

**UNIVERSIDADE ESTADUAL PAULISTA “JÚLIO DE MESQUITA FILHO”
FACULDADE DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS**

ANTÔNIO DE PÁDUA FARIA JUNIOR

**AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS E A SUA APLICAÇÃO SOBRE O
LIVRO ELETRÔNICO**

**FRANCA
2016**

ANTÔNIO DE PÁDUA FARIA JUNIOR

**AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS E A SUA APLICAÇÃO SOBRE O
LIVRO ELETRÔNICO**

Dissertação apresentada à Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, como pré-requisito para obtenção do Título de Mestre em Direito. Área de Concentração: Sistemas Normativos e Fundamentos da Cidadania.

Orientador: Prof. Dr. Marcos Simão Figueiras

**FRANCA
2016**

Faria Junior, Antonio de Pádua.

As imunidades tributárias e sua aplicação sobre o livro eletrônico/ Antonio de Pádua Faria Junior. – Franca : [s.n.], 2016.
131 f.

Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Estadual Paulista. Faculdade de Ciências Humanas e Sociais.

Orientador: Marcos Simão Figueiras

1. Direito constitucional. 2. Direito tributário. 3. Imunidade tributária. I. Título.

CDD – 341.2

ANTÔNIO DE PÁDUA FARIA JUNIOR

**AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS E A SUA APLICAÇÃO SOBRE O
LIVRO ELETRÔNICO**

Dissertação apresentada à Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, como pré-requisito para obtenção do Título de Mestre em Direito. Área de Concentração: Sistemas Normativos e Fundamentos da Cidadania.

BANCA EXAMINADORA

Presidente: _____

Prof. Dr. Marcos Simão Figueiras

1º Examinador: _____

2º Examinador: _____

Franca, __ de _____ de 2016.

AGRADECIMENTOS

Muitos foram aqueles que contribuíram para a concretização desta pesquisa e conseqüentemente de um sonho acadêmico por tanto tempo cultivado, contudo, seria impossível nomeá-los um a um neste espaço, portanto, limito-me a aqui destacar alguns sem os quais nada disso seria possível, pedindo perdão aos que aqui não figuraram.

Pela oportunidade e acolhimento, agradeço em primeiro lugar ao meu orientador, o Prof. Dr. Marcos S. Figueiras, que paciente e humildemente me guiou nesta árdua caminhada, me ensinando questões fundamentais para a pesquisa e também sobre a matéria.

Agradeço com gratidão aos mestres que tive a felicidade de conhecer e com os quais aprendi muito sobre Direito e também sobre a vida em solo unespiano, em especial a Carlos Eduardo de Abreu Boucault, Daniel Damásio, Soraya Regina Gasparetto Lunardi, Kelly Canela, Yvete Flávio da Costa e ao Prof. Paulo César Corrêa Borges.

Com especial carinho, agradeço aos amigos de academia, Átila Andrade e Marina Pedigoni, que tanto me estimularam e ensinaram através de debates jurídicos suaves que mais pareciam bate-papos, aos companheiros de escritório Douglas, Jaqueline, Karla e Lauane, pelo suporte que sempre me deram, tornando possível a conciliação dos estudos com as atribuições do trabalho meu muito obrigado.

Não seria possível deixar de fora o agradecimento mais importante de todos, à minha família, meus pais Antonio e Rose, minha irmã Carol e à Pipa, que souberam me dar todo incentivo e apoio para concluir esta etapa tão importante, obrigado por me amarem e por me mostrarem que tudo aquilo que sonhamos pode se tornar possível se o fazemos com amor e determinação. Obrigado aos meus avós que sempre foram meu porto seguro e me ajudaram tantas vezes a nunca me abalar diante das adversidades, obrigado vô “Mané”, por tudo que me ensinou e se doou para que eu pudesse crescer como ser humano, minha gratidão também aos meus tios e primos, que indissociavelmente sempre estão por perto e me fazem ter orgulho de podê-los chamar de “família”. Agradeço aos amigos por nunca me abandonarem e por entenderem minhas não raras ausências, obrigado de coração a todos.

Por fim, mas não menos importante, gostaria de agradecer minha namorada Lígia, pelo carinho, amor e apoio incondicionais durante todo este importante período, obrigado pela paciência e pela cumplicidade, sem isso nada seria possível. Obrigado a Deus nela oportunidade, serei eternamente grato pela graça alcançada.

Aos meus pais, que me ensinaram os valores da vida e jamais mediram esforços para me proporcionarem o melhor.

FARIA JUNIOR, Antonio de Pádua. **As imunidades tributárias e sua aplicação no livro eletrônico**. 2016. 131 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2016.

RESUMO

As imunidades tributárias, ao que todos sabem, encontram-se previstas no inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal brasileira. Entretanto, o que muitos desconhecem e/ou não correlacionam, são os motivos pelos quais as imunidades tributárias foram criadas. O desconhecimento das causas de criação deste instituto de Direito Constitucional Tributário gera inúmeras imprecisões em sua aplicação prática, o que coloca em risco a própria proteção que o legislador constituinte buscou oferecer a determinados Direitos e Garantias fundamentais dos cidadãos. O objeto central do presente trabalho será a análise das imunidades tributárias previstas na alínea “d” e “e” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, que garante que livros, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão e outros materiais devidamente previstos não serão atingidos pelo fenômeno da tributação. A relevância das alíneas mencionadas consiste nas diversas interpretações jurídicas dadas a sua redação, o que pode colocar em risco alguns dos Direitos e Garantias Fundamentais consagrados pela Constituição Federal brasileira, como por exemplo, o acesso à informação, liberdade de pensamento etc, a depender da posição que se adote, e é justamente para prevenir equívocos prejudiciais a estas prerrogativas constitucionais que se presta este trabalho.

Palavras-chave: imunidades tributárias. direitos fundamentais. Constituição Federal.

FARIA JUNIOR, Antonio de Pádua. **As imunidades tributárias e sua aplicação no livro eletrônico**. 2016. 131 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Franca, 2016.

ABSTRACT

The tax immunities, as everyone knows, are found at the section VI of article 150 of the Brazilian Federal Constitution. However, what many people do not know or do not correlate are the reasons whereby the tax immunities have been created. The ignorance of the creation causes of this Constitutional and Tributary institute generates several inaccuracies on its practical application, what can take in risk the protection that the constituent tried to offer to some Fundamental Rights of the citizens. The task central goal will be the analysis of the tax immunities brought by the article 150, section VI, subsections “d” and “e” of the Federal Constitution, what ensure that books, newspapers, journals, the print paper and some other objects provided in constitutional text will not be reached by the any tax. The relevance of the mentioned subsection consists of several juridical interpretations on its wording, what can take in risk some Fundamental Rights brought by the Brazilian Federal Constitution, as example, the information access, freedom of thought etc, all about the adopted interpretation, and this is exactly to avoid damaging mistakes to these constitutional rights that this task is made.

Keywords: tax immunities. fundamental rights. Federal Constitution.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ART.	Artigo
CD-R	<i>Compact Disc - Recordable</i>
CD-Rom's	<i>Compact Disc Read-Only Memory</i>
CD-RW	<i>Compact Disc ReWritable</i>
CF	Constituição Federal
CF/88	Constituição Federal de 1.988
CTN	Código Tributário Nacional
DVD	<i>Digital Versatile Disc</i>
EBCT	Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos
ENIAC	<i>Electric Numeric Integrator and Calculator</i>
HTML	<i>HyperText Markup Language</i>
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	Imposto de exportação
II	Imposto de Importação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITR	Imposto Territorial Rural
STF	Supremo Tribunal Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1 A PREVISÃO CONSTITUCIONAL DAS IMUNIDADES	
TRIBUTÁRIAS	17
1.1 Histórico das imunidades tributárias e sua evolução no Brasil	17
1.2 Conceitos e características das imunidades tributárias	20
1.3 Imunidades tributárias e outros institutos jurídicos afins.....	27
1.4 Espécies de imunidade tributária.....	30
<i>1.4.1 Imunidade recíproca</i>	<i>31</i>
<i>1.4.2 Imunidade dos templos de qualquer culto</i>	<i>34</i>
<i>1.4.3 Imunidade dos partidos políticos, sindicatos de classe e das instituições educacionais ou assistenciais</i>	<i>37</i>
<i>1.4.4 Imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão</i>	<i>40</i>
<i>1.4.5 Imunidade 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</i>	<i>45</i>
<i>1.4.6 Outras hipóteses de imunidade (imunidades específicas).....</i>	<i>47</i>
1.5 Imunidades tributárias e desenvolvimento socioeconômico.....	49
CAPÍTULO 2 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS GENÉRICAS OBJETIVAS	55
2.1 A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão	55
2.2 A imunidade 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	72
2.3 Os avanços da tecnologia e seu impacto na sociedade	76

CAPÍTULO 3 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS, TECNOLOGIA E A PROTEÇÃO AOS DIREITOS CONSTITUCIONAIS SOCIAIS	86
3.1 Tecnologia e as imunidades tributárias dos livros, jornais, periódicos, fonogramas e videofonogramas	87
3.2 A proteção dos direitos fundamentais na Constituição Federal de 1.988	92
<i>3.2.1 As imunidades tributárias são instrumentos de proteção aos direitos fundamentais? ...</i>	<i>96</i>
3.3 Interpretações acerca da aplicação das normas de imunidade tributária do artigo 150, VI, “d” e “e” CF/88	100
<i>3.3.1 Corrente restritiva</i>	<i>101</i>
<i>3.3.2 Corrente extensiva</i>	<i>107</i>
<i>3.3.3 Nossa opinião</i>	<i>114</i>
3.4 Análise do Recurso Extraordinário n. 330.817	118
CONSIDERAÇÕES FINAIS	121
REFERÊNCIAS	126

INTRODUÇÃO

Com *status* de “cláusulas pétreas” da Constituição Federal da República de 1988¹ (CF/88), nasceram os direitos e as garantias fundamentais dos cidadãos, abrangendo diversos segmentos da vida em sociedade. Para que os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos fossem respeitados, tratou a Constituição Federal de criar meios para que tais fins fossem conseguidos de forma equilibrada e paulatina, criando-se dentre eles a figura das “Limitações ao Poder de Tributar”, que destaca, dentre outras normas negativas de competência tributária de suma importância, as “Imunidades Tributárias”, instituto também de Direito Tributário, como o próprio nome diz.

Buscou-se, por intermédio deste instituto, assegurar ao cidadão o gozo de garantias fundamentais relacionadas à política e direito de representação popular; liberdade de culto religioso; serviços públicos de qualidade e também ao acesso à cultura e informação, verdades estas extraídas da própria redação do artigo 150, VI, da Constituição Federal de 1988.

As imunidades tributárias e suas espécies são, portanto, verdadeiros alicerces na busca pelos fins precípuos estabelecidos na Constituição Federal de 1988, viabilizando sobremaneira o sucesso na busca pelos escopos elencados nos artigos 1º, 5º e 6º da mesma, além de outros mais difundidos pelo texto constitucional.

São igualmente, instituto de Direito Tributário, significando que possuem atuação impactante também no tocante àquela área do Direito, pois em razão da característica atribuída por este instituto (a imunidade), torna-se necessário o estudo por parte dos entes arrecadadores das formas que o mandamento constitucional deverá ser aplicado em cada caso, primando-se sempre pelo respeito aos direitos constitucionais, fazendo-se igualmente necessário o planejamento por parte daqueles beneficiados pelo instituto, utilizando-se do benefício que lhes fora concedido pelo texto da Constituição da República.

A imunidade tributária, instituto constitucional da mais alta valia, se mostra altamente relevante para a consecução dos fins previstos tanto no preâmbulo da Constituição Federal, quanto no próprio texto desta, bem como para o equilíbrio financeiro da administração pública e também dos beneficiados.

Faz-se, contudo, extremamente necessária a análise da aplicação da norma de imunidade em cada caso, pois, como será visto neste trabalho, por vezes uma operação praticada por um ente, que a princípio goza deste benefício, não se enquadra no escopo do

¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao_compilado.htm>. Acesso em: 10 out. 2013.

legislador constituinte de assegurar os direitos e garantias fundamentais aos cidadãos, e, portanto, não deve ser protegida por esta norma constitucional, aplicando-se no caso a norma tributária comum aos contribuintes.

A despeito de aparentar ser norma de conotação e aplicação objetivas, a imunidade tributária não é tão simples quanto parece, pois exige ao beneficiário que, além de estar elencado no rol do artigo 150, VI da CF/88, aja de maneira a respeitar o fim para o qual o instituto fora criado, sendo que, caso não se respeite este escopo, deverá ter sua situação (naquele caso específico) equiparada aos contribuintes comuns.

A importância do estudo a ser realizado através deste trabalho se mostra ainda mais clara quando se analisa as hipóteses imunizantes previstas nas alíneas “d” (livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão) e “e” (fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser), do inciso VI do artigo 150 da CF/88.

Conforme se observa, trata-se de institutos que visam imunizar da incidência tributária alguns objetos, destinados claramente à propagação cultural de informações e conteúdos científicos; musicais; artísticos entre outros mais.

Entretanto, embora possa parecer claro o intuito do legislador constituinte ao criar estas espécies de imunidades tributárias, a discussão acerca deste tema não goza da simplicidade almejada, pois há pluralidade de entendimentos que delineiam a abrangência das hipóteses imunizantes previstas nas alíneas mencionadas.

Não há consenso doutrinário; jurisprudencial e tampouco legislativo acerca da natureza destas espécies imunizantes em particular, se é auxiliar na busca incessante pelos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, pilares do desenvolvimento da nação e que possuem grande destaque no texto constitucional, tratando-se, portanto, de normas predominantemente constitucionais, ou se é garantir a determinadas matérias e objetos um tratamento tributário diferenciado, beneficiando assim alguns setores específicos da economia, significando tratar-se de instituto de predominância tributária.

Assim, alguns entes federativos do Estado brasileiro vêm ignorando as regras da alínea “d” do aludido inciso, por exemplo, para tributarem livros; jornais; periódicos etc, que são produzidos em formato digital e se propagam por meios cibernéticos, o que acalora ainda mais as discussões jurídicas acerca do tema.

A abrangência da imunidade tributária no cotidiano jurídico é enorme, e por se tratar de um instituto de extrema relevância para a consecução dos escopos constitucionais, deve ser analisada sempre de forma minuciosa e esmerada, para que assim se evite cometer distorções acerca de sua aplicação ao caso em concreto.

Portanto, buscando da melhor maneira possível o aprofundamento em doutrinas com conteúdos ricos acerca do tema deste trabalho e tudo mais que o delinea, além de entendimentos e posicionamentos adotados pelos tribunais superiores no Brasil, desenvolver-se-á a pesquisa, para que seja permitido compreender a natureza desta norma negativa de competência tributária, seu histórico no Direito Constitucional brasileiro, hipóteses previstas constitucionalmente, conceitos, e, sobretudo, o alcance das imunidades garantidas pelas alíneas “d” e “e” do inciso VI, artigo 150 da CF/88.

Assim, serão utilizados os métodos dedutivo/indutivo, com consulta bibliográfica, jurisprudencial e legislativa sobre o tema, trazendo a lume obras clássicas e fundamentais para o entendimento do sistema tributário constitucional brasileiro e dos métodos de interpretação constitucional conhecidos, alguns outros títulos mais recentes, mas também de fundamental relevo para o trato do assunto central do trabalho, julgados recentes e outros mais antigos, porém igualmente importantes para compreensão do histórico da discussão acerca da problemática que se propõe a analisar, além do *leading case* representado pelo Recurso Extraordinário n. 330.817/RJ, em trâmite perante o Supremo Tribunal Federal (STF)², cuja repercussão geral fora reconhecida pelo Relator do caso, o Ministro Dias Tóffoli, e ainda aguarda julgamento, por tratar exatamente do que nos dispomos a esclarecer aqui, conforme será observado.

Contudo, por total impossibilidade e também desnecessidade, nem todos os autores que trabalham com o assunto-tema da presente pesquisa - ainda que de forma colateral - serão citados, mas apenas aqueles que por seu raciocínio e posicionamento têm causado maiores impactos nos debates ocorridos nos bastidores jurídicos, em razão das férteis fundamentações que os acompanham e que por este motivo se tornam referências no assunto, independentemente de qual corrente sejam filiados.

O trabalho, assim, será dividido em três capítulos, sendo que no primeiro trataremos da “Previsão constitucional das imunidades tributárias”, fazendo-se um apanhado geral sobre algumas noções básicas acerca deste instituto jurídico tão importante no cotidiano político e

² Posição contrária à extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos. Relator Ministro Dias Tóffoli. DJ. 12 set. 2012. Publicação: 23 abr. 2013. Inteiro Teor. (BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 2015).

jurídico em nosso país, apresentando alguns conceitos utilizados por importantes doutrinadores e também aquele com o qual temos maior afinidade.

Será também traçado um perfil histórico acerca das imunidades tributárias no Brasil, analisando-se, para tanto, o texto de todas as Constituições já vigentes no país, além, é claro, de tomar emprestado algumas informações de profunda relevância sobre a evolução deste instituto constitucional de autores renomados, como por exemplo Sílvio Meira³, Paulo de Barros Carvalho⁴ e Regina Helena Costa⁵, dentre outros mais, bem como trataremos de apresentar outros institutos jurídicos tributários afins e que não raramente são confundidos com as imunidades, explicando as características principais de cada um e expondo pontos semelhantes e distintos em relação às imunidades tributárias.

Finalizando o primeiro capítulo, serão abordadas as hipóteses de imunidades tributárias existentes na CF/88, analisando uma a uma, aquelas classificadas por terem natureza genérica e que compõem o rol do artigo 150, VI desta, tratando sucintamente de suas características, estruturas normativas, histórico, alcance e, sobretudo, as justificativas de existência das mesmas, ainda que de forma sucinta, fazendo ligação com normas e princípios constitucionais a que estão atreladas. Também serão tratadas de maneira genérica as demais hipóteses de imunidades tributárias que estão previstas difusamente pelo texto constitucional, trazendo as características comuns às mesmas, bem como inúmeros exemplos de normas que as prevêm, concluindo este capítulo com uma análise acerca da relação entre a atuação das imunidades tributárias na consecução do tão desejado desenvolvimento socioeconômico do país, abordando aspectos que nos fazem acreditar na importância de tal instituto jurídico para o êxito relacionado a este fim.

No segundo capítulo, faremos uma análise mais detalhada das hipóteses de imunidade de características objetiva e aplicação genérica, mormente em relação às imunidades previstas nas alíneas “d” (livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão) e “e” (fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser), do inciso VI do artigo 150 da CF/88, trazendo algumas explanações acerca destas espécies de intributabilidade constitucional, tais como o histórico das normas e dos objetos que estas visam proteger, bem como averiguando

³ MEIRA, Sílvio. **Direito tributário romano**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

⁵ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

as condições pelas quais foram implantadas na CF/88, qual seu conceito e alcance prático, bem como a relação de essencialidade entre estas e os direitos e garantias individuais.

Após tal averiguação, será tratada a estrutura normativa das normas de imunidade tributária das alíneas “d” e “e” do inciso VI, do art. 150, identificando assim a correspondência das mesmas com as prerrogativas fundamentais destacadas pela CF/88, e, após, explicando qual a importância que as imunidades tributárias exercem na busca pela proteção das mesmas, relacionando cada hipótese imunizante genérica objetiva ao direito fundamental ao qual corresponde, explicando-se as razões que nos levam a acreditar nestas ligações, verificando se há mais conteúdo tributário ou constitucional nestas.

Ainda neste capítulo, far-se-á um paralelo entre a evolução tecnológica observada ao longo das últimas décadas com maior ênfase, e a estrutura rígida da Constituição em vigor no Brasil, verificando qual a relação entre estes dois fenômenos, de modo a auxiliar no entendimento das normas de imunidade tributária, sobretudo naquelas hipóteses que são propriamente o objeto central deste trabalho, tratando do impacto que as transformações tecnológicas vêm causando nas últimas décadas à sociedade, que frequentemente se vê obrigada a mudar de hábitos e posicionamentos culturais em razão de alguma nova invenção, tal qual o “livro eletrônico”.

No terceiro capítulo, trataremos sobre a questão da facilitação do acesso a conteúdos culturais e informação em geral, que são objetivos essenciais destas hipóteses imunizantes, abordando um pouco do papel desempenhado por elas na busca pela evolução cultural da população brasileira e o impacto que podem causar na melhora da educação dos cidadãos. E assim, serão abordados alguns dos novos meios de difusão de conteúdos culturais e informativos, tais como os livros, jornais e periódicos digitais, bem como os suportes materiais e arquivos digitais que os contenham, como *Compact Disc Read-Only Memory* (CD-Rom's), *pendrives*, etc, já que no decorrer dos últimos anos estas novas formas de propagação cultural ganharam espaço considerável na vida das pessoas e têm se tornado cada vez mais populares devido à facilidade com que garantem o acesso das pessoas a bons conteúdos.

Analisaremos também a questão do tratamento dispensado pela doutrina, jurisprudência e pelos legisladores infraconstitucionais (federais, estaduais, distritais e municipais) aos objetos albergados pelas alíneas a serem estudadas quando produzidos em formato e/ou utilizando-se de meios digitais, comparando este comportamento com aquele garantido aos mesmos objetos quando produzidos no formato tradicional, o que também será estudado ao longo da dissertação.

Abordaremos as questões mais polêmicas concernentes ao assunto em trato, sendo que, superados os levantamentos realizados nos capítulos anteriores, passaremos a abordar o real alcance das imunidades tributárias que são objeto do trabalho, utilizando-se os ensinamentos previamente obtidos no desenvolvimento dos capítulos precedentes.

