revista Lufófona de Estudos Culturais*. Ceará, Vol. 2, n. 2, pp. 188-207, 2014.

BERTUOL, Mayara Karoline; MENDONÇA, H. K. **Direitos de segunda geração: o problema da efetivação dos direitos sociais, econômicos e culturais**. Disponível em: <http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/ETIC/article/viewFile/2045/2125>. Acesso em: 02 de setembro de 2017.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: Lições da filosofia do direito**. São Paulo: Ícone, 1995

BORGES, Letícia M. **A tutela constitucional da cultura no Brasil**. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/tutela-constitucional-da-cultura-no-brasil>. Acesso em: 01 de setembro de 2017.

BOTTENTUIT JR, João Batista; LISBÔA, E. S.; COUTINHO, C. P. **Livros digitais: novas oportunidades para os educadores na era WEB 2.0**. In.: VI Conferência Internacional de TIC na educação.

BOTOSSO, Carolina; BEHAR, Eduardo. **Imunidade tributária dos CDs e DVDs – análise da EC 75/13**. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI191564,101048-Imunidade+tributaria+dos+CDs+e+DVDs+analise+da+EC+7513>. Acesso em 23 de novembro de 2015.

CALABRE, Lia. **Política cultural no Brasil: um histórico.** In: I ENECULT. Disponível em: <http://www.cult.ufba.br/enecul2005/LiaCalabre.pdf>. Acesso em 03 de setembro de 2017.

CAZES, Leonardo. **Número de livros vendidos no ano passado é o menor desde 2009.** O Globo. São Paulo, 1 de junho de 2016.

CRUZ, Danilo Nascimento. **Considerações sobre a interpretação da imunidade tributária e a validade jurídica da instituição, por lei, de exigência pecuniária de natureza não-tributária e não prevista.** Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI59980,71043-Consideracoes+sobre+a+interpretacao+da+imunidade+tributaria+e+a>. Acesso em 18 de setembro de 2017.

DIÓGENES JR., José Eliaci Nogueira. **Gerações ou dimensões dos direitos fundamentais?** Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11750. Acesso em 02 de setembro de 2017.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **INTRODUÇÃO AO ESTUDO DO DIREITO: Técnica, Decisão, Dominação.** 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

FERREIRA, Patrícia F. A. **Os mecanismos jurídicos de proteção aos direitos e garantias do contribuinte.**

HOUAISS, Antônio. **Minidicionário Houaiss da língua portuguesa.** 3ª ed., Rio de Janeiro: objetiva, 2008.

KOHN, Karen; MORAES, C. H. de. **O impacto das novas tecnologias na sociedade: conceitos e características da Sociedade da Informação e da Sociedade Digital.** In: XXX Congresso de Ciências da Comunicação, 29 de agosto a 2 de setembro de 2007, Santos.

KUNZE, Beatriz. **Por que eBooks custam o mesmo (ou quase) que livros convencionais?.** Disponível em: <https://tecnoblog.net/21029/por-que-ebooks-custam-o-mesmo-ou-quase-que-livros-convencionais/>. Acesso em 05 de julho de 2017.

Lei Rouanet. Portal Brasil, 2014. Disponível em: <http://www.brasil.gov.br/cultura/2009/11/lei-rouanet>. Acesso em 23 de novembro de 2015.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquemático.** 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Imunidade Tributária do Livro Eletrônico.** São Paulo: IOB, 1998.

MARTINS, Ives Gandra Da Silva. **Imunidade de impostos de jornais, livros, periódicos, assim como do papel de imprensa. Art 150, iv, “d” da cf. Norma que, pela sua finalidade, deve alcançar também livros, periódicos e jornais eletrônicos ou digitais. Disciplina legal do cofins e pis para as receitas advindas desses bens.**

Desnecessidade de as empresas filiareem-se à ancine ou contribuírem com a condecine por não serem empresas cinematográficas ou publicitárias – Parecer. 11 de fevereiro de 2010.

MENDES, Gilmar F.; BRANCO, P. G. B. **CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL.** 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MESQUITA, Isabel C. A; CONDE Mariana G. **A evolução gráfica do livro e o surgimento dos e-books.** In: X Congresso de Ciências da Comunicação na Região Nordeste, 2008, São Luís – Maranhão.

PAIVA, B.F.B; MARTINS, P.K.R. **Imunidade tributária e a possibilidade de sua aplicação aos livros eletrônicos.** Alethes: Periódico Ciência Graduação Direito UFJF, v. 06, n. 10, pg. 163-178, jan./abr., 2016.

PEREIRA, Julio Cesar. **O conceito de cultura na Constituição Federal de 1988.** In: IV Encontro de Estudos Multidisciplinares em Cultura. Faculdade de Comunicação/UFBa, Salvador-Bahia-Brasil, 2008.

REALE, Miguel. **LIÇÕES PRELIMINARES DE DIREITO.** 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Aplicação da imunidade do artigo 150, VI, d, CF e da alíquota zero de PIS e de COFINS para o livro digital – parecer. Disponível em: <http://www.snel.org.br/wp-content/themes/snel/docs/parecerRicardoLodi.pdf>. Acesso em: 19 de junho de 2017.

RUBIM, Antônio A. C. **POLITICAS CULTURAIS DO GOVERNO LULA.** Revista Lufófona de Estudos Culturais. Bahia, Vol. 1, n. 1, pp. 224-242, 2013.

SABBAG, Eduardo. **Interpretação e integração da lei tributária.** Disponível em: <https://eduardosabbag.jusbrasil.com.br/artigos/121933898/interpretacao-e-integracao-da-legislacao-tributaria>. Acesso em 22 de setembro de 2017.

SALGADO, Ana Helena Seuánez; CHIMENTI, P. C. P. de S.; NOGUEIRA, A. R. R. N. **O impacto das novas tecnologias na indústria editorial do livro.** In.: XXXIII Encontro ANPAD. São Paulo. 19 a 23 de setembro de 2009.

SANTOS, Felipe Monteiro. **O direito fundamental à cultura: mecanismos e políticas públicas para sua efetivação, tutela e democratização.** Rio de Janeiro: PUC, 2011.2. Disponível em: <https://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/19401/19401.PDF>. Acesso em 02 de setembro de 2017.

SERRA, Liliana G. **Os livros eletrônicos e as bibliotecas.** São Paulo: 2015. 189 folhas. Dissertação – Universidade de São Paulo.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito constitucional positivo.** São Paulo: Malheiros, 1992.

SILVA, Leon Delvácio de Oliveira. **Evolução histórica da cultura nas Constituições brasileiras.** Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,evolucao->

historica-da-cultura-nas-constituicoes-brasileiras,49111.html. Acesso em 01 de setembro de 2017.

SILVEIRA, Julio. **Quanto custa o preço alto? O livro (digital) no Brasil é caro? E Por quê?**. Disponível em: <http://www.publishnews.com.br/materias/2016/06/29/quanto-custa-o-preo-alto-o-livro-digital-no-brasil-caro-e-por-qu> . Acesso em 05 de julho de 2017.

SILVEIRA, Julio. **(Não) é a economia, editor!** Disponível em: <http://www.publishnews.com.br/materias/2016/08/26/nao-e-a-economia-editor>. Acesso em 05 de julho de 2017.

SOBOTA, Guilherme. **Livros digitais são 6,8% do volume das editoras no Brasil, aponta relatório.** O Estado de São Paulo. São Paulo, 13 de maio de 2017.

TRIBUTAÇÃO DE UMA EDITORA DE LIVROS. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/editoras.htm>. Acesso em 05 de julho de 2017.