Passaremos pelo estudo das correntes interpretativas acerca do tema da aplicação da norma de imunidade tributária aos livros, jornais e periódicos digitais ou eletrônicos, analisando suas raízes, os principais defensores de cada uma, os argumentos que os levam a sustentarem suas posições de serem contra ou a favor à extensão da intributabilidade a objetos distintos daqueles tradicionais, o que será feito através do aprofundamento em doutrinas especializadas e julgados dos tribunais pátrios. Após, tendo sido feitas as análises aprofundadas de ambas as correntes interpretativas, formaremos nossa conclusão acerca do tema, se pela extensão ou não desta espécie imunizante a tais objetos produzidos e reproduzidos por meio eletrônico.

Por fim, trataremos do *leading case* correspondente ao Recurso Extraordinário 330.817/RJ, ainda pendente de decisão pelo STF, analisando as argumentações favoráveis e as contrárias à extensão da aplicação do benefício imunizante aos livros, jornais e periódicos produzidos em formato eletrônico, já que nesta ação judicial em trâmite houve o reconhecimento da repercussão geral e certamente trará desdobramentos deveras consideráveis aos produtores destes objetos, aos estudiosos da matéria e, sobretudo, aos fiscos (federal, estaduais, distritais e municipais) e legisladores infraconstitucionais.

Assim, tentaremos chegar minimamente próximo de uma conclusão acerca do conteúdo das normas de imunidade tributária, se são predominadas por valores de Direito Constitucional, ou se sofrem maior influência do Direito Tributário propriamente dito, o que é essencial para se solucionar a problemática que envolve a abrangência deste instituto jurídico de extrema importância.

O capítulo final será encerrado com a análise, portanto, dos possíveis motivos que justificam a existência das imunidades tributárias de que tratam o artigo 150, VI, “d” e “e” da CF/88, averiguando as razões de as mesmas estarem assim dispostas no texto constitucional vigente e se tais razões são compatíveis com a corrente restritiva ou com a corrente extensiva acerca da matéria, encerrando assim a abordagem da problemática proposta pelo trabalho e também seus desdobramentos jurídicos e práticos.

O objetivo deste trabalho, portanto, é auxiliar na busca por um melhor entendimento acerca dos institutos jurídicos aqui tratados, expondo as principais divergências existentes sobre os pontos que tangenciam o assunto central, bem como tratando da melhor forma

possível das dúvidas concernentes às interpretações doutrinárias e jurisprudenciais mais relevantes para a compreensão do tema.

Assim, o trabalho não se propõe a sanar todas as dúvidas que se relacionam com a matéria, mas simplesmente fazer uma análise crítica da mesma, fundamentada em consulta bibliográfica e jurisprudencial, demonstrando os pontos polêmicos que envolvem a questão e as razões sustentadas pelos defensores de cada corrente doutrinária estudada

CAPÍTULO 1 A PREVISÃO CONSTITUCIONAL DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

As imunidades tributárias, que são objeto da presente pesquisa, comportam análises e estudos diversos, a depender do ângulo do qual são analisadas e do tipo de abordagem que se pretende dar às mesmas.

No entanto, em que pese a infinidade de abordagens científicas comportadas pelo instituto jurídico denominado imunidade tributária, a este trabalho caberá principalmente a análise de sua natureza jurídica, buscando melhor compreender os anseios e razões buscados pelos legisladores constituintes quando de sua positivação, bem como seu contexto no ordenamento jurídico brasileiro, surgimento e evolução histórica, passando pelas características de suas espécies, até chegarmos ao ponto central do trabalho, que consiste na discussão acerca da aplicabilidade das imunidades tributárias aos jornais; livros e periódicos eletrônicos.

Assim, antes de adentrarmos ao cerne da pesquisa, é importante que façamos algumas reflexões e análises prévias sobre as imunidades tributárias, para que então tenhamos conteúdo jurídico suficiente para apresentar soluções viáveis à problemática proposta neste trabalho.

Desta feita, analisar-se-á neste capítulo a parte geral relativa às imunidades tributárias, fazendo-se um breve apanhado sobre conceito; histórico; espécies e ligações inerentes a estas, que têm em si uma grande complexidade jurídica, conforme se verificará.

1.1 Histórico das imunidades tributárias e sua evolução no Brasil

As exonerações tributárias possuem raízes históricas profundas, há muito observadas em ordenamentos jurídicos de diferentes povos, a exemplo do que se verifica no período do Império Romano, no qual se liberavam certas pessoas e situações do pagamento dos tributos exigidos pelo Estado, sendo que as exonerações relativas aos templos religiosos e bens públicos remontam àquela época¹.

Também na Índia, no Código de Manu (século XIII a.C.) houve já a preocupação com certas exonerações tributárias, neste caso denominadas “isenções gerais”, que eram determinadas em favor de condições físicas das pessoas (cegos, paralíticos, septuagenários etc).²

¹ MEIRA, Sílvio. **Direito tributário romano**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978. p. 3.

² SIDOU, J. M. Othon. A natureza social do tributo. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 18-19 apud COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 26.

Como se vê, no passado a questão da exoneração tributária não guardava relação com a capacidade contributiva do cidadão ou ao desempenho de alguma função social por aqueles prestigiados, não havia sequer critérios para classificar tais benefícios, sendo concedidos de acordo com o interesse dos governantes.

Foi apenas após a Revolução Francesa e com o advento do Liberalismo na França que houve alteração na mentalidade acerca das exonerações tributárias, que passaram a ser vistas como verdadeiras imunidades, deixando de ser um privilégio de determinadas pessoas e/ou atividades, passando a significar garantias de um Estado social.

Antes de analisarmos a questão das imunidades tributárias no Brasil, convém destacar que apesar de observarmos tal instituto presente em outros ordenamentos jurídicos de alguns países, o modo como são utilizadas por aqui é único, não guardando parentesco com outras formas de exoneração conhecidas alhures.

No Brasil, apenas após a proclamação da República (em 1889) é que a matéria referente à imunidade tributária passou a ser conhecida com maior relevo, já que o texto fundamental de 1824 pouco dispunha a respeito da disciplina tributária, exceção feita à competência para a instituição de tributos, reservada à Câmara dos Deputados³, e ao art. 179, inciso XV, que determinava que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres”, estando aqui a semente que germinou os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, dentre outras mais de menor relevância.⁴

Em seu texto, a Carta Republicana de 1891 - claramente influenciada pelo constitucionalismo norte-americano - impulsionada pelo grande mentor do movimento republicano no Brasil, o eterno Rui Barbosa, trouxe alguns avanços em relação às imunidades tributárias, que passaram a receber especial tratamento e tiveram sua importância reconhecida pelo Estado, que estabeleceu desde já as imunidades recíprocas, que à época não englobavam os Municípios em razão do sistema federativo adotado (art. 10); além da vedação imposta aos Estados e à União para criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem (art. 11, 1º); estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos (art. 11, 2º); e isenção de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados (art. 9º, 2º §2º).

³ SILVA, Rogério Duarte da. **As imunidades tributárias**: natureza a partir da Constituição Federal de 1988 e sua interpretação judicial. 2002. 158 f. Dissertação (Mestrado em Direito)- Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002. p. 54.

⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 28.

A Constituição de 1934 traz alguns aperfeiçoamentos em relação a sua antecessora, como por exemplo a imunidade prevista no artigo 6º, I, “c”, que veda a tributação sobre renda cedular de imóveis; a imunidade recíproca, prevista no art. 17, X, dentre outras.⁵

Já a Carta de 1937, devido ao contexto do período em que entrara em vigor (Estado sob regime autoritário) não trouxe grandes inovações positivas em termos de imunidades tributárias, apenas mantendo a imunidade recíproca e a proteção aos templos religiosos.⁶

A Carta Política de 1946, que se fez necessária após o fim de uma época de governos autoritários (Estado Novo) fincou sua bandeira na luta pela redemocratização do país, que se fazia essencial naquele momento, fazendo resgatar a confiança dos cidadãos através do garantismo de direitos individuais e sociais, sendo encontrado em seu texto o embrião da imunidade referente aos livros, jornais e periódicos, que à época referia-se somente ao papel destinado à impressão e não propriamente ao produto pronto (art. 31, V, “c”), além, de outras como a imunidade recíproca, dos partidos políticos, instituições educacionais etc, significando muito para a evolução deste instituto a que hoje se dá tanto valor.⁷

Já o texto da Constituição de 1967 não trouxe novidades relevantes acerca da matéria, mantendo basicamente as imunidades estabelecidas por sua antecessora de 1946, tendo como marco relevante a extensão da imunidade prevista para o papel da impressão de livros, jornais e periódicos também a estes⁸, o mesmo podendo ser dito em relação à Emenda Constitucional 1 de 1969, que embora tenha modificado consideravelmente o texto constitucional não trouxe maiores mudanças no campo das imunidades tributárias.

Em 1988 entra em vigor a “Constituição Cidadã”, como é conhecida nossa atual Carta Política em razão de seu forte aspecto social e garantista de direitos individuais. Assim, consagrou-se a importância das imunidades tributárias na busca pelo equilíbrio entre a atividade fiscal e arrecadatória do Estado com a cidadania.

Organizou-se de forma definitiva o Sistema Tributário Nacional, amplamente protegido. Pacificou-se também o caráter social do qual as imunidades são revestidas.

⁵ BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (16 de julho de 1934). **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Rio de Janeiro, 16 jul. 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 20 jun. 2015.

⁶ Id. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (10 de novembro de 1937). **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Rio de Janeiro, 10 nov. 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acesso em: 12 jun. 2015.

⁷ Id. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (18 de setembro de 1946). **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Rio de Janeiro, 18 set. 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 12 jun. 2015.

⁸ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 30.

A Constituição vigente passou a dispor com profundidade acerca de assuntos tributários, fazendo-os harmonizar com os fins sociais almejados pela Carta, o que significou um grande avanço no que se refere às imunidades tributárias, que passaram a ser melhor compreendidas dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

Foram aperfeiçoadas algumas espécies de imunidades tributárias, a exemplo daquelas previstas no inciso VI do artigo 150, que são as mais populares no estudo destas limitações constitucionais ao poder de tributar, além de outras mais que estão espalhadas ao longo do texto fundamental brasileiro e que serão abordadas oportunamente neste trabalho.

Portanto, com o advento da atual Constituição Federal, promulgada em 1988, concretizou-se a tendência do bem-estar social e do desenvolvimento sustentável no Brasil, iniciada com a Carta de 1946, podendo-se verificar que o instituto das imunidades tributárias evoluiu juntamente com o teor da Carta Política pátria, que é hoje mais ampla e minudente, abordando diversos assuntos que são de extrema importância para o país de forma a permitir menor amplitude na atividade legislativa infraconstitucional.

Assim, a natureza jurídica das imunidades tributárias ficou mais clara com o texto da atual Constituição da República, o que veio a ser corroborado por alterações posteriores (Emendas Constitucionais n. 33, 41 e 42)⁹, significando importante ferramenta na busca pelos anseios almejados pelo legislador constituinte.

1.2 Conceitos e características das imunidades tributárias

O Estado, assim entendido em sentido amplo, goza de soberania sobre seus súditos, que lhes são subordinados juridicamente. Assim, tem o poder de exigir de seus cidadãos determinadas contribuições, dentre elas as de cunho pecuniário, o que significa para estes últimos um dever.

A exigência estatal de contribuições pecuniárias de seus súditos é conhecida há vários séculos, se fazendo necessária desde sempre para a consecução dos fins almejados pela administração pública, ou seja, da arrecadação destas contribuições, denominadas de tributos, é que se permite o custeio das atividades estatais, que se fazem essenciais à convivência dos cidadãos em sociedade.

⁹ BRASIL. **Emendas Constitucionais**. Brasília, DF, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/quadro_emc.htm>. Acesso em: 2016.

Nasce, portanto, o poder de tributar do Estado, que nos dizeres de Rosa Junior “[...] consiste no exercício do poder geral do Estado aplicado no campo da imposição de tributos.”¹⁰

O autor ainda completa, lembrando a lição de outro jurista, Sacha Calmon Navarro¹¹: “O poder de tributar decorre diretamente da Constituição Federal e somente pode ser exercido pelo Estado através de lei, por delegação do povo, logo este tributa a si mesmo e a norma jurídica deve preexistir ao exercício do poder de tributar.”

Portanto, o Estado detém o monopólio do poder de tributar, ou seja, de exigir de forma compulsória tributos de seus cidadãos, que são contribuintes em potencial, o que deve ser exercido nos limites da própria Constituição Federal de 1988 no caso do Brasil.

Ora, é no texto da própria Constituição Federal que o poder tributário estatal deixa de ser ilimitado e passa a sujeitar-se a normas definidoras de seu exercício, fazendo nascer assim a competência tributária, que significa o poder de tributar do Estado juridicamente delimitado e organizado.¹²

Assim, da mesma maneira que a Constituição Federal brasileira outorga ao Estado o poder de tributar, impõe a este os limites norteadores deste império, conhecidos como as limitações constitucionais do poder de tributar, que visam estabelecer um equilíbrio entre o poder impositivo estatal e a cidadania, garantindo um desenvolvimento sustentável.

Nascem, desta forma, as imunidades tributárias, que prestam auxílio na busca por este equilíbrio, sendo fundamental para tal.

Expressamente previstas no texto constitucional no âmbito do Título VI, Capítulo I, Seção II, denominada “Limitações do Poder de Tributar”, as imunidades tributárias assim se apresentam aos estudiosos do direito, transmitindo desde já sua importância ao estudo do Direito Tributário.

Embora não se acredite que este instituto jurídico-tributário se faça presente somente neste espaço do texto da CF/88, conforme se observará alhures, é importante destacar que o marco de maior relevância no que diz respeito às imunidades tributárias no Brasil encontra-se exatamente na previsão exarada pelo inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal de 1988.

Analisando-se, portanto, o lugar ocupado pelas imunidades tributárias dentro do texto constitucional, poder-se-ia concluir singelamente que estas significam limitações ao poder de o Estado tributar, o que se revela vago e insuficiente para conceituá-las, pois existem outras limitações ao poder de tributar que se diferem destas, tais como a repartição de competências

¹⁰ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p.177.

¹¹ Ibid.

¹² COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 54.

tributárias entre os entes políticos e alguns princípios componentes do chamado “Estatuto do Contribuinte”, a exemplo dos princípios da legalidade, anterioridade, irretroatividade da lei tributária, igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, conforme exemplificado na lição de Regina H. Costa.¹³

Portanto, classificar as imunidades tributárias simplesmente como limitações ao poder de tributar mostra-se pouco ante a riqueza de valores contida nestas, razão pela qual deve-se expender maior atenção a elas.

Obviamente que se está a tratar de instituto constitucional, já que sua previsão encontra-se estampada no texto da Carta Política brasileira, e isto já é capaz de diferenciá-las de outros institutos tributários com os quais comumente são confundidas na prática, como por exemplo, as isenções e os casos de não-incidência tributária, o que será analisado oportunamente.

Bom, passemos então a analisar sinteticamente a estrutura normativa das imunidades tributárias, formando o conceito que se acredita ser o que melhor define este instituto jurídico de essencial importância no estudo do Direito Constitucional Tributário.

Diversos são os entendimentos doutrinários acerca da definição do instituto das imunidades tributárias, havendo acirrada discussão sobre a natureza jurídica sobre esta, vez que a Carta Republicana brasileira assim permitiu ao deixar uma lacuna exegética em seu texto, que carece de precisão no que concerne este assunto, já que em momento algum há expressa menção do termo “imunidade” em matéria tributária.

Assim, o trabalho do exegeta no campo das imunidades tributárias é tarefa árdua, repleta de mistérios e incertezas, pois a despeito de se tratar de instituto constitucional, sequer a Constituição brasileira a nomeia explicitamente em seu corpo, o que leva o intérprete a ter de se desdobrar para além de compreender o conceito e natureza jurídica destas, juntar os fragmentos espalhados com diferentes nomenclaturas e de diferentes formas pela Constituição Federal.

Diz-se desta forma, pois em momento algum é empregado no texto constitucional o vocábulo “imunidade” referindo-se ao sistema tributário constitucional. Entretanto, sabe-se que as normas imunizantes tributárias existem e se fazem presentes na Constituição, contudo, contempladas com outros termos, a exemplo do que ocorre no artigo 150, VI, onde é utilizada a expressão “[...] é vedado [...] instituir impostos sobre”; e em outros dispositivos constitucionais mais, tais como: “[...] o imposto [...] não incidirá (art. 153, §3º, III); além do

¹³ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 34.

equivocado emprego do termo isenção como se imunidade fosse nos artigos 184, §4º e 195, §7º, dentre outras mais.¹⁴

Luciano Amaro em estudo destinado às imunidades tributárias, assim as conceitua¹⁵:

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a de fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.

Posição mais simplista e, a nosso ver reducionista da importância das imunidades é a adotada por Rosa Júnior, para quem¹⁶:

A imunidade tributária, sendo uma forma de não-incidência por força de mandamento constitucional, impede a ocorrência do fato gerador, inexistindo relação jurídico-tributária, a obrigação tributária não se instaura e o tributo não é devido. Assim, a imunidade não se confunde com a isenção porque esta corresponde a não incidência estabelecida por lei, por razões políticas, econômicas ou sociais, e, por isso, não existindo obrigação tributária, a isenção é causa de exclusão do crédito tributário (CTN, art. 175, I), impedindo, portanto, sua constituição definitiva mediante lançamento. A imunidade decorre da Constituição e a isenção se origina da lei.

Como se observa pela lição do autor, imunidade tributária significaria simplesmente a impossibilidade de o Estado atingir determinado fenômeno ocorrido no mundo real através da tributação, em virtude de uma norma que o impede de exigir determinada prestação compulsória do contribuinte, utilizando imunidade como sinônimo de não-incidência tributária, diferindo-a ainda das isenções apenas em razão de seu veículo introdutor que é a norma constitucional, enquanto estas se originam da força da lei.

Não parece ser esta a melhor descrição da estrutura normativa das imunidades tributárias, que como bem se observará em momento oportuno neste trabalho, não devem ser confundidas com a isenção e tampouco com a não-incidência tributária, por atuarem em diferentes aspectos normativos.

Bom, é notório que as imunidades tributárias existem dentro do sistema tributário constitucional como normas que inibem o exercício ilimitado do poder de tributar do Estado, abarcando situações específicas e traçando contornos para a atuação da competência tributária.

Assim, observa-se que de uma forma ou de outra as imunidades são normas benéficas a determinadas pessoas; matérias ou situações, que por sua vez encontram-se especificamente previstas no âmbito do texto constitucional, embora com suas imprecisões terminológicas,

¹⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 40. (grifo do autor).

¹⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 151.

¹⁶ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p.208.

conforme explicitado anteriormente, a exemplo do que ocorre com as hipóteses imunes do artigo 150, VI da Carta Republicana.

Portanto, como já observado no início deste tópico, as imunidades tributárias têm grande importância na busca pelo equilíbrio entre a arrecadação do Estado (poder de tributar) e a cidadania, o que justifica sua existência em âmbito constitucional, significando que atuam no mesmo plano das competências tributárias, sendo com estas coexistente.

A imunidade significa, assim, uma exceção à competência tributária do Estado, já que destaca do campo de atuação desta, algumas situações específicas e expressamente previstas constitucionalmente, ou seja, o exercício do poder de tributar devidamente delimitado não poderá conflitar com o campo destacado pelas imunidades, já que a própria Constituição assim determinou.

As pessoas políticas de direito constitucional interno não poderão interferir naquele terreno resguardado pelas imunidades, sendo incompetentes para alcançarem aquelas situações específicas ali protegidas.

É neste sentido a lição de Paulo de Barros Carvalho, que com o conhecimento que tem assim acerca do tema, assim preconiza¹⁷:

[Imunidade tributária é] [...] classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Para o autor, a imunidade tributária age como espécie de limitação à competência tributária e não necessariamente ao poder de tributar.

Em sentido semelhante cumpre assinalar os ensinamentos do precursor dos estudos acerca das imunidades no Brasil, Aliomar Baleeiro¹⁸:

A imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão-só lógica, mas não temporal.

Em obra especializada sobre o tema, intitulada “Imunidades Tributárias”, Regina H. Costa atribui ao instituto jurídico em estudo natureza dúplice, ou seja, constitui ao mesmo

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 363.

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 116.

tempo norma constitucional demarcatória da competência tributária, bem como é direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas, devendo ser visualizada sob os aspectos formal e substancial.¹⁹

É chegada a hora, portanto, de apresentarmos nossa posição acerca da definição da natureza jurídica das imunidades tributárias, utilizando um pouco do ensinamento obtido através da análise dos conceitos já formulados e utilizados por outros juristas, bem como do arquétipo normativo destas.

Imunidades tributárias são, portanto, normas constitucionais devida e especificamente previstas no texto da CF/88, destinadas a situações específicas e delimitadas constitucionalmente, garantindo benefícios tributários a determinadas pessoas e/ou matérias assim definidas em razão da busca do legislador constituinte pelo equilíbrio entre a função arrecadatória (poder de tributar) do Estado e a cidadania, fundamentais para o desenvolvimento sustentável de um país. Assim, por atuarem no mesmo terreno da competência tributária das pessoas políticas de direito interno (o constitucional) e com elas coexistirem em concomitância, as imunidades tributárias impedem que haja qualquer tipo de atuação estatal no sentido de tributar aquelas situações específicas por elas defendidas, tornando o Estado (*lato sensu*) incompetente para tal.

Desta forma, por criarem um campo de proteção que foge à alçada da competência tributária dos entes da federação e ao poder de tributar do Estado conseqüentemente, entendemos que as imunidades tornam aqueles fenômenos exteriorizadores de riqueza por elas protegidos intributáveis, fazendo com que não se cogite do acontecimento do fato gerador daquela situação, já que antes que este pudesse ser previsto, a norma imunizante retirou aquele acontecimento do campo permissivo da competência tributária, significando que este fenômeno não pertence ao universo da tributabilidade.

Superada a análise da estrutura normativa das imunidades tributárias, o que culminou com a conclusão deste autor acerca da definição de tal instituto jurídico, torna-se relevante informar e explanar sucintamente algumas das principais características destas normas, facilitando assim a compreensão acerca das mesmas.

Algumas das características inerentes às imunidades tributárias já foram salientadas no subtópico anterior, tais como sua natureza constitucional; ser esta uma limitação ao poder de tributar do Estado; possuir aspectos formais e outros materiais dentre outros de menor relevância e que igualmente tiveram suas devidas explicações anteriormente.

¹⁹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 50.

Além destas peculiaridades relativas às imunidades tributárias, algumas outras também devem ser aqui lembradas, merecendo destaque aquelas tidas como principais.

Assim, analisaremos três destas características que muito diz sobre a natureza das normas imunizantes, que são sua analiticidade; rigidez constitucional e prestigiadora de valores sociais e individuais relevantes, tais como o direito à liberdade, justiça, segurança jurídica, dentre outros.

Começemos então pelo caráter analítico implícito nestas normas. A analiticidade das normas imunizantes é reflexo do conteúdo analítico da qual se reveste a Constituição Federal brasileira, que abarca em seu texto matérias distintas daquelas inerentes ao Direito Constitucional propriamente dito, ou seja, a Carta Republicana brasileira trata de assuntos diversos, dentre os quais inserem-se a atividade financeira e tributária do Estado, onde se encontra a previsão acerca das limitações ao poder de tributar e por consequência as imunidades.

Assim, entende-se que pelo teor do texto constitucional ser desta forma extenso e albergar assuntos diversos, teriam as imunidades a qualidade de serem *analíticas*, pois dizem respeito a matéria não propriamente ligada ao Direito Constitucional.

Por sua vez a rigidez constitucional estampada em nossa “Lei Maior” através de seus institutos jurídicos e princípios consagrados, nos faz verificar que seu conteúdo goza de maior grau de imutabilidade.

Portanto, as matérias previstas constitucionalmente dificilmente podem ser alteradas, sendo que algumas só o podem através de processo legislativo especial (Emenda à Constituição, *v.g.*), enquanto outras sequer podem ser modificadas, senão pelo poder constituinte originário, que é o caso das denominadas cláusulas pétreas.

Por serem limitações materiais ao poder de o Estado tributar, o que significa em via reversa tratarem-se de garantias individuais dos cidadãos, as imunidades tributárias atingem o grau máximo da imutabilidade, demonstrando o alto grau de rigidez do texto constitucional brasileiro. Trocando em miúdos, as imunidades tributárias têm como característica serem *cláusulas pétreas* da Carta Republicana brasileira e por esta razão não podem sofrer alterações via poder constituinte derivado, o que se explica com fundamento no artigo 60, §4º, IV da CF/88, que preconiza: “[...] não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] IV- os direitos e garantias individuais.”²⁰

²⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 68.

Por fim, a última característica que gostaríamos de abordar neste subtópico diz respeito ao fato de as imunidades tributárias serem garantidoras de valores individuais e sociais de alto relevo, verdade esta que se extrai do texto do próprio inciso VI do artigo 150 da CF/88.

Verificamos, por exemplo, que a alínea “b” do supracitado inciso protege o direito à liberdade, inerente a todo cidadão brasileiro (liberdade de culto religioso); a alínea “d” assegura o direito à liberdade de expressão e acesso a cultura, dentre outros mais, sendo que deste conjunto normativo se extrai a garantia de *segurança jurídica* que a todos aproveita e é de suma importância.

São estas, portanto, as características principais referentes às imunidades que elegemos para tratar neste subtópico, para assim tentar demonstrar a relevância que estas têm no Direito Constitucional Tributário brasileiro, conforme será verificado ao longo de todo este trabalho.

1.3 Imunidades tributárias e outros institutos jurídicos afins

O instituto jurídico-constitucional das imunidades tributárias revela-se bastante peculiar e incontestavelmente rico no tocante a seus valores implícitos, tendo estrutura normativa própria e deveras distinta de qualquer outro instituto jurídico existente no direito pátrio.

Entretanto, muitas vezes as diferenças existentes entre as imunidades tributárias e outros institutos jurídicos afins se mostram muito mais claras na teoria, amparada por obras jurídicas de grandes autores, do que na prática, o que causa confusões e gera prejuízos em termos de compreensão das normas jurídicas.

Figuras jurídicas exonerativas de pagamento de tributos como as isenções, por exemplo, não raramente são utilizadas na prática como se imunidades fossem sendo a recíproca igualmente verdadeira. Também no tocante a não-incidência tributária e à denominada alíquota-zero é comum que sejam confundidas com as situações de intributabilidade constitucionais já tratadas anteriormente.

Ora, embora a prática possa mostrar a ocorrência comum de tais confusões, o que efetivamente causa grandes prejuízos ao direito tributário e também ao desenvolvimento econômico-social do país, observamos que tais equívocos são cometidos por parte dos legisladores infraconstitucionais e administradores públicos em geral por total falta de interesse no aprofundamento nos estudos das matérias tributária e constitucional, pois como veremos, os institutos jurídicos capazes de garantir algum tipo de benefício tributário a determinadas situações, pessoas e/ou objetos diferem-se entre si tanto na fundamentação de

sua existência, quanto na aplicabilidade, razão pela qual utilizar-se qualquer destas como se outra fosse torna-se preocupante.

Como visto, as imunidades tributárias são normas previstas constitucionalmente e que se destinam a determinadas situações, visando garantir alguns benefícios tributários a certas pessoas e/ou objetos, com o claro intuito de promover o equilíbrio entre a função arrecadatória do Estado e a cidadania. Atuam, portanto, no terreno da competência tributária e com ela coexistem em concomitância, impedindo que haja qualquer tipo de atuação estatal no sentido de tributar aquelas situações específicas por elas defendidas, tornando o Estado (*lato sensu*) incompetente para tal.

Obstam assim, o nascimento da obrigação tributária e conseqüentemente também do crédito tributário.

Nos dizeres de Martins²¹:

A imunidade é o mais relevante dos institutos desonerativos. Corresponde vedação total ao poder de tributar. A imunidade cria área colocada, constitucionalmente, fora do alcance impositivo, por intenção do constituinte, área necessariamente de salvaguarda absoluta para os contribuintes nela hospedados.

Com sede não-constitucional, por sua vez, a isenção tributária se difere das imunidades não somente no que tange a sua origem (no plano da legislação ordinária), mas, sobretudo em seu campo e momento de atuação, razão pela qual há aqueles que afirmam que a distância entre estes dois institutos é abissal, a exemplo de Paulo de Barros Carvalho.²²

A norma de isenção é regra de estrutura, pois interfere diretamente na seara da regra-matriz de incidência tributária, atacando um ou mais de seus critérios e mutilando-os parcialmente. Retira, portanto, um pedaço do campo de abrangência do critério antecedente ou do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária.²³

Assim, pode-se afirmar que ao mutilar um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, a norma de isenção impede que aquele evento ocorrido no campo da ontologia possa ensejar desdobramentos de cunho patrimonial a seu destinatário, ou seja, não há que se falar em fato jurídico tributário.

Outra distinção marcante entre imunidade e isenção tributária diz respeito às razões que autorizam suas respectivas criações no âmbito legislativo, pois enquanto o instituto constitucional existe para promover a cidadania e efetivamente garantir direitos fundamentais

²¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Tributárias. In: _____. (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1998. p. 32.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 368.

²³ *Ibid.*, p. 593.

previstos constitucionalmente, os motivos que possibilitam o nascimento da norma isencional são muitos, e por se tratar de legítima espécie do gênero dos incentivos fiscais, são geralmente relacionados a questões extrafiscais, o que nos leva a afirmar que toda ação do poder público capaz de promover melhorias sociais, políticas e econômicas poderá justificá-la. É o exemplo da isenção do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) para quem for proprietário de imóvel urbano localizado em bairro afastado e pouco estruturado da cidade, com objetivo de promover a melhora daquela região e atrair investimentos, ou então do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) do qual serão isentas determinadas empresas que produzirem industrialmente algum tipo de produto do qual o Brasil seja carente e tenha necessidade de importar praticamente a totalidade do que aqui é consumido, visando estimular a produção nacional para o desenvolvimento da indústria local.

Outro instituto equivocadamente confundido na prática com a imunidade tributária é a não-incidência tributária, ou seja, o não pagamento de tributo em razão de o fato ocorrido não estar previsto em lei como sendo fato gerador de obrigação tributária. Muitas vezes a confusão é causada pela própria redação do texto constitucional, que em alguns de seus dispositivos destinados à imunização tributária de determinadas situações utiliza as expressões “não incidirá” ou “não incide”, como ocorre nos artigos 153, § 3º, III e §4º, II; 155, X; e 156, §2º, I da Constituição Federal brasileira.

Significa dizer que aquela ocorrência observada no universo do “ôntico” não é afetada pela norma tributária (“deôntico”), por não representar qualquer relevo a esta. Não há, nestes casos, subsunção do fato exterior à norma prescrita, o que conseqüentemente não gera desdobramentos no direito tributário, posto que nem obrigação, nem débito tributário são originados.

Trata-se de situação não afeta ao campo do direito tributário, ao contrário da imunidade e da isenção, que a despeito de apresentarem inúmeras distinções entre si, têm como ponto em comum serem objeto de estudo desta disciplina jurídica.

Por fim, cabe ressaltar aqui outro fenômeno tributário por vezes confundido com a imunidade propriamente dita, que é a denominada “alíquota-zero”. A bem da verdade, temos que tal fenômeno se aproxima muito mais da estrutura normativa da isenção tributária, e a nosso ver é uma espécie desta, e a exemplo do que se disse linhas acima acerca das normas isencionais, as distinções em relação à imunidade tributária são muitas.

Alíquota-zero é o nome que se dá à mutilação do critério quantitativo do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, mais precisamente no campo afeto à alíquota do tributo. Portanto, “zerar” a alíquota de determinado tributo no tocante a alguma potencial situação de

incidência tributária significa, em outras palavras, confessar que aquela ocorrência é de fato afeta ao campo do direito tributário, mas que a despeito de estarem ali presentes todos os requisitos para que o fato tributário esteja constituído, por opção do legislador infraconstitucional não haverá pagamento de tributo, pois garantir a aplicação de alíquota-zero tendo qualquer valor como base de cálculo significa também garantir que o tributo seja igual a zero.

Assim, a alíquota-zero guarda algumas semelhanças com a isenção tributária, tanto do ponto de vista formal, quanto do material. Contudo, a exemplo do que se analisou em relação às isenções, a alíquota-zero quase em nada se parece com as imunidades tributária, sendo que as características e diferenças em relação a estas são, na opinião deste autor, exatamente as mesmas já abordadas no início deste tópico.

1.4 Espécies de imunidade tributária

Como já abordado anteriormente neste trabalho, a natureza jurídica das imunidades tributárias, guarda estreita relação com o desenvolvimento social do país, escopo principal estampado no texto fundamental brasileiro. Assim, pela amplitude do significado da expressão “desenvolvimento social”, que abrange inúmeras searas jurídicas; sociais e econômicas, faz-se necessário também a multiplicidade de previsões exonerativas, razão pela qual encontramos no texto da Constituição Federal várias hipóteses de imunidades tributárias, que também podem ser consideradas como espécies deste gênero.

No total, são 34 hipóteses de imunidades, que são divididas (classificadas) em dois grandes subgrupos, os das chamadas imunidades genéricas, que são aquelas previstas pelo artigo 150, VI e §§2º a 4º da CF/88, assim denominadas por dirigirem vedações a todas as pessoas políticas e por se destinarem a todos os impostos que possam recair sobre patrimônio, renda e serviços daqueles beneficiados; e as demais hipóteses (26 no total) que são consideradas como imunidades específicas, que estão espalhadas no texto constitucional e são assim chamadas por destinarem-se a situações singulares, tanto no tocante à pessoa a qual são direcionadas, quanto em relação ao tributo do qual imuniza esta última (pessoa), havendo previsões de situações de exonerações de impostos; taxas e até contribuições.²⁴

Também se pode classificar as imunidades tributárias em imunidades subjetivas, que visam garantir a intributabilidade em razão da pessoalidade do beneficiado (CF, art. 150, VI, “a” e “c”), e imunidades objetivas, estas concedidas em razão da matéria eventualmente

²⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 134-135.

passível de tributação, mas que não o será em razão de sua exoneração prevista constitucionalmente (CF, art. 150, VI, “b”, “d” e “e”); e em imunidades condicionais, que dependem de lei complementar para que sejam instituídas no plano prático e fixarem condições a serem observadas para que o benefício constitucional da intributabilidade seja concedido (CF, art. 150, VI, “c”), e em imunidades incondicionais ou auto executáveis, que por terem eficácia plena produzem efeito imediato, independente de outra norma (CF, art. 150, VI, “a”, “b”, “d” e “e”).²⁵

O presente trabalho, porém, objetiva abordar melhor a natureza jurídica daquelas imunidades tributárias previstas nas alíneas “d” e “e” do inciso VI, artigo 150 da CF/88, razão pela qual as demais espécies (ou hipóteses) serão aqui tratadas de maneira menos aprofundada, já que também comportam um longo debate acerca de suas características em razão da riqueza axiológica destas, o que fugiria ao alcance desta monografia.

Assim, preocuparemos em trazer algumas abordagens sucintas das imunidades genéricas e a enumeração daquelas denominadas específicas, com alguns levantamentos peculiares sobre determinadas hipóteses de maior relevância ou curiosidades inerentes às mesmas.

Passemos então ao estudo das espécies atualmente conhecidas no Brasil.

1.4.1 Imunidade recíproca

A imunidade prevista pelo artigo 150, VI, “a”, da Constituição Federal de 1988, conhecida amplamente por “imunidade recíproca”, consiste na vedação imposta à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios de tributarem uns aos outros no que se referir a impostos sobre patrimônio, renda e serviços. Ou seja, uma pessoa política de direito constitucional interno jamais poderá instituir impostos cuja incidência se der em desfavor de outra, já que esta hipótese é absolutamente defesa pelo texto do dispositivo mencionado.

Trata-se da hipótese exoneratória constitucional mais antiga em âmbito nacional, presente nos textos fundamentais brasileiros desde a instituição do modelo federativo, sendo introduzida no ordenamento jurídico pátrio por intermédio da Carta de 1891. Ao longo dos anos, porém, foi sendo aperfeiçoada, o que se observa na evolução desta espécie imunizante nos textos das constituições republicanas posteriores, tendo seu ápice justamente na atual Carta.

Teve sua inspiração na imunidade mútua existente no Direito Americano, com esta guardando algumas similitudes, embora tenha adaptações à realidade local.

²⁵ ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 208.

Como já exposto anteriormente, trata-se de imunidade genérica, pois abrange todo e qualquer imposto que se dirija ao patrimônio, renda ou serviços de todas as pessoas políticas de direito interno; subjetiva, já que é concedido o benefício exoneratório em razão das pessoas as quais é destinado; e incondicionada, não dependendo de norma posterior que a regulamente, sendo auto-executável.

Tal espécie imunizante dirige-se apenas a impostos, nada dispondo sobre vedações de os entes federativos instituírem e cobrarem taxas; contribuições de melhoria ou contribuições gerais uns dos outros, o que de acordo com a oportuna lição dos autores Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto se explica da seguinte maneira: “[...] a exigência de impostos postula a superioridade de quem os exige, supõe exercício de um poder derivado da soberania, exercitável sobre os súditos do detentor do poder.”²⁶ Assim, em razão de as demais espécies tributárias, por de alguma forma exigirem uma atuação estatal, não estaria configurado o exercício da supremacia, justificando-se a permissividade em relação a estas exações, ao contrário do que ocorre com os impostos.²⁷

A imunidade em foco é desdobramento natural e necessário do princípio da isonomia, decorrendo da combinação entre os princípios federativo e da autonomia dos Municípios, ambos previstos constitucionalmente, sendo o primeiro inclusive considerado cláusula pétrea.

Portanto, em razão da combinação dos princípios mencionados, verificamos uma reciprocidade, que resulta no impedimento da instituição de impostos por um ente da Federação em face de outro no tocante a patrimônio, renda e serviços.

Assim, busca-se manter a integridade do regime federativo adotado no Brasil, impedindo que as unidades federadas intervenham na autonomia umas das outras através do fenômeno da tributação²⁸, o que feriria a capacidade contributiva das pessoas políticas, bem como o pacto federativo.

Em outras palavras, a permissão de intervenção de uma pessoa política na autonomia de outra pela via da tributação comprometeria o modelo federalista adotado pelo Estado brasileiro, já que liberdade e autonomia são pressupostos fundamentais para a existência deste. No caso específico do Brasil, tal permissão comprometeria a manutenção do ideal federalista, já que os objetivos constitucionais concernentes a este modelo são a integração e cooperação dos entes

²⁶ BARRETO, Aires; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias**: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2. ed. São Paulo: Dialética. 2001.

²⁷ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 139.

²⁸ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Imunidade e isenção tributária: instituição de assistência social. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 66, p. 367-375, 1961.

entre si com intuito de reduzir as diferenças econômicas e sociais entre as regiões do país, razão pela qual diz-se que o federalismo por aqui adotado é integrativo e cooperativo.

Desta forma, tem-se que além dos princípios da isonomia; federativo e da autonomia municipal, justifica-se a existência e natureza desta hipótese imunizante pela supremacia do interesse público sobre o privado, pois permite-se através da intributabilidade entre si, que os entes da federação possam ter maiores recursos financeiros para o exercício de função públicas essenciais aos cidadãos.

A imunidade recíproca, portanto, prescindiria de previsão expressa na Constituição Federal para que pudesse existir, pois seus fundamentos justificadores mostram que se tornaria difícil a manutenção da estrutura federal do Estado brasileiro se assim não se admitisse, uma vez que além de ausente a capacidade contributiva das pessoas políticas constitucionais, o intervencionismo destes sujeitos na autonomia uns dos outros poderia causar forte crise existencial no sistema estatal utilizado, razão pela qual conclui-se que ainda que não houvesse disposição explícita no texto da Lei Fundamental, não haveria como se cogitar sua inexistência.

Esta hipótese exoneratória constitucional não se resume somente às pessoas políticas de direito interno, sendo entendido tal benefício às autarquias e fundações por elas instituídas e mantidas (CF, §2º, VI, art. 150). Porém, esta extensão vem objetivamente delimitada no texto constitucional, ou seja, somente será concedida quando as finalidades essenciais para as quais foram criadas as fundações e autarquias forem realmente alcançadas, afastando do alcance desta espécie de imunidade aquelas finalidades estranhas ao objetivo para o qual foram criadas.

Nota-se assim, que o fundamento da extensão do alcance da imunidade recíproca às fundações e autarquias criadas e mantidas pelo Poder Público é exatamente o mesmo utilizado para justificar seu alcance quanto aos entes da Federação, com a única diferença de estarem condicionadas à comprovação de cumprimento da finalidade para a qual foram criadas.

É válido ainda lembrar que a jurisprudência mais recente do Supremo Tribunal Federal vem reconhecendo também a possibilidade da aplicação da imunidade tributária em comento às empresas públicas prestadoras de serviços eminentemente públicos, como é o caso da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (EBCT), conforme decidido no Recurso Extraordinário n. 601.392.²⁹

²⁹ Relator Ministro Joaquim Barbosa. Tribunal Pleno. Julgamento: 28 fev. 2013. (BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 2015).

Portanto, em razão do impacto causado por seu alcance e também pela relevância de seus pressupostos justificadores, há quem a considere como a mais importante das imunidades tributárias³⁰, o que definitivamente não é exagero algum, pois ainda que discorrêssemos sobre as mesmas durante toda esta monografia, ainda assim seria impossível chegarmos ao menos próximo do esgotamento de suas características; desdobramentos e tudo mais que as envolve.

1.4.2 Imunidade dos templos de qualquer culto

A hipótese imunizante referente aos templos religiosos de qualquer culto encontra previsão constitucional no artigo 150, VI, “b”, vedando às pessoas políticas instituir impostos incidíveis sobre patrimônio; renda e serviços daqueles.

Originou-se da separação entre o Estado e a Igreja, que se consumou com a proclamação da República, em 1889. Desde então passou a fazer parte dos textos fundamentais brasileiros a proteção tributária acerca dos cultos religiosos, sendo que somente com o advento do artigo 31, V, “b”, da Constituição de 1946 os templos passaram a ser excluídos do alcance dos impostos em razão de seus patrimônios; rendas e serviços.

Buscou-se desde o princípio garantir efetividade ao Estado laico, assegurando assim a liberdade de crença e o livre exercício dos cultos religiosos, direito fundamental consagrado pelo artigo 5º, VI da CF/88, independente da crença do cidadão, pois esta hipótese exoneratória aplica-se a toda e qualquer religião.

Com relação a natureza desta espécie de intributabilidade constitucional, trata-se de imunidade genérica, já que é direcionada a todas as pessoas políticas de direito interno, e incondicionada, pois independe de norma que a institua e regulamente, sendo auto executável.

Existe, porém, impasse quanto ao fato de ser esta espécie de imunidade objetiva ou subjetiva, ou seja, se há concessão deste benefício em razão do objeto (templos religiosos), ou se seu fundamento relaciona-se com a pessoa privilegiada com a situação, no caso a entidade religiosa em si.

Na lição de Roque Carrazza, esta hipótese de imunidade não alcança o templo propriamente dito, mas sim beneficia a entidade mantenedora do mesmo.³¹

Neste sentido também é o ensinamento de Aliomar Baleeiro, que em seus comentários tecidos acerca do texto fundamental de 1967, assim dispôs:

³⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 138.

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 709.

A imunidade relativa aos ‘templos de qualquer culto’ só produzirá todos os frutos almejados pela Constituição se for interpretada sem distinções sutis nem restrições mesquinhas. O culto não tem capacidade econômica. Não é fato econômico. O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos, por força de compreensão, inclusive a casa ou residência do pároco ou pastor, desde que não empregados em fins econômicos.³²

Portanto, a corrente subjetiva é de certo modo igualmente extensiva, pois considera que a pessoa jurídica que está por trás do templo religioso é quem goza de imunidade em relação aos impostos incidíveis sobre patrimônio; renda e serviços, razão pela qual as atividades desenvolvidas por aquela estão protegidas de tais exações, desde que atendam às exigências do §4º do artigo 150 da Carta Política brasileira, ou seja, estarem relacionadas com as finalidades essenciais desta.

Assim, os bens que compõem o patrimônio da entidade religiosa, tais como veículos automotores utilizados para locomoção do padre; o cemitério administrado pela Igreja; casa ocupada pelo pastor como abrigo para mendigos; e a própria edificação onde acontecem os cultos, por exemplo, estariam contempladas pelo fenômeno da intributabilidade causado pela imunização assegurada pelo artigo 150, VI, “b” da Constituição Federal, desde que relacionados às finalidades essenciais da entidade, conforme preconiza o §4º do mesmo dispositivo constitucional.

Também estariam imunes as rendas obtidas com as doações de fiéis (dízimos, por exemplo) e aplicações financeiras visando à preservação do patrimônio da entidade e os serviços religiosos prestados, sempre em consonância com a exigência do parágrafo 4º do artigo 150 da CF/88.

Entretanto, conforme já adiantado, embora atualmente seja este o entendimento dominante na doutrina brasileira, não é pacífico, pois clássicos doutrinadores acreditam em sua objetividade, restringindo assim o alcance do beneplácito exoneratório às edificações onde efetivamente são realizados os cultos de qualquer religião e as atividades ali realizadas, desde que relacionadas a suas finalidades essenciais.

Defensor da objetividade restritiva no que tange a imunidade tributária dos templos religiosos de qualquer culto, Sacha Calmon Navarro Coelho deixou importante lição nesta linha³³:

E a casa do padre? Esta também não goza de imunidade. Não é templo, é moradia (embora de um sacerdote, que nem por isso deixa de ser um cidadão, com os direitos e deveres comuns á cidadania). O escopo é imunizar o templo e não o babalorixá, o

³² BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 311. (grifo do autor).

³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 300.

padre, o rabino, o ministro protestante em seus haveres. Não seria o caso, por exemplo, de o Município de Diamantina, em Minas Gerais, reconhecer a imunidade às fazendas e casas do bispo D. Sigaud, homem sabidamente rico. Imune é o templo, não a ordem religiosa.

Portanto, a discussão acerca da natureza desta hipótese de imunidade tributária revela que em verdade se está diante de duas correntes doutrinárias acerca da matéria, que não apenas se dividem em subjetiva ou objetiva, mas também destaca em dois pólos distintos aqueles defensores da extensão do alcance desta norma imunizante e os que acreditam que esta se restringe às edificações onde são celebrados os cultos (restritiva).

Entendemos, entretanto, que nenhuma destas duas correntes deve ser levada ao extremo, devendo haver ponderação para a aplicação das normas de natureza tributária nestes casos, pois havendo extensão radical do alcance desta hipótese de imunidade, estar-se-á diante de perigosa abertura, que poderá causar impactos econômicos negativos e prejudicar por exemplo, o princípio da livre concorrência, já que caso às entidades religiosas seja permitido desenvolver atividades estranhas a suas finalidades essenciais, como por exemplo a comercialização de mercadorias estranhas ao escopo daquela religião específica, com o benefício de estarem imunes aos impostos sobre a renda, haverá claro prejuízo ao particular que desenvolve idêntica atividade e sofre tributação pelo Fisco.

Não se pode olvidar, porém, que estas entidades religiosas muitas vezes também desenvolvem trabalhos sociais importantes ao desenvolvimento dos cidadãos, como por exemplo a manutenção de creches; asilos; colégios para auxiliar pessoas desprovidas de condições econômicas, além é claro do objetivo principal, que é garantir o livre exercício da religiosidade em locais preparados e destinados aos fiéis. Assim, não há como restringir o alcance da norma do artigo 150, VI, “b” da Constituição Republicana somente à edificação onde os cultos são realizados, pois caso isso viesse a ocorrer, estar-se-ia desconsiderando o importante papel social desempenhado por muitas das entidades religiosas, causando empecilhos ao assistencialismo destas e também à difusão das crenças religiosas no meio social.

Por estas razões, a norma imunizante destinada às entidades deve ser considerada, a nosso ver, sob o aspecto da destinação dos recursos arrecadados por estas através de atividades econômicas desenvolvidas, cumprindo com as exigências prescritas pelo parágrafo 4º do artigo 150 da Lei Fundamental, não devendo ser limitada somente ao templo onde realizam-se os cultos, mas sim abarcar tudo aquilo que se faz essencial para a manutenção da entidade religiosa e cujo produto seja efetivamente revertido em favor desta, respeitando-se a liberdade religiosa consagrada pelo Estado laico e democrático brasileiro, sem, contudo, ferir a livre concorrência e demais prerrogativas essenciais de particulares.

1.4.3 Imunidade dos partidos políticos, sindicatos de classe e das instituições educacionais ou assistenciais

Hipótese de suma importância em matéria constitucional-tributária, a imunidade relativa a impostos incidíveis sobre o patrimônio; renda e serviços dos partidos políticos e suas fundações; sindicatos de classe; e instituições educacionais ou assistenciais vem consagrada na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal em vigência no Brasil.

Frisa-se sua importância em razão da riqueza de valores que busca preservar e garantir, o que nos leva a afirmar que alguns dos direitos tidos pela Carta Política brasileira como fundamentais são assegurados em razão de sua existência.

Vislumbrou-se, por exemplo, garantir a liberdade política aos cidadãos, uma vez que os partidos políticos devem desempenhar importante papel na sociedade brasileira, pois seus filiados é que exercem os mandatos eletivos para cargos do Poder Executivo e Legislativo, assegurando assim a autenticidade do sistema representativo; também houve preocupação em assegurar o mínimo existencial aos cidadãos no que se refere às entidades educacionais ou assistenciais, pois o Estado, prevendo sua incapacidade de garantir a todos o acesso a atividades básicas, decidiu por bem proteger estas iniciativas ao outorgá-las a terceiros, e, portanto, preservou as mesmas do fenômeno da tributação no tocante a impostos sobre o patrimônio, renda e serviços a elas inerente, desde que observadas as regras do §4º do artigo 150. Já no tocante às entidades sindicais de trabalhadores, o fundamento justificador se encontra no prestígio que nossa “Constituição Cidadã” buscou proporcionar à liberdade de associação sindical, reflexo do garantismo dos direitos dos trabalhadores, já que estas pessoas jurídicas têm grande poder na luta pelas classes de obreiros.

Para tanto, a própria Constituição Federal, acompanhada pelo Código Tributário Nacional, criou os pressupostos a serem respeitados por tais pessoas jurídicas para que estas possam gozar da imunidade tributária em questão, o que consta previsto no §4 do artigo 150 da CF/88, e é muito bem complementado pelo artigo 14 do diploma tributarista.

Os beneficiários desta espécie de imunidade tributária devem, portanto, desenvolver atividades relacionadas às suas finalidades essenciais (CF, art. 150, §4º); não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título (CTN, art. 14, I); aplicar integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais (II); manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão (III), para assim serem considerados imunes aos impostos já mencionados.

Trata-se de hipótese de imunidade de natureza subjetiva, pois são direcionadas às pessoas elencadas no rol da alínea mencionada. Também podemos afirmar que são genéricas, pois atingem todas as pessoas políticas de direito interno.

Controvérsia há, contudo, quanto ao condicionamento desta espécie de exoneração à existência de lei que a institua e a regule ou não, polêmica esta causada em razão da evasividade encontrada na parte final do texto do dispositivo que prevê esta imunidade, que assim dispõe: “[...] atendidos os requisitos da lei.”³⁴

O conteúdo pouco esclarecedor do texto da norma imunizante em foco fez nascer na doutrina acirrada discussão acerca da eficácia desta norma, pois estaria esta espécie de imunidade sujeita à implementação por intermédio de lei, ou seria válida ainda que ausente norma que a regule, sendo auto-executável?

Renomados autores como Paulo de Barros Carvalho³⁵ e Rosa Júnior³⁶ afirmam com categoria e conhecimento que lhes é peculiar, tratar-se de imunidade condicionada, pois segundo estes o trecho final do dispositivo constitucional dá azo a este tipo de interpretação e assim, para que se institua esta espécie exoneratória será mister a preexistência de lei, e somente desta forma esta norma poderá ser válida dentro do ordenamento jurídico pátrio. Ainda segundo os citados juristas, a lei a que se refere a alínea “c” do artigo em análise é a complementar, utilizando-se o artigo 146, II da Lei Fundamental como justificativa para este raciocínio.

Arrematando o raciocínio estampado pelos defensores desta corrente doutrinária, tem-se que a lei complementar aplicável neste caso diz respeito ao Código Tributário Nacional (CTN) (Lei n. 5.172/66)³⁷, recepcionado pela Constituição vigente na forma de Lei Complementar por tratar de normas gerais em matéria de legislação tributária (CF, art. 146, III), que em seu artigo 14 dispõe acerca dos requisitos exigidos para a fruição da imunidade tributária pelas pessoas jurídicas objeto de análise neste subtópico.

³⁴ Art. 150 (*omissis*)

VI – (*omissis*)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 out. 2013.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 373.

³⁶ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p.216.

³⁷ BRASIL. Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 19 jul. 2013.

Portanto, para esta parcela da doutrina, não basta que esta hipótese imunizante esteja expressamente prevista no âmbito do texto fundamental, carecendo ainda de lei que a institua, dê forma e regulamente, o que significa que na ausência desta, as pessoas jurídicas elencadas pelo rol do artigo 150, VI, “c” da CF/88 não poderão gozar do benefício ali concedido.

À *contrario sensu*, leciona com propriedade Regina H. Costa para quem:

[...] para o reconhecimento de uma norma imunitória, mister esteja precisamente identificada a situação alcançada pela exoneração tributária. Isto significa afirmar que as normas imunizantes receberam do legislador constituinte carga normativa suficiente para sua aplicação imediata, não exigindo intermediação legislativa para esse fim.

E continua:

Portanto, ou a situação de intributabilidade está perfeitamente estabelecida no plano constitucional - e, nesse caso, tratar-se-á de imunidade, abrigada em norma de eficácia plena ou de eficácia contida -, ou nem todos os elementos configuradores da situação de intributabilidade estão presentes no patamar constitucional - e, então, cuidar-se-á da possibilidade de mera isenção, fundamentada em norma constitucional de eficácia limitada, a exigir, necessariamente, a intermediação legislativa para a produção de seus plenos efeitos.³⁸

Desta maneira, esta espécie de imunidade seria condicionável, e não condicionada, conforme defende a doutrina clássica apresentada anteriormente e isto porque, de acordo com esta corrente, a lei a que faz menção o trecho final da alínea “c” deverá apenas fixar outros requisitos para que as pessoas jurídicas nela elencadas possam gozar da desejada imunidade, que estejam além do alcance daqueles já estabelecidos pelo parágrafo §4º do artigo 150 da CF/88.

Assim, a imunidade tributária em análise teria eficácia desde o momento em que fora positivada constitucionalmente, podendo ser usufruída por seus destinatários imediatamente. Devem estas pessoas jurídicas imunizadas através da norma em cheque, entretanto, comprovar o cumprimento daqueles requisitos estabelecidos em lei infraconstitucional para que possam continuar usufruindo do benefício exoneratório, não sendo esta (lei) o marco que valida e institui a intributabilidade em questão, pois tem o condão de apenas regulamentá-la e complementar a norma constitucional.

Com a devida *vênia*, é este o posicionamento ao qual nos filiamos, por considerarmos que a lei de que trata a cláusula constitucional em questão não pode ampliar e tampouco restringir o alcance da imunidade, pois assim considerar seria atribuir equivocada interpretação a este preceito constitucional e por que não, eivá-lo de inconstitucionalidade.

³⁸ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 161.

1.4.4 Imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão

A imunidade trazida pela norma do artigo 150, VI, “d”, diz respeito à não tributação, a título de impostos, dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à impressão destes. Ao contrário do que aparenta ser, trata-se de hipótese imunizante bastante controvertida nos bastidores doutrinários e jurisprudenciais, pois devido a sua riqueza axiológica comporta debates de elevado nível acerca de seu alcance e também sobre alguns conceitos que inclusive ultrapassam a alçada do Direito, conforme veremos ao longo deste trabalho.

Em sua natureza, observamos se tratar de hipótese imunizante genérica, pois não visa proteger aqueles materiais colocados em seu texto apenas de um imposto específico, tampouco atinge somente um dos entes federativos. Pela ausência de necessidade de uma lei que a institua e dê validade no plano prático, podemos afirmar estarmos diante de situação imunizante incondicionada.

É também uma espécie de imunidade de natureza objetiva, destinando-se tão somente àqueles materiais implícita ou explicitamente relacionados no texto da alínea constitucional que a prevê. Portanto, somente estes objetos não serão passíveis de serem alcançados pela cobrança de impostos, o que não se estenderá à editora que produz livros, por exemplo, que deverá recolher aos cofres públicos o imposto devido sobre a renda que auferiu com a comercialização deste material, bem como do autor que obtém vantagens econômicas com a exploração dos direitos autorais etc.

Na linha da objetividade desta hipótese imunizante, explicitamos o raciocínio de Roque CARRAZZA, segundo o qual:

[...] somos inclinados a aceitar - apesar de já termos sustentado o contrário, em edição anterior - que esta imunidade é objetiva e, por isto, não alcança a empresa jornalística, a empresa editorial, o livreiro, o autor etc., que, por exemplo, deverão pagar o imposto sobre os rendimentos que obtiverem com o livro, o jornal, o periódico e o papel destinado à sua impressão.

O próprio princípio da igualdade - com seu consectário, o da capacidade contributiva - reforça esta posição, que, aliás, é pacífica em nossos Tribunais. Não teria sentido jurídico que uma empresa que edita livros deixasse de pagar imposto sobre a renda, ao passo que outra que fabrica veículos tivesse de pagá-lo.³⁹

Estender, portanto, esta espécie de imunidade tributária, de modo a fazê-la alcançar as empresas que exploram comercialmente os livros, autores de periódicos etc, deturparia, além da razão de sua existência, também a natureza deste instituto, que fatalmente se tornaria subjetiva, ou seja, concedida em razão do sujeito.

³⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 777.

A harmonia interpretativa, no entanto, encerra-se por aí, pois tudo o mais que envolve esta hipótese de intributabilidade constitucional evoca senão uma guerra exegética, ao menos acalorados debates acerca de alguns conceitos e da delimitação do alcance desta norma.

Portanto, os objetos albergados por esta hipótese de imunidade tributária estão livres de impostos federais em relação à importação – Imposto de Importação (II), Imposto de exportação (IE) e industrialização (IPI); do imposto estadual relativo à sua circulação – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), bem como do imposto municipal incidente sobre a prestação de serviços de qualquer natureza – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Conforme observado anteriormente neste trabalho, a imunidade em análise tornou-se constitucionalmente prevista a partir do advento da Carta Republicana de 1946, sendo restrita somente ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. Quanto a estes objetos propriamente ditos - que até então não gozavam da benesse da intributabilidade constitucional - a partir do início da vigência da Lei Fundamental de 1946, que não a previa expressamente, cada Estado-membro passou a legislar acerca do não alcance destes materiais por impostos, impondo as condições que lhe eram convenientes para que os destinatários deste benefício pudessem dele usufruir.

Ruy Barbosa Nogueira cita o exemplo do Decreto paulista n. 28.252/57⁴⁰, que em seu artigo 4o, alínea “j”, previa a isenção de impostos incidíveis sobre livros, jornais e periódicos, e além de estender o benefício ao comércio dos mesmos (característica de subjetividade), em seu §2º ainda a condicionava a observância de certos requisitos, como por exemplo terem conteúdo cultural, técnico-científico, didático ou literal, excluindo ainda os livros em branco e os destinados à escrituração.⁴¹

Tecendo seus próprios comentários acerca da legislação paulista, nesta mesma obra jurídica, o autor bem observa:

XVII- Como pela Constituição não havia imunidade para o livro, o jornal e os periódicos, cada Estado-membro concedia isenções as mais variadas e sob diversas condições como as acima.

⁴⁰ SÃO PAULO (Estado). Decreto n. 28.252, de 29 de abril de 1957. Regulamenta as Leis ns. 3.684 e 3.688, de 31 de dezembro de 1956, e a Lei n. 3.775, de 24 de janeiro de 1957, na parte referente ao imposto sobre vendas e consignações; consolida a legislação relativa a esse tributo e dá nova redação ao Livro I, do Código de Impostos e Taxas (Decreto n. 22.022, de 31 de janeiro de 1953). **Diário Oficial do Estado de São Paulo**, Poder Legislativo, São Paulo, 30 abr. 1957, n. 96, p. 3. Disponível em: <<http://dobuscadireta.imprensaoficial.com.br/default.aspx?DataPublicacao=19570430&Caderno=Poder%20Executivo%20-%20parte%201&NumeroPagina=3>>. Acesso em: 10 jun. 2016.

⁴¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades**: contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário: Resenha Tributária, 1990. p. 257.

Entretanto, após os textos de 1967 e 1969 nenhum Estado teve mais poder nem competência sequer para instituir ICM sobre o livro e muito menos para condicionar imunidade em razão da natureza do conteúdo ideológico, por estarem no Brasil, tanto a União, como Estados, Distrito Federal e Municípios constitucionalmente proibidos de instituir imposto sobre o livro, o jornal e os periódicos.⁴²

Assim, as hoje consagradas imunidades do livro, jornal e periódicos tinham natureza infraconstitucional e eram denominadas meramente isenções, ficando à cargo do legislador ordinário, federal, estadual ou municipal, sobre elas dispor, o que era feito com boa pitada de arbitrariedade, não assegurando maior proteção a estes objetos.

Entretanto, a partir da Constituição de 1967, a extensão da hipótese imunizante em questão aos livros, jornais e periódicos passou a ser expressamente prevista e garantida, o que é mantido com grande acerto na atual Constituição Federal, com as características que já analisamos no início deste subtópico.

A imunidade ora tratada, como já ressaltado, tem em si forte teor axiológico, o que se diz com fundamento na diversidade de valores que visa amparar, tais como a liberdade de comunicação, de pensamento, expressão da atividade intelectual, artística, científica, dentre outras inúmeras, prestando assim relevantíssimo auxílio na busca por muitos dos objetivos almejados pelo texto constitucional, tais como a difusão cultural, o que resulta no engrandecimento da educação do país.⁴³

Extraí-se da redação da alínea imunizante ora em análise que os livros, os jornais, os periódicos e o papel que se destinar a impressão destes estarão fora do alcance dos impostos que, via de regra, incidir-se-iam sobre outras mercadorias.

A princípio, a impossibilidade de criação de normas tributárias para fazer incidir impostos sobre os objetos desta hipótese de imunidade se mostra clara e simples de ser compreendida e colocada em prática. Contudo, não é o que observamos ao trazê-la ao plano do “ser” (ôntico), pois dúvidas conceituais acerca destes objetos surgem a todo instante e o campo de atuação do fenômeno tributário-constitucional em questão é constantemente alterado de acordo com a interpretação que se atribui a esta norma.

A ausência de consenso quanto à definição do conceito de “livro”, por exemplo, gera muita confusão e faz com que doutrinadores, julgadores e autoridades fazendárias diverjam em relação à possibilidade de criação de normas tributárias que instituem impostos sobre este objeto quando o mesmo se apresentar em formato não convencional.

⁴² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades:** contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário: Resenha Tributária, 1990. p. 257-258.

⁴³ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias:** teoria e análise da jurisprudência do STF. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 186.

Diz-se formato não convencional, neste caso, pois o fato de ser o livro (e, neste caso, o raciocínio é o mesmo em relação aos jornais e aos periódicos) impresso, utilizando-se como matéria-prima para tal o papel, conforme a definição tradicionalista deste consagra, faz toda diferença para alguns estudiosos do Direito no que concerne ao fenômeno da tributação.⁴⁴

Assim, são muitos os que consideram que para estes objetos poderem estar compreendidos naquele campo destacado da competência tributária, ao qual se denomina imunidade, devem ser produzidos em papel e somente em papel.

Seguindo esta linha interpretativa, a razão de existir desta norma imunizante estaria em contemplar a imunidade ao produto final, no caso os livros, jornais e periódicos, sendo que a própria Constituição prevê que para obtenção deste produto final há necessidade de se utilizar um elemento fundamental, que seria o papel, aplicando assim a parte final do texto do artigo 150, VI, “d” da CF/88, para justificar a suposta escolha do legislador constituinte. Sintetizando, de acordo com esta corrente, não há livro, periódico ou jornal, sem papel.

Humberto Ávila, ao analisar, de passagem, os argumentos fundamentadores do não enquadramento de livros produzidos em matéria-prima distinta do papel na classe dos objetos imunes, discorre o seguinte:

Os argumentos aplicados para fundamentar o não-enquadramento do ‘livro eletrônico’ na classe dos ‘livros’ são igualmente diversificados: a expressão ‘e o papel destinado a sua impressão’ afastaria da imunidade qualquer objeto que não fosse feito de papel; o vocábulo ‘CD-ROM’ teria acepção técnica diversa da de ‘livro’; o Supremo Tribunal Federal já teria decidido só haver livro onde há papel; ao mencionar o papel no dispositivo constitucional, o legislador constituinte teria objetivado proteger apenas o livro impresso em papel; a proposta de inclusão do ‘livro-eletrônico’ teria sido rejeitada pelo legislador constituinte; não tributar o ‘livro-eletrônico’ traria perda significativa de receita para o Estado no futuro.⁴⁵

Portanto, várias são as razões que levam juristas, legisladores e administradores públicos a sustentarem a tributabilidade de livros confeccionados em material que se distinga do papel, como por exemplo aqueles produzidos para serem comercializados virtualmente (eletrônicos, v.g.). Esta corrente é reconhecida como sendo “reducionista”, exatamente pela maneira que interpreta o texto constitucional sobre este aspecto.

Na contra-mão deste entendimento reducionista, verifica-se cada vez mais crescente o movimento exegético destinado a garantir maior abrangência ao alcance da norma

⁴⁴ De acordo com o Dicionário Priberam online, a definição do vocábulo “Livro” consiste em: Conjunto de folhas de papel, em branco, escritas ou impressas, soltas ou cosidas, em brochura ou encadernadas. PRIBERAM Dicionário. [S.l.], 2013. Disponível em: <<http://www.priberam.pt/DLPO/livro>>. Acesso em: 2 ago. 2015.

⁴⁵ ÁVILA, Humberto Bergmann. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 21, p. 3, jan./mar. 2010. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/rede-21-janeiro-2010-humberto-avila.pdf>>. Acesso em: 2015.

imunizante em cheque através da ampliação do conceito de livro, e, sobretudo, pela aplicação do argumento finalístico acerca da existência desta hipótese de imunidade, que basicamente consiste em interpretar a norma da alínea “d” ora analisada, relacionando-a com os objetivos que a Constituição vislumbrou a, através dela, garantir ao país e aos cidadãos como um todo.

De acordo com esta corrente interpretativa, ao prever a hipótese de imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a impressão destes, o legislador constituinte teve como escopo assegurar os direitos à liberdade de comunicação e pensamento, difusão e acesso à cultura, melhora na educação da população etc, todos eles considerados direitos fundamentais, sendo estes objetos meros meios para se chegar a estes direitos muito mais relevantes. Portanto, qualquer meio idôneo capaz de assegurar estas prerrogativas fundamentais, difundindo informação e cultura, e assegurando a liberdade de pensamento no sentido mais amplo possível, deve ser abrangido pela regra da imunidade do artigo 150, IV, “d”, da CF/88.

Assim, não importa que a informação se propague e chegue à população através de livro ou jornal esculpido em madeira ou pedras vulcânicas, também não oferece relevo, para este fim, o fato de estar o periódico contido em um CD-ROM ou *pendrive*, pois o que realmente interessa para aplicação da benesse representada pela imunidade tributária é que nestes objetos esteja contido informação e que isto represente a liberdade de pensamento ou manifestação da cultura.

Esta corrente tem como um de seus principais defensores o professor Roque Carrazza, sobretudo no que tange os novos meios de propagação de informação, como por exemplo os livros, jornais e periódicos eletrônicos, *ebooks*, *pendrive* etc, pois segundo o mesmo, a palavra livros (e aqui novamente o raciocínio é o mesmo para os jornais e periódicos) inserida no Texto Constitucional não teria o sentido restrito ao conjunto de folhas de papel impressas, encadernadas e com capa, mas sim como veículo do pensamento, ou seja, como meio de difusão de cultura.⁴⁶

Por se tratar do tema central desta pesquisa, não vamos adentrar, ainda, ao cerne da questão envolvendo a abrangência ou não de outras formas de livros pela norma imunizante, já que há muito a ser analisado antes de formarmos nossa convicção, e isto será feito mais adiante neste trabalho. Contudo, cabe observar, antes de encerrarmos este subtópico, que outras questões polêmicas também se inserem no campo de estudo desta regra de intributabilidade, como por exemplo se a Constituição faz algum tipo de distinção acerca do

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 762.

conteúdo dos livros para garantir-lhes imunidade tributária, ou se estes podem versar sobre qualquer assunto e mesmo assim estarem livres de impostos.

Como dito, análises mais aprofundadas acerca deste tema em específico serão retomadas mais a frente, tentando esclarecer as razões da norma imunizante em questão e as tantas divergências que a circundam devido a sua importância para o desenvolvimento do país.

1.4.5 Imunidade 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

Trata-se da hipótese imunizante introduzida recentemente no rol do artigo 150 da Carta Republicana, através da Emenda Constitucional n. 75⁴⁷, de 16 de outubro de 2013, acrescentando assim, a alínea “e” ao inciso VI do dispositivo constitucional mencionado.

Aqui temos situação de intributabilidade, via impostos, praticamente idêntica àquela tratada linhas acima referente a livros, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão destes, pois são de natureza incondicionada, já que gozam de autoaplicação imediata, prescindindo de lei que institua a imunidade neste caso, também são genéricas e aplicam-se a todos os impostos e contra qualquer ente federativo, além de igualmente serem concedidas em favor dos materiais que compõem o rol da alínea estudada, sendo assim materiais.

As razões que levaram o legislador constituinte derivado a incluir esta hipótese dentro do rol do inciso VI do artigo 150 da CF/88 são basicamente as mesmas inerentes à alínea “d” deste, como a garantia ao incentivo à cultura, liberdade de pensamento, liberdade de expressão, dentre outras mais já analisadas alhures.

Também por corresponder ao tema desta pesquisa, o assunto referente a esta hipótese imunizante será melhor abordado a frente, trazendo-se à baila discussões e conceitos que lhes são inerentes.

Contudo, antes de encerrarmos o presente subtópico, cabe analisar que o legislador constituinte derivado foi mais cuidadoso do que propriamente o constituinte originário, pois ao contrário do que se verifica em relação ao texto da alínea “d”, a alínea “e” recém inserida

⁴⁷ Emenda Constitucional n. 75, de 15 de outubro de 2013. Acrescenta a alínea e ao inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, instituindo imunidade tributária sobre os 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. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília-DF, 16 out. 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc75.htm>. Acesso em: 18 maio 2015.

no texto constitucional prevê expressamente a proteção à incidência de impostos em relação aos “arquivos digitais” que contenham conteúdo expressado na primeira parte de sua redação.

Assim, os videofonogramas musicais que preencham os requisitos exigidos constitucionalmente, por exemplo, poderão ser veiculados através de meios digitais, tais como *pendrives*, cartões de memória virtuais, e até mesmo por *downloads* de arquivos pela rede mundial de computadores, dentre outras incontáveis formas de circulação, que a cada dia ganham novos pares.

Portanto, verifica-se que a (r)evolução tecnológica observada ao longo das últimas décadas fora expressamente assimilada e reconhecida pelo legislador constituinte derivado, a ponto de levá-lo a reconhecer a necessidade de também evoluir alguns conceitos e normas jurídicas para, assim, permitir que se dê a melhor aplicação possível à Constituição Federal vigente.

Renan Gobbi em recente escrito, analisa a questão de forma contundente, conforme se observa:

Embora alguns destaquem que a nova alínea trouxe imunização aos CD's e DVD's produzidos no país, importa repisar acerca da necessidade de interpretação ampla da norma constitucional, sendo medida necessária a garantia da imunização estendida as músicas, produzidas no país, também comercializadas pela internet. A internet deve ser encarada como um mero instrumento/meio de difusão das idéias musicais, não sendo possível ao Fisco, ou ao legislador infraconstitucional, tributar sobre as músicas consumidas pelo meio eletrônico, o que poderá caracterizar uma grande inconstitucionalidade.

Verifica-se da leitura da nova alínea 'e' que o legislador se preocupou com tal problemática, e a fim de evitar interpretação diversa ou se falar em silêncio legislativo, foi claro ao dispor que a imunidade sobre os fonogramas e videogramas é estendida aos *'suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham'*, ou seja, a imunidade não incide apenas sobre os CD's e DVD's físicos já disponíveis na fase de revenda, mas também sobre todo o acervo digital, o que apenas ratifica o posicionamento já declinado e a necessidade de adotar o mesmo entendimento quanto aos livros eletrônicos.⁴⁸

Assim, embora se trate de inovação recente no Direito pátrio, verificamos que esta hipótese de imunidade tributária já é assunto tratado com maturidade pela doutrina pátria, já que se assemelha grandemente com outra espécie imunizante, compartilhando com esta além das características, basicamente os mesmos conceitos e discussões.

⁴⁸ GOBBI, Renan Nossa. Emenda Constitucional nº 75/2013 e a imunidade tributária: polêmicas atuais sobre a imunização da produção (lítero) musical nacional. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, v. 16, n. 118, nov. 2013. (grifo do autor). Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13809>. Acesso em: 10 jan. 2016.

1.4.6 Outras hipóteses de imunidade (imunidades específicas)

As imunidades tributárias elencadas no rol do artigo 150 da CF/88 e sucintamente tratadas nos subtópicos anteriores, representam as hipóteses desta espécie de normas negativas de competência tributária mais conhecidas e exploradas pela doutrina pátria, e não sem razão, pois têm em si grande riqueza axiológica, uma vez que representam garantias à eficácia de diversas prerrogativas fundamentais estampadas no texto da Constituição, conforme já se destacou. Também possuem maior destaque no cenário jurídico brasileiro em virtude da abrangência de seu alcance, já que como visto, são consideradas imunidades genéricas e atingem todos os entes federativos, além de impossibilitarem a incidência de vários ou todos os impostos, a depender do caso.

Entretanto, em que pese a concentração de esforços no estudo das imunidades do artigo 150 da CF/88, estas não correspondem à totalidade desta espécie de limitação ao poder de tributar, já que inúmeras outras encontram-se difundidas pelo texto constitucional, cada qual com sua especificidade, porém, sempre com a característica de obstar o legislador ordinário a criar normas tributárias que façam incidir exações sobre aquelas pessoas, objetos e situações determinados.

O texto constitucional vigente, devido a sua característica garantista e social, fez com que as hipóteses de imunidades tributárias tivessem um grande crescimento em relação aos textos anteriores, conforme se expôs em análise histórica neste capítulo.

Assim, por inúmeras razões o legislador constituinte fez constar no texto da CF/88 diversas previsões expressas de normas imunizantes, que superam o âmbito do artigo 150 da mesma.

Tais hipóteses são denominadas imunidades específicas e podem atingir tanto impostos, como taxas e até mesmo contribuições, contudo, limitam-se a somente um tributo, independente de qual espécie se está a tratar. Ao contrário das imunidades já estudadas neste trabalho, dirigem-se especialmente a uma pessoa política.

Possuem caráter político e não levam em consideração a capacidade contributiva do sujeito por elas alcançado.

São de natureza objetiva, já que em sua quase totalidade são determinadas em virtude do objeto que visam proteger, o que reforça o caráter político destas hipóteses imunizantes.

Aproveitando a lição de Regina Helena Costa, para quem: “Elemento que as tipifica é o de servirem a valores mais limitados ou conveniências especiais [...]”⁴⁹, conseguimos concluir a razão pela qual recebem tratamento mais resumido da doutrina, já que carregam menor carga de valores sociais e individuais, e, portanto, embora sejam extremamente relevantes na busca pelos objetivos constitucionais e também para atuação de juristas, legisladores e administradores públicos, são normas com menor complexidade estrutural e desdobramentos mais acanhados.

Como dito, são numerosas as espécies de imunidades tributárias específicas no texto constitucional, razão pela qual seria impossível abordá-las uma a uma neste trabalho acadêmico sem escapar ao escopo do mesmo. Entretanto, alguns exemplos destas imunidades serão trazidos, apenas com objetivo de ilustrar o breve esboço acerca de suas características principais.

São situações como as trazidas pelo artigo 149, §2º, I da CF/88, que imuniza receitas oriundas de exportação da incidência de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, artigo 153, §3º, III, que garante imunidade ao IPI àquelas exportações de produtos industrializados, artigo 153, §4º, II, que dispõe acerca do não alcance do Imposto Territorial Rural (ITR) sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel, artigo 155, §2º, X, “a”, que trata sobre a não incidência de ICMS sobre operações que destinarem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, artigo 5º, XXXIV, “a” e “b”, que garante imunidade a todo e qualquer cidadão no que se refere à taxas inerentes ao (a) direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder e (b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal, artigo 5º, LXXIII, que imuniza qualquer cidadão em relação às taxas judiciárias quando este vier propor ação popular que vise anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, artigo 195, II, que estipula não ser devida contribuição social sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social, dentre outras mais, que como visto, podem atingir tributos variados, desde que de maneira específica.

É importante ressaltar que a despeito de todos estes exemplos citados acima e também dos demais existentes no texto constitucional se referirem claramente a hipóteses de imunidades, pois preenchem todos os requisitos para tal, conforme já tratado anteriormente neste trabalho, por vezes são tratadas de meras isenções ou simplesmente situações de não-

⁴⁹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 193.

incidência. Contudo, o que realmente define a norma imunizante não é a nomenclatura que a ela se atribui, mas sim sua estrutura, o preenchimento dos requisitos que compõem o arquétipo normativo das mesmas.

Portanto, embora se trate as imunidades tributárias específicas com diferentes denominações, é fundamental que se estabeleça que as mesmas são legítimas limitações ao poder de tributar, normas negativas de competência tributária estabelecida constitucionalmente, e, portanto, não devem ser confundidas com outras espécies de normas tributárias, a exemplo do que ocorre com as isenções.

1.5 Imunidades tributárias e desenvolvimento socioeconômico

Desenvolver-se socioeconomicamente é o grande desafio enfrentado por governantes e administradores públicos em geral das mais diversas nações ao redor do planeta, sobretudo para líderes de nações pobres ou emergentes, onde os recursos financeiros ou são escassos ou se encontram concentrados em poder de poucos, ao passo que o restante da população, que representa a esmagadora maioria, não goza sequer do básico para sobreviver.

Esta preocupação é absolutamente pertinente no Brasil, já que a despeito das grandes riquezas produzidas em seu território, o capital aqui auferido está reunido nas mãos de uma pequena minoria, que devido aos recursos possuídos consegue promover seu “auto” desenvolvimento social, pois goza de meios para acessar bons serviços educacionais, de saúde, segurança, transporte, infraestrutura etc, todos privados, enquanto o restante da população se vê às margens destes mesmos serviços, já que o Estado brasileiro é atualmente incapaz de proporcioná-los com a qualidade necessária à totalidade dos cidadãos.

O desenvolvimento socioeconômico de um povo deve ser compreendido como o equilíbrio entre o crescimento econômico e humano, o que deve ocorrer em relação de interdependência. Portanto, para que uma nação se desenvolva com sustentabilidade é necessário que este desenvolvimento ocorra através de um crescimento econômico em proporção semelhante ao crescimento humano e social dos cidadãos.

Promover e garantir direitos básicos aos cidadãos é tão ou mais importante quanto o crescimento econômico e, juntos, são capazes de fazer com que o Estado se desenvolva de maneira equilibrada, firme e preparada.

A Constituição Federal vigente no país, conhecida também por “constituição cidadã”, tem por característica principal o garantismo de direitos sociais individuais e coletivos dos cidadãos, pautada por valores que buscam acima de qualquer coisa o

desenvolvimento dos cidadãos com dignidade. Portanto, o desenvolvimento social do país se mostra como um dos principais escopos da CF/88.

O desenvolvimento social e humano de uma determinada nação é observado quando os direitos e garantias fundamentais relativos aos cidadãos são eficazmente respeitados e valorizados, estando eles positivados em leis e constituições ou não. Assim, pode-se afirmar que um Estado é socialmente desenvolvido quanto maior for o acesso dos seus cidadãos a serviços públicos essenciais de qualidade, tais como educação, saúde, segurança, transporte, entre outros tantos mais.

Desenvolver-se socialmente é, de certo modo, promover o desenvolvimento humano, garantindo assim a dignidade da pessoa humana à totalidade dos cidadãos através do respeito dos direitos fundamentais destes. Segundo Vladimir Oliveira da Silveira e Ernani Contipelli⁵⁰ “[...] a dignidade da pessoa humana se materializa no reconhecimento dos direitos fundamentais a fim de assegurar o desenvolvimento da personalidade do indivíduo.”

Os autores ainda complementam trazendo a observação de que o desenvolvimento humano e social dos cidadãos é propriamente um direito, que por sua vez engloba princípios e regras jurídicas e garantem acesso a recursos que possibilitam a subsistência daqueles, o que pode ser observado pelo seguinte trecho extraído da mesma obra:

[...] o direito ao desenvolvimento atua na consagração de princípios e regras jurídicas que possibilitem ao indivíduo o pleno acesso aos recursos suficientes à sua subsistência, como educação, moradia, alimentação, saúde, emprego, cultura, entre outros, os quais lhe proporcionarão condições mínimas para uma existência adequada às necessidades constantes do mundo globalizado.⁵¹

Assim, tem-se o desenvolvimento (social e humano) como a “espinha dorsal” do Estado, já que assim é garantido o alcance aos objetivos maiores traçados pela(s) lei(s) fundamental(is).

Entretanto, se torna impossível a garantia aos direitos fundamentais dos cidadãos da forma como estes necessitam, sem o devido financiamento das atividades por parte do Estado, que direta ou indiretamente deve assegurar a prestação de serviços básicos à contento dos cidadãos, respeitando o princípio da dignidade da pessoa humana, bem como auxiliando na redução das desigualdades existentes entre a população. Para tanto, é primordial que o Estado,

⁵⁰ SILVEIRA, Vladimir Oliveira; CONTIPELLI, Ernani. Direitos humanos econômicos na perspectiva da solidariedade: desenvolvimento integral. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONSELHO NACIONAL DE PESQUISA EM PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO, 17., 2008, Salvador. **Anais eletrônico...** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008.

⁵¹ Ibid., p. 2584.

através de sua administração pública direta e indireta, promova gastos (despesas), o que obviamente pressupõe o auferimento de receitas.

Este financiamento, na opinião de Kiyoshi Harada, só ocorre em virtude da função arrecadatória do Estado, que coercitivamente retira de particulares uma parcela de suas riquezas, expressa em dinheiro, sem qualquer contraprestação, o que se dá por intermédio dos tributos.⁵²

Os tributos, que constituem gênero do qual são espécies os impostos, taxas, contribuições especiais e de melhoria, e o empréstimo compulsório, por sua vez são denominados receitas públicas derivadas, já que ingressam nos cofres públicos em caráter definitivo (exceção feita ao empréstimo compulsório), para possibilitar que o Estado financie suas finalidades, sendo oriundas do poder de império, que força o particular ao recolhimento de quantias em dinheiro em seu favor.

Portanto, é notória a importância exercida pela arrecadação de receitas públicas e, por consequência do Direito Tributário no desenvolvimento humano e social do país, sobretudo no atual modelo de Estado adotado no Brasil.

Contudo, para que o Estado consiga promover uma boa arrecadação tributária (ou uma suficiente arrecadação), pressupõe-se a existência de uma economia sólida, ativa, com cenário favorável à produção e circulação de riquezas pelos particulares. Em suma, é imprescindível que haja o desenvolvimento da economia, o que fatalmente culminará sempre com receitas tributárias suficientes para garantir os serviços necessários ao desenvolvimento da sociedade como um todo, claro que desconsiderando-se os eventuais (e comumente existentes) desvios das verbas arrecadadas que se dá pela corrupção, que corrói a administração pública.

Assim, é inevitável concluir que os desenvolvimentos humano e social dependem de uma economia desenvolvida, sendo a recíproca absolutamente verdadeira, uma vez que cidadãos que vivem em uma sociedade onde têm seus direitos fundamentais respeitados, com acesso à prestações positivas por parte do Estado com boa qualidade, como por exemplo educação, saúde, segurança etc, tendem a ser mais preparados por gozarem de boas condições de vida, garantindo maior qualidade ao mercado econômico e, por conseguinte, o crescimento estruturado da economia local, o que se pode constatar ao analisar a situação dos chamados “países desenvolvidos”, que não à toa são também considerados “ricos”.

Não é, entretanto, somente pela função arrecadatória do Estado que o Direito Tributário se destaca na consecução do equilíbrio necessário ao desenvolvimento socioeconômico de um país, pois muito além de tutelar as relações jurídicas que possibilitam

⁵² HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 36.

as receitas públicas, este ramo das ciências jurídicas é instrumento fundamental à promoção da Justiça Social, tão defendida pelo texto da CF/88.

A principal fonte de arrecadação de receitas públicas é, portanto, a tributação, o que leva a afirmar que basicamente tudo que é gasto para garantir os benefícios essenciais ao desenvolvimento dos cidadãos tem origem na relação tributária estabelecida entre administração pública e particular. Entretanto, as normas tributárias não devem somente se preocupar em angariar para o Estado os recursos necessários à sua manutenção, devendo pautar-se também e principalmente por valores sociais de grande importância e estabelecidos no texto constitucional brasileiro.

De acordo com Terezinha de Oliveira Domingos e Leandro Reinaldo da Cunha:

A tributação, em breves palavras, deve atender vários preceitos elementares, tais como: (i) equidade: em que cada indivíduo deve contribuir com uma quantia relativamente justa; (ii) progressividade: em que as alíquotas devem aumentar a medida que os níveis de renda dos contribuintes se elevem; (iii) neutralidade: em que tributação não deve deprimir o consumo, a produção e o investimento; e, (iv) simplicidade: em que o cálculo, a exigência e a fiscalização concernente aos tributos devem ser simplificados com a finalidade de minimizar custos administrativos. Isto posto, a dinâmica social se insere em questões tributárias de tal modo que a tributação que não se valida no texto constitucional não constitui propriamente tributação, mas sim violência aos direitos individuais, arbítrio inconstitucional e ilegitimidade. Destarte, as questões tributárias devem ser mecanismos capazes de viabilizar a Justiça Social, além de contribuir para a efetivação dos direitos do homem, como forma garantidora da manutenção do Estado e impedindo a ruptura do tecido social.⁵³

Portanto, o exercício da função tributária e arrecadatória do Estado não é ilimitada e deve respeitar os termos impostos pelo texto constitucional brasileiro, uma vez que a tributação, como ferramenta de angariação de recursos para o custeio das atividades fundamentais do Estado somente se justifica no plano constitucional para auxiliar na promoção da Justiça Social.

Nascem, assim, as limitações ao poder de tributar, já destacadas anteriormente neste trabalho e que encontram previsão no próprio texto da CF/88. São limites impostos pelo legislador constituinte no intuito de fazer a tributação cumprir com sua função social e que incluem a repartição da competência tributária entre os entes da federação, princípios tributários e as imunidades tributárias, que compõem assim o “Estatuto do Contribuinte”.

⁵³ DOMINGOS, Terezinha de Oliveira; CUNHA, Leandro Reinaldo da. A tributação como instrumento da concretização da dignidade da pessoa humana em face do desenvolvimento. In: MEZZAROBBA, Orides; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego; SILVEIRA, Vladimir Oliveira da. et al. (Org.). **Direito tributário II**. Curitiba: Clássica, 2014. v. 1. p. 57.

Quis o legislador constituinte proteger os cidadãos brasileiros, que são contribuintes potenciais, da voracidade dos legisladores infraconstitucionais e dos administradores públicos, que sob a justificativa de obter os recursos necessários ao cumprimento das atividades estatais, tendem a sempre criar novas normas tributárias de modo a aumentar a arrecadação, o que não necessariamente significa melhora na qualidade de vida e no bem-estar social da população em geral, pois conforme já tratado linhas acima, o desenvolvimento humano e social passa primeiramente pela observância dos direitos fundamentais das pessoas, que não se resumem à prestações pecuniárias por parte do Estado na forma de serviços essenciais.

Portanto, os direitos fundamentais assegurados pela CF/88 e que desempenham papel essencial no desenvolvimento social do país devem ser protegidos dos efeitos da tributação, que não deve se sobrepor àqueles em nenhuma hipótese, ainda que a justificativa seja arrecadar recursos para promover outros direitos individuais, pois uma vez violentados direitos pela via da tributação, a suposta contraprestação tardia àquele cidadão já significa afronta a sua dignidade enquanto ser humano.

Abordamos anteriormente neste trabalho algumas características das imunidades tributárias, que são espécie do gênero “limitações constitucionais ao poder de tributar”, destacando-se, dentre outros, alguns aspectos fortemente sociais inerentes a estas situações de intributabilidade constitucionalmente qualificadas. Assim, destaca-se que ao lado da tributação propriamente dita, as imunidades tributárias também desempenham importante papel na busca pelo desenvolvimento social e humano do povo brasileiro, pois destacam do campo da tributabilidade, algumas hipóteses justificáveis por valores socialmente relevantes, como por exemplo a liberdade de culto religioso, liberdade e acesso a informação e a conteúdos culturais etc.

Ricardo Lobo Torres, destaca a importância das imunidades tributárias no âmbito da promoção dos direitos fundamentais, conforme se observa no seguinte trecho:

A imunidade é, portanto, intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manipulação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional.⁵⁴

As imunidades tributárias, portanto, visam garantir determinados direitos fundamentais (art. 150, VI, CF/88), protegendo estes de qualquer violência tributária que possa tentar inviabilizá-los, ou seja, impedem que estes direitos sejam obstados pela tributação.

⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 36-37.

Assim, as imunidades tributárias garantem a aplicação de um princípio constitucional implícito, denominado de “*princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação*”, que significa que as normas imunizantes garantem que, naquelas hipóteses por ela protegidas a tributação não inviabilizará o exercício de direitos constitucionalmente consagrados.

Nos dizeres de Regina H. Costa, sobre o princípio em questão:

Trata-se de princípio implícito no texto constitucional, extraído das normas que afirmam os diversos direitos e liberdades individuais e coletivos nele consagrados, combinadas com aquelas que regem a atividade tributante. Assim, se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em despreço a esses mesmos direitos.⁵⁵

Em vista disso, tem-se nas imunidades tributárias um importante aliado na tentativa de promover o equilíbrio necessário entre o crescimento econômico e humano, possibilitando assim o desenvolvimento socioeconômico do país. Contudo, isoladamente as normas imunizantes não são capazes de garantir o desenvolvimento social necessário ao Estado, sendo necessário que haja harmonia entre as normas constitucionais, tanto daquelas previstas no campo dos “Direitos e Garantias Fundamentais”, quanto das que se encontram destacadas na parte do “Sistema Tributário Nacional”, não se resumindo, porém, a estes dois terrenos normativos constitucionais.

⁵⁵ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 79.

CAPÍTULO 2 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS GENÉRICAS OBJETIVAS

As imunidades tributárias, espécies exonerativas de exações constitucionalmente qualificadas, são divididas em classes de acordo com as características próprias de cada uma, o que se destacou no capítulo anterior deste trabalho.

Portanto, uma norma imunizante poderá ser alocada, por exemplo, na classe das “imunidades genéricas” caso seja aplicável a mais de um tributo, seja ele da mesma espécie ou não, ao passo que será definido como “imunidade específica” se atingir somente um tributo.

Outra maneira de dividir as normas imunizantes em classes, consiste na consideração de seus destinatários. Assim, denomina-se subjetiva aquela imunidade que tem por escopo a proteção de determinado(s) sujeito(s), enquanto classifica-se como objetiva aquela norma de intributabilidade constitucional que se destina a defender do fenômeno da tributação determinado(s) objeto(s).

Conforme já relatado alhures, outras formas de se classificar as normas de imunidade tributária são verificadas na doutrina, contudo, neste momento devemos nos ater somente às duas classificações sucintamente tratadas nos parágrafos anteriores, por serem inerentes ao tema central da pesquisa.

Assim, serão abordadas de forma mais aprofundada as espécies de imunidade positivadas no art. 150, VI, “d” e “e” da Constituição Federal de 1988 (CF/88), que têm traços comuns entre si, e peculiares em relação às demais espécies, conforme já abordado, vez que ambas são objetivas e genéricas.

2.1 A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão

Conforme já tratado no capítulo anterior, a norma do artigo 150, VI, “d” da CF/88 destacou do campo da competência tributária dos entes federativos determinados objetos, devidamente nominados em seu texto, sendo eles os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão destes, razão pela qual há predominância de entendimento doutrinário acerca da objetividade desta hipótese imunizante.

A imunidade inerente aos mencionados objetos se dirige somente aos impostos, não abrangendo, portanto, contribuições especiais e demais espécies tributárias, embora com

alguma razão renomados autores discordem desta restrição e afirmam que o sentido da norma somente se completa quando esta proteção afeta a totalidade das exações existentes.¹

Por se tratar de imunidade objetiva ou real, projetar-se-á somente em face dos impostos ditos também reais, ou seja, que têm por fato gerador algum fato, bem ou situação específica, tais como o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS), Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI).

A proteção constitucional conferida aos objetos arrolados pela alínea em análise deve ser estudada em seu sentido finalístico, isto é, é necessário que se observe a destinação daquele produto a fim de que se verifique se a situação faz jus à imunidade ou não. É o que se depreende da lição de Hugo de Brito Machado, para quem:

A Constituição Federal de 1988 manteve a imunidade para livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150, inc. VI, letra 'd'). A imunidade, aqui, é tipicamente objetiva. Não importa a pessoa a quem pertença o livro, o jornal ou periódico, ou o papel. Este último tem a imunidade condicionada à destinação. A imunidade do livro, jornal ou periódico, e do papel destinado à sua impressão, há de ser entendida em seu sentido finalístico.²

A exemplo das demais normas de imunidade tributárias tratadas anteriormente, a intributabilidade referente aos livros, jornais, periódicos e o papel de imprensa cumpre também importante função social na vida dos cidadãos brasileiros, consistindo em uma ferramenta fundamental ao lado da CF/88, na consecução de seus fins almejados, sendo inconcebível a ideia de abordá-la sem considerar outros aspectos, de caráter social precipuamente.

Analisando o texto da norma em questão, conseguimos vislumbrar em seu núcleo a preocupação com algumas normas e princípios fundamentais consagrados pela Constituição, notadamente em relação a garantia à liberdade de pensamento, de comunicação, de expressão, além de ser meio de facilitação ao acesso, por parte da população, a conteúdos culturais e científicos, prestando auxílio na melhora da educação, direito este capaz de garantir outros mais (dignidade da pessoa humana, por exemplo).

Informação, acesso à cultura e educação, além da liberdade de poder se expressar, são indubitavelmente meios competentes para garantir o avanço e desenvolvimento de uma nação, razão pela qual devem ser valorizados no sentido mais amplo possível, conforme ocorre com a norma do art. 150, VI, "d" da CF/88.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 307.

² Ibid., p. 306-307.

As liberdades em comento não somente são relevantes para o desenvolvimento de um Estado quando se toma por base o argumento da evolução social através da educação, sendo igualmente importantes na manutenção do próprio Estado Democrático de Direito, pois somente através do acesso a informação e a conteúdos culturais (ou não), o cidadão poderá se expressar de maneira contributiva ao pleno desenvolvimento da nação, intervindo em questões políticas de relevo - da maneira constitucionalmente concebida e autorizada - através de debates livres em que se expõem opiniões diversas, dentre outras formas mais, capazes de promover eficácia à democracia.

É o que expõe Paulo Gustavo G. Branco ao tecer comentários acerca da relevância das liberdades constitucionalmente asseguradas:

É frequente que se diga que ‘a busca da verdade ganha maior fecundidade se levada a cabo por meio de um debate livre e desinibido’. A plenitude da formação da personalidade depende de que se disponha de meios para conhecer a realidade e as suas interpretações, e isso como pressuposto mesmo para que se possa participar de debates e para que se tomem decisões relevantes. O argumento humanista, assim, acentua a liberdade de expressão como corolário da dignidade humana. O argumento democrático acentua que ‘o autogoverno postula um discurso político protegido das interferências do poder’. A liberdade de expressão é, então, enaltecida como instrumento para o funcionamento e preservação do sistema democrático (o pluralismo de opiniões é vital para a formação de vontade livre). Um outro argumento, que já foi rotulado como cético, formula-se dizendo que ‘a liberdade de criticar os governantes é um meio indispensável de controle de uma atividade [a política] que é tão interesseira e egoísta como a de qualquer outro agente social’.³

Portanto, assegurar a liberdade de pensamento (sentido amplo) de um povo é também possibilitar o enriquecimento cultural e social da nação à qual pertence, o que explica as inúmeras intervenções constitucionais para que tal direito seja efetivamente exercido.⁴

Aliomar Baleeiro também demonstra ter a mesma visão acerca do instituto imunizante em discussão:

A Constituição almeja duplo objetivo ao estatuir essa imunidade: amparar e estimular a cultura através dos livros, periódicos e jornais; garantir a liberdade de manifestação do pensamento, o direito de crítica [...] [...] o imposto pode ser meio

³ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 392-393.

⁴ Art. 5º (*omissis*)

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

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

[...];

Art. 220. A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição. (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 out. 2013).

eficiente de suprimir ou embaraçar a liberdade de manifestação do pensamento, a crítica dos governos e homens públicos, enfim, de direitos que não são apenas individuais, mas indispensáveis à pureza do regime democrático.⁵

De forma a aniquilar quaisquer dúvidas que possam ainda pairar acerca da fundamental importância da plena garantia da liberdade de pensamento no desenvolvimento ideal de determinada nação, extraímos a seguinte lição de Pontes de Miranda, em comentários à Constituição Federal de 1967, já com a Emenda constitucional n. 1 de 1969:

Se falta liberdade de pensamento, todas as outras liberdades humanas estão sacrificadas, desde os fundamentos. Foram os alicerces mesmos que cederam. Todo o edifício tem de ruir. Dá-se a tentativa de fazer o homem parar: voltar ao infracultural, ou ao infra-humano. Todo Prometeu, que descubra o fogo, será punido. Como toda ordem vigente foi feita no passado, apertam-se as consciências para apequená-las ao tamanho, que era o delas, ao tempo em que a ordem vigente se criou, ou antes dela, por ‘força da queda’ de toda regressão.⁶

A liberdade de pensamento, externada através da expressão em palavras escritas e faladas, gestos etc, bem como os demais direitos correlatos já destacados (informação, cultura, educação etc), consistem em importantes pilares da base constitucional brasileira, razão pela qual revela-se acertada a atenção destacada a estas prerrogativas fundamentais, que não se esgotam somente naqueles dispositivos que as prevê, indo também a outros campos do texto constitucional para assegurar que haja efetividade e eficácia destes direitos fundamentais.

A Constituição Federal brasileira, que se destaca pelo forte aspecto social do qual é revestida, é formada por normas de forte teor axiológico, que carregam em si os valores de toda uma nação. O texto constitucional vigente desde 1988 cuidou de positivizar diversos direitos tratados por fundamentais, demonstrando assim qual caminho deveria ser percorrido em direção à consecução do desenvolvimento humano e social dos brasileiros, qual seja, o do respeito a tais direitos.

Contudo, apesar de imediatamente aplicáveis, a positivação dos direitos fundamentais nem sempre se mostra suficiente à observância dos mesmos por parte de governantes, legisladores e da própria população em geral, fazendo-se necessários outros mecanismos constitucionais para que haja efetividade destes, razão pela qual nossa Constituição Federal dispõe acerca dos mais variados temas, de forma geral, construindo assim o percurso a ser trilhado a fim de promover o respeito efetivo a tais normas.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro. Forense, 2010. p. 339-340.

⁶ MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967: com a emenda n. 1 de 1969**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1974. t. 5. p. 155-156.

É o exemplo do Direito Constitucional Tributário, que notadamente presta importante auxílio para a aplicabilidade e eficácia dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, criando limitações à voracidade arrecadatória do Estado, de forma a proteger os cidadãos dos efeitos da tributação desmedida e preservar a dignidade humana dos mesmos.

Salientou-se no capítulo anterior deste trabalho a importante relação existente entre o Direito Tributário e o desenvolvimento socioeconômico do Estado, com destaque para a observância aos direitos fundamentais dos cidadãos, que são efetivamente a única forma de se alcançar tal fim. Portanto, as imunidades tributárias, como instituto de Direito Constitucional Tributário, inegavelmente contribuem para a formação de um Estado Democrático de Direito, onde os direitos fundamentais acima de positivados, são respeitados e proporcionados pelo Estado.

Observa-se, portanto, que a imunidade tributária trazida pelo artigo 150, VI, “d” da CF/88 não se traduz em proteção constitucional esgotável em si mesma, o que significa dizer que o que se pretende resguardar é mais amplo do que a breve mensagem do dispositivo constitucional, e envolve valores fundamentais que compõem o texto da Constituição.

Assim, não pretendeu o constituinte destacar proteção especial aos poucos objetos previstos no texto da alínea mencionada de maneira isolada, o que poderia ferir o princípio da isonomia em relação a outros objetos que não gozam de tamanho prestígio constitucional, mas sim garantir ainda maior eficácia aos direitos a liberdade de pensamento, expressão, cultura, informação, educação, dentre outros, demonstrando desta forma não ser ideal a interpretação fragmentada do texto constitucional, uma vez que os fragmentos na verdade são peças de um mesmo quebra-cabeças, e que, portanto, devem ser unidas para o ideal funcionamento do Estado.

O hermeneuta que desejar extrair do texto constitucional sua interpretação ideal e necessária ao desenvolvimento socioeconômico, portanto, não deve ignorar as relações de interdependência existente entre as normas constitucionais, sob o risco de promover injustiças e desigualdades, a exemplo do que ocorreria caso a norma imunizante ora em análise fosse interpretada apenas sob seu próprio eixo. Haveria proteção a alguns poucos objetos (livros, jornais, periódicos e papel de imprensa), ao passo que inúmeros outros, muito importantes nas vidas dos cidadãos comuns (equipamentos esportivos, de segurança privada, por exemplo) ficariam desamparados, sem qualquer fundamentação crível.

Assim, a falta de isonomia no tratamento dispensado aos objetos da alínea “d” do inciso VI do artigo 150 da CF/88 em relação a tantos outros somente pode ser sustentada tomando-se por base a consideração de outros fragmentos do texto constitucional, como por

exemplo os direitos fundamentais já destacados neste tópico, fazendo assim valer a argumentação da teoria finalística em relação a esta hipótese imunizante.

A compreensão das questões que envolvem as considerações acerca das finalidades constitucionais que justificam a existência desta hipótese de imunidade tributária é fundamental para a correta aplicação desta norma, o que se verá com maiores detalhes mais adiante.

Outro aspecto essencial para garantir eficácia à norma negativa de competência tributária ora tratada consiste na análise conceitual dos objetos que compõem a redação da alínea em estudo, sendo fundamental entender o que são estes objetos e quais podem ser suas formas de existência no mercado, concluindo assim se fazem jus à proteção constitucional da imunidade tributária ou não.

Primeiramente é importante destacar que todas as análises e conclusões tomadas em relação ao objeto “livro” serão válidas também para os demais objetos albergados na proteção do artigo 150, VI, “d” da CF/88 (jornais e periódicos), já que muito se assemelham em termos de conteúdo e também por expressarem proteção aos mesmos direitos fundamentais propostos pelos legisladores constituintes.

Para tanto, será necessária uma abordagem histórica preliminar acerca destes materiais, analisando seus papéis desempenhados nas sociedades ao longo do tempo, o que trará grande colaboração para a compreensão da norma imunizante tratada neste tópico.

De acordo com o autor André Belo: “[...] ‘livro’ vem do latim *liber*, que designa o alburno, uma parte da árvore situada entre a casca e o miolo que foi outrora utilizada como superfície para receber o texto.”⁷ A etimologia da palavra “livro” nos faz crer que o códice, formato pelo qual o mesmo é conhecido há vários séculos, nem sempre foi o suporte material utilizado para expressão de ideias escritas, demonstrando que o livro já passou por algumas transformações desde que fora criado.

Ora, o “livro” como objeto é conhecido pela humanidade já há vários séculos, tendo sido ao longo de toda história, elemento importante à evolução do ser humano e das sociedades ao redor do planeta, exatamente por ser um suporte material de difusão cultural, capaz de levar conhecimento e ideias novas até seus leitores.

Popular e corriqueiramente conhecido como um objeto elaborado com papel, contendo várias páginas com ideias, informações ou comentários, encadernado, com capa, impresso etc⁸, o livro nem sempre possuiu o mesmo formato tal qual se verifica

⁷ BELO, André. **História & livro e leitura**. 2. ed. Belo Horizonte: Autêntica, 2013. p. 229.

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 761.

hodiernamente, tampouco o material utilizado em sua confecção se manteve inalterado ao longo do tempo, tendo passado por inúmeras transformações no decorrer dos séculos, chegando até o suporte físico conhecido atualmente e, até mesmo, aos sucedâneos dos livros físicos (*ebooks*, CR-Roms, *pendrives*, dentre outros), que trataremos mais adiante.

Nascidos da necessidade de o homem registrar suas vivências com o intuito de fazê-las perpetuar no tempo, os livros passaram a ser valorizados pelas sociedades em razão do enriquecimento cultural advindo dos antepassados, que era transmitido através deste objeto, ocasionando assim a evolução intelectual do homem.

Inicialmente na história da humanidade constatou-se a transmissão de pensamento através do objeto denominado “livro” em suportes materiais diversos, tais como tábuas de argila, tecidos, cerâmica, folhas de palmeira etc, o que se pôde verificar em civilizações que habitaram as regiões do Oriente Médio, Mediterrânea e alguns locais do continente asiático.⁹

Mais tarde, na região do antigo Egito, os egípcios encontraram uma espécie de planta, de nome “papiro”, encontrada com facilidade às margens do rio Nilo. Trançando-se as finas fatias desta planta, os egípcios descobriram que era possível obter um novo material, o qual foi batizado com o mesmo nome da planta, onde a escrita poderia ser desenvolvida com mais facilidade em relação aos suportes materiais até então conhecidos, razão pela qual tornou-se extremamente popular também entre as civilizações grega e romana.

Posteriormente surgiram também outros meios de difusão da ideia escrita, a exemplo do “pergaminho”, obtido da parte interna da pele do carneiro, mas que não usufruíram do mesmo prestígio ostentado pelo “papiro”, a despeito de sua importância em determinadas sociedades.

O papel, cuja invenção se atribui aos chineses por volta de meados do século II d.C., significou importante divisor de águas na história da humanidade e dos livros, já que se tratava de material mais barato, de fabricação mais simples e acessível. Assim, o papel se difundiu pelas sociedades asiáticas nos séculos subsequentes, até que no período conhecido por Idade Média, entrou definitivamente no mundo ocidental, mais precisamente na Europa, através da Espanha, espalhando-se rapidamente por aquele continente.

O livro, da forma como o conhecemos até os dias atuais teria surgido entre os séculos II e IV d.C., embora não seja possível precisar com mais detalhes onde e quando exatamente teria sido produzido o primeiro objeto com tal formato.¹⁰

Com a popularização da técnica de fabricação do papel, aperfeiçoada nos anos seguintes por algumas civilizações ocidentais principalmente, facilitou-se ainda mais a

⁹ BELO, André. **História & livro e leitura**. 2. ed. Belo Horizonte: Autêntica, 2013. p. 222.

¹⁰ *Ibid.*, p. 192.

disseminação de ideias e informações manuscritas. Contudo, durante praticamente toda a Idade Média os conteúdos escritos eram inacessíveis à maioria da população, sendo mantidos sob a proteção de monges, que a despeito de restringirem este acesso, tiveram um importante papel na manutenção de vários textos importantes.

Como destacado, o conteúdo expressado nas folhas de papel até então era registrado de forma manuscrita, o que dificultava em demasia a produção em maior escala dos livros e documentos culturais em geral, pois o trabalho manuscrito é deveras custoso e demorado. Desta maneira, a reprodução de conteúdos manuscritos era de certa forma inviável e nada interessante aos produtores, o que por si só também restringia o acesso da população daquela época, que muito raramente mantinham contato direto com livros, por exemplo.

Foi então que, em meados do século XV d.C. surgiu na região de Mainz (Alemanha), segundo estudiosos do tema, uma invenção que revolucionou a história do livro e da humanidade em geral, a “arte da tipografia”, criada por Johannes Gutenberg, que permitia a rápida fabricação de livros, garantia padrão às letras utilizadas em sua confecção, além de minimizar consideravelmente os erros e variações cometidos pelos copistas ao reproduzirem ou transmitirem o texto preexistente.

Henri-Jean Martin, autor e pesquisador francês que dedicou muitos anos de sua carreira profissional à história da escrita e do livro, traz em uma de suas obras mais respeitadas acerca do assunto o seguinte trecho, o qual atribui à Guillaume Fichet, que segundo o próprio autor foi um dos responsáveis pela introdução da técnica da tipografia na França:

Conta-se um pouco por toda a parte que é na região de Mainz que vivia esse João dito Gutenberg que foi o primeiro a inventar a arte da tipografia graças à qual os livros são fabricados rapidamente, corretamente e elegantemente, sem se usar cana nem pena, mas por meio de caracteres metálicos [...] A invenção de Gutenberg [...] deu-nos caracteres através dos quais tudo o que se diz ou pensa pode imediatamente ser escrito, reescrito e dado à posterioridade.¹¹

Após o advento da referida invenção, popularizou-se timidamente o acesso à leitura e consequentemente aos livros, que passaram a não mais serem necessariamente obras raras e únicas, e por esta razão os conteúdos culturais começaram a possuir maior destaque entre as sociedades dos anos seguintes, difundindo-se para além dos muros dos monastérios, o que significou o início de uma nova era na história da humanidade, a do “homem tipográfico”¹². Entretanto, a estrutura básica dos livros, até então manuscritos, não sofreu alterações

¹¹ MARTIN, Henri-Jean. *Le livre français sous l'ancien régime*. Paris: Promodis, 1987, p. 12 apud BELO, André. **História & livro e leitura**. 2. ed. Belo Horizonte: Autêntica, 2013. p. 282.

¹² BELO, op. cit., p. 179.

substanciais, e o que permaneceu do livro manuscrito no livro impresso foi mais importante e maior do que aquilo que mudou, ou seja, alterou-se o modo de produzir e reproduzir os livros, mas manteve-se intacto o modo de leitura.

Apesar de substancial avanço, a descoberta e difusão da arte tipográfica por Gutenberg ainda não foi suficiente, por si só, para popularizar o acesso à leitura de livros e levá-los à grande parcela da população das civilizações existentes naquela época, o que só veio a ser verificado no século XIX, quando então a imprensa fora pela primeira vez industrializada através da invenção da tipografia mecânica a vapor e da máquina de papel contínuo.

Também neste século verificou-se o surgimento de jornais e outras publicações de grande tiragem, que impulsionados pela maior capacidade de produção e reprodução proporcionados pela imprensa industrializada foram capazes de atingir um número consideravelmente maior de leitores, popularizando o hábito da leitura e o acesso a informações e conteúdos de variados gêneros.

Como consequência dos acontecimentos do século XIX, foram concebidas profundas mudanças culturais, educacionais, econômicas e sociais, mormente em relação às nações ou civilizações onde o acesso à leitura havia sido melhor difundido.

Tais mudanças refletiram-se nas gerações seguintes, sobretudo no século XX, em que o avanço cultural se tornou ainda mais nítido através do grande aumento da escolarização, criação de inúmeras universidades e fortalecimento de muitas outras já existentes, dentre outros incontáveis fatores, ocasionando conquistas científicas em praticamente todas as áreas do conhecimento.

A produção literária e científica cresceu acima da média de crescimento populacional mundial no século passado, devido ao surgimento de novos meios de disseminação do conhecimento escrito e do aperfeiçoamento dos meios de produção e reprodução dos suportes materiais. Contudo, até o final deste século nenhuma mudança significativa no formato do suporte material do livro havia sido verificada, já que mesmo com os aperfeiçoamentos tecnológicos agregados a sua fabricação, ele continuava a ser composto por páginas feitas em papel, encadernado, com capa, dividido em títulos, subtítulos, capítulos etc, o que significa que a maneira de se transmitir e difundir conhecimento através deste objeto permanecia intacta.

Somente ao final do século passado passou-se a verificar algumas mudanças em relação ao suporte material que há tempos já abrigava o livro, que deixou o plano físico, impresso, e passou para o campo interno de dispositivos eletrônicos, a exemplo da tela de computadores pessoais, reproduzidos em disquetes e *CD-Roms*, sem, contudo, tirar de cena o

formato tradicional mundialmente conhecido, que até os presentes dias mantém-se vivo e bastante utilizado nas mais diversas nações e para inúmeros fins.

Contudo, aos poucos o chamado “livro digital” ou “livro eletrônico” vem ganhando espaço dentre os leitores e se tornando cada vez mais acessível a estes, ganhando grande destaque também das editoras, escritores e comerciantes, já que está se vivendo desde o final do último século em uma era de evolução tecnológica, com transformações digitais consideráveis nas mais diversas áreas, o que tem causado profundas mudanças nos hábitos das pessoas, inclusive no que tange à cultura e educação.

Cada vez mais estão sendo disponibilizadas obras escritas em formato eletrônico, o que pode-se afirmar tanto quanto às obras clássicas, produzidas há dezenas ou centenas de anos, tanto como no tocante às novas produções literárias e científicas, que por vezes sequer são reproduzidas de forma impressa. Também é crescente o número de objetos que servem de suporte material para a leitura destes conteúdos, que vão desde o já afamado computador pessoal até os novos telefones celulares *smartphones*, passando pelos *ereaders*, *tablets*, aparelhos televisores *smart* e outros mais, sendo bem provável que esta lista já tenha crescido ao momento da leitura deste trabalho, tamanha a velocidade das transformações tecnológicas na atualidade.

A transformação pela qual vem passando o livro também é vivenciada em relação aos jornais e periódicos, que estão definitivamente inclusos no “mundo digital” e grande parcela da população mundial - sobretudo os mais jovens - os lê frequentemente através de meios eletrônicos, que se encontram por todas as partes.

A exemplo, portanto, do que ocorrera no início da era cristã, a forma de se registrar o conhecimento e experiências vividas encontrou outro meio para se difundir e alcançar os interessados em aprender através da leitura, da mesma forma já ocorrida quando os rolos de papiro ou pergaminho passaram a gradativamente dar lugar às encadernações em folhas sequenciais à qual se denomina hoje em dia de “livro”, assim como eram também denominados os suportes materiais existentes anteriormente e que registravam o substrato cultural de suas épocas.

Assim, nota-se que após muito tempo finalmente nos parece que o livro físico começa a ganhar uma “concorrência” considerável e o suporte material consagrado há mais de um milênio ao redor do mundo parece não ser mais a única forma escrita de propagação do conteúdo cultural, razão pela qual deve-se destacar a existência dos “livros digitais”, que foram capazes de, por inúmeras razões a serem explanadas oportunamente, fazer com que a história deste objeto tão precioso pudesse ter um novo e importante capítulo.

Portanto, a maneira de se transmitir as ideias ganhou nova face desde o surgimento dos livros em formato digital, contudo, a existência deste com os encadernados físicos e tudo que o envolve até então não tem gerado qualquer conflito, pois coexistem sem qualquer pretensão de destruição mútua.

O livro é, sem sombra de dúvidas, um dos mais importantes objetos já descobertos pela humanidade, capaz de realizar ao longo dos últimos milênios profundas transformações e evoluções nos hábitos dos seres humanos através da propagação cultural e científica, sendo muito provável que inexistente fosse (independente da forma da qual se vista), muitas destas conquistas experimentadas pelo homem também não teriam sido alcançadas, pois o poder do registro escrito das ideias, experiências e vivências dos antepassados ou mesmo de contemporâneos com os quais não há contato pessoal, para posterior difusão, é fundamental no processo de desenvolvimento humano, já que além de ter o condão de perpetuar aquele conteúdo uma vez registrado, também demonstra os erros e acertos já cometidos anteriormente, permitindo aos leitores que possam progredir a partir daquele ponto até ali registrado.

Livro é, assim como jornal e periódico o são, veículo de transmissão de pensamento, independente de qual conteúdo se deseja difundir ou o processo tecnológico que o realiza¹³, realidade esta que dificilmente mudará, pois mesmo com as incontáveis inovações tecnológicas observadas desde sua descoberta só o que se alterou foi sua forma, mas nunca sua essência, que se resume em possibilitar crescimento cultural e científico àqueles destinatários de seu conteúdo.

A rica história do livro, tão importante para a formação das civilizações tal qual conhecidas nos dias atuais nos mostra a importância de preservar este meio de transmissão de pensamentos e garantir proteção ao mesmo por todas formas e mecanismos possíveis, inclusive jurídicos, pois como a própria história da humanidade comprova, um povo só se desenvolve (*lato sensu*) se possibilitado for o acesso à conteúdos culturais, científicos e educacionais.

Ao que se viu neste mesmo tópico, a liberdade para pensar e expressar aquela ideia desenvolvida no juízo interno da pessoa é fundamental para a garantia do Estado Democrático de Direito, do qual a Constituição Federal vigente se gaba, pois assim se possibilita a disseminação de conteúdos culturais e educativos. É verdade também que dos meios difusores dos mencionados valores, os livros, os jornais e os periódicos se destacam em relação aos demais em razão da preferência das pessoas e também por serem mais antigos do que por

¹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 762.

exemplo os aparelhos televisores, o que justifica o grande número de exemplares produzidos e reproduzidos anualmente em todo o mundo.

Partindo-se, portanto, da imensa relevância que os mencionados objetos têm no desenvolvimento de uma nação, o Estado brasileiro vem demonstrando já há algumas décadas certa preocupação em garantir à população o mais amplo acesso ao conteúdo que os mesmos reproduzem, o que passa obrigatoriamente pelo crivo das ciências jurídicas e sociais, que por sua vez prestam fundamental auxílio a estes e, sobretudo, aos valores que visam proteger.

Desta maneira, a partir da Constituição de 1946 o papel destinado a impressão dos livros, jornais e periódicos passou a gozar de imunidade em relação a qualquer imposto, se repetindo em todos os textos constitucionais vigentes no Brasil desde então, tendo sido estendido aos próprios objetos na Carta de 1967, o que é mantido até hoje.

O texto da norma imunizante em questão claramente vislumbra a proteção de valores humanos e sociais essenciais ao Estado Democrático de Direito, como já analisado nas linhas acima. Contudo, devem ser tomados alguns cuidados acerca da extensão da proteção ora tratada, tanto em relação à abrangência da mesma no tocante aos suportes materiais que propagam os conteúdos escritos, quanto no que concerne ao próprio teor das publicações, temas estes que exigem reflexões profundas e têm grande importância jurídica.

Um dos pontos controvertidos acerca da abrangência da norma imunizante em questão concerne ao conteúdo dos livros, jornais e periódicos, mais precisamente consistente em saber se todo e qualquer conteúdo escrito que tenha por suporte material algum destes objetos gozará do benefício da intributabilidade constitucional.

A discussão tem pertinência se levarmos em conta que a imaginação humana é algo que desconhece limites, e, portanto, tudo que se imagina pode vir a ser externalizado e escrito de alguma forma, porém, nem tudo que se pensa goza de características didáticas, educativas, culturais ou científicas. Surge aqui um ponto de divergência capaz de causar acalorados debates entre doutrinadores e demais estudiosos do Direito, pois há quem defenda que o livro (e o mesmo se aplica aos demais objetos da norma) deve estar acobertado pela norma de imunidade fiscal independentemente do conteúdo ali expressado, já que um dos valores consagrados na alínea “d” do inciso VI, art. 150 da CF/88 é justamente a liberdade de expressão, que significa garantir a todos o direito de expressar suas ideias, vedando-se a censura.¹⁴ Assim, para esta corrente, que tem Aliomar Baleeiro, Misabel Derzi¹⁵ e Regina H.

¹⁴ Art. 5º, IX e 220, §2º da CF/88.

¹⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 152.

Costa¹⁶ como defensores, é irrelevante o conteúdo das publicações para fins de imunidade, pois tributar determinados conteúdos apenas por não terem teor científico, por exemplo, seria criar óbice ao exercício livre do pensamento, equiparado à censura.

Ademais, seria impossível a análise prévia de todo conteúdo a ser publicado no país para fins de aplicar ou não os benefícios da imunidade em questão, pois ainda que houvesse um órgão estatal destinado exclusivamente para este fim, a subjetividade em se definir o que teria ou não as características retro mencionadas possivelmente daria margem à arbitrariedade dos encarregados para tal, que poderiam literalmente censurar sua veiculação.

Portanto, um livro de contos pornográficos. *v.g.*, não estaria sujeito à incidência de impostos, por representar a liberdade de manifestação do pensamento, estando assim protegido pela imunidade tributária.

Neste sentido tem-se também a lição de Roque Carrazza, para quem:

Pelas mesmas razões, tanto os livros e periódicos edificantes, científicos e de alta literatura quanto os fesceninos (que ferem os bons costumes) ou de nenhum mérito literário aceitam a imunidade em pauta. Afinal, o aplicador não pode distinguir onde a Constituição não distinguiu. Ademais, não lhe é dado arvorar-se em censor, decidindo que livros e periódicos merecem e que livros e periódicos não merecem o benefício constitucional. Assim procedesse e, às sorrelfa, infligiria maus-tratos aos arts. 5º, IX e 220 §2º, da CF, que vedam qualquer forma de censura à produção intelectual, artística e científica.¹⁷

Este, portanto, é o entendimento de maior aceitação hodiernamente, pautado fortemente pela aversão à censura e pelo ideal libertário tão defendido no Brasil pela Constituição Federal e pela própria população em geral, traumatizada com a repreensão estatal vivida nas décadas de 1960, 70 e 80, durante a ditadura militar.

Contudo, por se viver em um Estado onde a liberdade de pensamento recebe tratamento de direito fundamental, amplamente valorizada e protegida, tem-se que a pluralidade de entendimentos está na essência da democracia, e portanto, cabe a nós tomarmos nota da posição doutrinária contrária àquela acima apresentada, que embora seja minoritária atualmente, tem a seu lado respeitosos defensores, que com argumentos não menos brilhantes, sustentam a não abrangência da norma imunizante em questão a determinados conteúdos estampados em livros, por serem atentatórios à moral, ética e a valores familiares tradicionais.

¹⁶ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 191.

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 778.

Tal é o entendimento de Ives Gandra Martins, que em seus comentários à Constituição Federal de 1988 assim se posiciona:

Por fim, resta a observação de que, a meu ver, as revistas pornográficas não deveriam gozar da imunidade por deletérias a valores familiares que a Constituição preserva no art. 227, inclusive exigindo a proteção do Estado. Tendo, pois, tais publicações nitidamente objetivos corrosivos da família, não se justifica que sejam imunes, quando o trabalho digno e honrado é tributado.¹⁸

Portanto, para esta corrente doutrinária o conteúdo da publicação realmente interfere na aplicação ou não da norma negativa de competência tributária da qual estamos tratando, sendo que caso esta (publicação) se dê em detrimento de valores sociais e morais, tais como a família, deverá haver a tributação do veículo do pensamento que a está a propagar.

Em que pese a força da argumentação dos idealizadores desta corrente restritiva, cremos não ser esta a melhor exegese acerca da abrangência desta norma imunizante no que tange a questão envolvendo o conteúdo escrito dos livros, jornais e periódicos, o que se justifica pela dificuldade em superar o subjetivismo das publicações, pois o que para alguns pode significar acréscimo cultural, pode ser uma afronta aos valores de outros.

Ademais, um Estado que se afirma como democrático de direito deve respeitar os diferentes ideais e pensamentos, e em hipótese alguma cercear o direito de um se manifestar expondo seu pensamento, somente porque esta posição não agrada à determinado(s) grupo(s). A garantia de antagonismos ideários faz parte da democracia, e o limitar de conteúdos escritos em livros, realizado subjetivamente a critério eventual de autoridades do Estado, pode se transformar fatalmente em censura.

Outro aspecto relevante e ao mesmo tempo divergente em relação à imunidade do livro diz respeito ao suporte material no qual o conteúdo escrito é veiculado, que como já visto neste tópico ao longo do tempo se apresentou em vários formatos diferentes, sendo que hoje alguns destes apenas fazem parte da história ou compõem prateleiras de museus ao redor do planeta, ao passo que outros são ainda bastante utilizados como forma de disseminação de conhecimento e informação entre as pessoas.

Quanto àqueles sustentáculos que perderam sua funcionalidade ao longo da história da humanidade, tal qual o rolo de pergaminho ou as tábuas de madeiras, não há dúvidas de que o estudo dos mesmos guarda relevância somente para historiadores e demais

¹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6. t. 1. p. 188-189.

apreciadores de sua longa jornada, já que hodiernamente são irrelevantes sob outros pontos de vista, como o jurídico e o econômico, por exemplo.

Contudo, os suportes materiais dos livros que ainda mantêm-se ativos no cotidiano das pessoas geram, especificamente no Brasil, debates jurídicos de alto nível, a exemplo do que acontece na seara tributária, mormente no que se relaciona à imunidade dos livros. Isto se deve principalmente ao fato de a redação do dispositivo constitucional que garante a intributabilidade deste objeto não gozar de clareza correspondente à importância jurídica e social do instituto.

O texto do art. 150, VI, “d” da CF/88 afirma não ser permitido a exigência de impostos a incidirem sobre: “[...] livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.” Contudo, como era de se esperar, o trecho constitucional em análise apenas faz menção aos objetos que são contemplados com a benesse da norma imunizante, sem defini-los ou conceituá-los, já que à época o suporte material físico era o único até então conhecido, dispensando, portanto, maiores delongas explicativas acerca da abrangência objetiva da imunidade tributária.

Portanto, desde o surgimento da norma de imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à impressão destes, que como já observado, ocorreu muito antes da promulgação do atual texto fundamental, o formato físico dos meios de difusão destes conteúdos encontra-se reconhecidamente protegidos pela norma e sobre isto não há dúvidas, seja no âmbito acadêmico, ou dentre administradores públicos no exercício da atividade fiscal do Estado.

Os problemas começam a surgir, entretanto, quando se rompe com o modelo tradicional de difusão do conteúdo escrito (livros, jornais e periódicos em formato físico) e se adentra no mundo cibernético (*cyberspace*), em que os escritos são difundidos sem a necessidade de impressão, através de redes de conectividade sem fio como a *internet* e outras mais.

Esta é uma realidade observada desde a década de 1990 e que vem ganhando mais adeptos em nosso país a cada ano que passa, representando atualmente uma grande parcela das leituras realizadas por cidadãos brasileiros, sobretudo os mais jovens, mas crescente entre todas as faixas etárias, seguindo o exemplo de outros países.¹⁹

¹⁹ SANTOS, Igor dos. Mercado de livros digitais cresce no Brasil em razão de seu baixo custo. **Portal Imprensa**, São Paulo, 26 abr. 2013. Disponível em: <<http://portalimprensa.com.br/noticias/brasil/58334/mercado-de-livros-digitais-cresce-no-brasil-em-razao-do-seu-baixo-custo>>. Acesso em: 17 out. 2015.

Portanto, na medida em que o acesso a estes conteúdos na forma digital se populariza, cresce também sua relevância no dia-a-dia das pessoas e das autoridades públicas.

Assim ocorre com a norma do art. 150, VI, “d” da CF/88, pois quando decidiu-se pela sua manutenção no texto fundamental, nos trabalhos constituintes de 1988, sequer se imaginava que algum dia houvesse a possibilidade de conteúdos culturais ou informativos pudessem ser veiculados através de mídias digitais tais como os computadores pessoais, *ebooks*, *pendrives* etc.

Até então, como os livros, os jornais e os periódicos somente existiam no formato físico e qualquer alteração desse material era inimaginável, não houve preocupação em se definir e conceituar o que seria compreendido como tais materiais para fins de fruição da norma imunizante em questão.

O fato é que, em razão da ausência de precisão literal da norma em questão, a definição do alcance da mesma ficou a cargo dos intérpretes constitucionais, que mesmo após decorridos alguns anos desde o surgimento das mídias digitais contendo conteúdos de livros foram incapazes de chegar a um consenso acerca da abrangência ou não da norma de imunidade tributária no campo dos livros eletrônicos.

A ausência de precisão quanto a este alcance se reflete com maior impacto nos campos legislativo e administrativo, pois em decorrência da falta de unanimidade sobre tal assunto, têm sido comumente aplicadas normas tributárias nos âmbitos federal, estadual, distrital e municipal no intuito de tributar os livros, jornais e periódicos produzidos e reproduzidos em formato eletrônico, bem como os administradores públicos por vezes exigem impostos referentes a estes objetos, causando verdadeiro caos, culminando com a propositura de inúmeras ações judiciais perante os tribunais brasileiros, para que estes possam dizer o direito da forma correta em cada caso.

Ocorre que, também em relação ao Poder Judiciário a falta de consenso acerca do tema tem sido verificada habitualmente, causando nos últimos anos severos prejuízos, tanto aos editores, autores etc, quanto aos próprios entes da federação, pois sempre que levada a questão da interpretação da norma em cheque aos tribunais brasileiros, a decisão acerca da abrangência dos livros eletrônicos pela imunidade tributária é sempre uma incógnita, variando bastante em cada caso, o que significa insegurança jurídica àqueles que direta ou indiretamente se relacionam ou dependem destes objetos, já que em determinados casos a norma tem sido estendida aos mesmos e em outras oportunidades restringe-se a aplicação da norma constitucional de intributabilidade somente a objetos físicos.

A ausência de unanimidade exegética no que tange a aplicação e abrangência da norma do art. 150, VI, “d” da CF/88, causou portanto, o surgimento de duas categorias de livros, a primeira referente àqueles tradicionais produzidos em formato físico (impresso), que incontestadamente gozam de imunidade tributária, e a segunda correspondente ao “desmaterializado”, que veicula informação por inúmeros suportes materiais (meios de difusão), sobre o qual ora incidem impostos e ora são considerados intangíveis pela atividade arrecadatória do Estado, a depender da interpretação que se dê.

Assim, não importa se o conteúdo for exatamente o mesmo, se os livros forem reproduzidos em formato digital, poderá haver distinção de tratamento jurídico-tributário em relação a seu similar impresso, o que irá depender da localidade onde o mesmo for escrito, editado ou comercializado.

Portanto, a caótica situação de indefinição jurídica acerca dos livros eletrônicos e a imunidade tributária que eventualmente poderia sobre eles recair somente causa prejuízos a todos, já que a tal indefinição inviabiliza maiores investimentos neste tipo de objeto, impedindo que o mesmo possa ser produzido em maior escala e ganhe definitivamente o apreço da população brasileira, tal qual acontece em países como os Estados Unidos e Japão.

Como será abordado no último capítulo do presente trabalho, existem argumentos favoráveis à extensão da imunidade tributária ao livro digital (corrente extensiva), bem como há aqueles que argumentam em sentido contrário (corrente restritiva). Em ambas as correntes, no entanto, as fundamentações de seus defensores são bastante sólidas, construídas com base em argumentos jurídicos relevantes, o que demonstra que a análise da questão envolvendo esta hipótese imunizante merece grande destaque, para assim permitir que se chegue o mais próximo possível da efetividade de tal norma, aplicando na prática os reais anseios do legislador constituinte, que obviamente com muita razão optou por sua manutenção no texto fundamental brasileiro de 1988.

É, portanto, com bastante expectativa que se aguarda o desfecho do Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ, cuja relatoria coube ao ministro Dias Tóffoli, que reconheceu a repercussão geral da questão sob a justificativa de se tratar de assunto capaz de interferir na esfera de toda a sociedade, sendo que através desta ação em trâmite perante o Supremo Tribunal Federal será definida de maneira definitiva a questão da interpretação da norma em estudo, seja pela abrangência da norma, ou pela sua aplicação restritiva, o que ao menos trará segurança jurídica aos interessados.

Ao contrário do que observamos em relação aos livros, jornais e aos periódicos, sobre os quais inúmeras divergências jurídicas ainda garantem certa polêmica ao tema, o

papel destinado à impressão destes objetos e que também compõe o texto do mesmo dispositivo constitucional ora destacado não traz a cabo maiores reflexões, sendo certo que todo papel que seja utilizado na produção destes materiais será imune a impostos, independente de sua qualidade, formato etc, razão pela qual prescinde de aprofundamento.

Assim, a imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à impressão destes, consiste em um instituto jurídico de mais alta relevância e definitivamente não gera impactos somente na atividade arrecadatória estatal, já que tem em si aspectos sociais fortes, e por esta razão carece de maior atenção científica, de modo a auxiliar na consecução da melhor aplicação possível da norma em questão, sendo fundamental que esta seja analisada sobre todos os ângulos, considerando-se além dos objetos físicos com conteúdos culturais e científicos, sobre os quais não há dúvidas acerca da aplicação da regra imunizante, aqueles que contêm escritos sem qualquer intuito educacional ou informativo, bem como os que se difundem por meios digitais e eletrônicos.

2.2 A imunidade 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

Também espécie dos gêneros das imunidades tributárias objetiva e genérica, esta hipótese imunizante foi recentemente introduzida no rol do artigo 150 da Carta Republicana através da Emenda Constitucional n. 75, de 16 de outubro de 2013, dando origem à alínea “e” do inciso VI do dispositivo constitucional mencionado.

O Projeto de Emenda à Constituição n. 75, também chamado de “PEC da Música”, objetivou garantir a determinadas atividades intelectuais de grande relevo para o desenvolvimento do Estado como um todo, proteção semelhante àquela da hipótese imunizante tratada no subitem anterior, já que ao lado da leitura, a produção artística é capaz de difundir informações, hábitos e riquezas de culturas diversas, garantir a liberdade de expressão e até mesmo reproduzir de maneira mais interativa conteúdos didáticos, auxiliando no aprendizado de estudantes de faixas etárias variadas, dentre outras tantas mais.

Aqui cabe uma importante observação, pois o texto da alínea em questão traz conteúdo que nos faz crer que uma das razões que levaram o legislador constituinte derivado a incluir esta emenda ao texto fundamental foi a de justamente promover a cultura brasileira,

estimulando artistas locais a criar, reproduzir e levar a arte e seus reflexos ao maior número de pessoas possível, já que o Brasil é um país de extensão territorial digna de um grande continente, que alberga vários povos e culturas e que tem por característica a miscigenação destas qualidades, sendo fundamental que as diferentes formas de cultura possam atingir brasileiros de regiões distantes, auxiliando na união do país.

Portanto, os valores protegidos pela alínea ora em análise são praticamente os mesmos daqueles estudados em relação àqueles averiguados quanto ao artigo 150, VI, “d” da CF/88, quais sejam liberdade do pensamento, de expressão, cultural, livre acesso a conteúdos científicos e didáticos etc.

A estrutura normativa desta hipótese constitucional de intributabilidade, conforme se mencionou, é bastante semelhante àquela referente aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à produção destes, visto que até em relação às polêmicas interpretativas acerca de sua abrangência há alguma identidade, como por exemplo no que se refere ao conteúdo do fonograma ou videofonograma, se será qualquer um, inclusive aquele espúrio ou imoral, ou se estes estariam fora do campo destacado pela imunidade tributária justamente por não contribuírem com o desenvolvimento cultural e social do Estado.

Entretanto, surge já neste campo um traço distintivo em relação a sua “quase irmã”, pois como se destacou linhas acima, também houve por parte do legislador a preocupação com o estímulo à produção intelectual e musical de artistas brasileiros, de modo a garantir a estes, tratamento diferenciado dos estrangeiros e permitir que uma menor fatia dos frutos obtidos através de seu trabalho possa ser revertida ao Estado na figura de um tributo.

As dúvidas interpretativas surgem quando se passa a analisar os seguintes trechos da redação da norma imunizante em questão:

O primeiro a ser destacado: “Fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil [...]” deve ser analisado sob o aspecto territorial, posto que somente fonogramas e videofonogramas produzidos no Brasil poderão usufruir da norma de imunidade tributária.

Contudo, careceu a norma da clareza necessária, pois não especificou se o verbo “produzir”, utilizado no particípio passado, quer significar a execução sonora e/ou visual do fonograma ou videofonograma (assim compreendido a gravação da obra); ou se na verdade teve a intenção de beneficiar a edição da obra (local onde o fonograma ou o videofonograma são materializados e se transformam em mídias aptas a serem reproduzidas, as gravadoras, por exemplo), o que nos levaria a afirmar que um concerto musical realizado

em outro país, por artista brasileiro, mas que fosse editado em solo tupiniquim pudesse estar imune a impostos; ou ainda, se o que pretendeu foi garantir imunidade a ambas as situações.

Este ponto, ainda obscuro na doutrina pátria, certamente será elucidado com o tempo, já que esta norma consiste em introdução recente observada no texto constitucional, carecendo ainda de maiores reflexões.

Outro ponto a ser estudado: “[...] contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros [...]” merece atenção especial, embora os problemas interpretativos que lhes são inerentes sejam mais singelos, pois de acordo com a Lei de Direitos Autorais (Lei n. 9.610/98) por obra musical se entende o mesmo que fonograma musical²⁰, sendo que este objeto já se encontra previsto no mesmo dispositivo constitucional, o que causa estranheza ao hermenêuta.

Ora, se são sinônimos que se referem ao mesmo objeto, qual razão então teria motivado o legislador a repeti-las no texto do mesmo dispositivo? A nosso ver, embora este “pleonasma” possa causar alguma confusão aos destinatários da norma, cremos que aqui o objetivo do texto constitucional foi o de apenas ressaltar que não será qualquer fonograma a gozar da intributabilidade constitucional, mas somente aquele que contiver obra musical, repetição esta no mínimo desnecessária.

A parte final do dispositivo constitucional em análise: “[...] contendo obras em geral interpretadas por artistas brasileiros” não é menos polêmica, posto que à primeira vista estende a proteção do dispositivo imunizante a qualquer obra artística interpretada por artistas brasileiros, seja ela musical ou não. Este trecho inclusive contrapõe-se ao início do texto da alínea “e” do artigo 150, IV da CF/88, pois enquanto este (início) restringe o conteúdo da proteção constitucional, aquele a amplia de forma a não distinguir obras artísticas em geral de obras musicais.

Este trecho leva a crer que o propósito da emenda constitucional que introduziu esta norma teve por escopo a ampliação do conteúdo da hipótese de imunidade em questão, de modo a abranger qualquer obra artística que dissemine a cultura e que seja interpretada por artistas brasileiros.

Assim, deve o intérprete levar em consideração as técnicas exegéticas conhecidas para chegar à melhor conclusão acerca da abrangência da norma em trato, de modo a fazê-la levando-se em consideração o todo constitucional, conforme abordado no tópico anterior a este.

²⁰ Art. 5º Para os efeitos desta Lei, considera-se:

IX- fonograma - toda fixação de sons de uma execução ou interpretação ou de outros sons, ou de uma representação de sons que não seja uma fixação incluída em uma obra audiovisual; [...]. (BRASIL. Lei n. 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 20 fev. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9610.htm>. Acesso em: 30 fev. 2016).

Nos dizeres de Costa:

As normas imunizantes têm seus objetivos facilmente identificáveis pelo intérprete, porquanto estampados na Constituição, quase sempre de modo explícito. A partir da identificação do objetivo (ou objetivos) da norma imunizante, deve o intérprete realizar a interpretação mediante a qual o mesmo será atingido em sua plenitude, sem restrições ou alargamentos do espectro eficaz da norma, não autorizados pela própria Lei Maior. Em outras palavras, a interpretação há que ser teleológica e sistemática - vale dizer, consentânea com os princípios constitucionais envolvidos e o contexto a que se refere.²¹

Creemos, portanto, que a referida extensão da imunidade em análise melhor atenderia aos valores e princípios que inspiraram sua criação, pois as formas de manifestações culturais não se resumem somente a obras musicais, sendo estas apenas uma das espécies do gênero das obras culturais, já que as imunidades tributárias devem ser interpretadas de maneira sistemática e teleológica, de modo a aproximá-las o máximo possível das finalidades para as quais foram criadas.

Cabe analisar, contudo, que o legislador constituinte derivado foi mais cuidadoso do que propriamente o constituinte originário, pois ao contrário do que se verifica em relação ao texto da alínea “d”, a alínea “e” recém inserida no texto constitucional já prevê expressamente a proteção à incidência de impostos em relação aos “arquivos digitais” que contenham conteúdo expressado na primeira parte de sua redação, isentando o conteúdo desta norma de dúvidas quanto a sua abrangência em relação ao suporte material que venha a conter os objetos expressos em seu texto.

Assim, os videofonogramas musicais que preencham os requisitos exigidos constitucionalmente, por exemplo, poderão ser veiculados através de meios digitais, tais como *pendrives*, cartões de memória virtuais, e até mesmo por *downloads* de arquivos pela rede mundial de computadores (*internet*), dentre outras incontáveis formas de circulação, que a cada dia ganham novos pares.

Portanto, verifica-se que a (r)evolução tecnológica observada ao longo das últimas décadas fora expressamente assimilada e reconhecida pelo legislador constituinte derivado, a ponto de levá-lo a reconhecer a necessidade de também evoluir alguns conceitos e normas jurídicas para, assim, permitir que se dê a melhor aplicação possível à Constituição Federal vigente.

Assim, embora se trate de inovação recente no Direito pátrio, verificamos que esta hipótese de imunidade tributária já é assunto tratado com maturidade pela doutrina pátria, já

²¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 115.

que se assemelha grandemente com outra espécie imunizante, compartilhando com esta além das características, basicamente os mesmos conceitos e discussões.

2.3 Os avanços da tecnologia e seu impacto na sociedade

Desde seu surgimento em nosso planeta, a espécie humana vem experimentando mudanças e evoluções acerca dos mais diversos aspectos que a tangenciam, como por exemplo em relação às características genéticas, hábitos, convívio com seus semelhantes, entre outros mais.

Com relação especificamente aos hábitos, os seres humanos que hoje habitam a Terra quase não guardam semelhanças com seus primórdios, pois ao longo dos anos a relação destes com o ambiente em que vivem, com a natureza e com seus semelhantes alterou-se significativamente.

Em seus primórdios o *homo sapiens*, como o ser humano atual é conhecido taxonomicamente, habitou o continente africano, o que se deu durante o período Paleolítico, possuindo hábitos selvagens, pois convivia em pequenos grupos nômades, sobrevivendo da caça, pesca e coleta de alimentos. Portanto, pode-se dizer que não eram ainda seres socializados, já que não conviviam com muitos semelhantes e mantinham com estes, acirradas disputas por alimentos (rivalidade).

Com a idade da “pedra polida” (Neolítica) observou-se uma série de mudanças nos hábitos do homem, que deixou o nomadismo e passou a cultivar a terra através da agricultura, formando assentamentos humanos definitivos. Assim, com a grande oferta de alimentos oriundos das plantações e com o domínio sobre instrumentos metálicos, aliada ao convívio coletivo dos seres humanos e à cooperação mútua, formaram-se as primeiras sociedades e civilizações, fomentando o comércio da época. Este período possui considerável importância na história da humanidade, sendo o primeiro grande marco da transformação social humana, denominada também de “Era Agrícola”, segundo o autor norte-americano Alvin Toffler.²²

De acordo com este autor, a história da humanidade em sociedade poderia ser dividida em três ondas, cada uma simbolizada por um grande acontecimento que mudou o rumo das civilizações então existentes com bastante profundidade, sendo a “Era Agrícola” e todo o contexto que a envolveu a primeira delas.

²² TOFFLER, Alvin. **The third wave**. New York: Bantam Books, 1980. p. 13.

No decorrer deste período foram formados também os primeiros Estados, que consistiam basicamente na união e organização das sociedades (assentamentos humanos), para a proteção e administração dos territórios ocupados.

A segunda onda inicia-se ainda antes do fim dos impactos do período inaugurado pela primeira, aproximadamente no final do século XVII, quando então ocorre no continente europeu a Revolução Industrial, ocasionando um grande choque nas civilizações existentes, alterando os hábitos de centenas de milhares de pessoas ao redor do planeta.²³

Com este impacto nasce a “Era Industrial”, que rompe com o modelo até então conhecido pelas sociedades existentes, pois as pessoas não mais são condicionadas à estagnação social oriunda do sistema existente, não estando mais condenadas a ostentarem a mesma condição social simplesmente pelo fato de terem nascido assim. O modelo de economia descentralizado, precipuamente agrícola e que vê a mera propriedade da terra como o único instrumento de riqueza e poder é também paulatinamente superado, dando lugar ao modelo em que a riqueza passa a ser a combinação de propriedade, trabalho e capital.²⁴

Os feudos, propriedades rurais de produção agrícola que eram a simbolização da “Era Agrícola” vão aos poucos desaparecendo, dando lugar às cidades e vilarejos, onde são criadas indústrias produtoras dos mais diversos bens, tais como tecidos, armas de fogo, relógios etc.

Em outras palavras, a sociedade da época rendeu-se aos encantos de um modelo de produção em larga escala, massificado, capaz de produzir num curto espaço de tempo mais unidades de um mesmo bem do que em toda a história anterior da humanidade. Contudo, os bens produzidos industrialmente, a despeito de serem feitos em larga em escala, eram únicos e indivisíveis, ou seja, tinham um único fim.

Aos poucos as sociedades foram se adaptando à nova realidade emergida através da industrialização da produção de bens de consumo, o que levou a humanidade a grandes avanços culturais e tecnológicos ao longo dos séculos posteriores. Também quanto às indústrias houve significativo aprimoramento de suas atividades através da descoberta de novas técnicas e modelos de produção, ocasionando o surgimento de produtos inéditos e de novas formas daqueles bens já existentes.

No decorrer da “Era Industrial” houve a invenção de alguns novos bens industrializados, que impactaram consideravelmente na formação da terceira grande onda da

²³ TOFFLER, Alvin. **The third wave**. New York: Bantam Books, 1980. p. 21.

²⁴ PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito digital**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 48.

história das sociedades humanas, tais como o telefone, cinema, rádio, TV etc, todos estes considerados grandes veículos de comunicação.

Por intermédio destes novos bens inventados entre o final do século XIX e a primeira metade do século XX, a comunicação entre as pessoas tornou-se tarefa mais simples e rápida, fazendo com que o volume de informações circuladas através deles aumentasse demasiadamente. Assim, cada vez mais pessoas tinham acesso a estes instrumentos de comunicação, contudo, a massificação de sua produção e o aprimoramento das tecnologias que lhes eram inerentes não foram ainda suficientes para garantir que estes chegassem à grande maioria da população mundial.

Porém, é justamente devido à invenção e popularização destes bens que se atribui o início da chegada da terceira grande onda, pois através de tais acontecimentos foram proporcionados os surgimentos da tecnologia digital, de comunicação e trocas de informações muito mais rápidas e precisas do que antes, levando a humanidade a novos e importantes avanços.

Estava, portanto, sendo desenhado o cenário ideal para a ocorrência da terceira grande onda, que efetivamente se consolidou e mostrou seu poderio com a invenção dos microcomputadores e, sobretudo, da Internet, com ênfase para a década de 1980, quando esta ferramenta de comunicação passou a ser utilizada para fins comerciais²⁵, e desde então não parou mais de crescer em termos de popularidade, qualidade e acessibilidade. Assim, ocorrida a terceira onda, consolidou-se perante a humanidade o início da “Era da Informação” (ou “Era Digital”).

A “Era da Informação”, a qual vivemos nos dias atuais, solidificou os avanços de sua antecessora, a “Era Industrial”, pois aproveitou-se de todas as conquistas observadas neste período para trilhar seu caminho e realizar suas próprias conquistas. Assim, somente com as descobertas realizadas após a segunda grande onda, acompanhadas pela conseqüente fabricação em massa de diversos produtos é que a terceira onda encontrou campo fértil para desenvolver-se e mudar os rumos e comportamentos da humanidade, tal qual observamos hodiernamente.

A partir da ocorrência desta terceira onda as mudanças experimentadas pela sociedade em geral tornaram-se muito mais dinâmicas e radicais. O fluxo de informações que

²⁵ PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito digital**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 59.

passou a circular através das novas redes de comunicações aumentou de maneira incalculável.²⁶

A Internet passou, portanto, a possibilitar que as pessoas se comuniquem com o restante do mundo de maneira rápida, quebrando paradigmas e rompendo barreiras territoriais e físicas, pois permite a qualquer pessoa que a acesse de um dispositivo eletrônico se comunique com outra em qualquer lugar do planeta, de forma instantânea, fazendo com que as informações sejam trocadas praticamente na mesma velocidade com que os eventos ocorrem. Portanto, o uso da rede mundial de computadores populariza-se mais e mais a cada dia, a ponto de estar hoje presente nas vidas de praticamente a metade das pessoas que habitam o planeta Terra.²⁷

O advento da Internet criou um novo mundo que desconhece limites, formando verdadeiras comunidades (sociedades) virtuais, onde pessoas se relacionam e trocam informações sobre os mais variados temas sem a necessidade de estarem fisicamente próximas e muitas vezes sem sequer se conhecerem pessoalmente, superando barreiras culturais, financeiras e tantas outras mais que por séculos dificultaram uma série de avanços da humanidade. Tratam-se, portanto, de trocas de informações com origens variadas, ou seja, descentralizada, já que podem ser provenientes de qualquer lugar do planeta.

Os usuários desta ferramenta virtual podem relacionar-se e trocar informações com número indeterminado de pessoas, de qualquer lugar do planeta. A estas pessoas é proporcionada uma infinidade de possibilidades de escolhas, acerca dos mais variados assuntos.

A riqueza e variedade de conteúdos circulados pela rede mundial de computadores têm caráter inesgotável, e esta talvez seja a principal distinção entre os hábitos das sociedades que vivem nesta “Era Digital” e as que viveram na “Era Industrial”, pois como ressaltado, com o advento da tecnologia digital a possibilidade de escolhas inerente aos cidadãos tornou-se extensíssima, já que estes podem manter contato com o resto do mundo estando à frente de uma tela de computador, superando as barreiras físicas que outrora limitavam o desenvolvimento cultural, econômico e social, ou seja, não ficam condicionados a optar por algo somente em razão da territorialidade.

Assim, os cidadãos deixam de se relacionar apenas com aquelas pessoas que moram na mesma cidade ou região e passam a estar em frequente contato com pessoas dos mais

²⁶ CASTELLS, Manuel. **A sociedade em rede**. Tradução de Roneide Venancio Majer. 8. ed. São Paulo: Paz e Terra, 1999. v. 1. p. 44.

²⁷ LAFLOUFA, Jaqueline. Digital, social e Mobile 2015: um compilado de dados e tendências digitais. **B9**, São Paulo, 21, jan. 2015. Disponível em: <<http://www.b9.com.br/54482/social-media/digital-social-e-mobile-2015-um-compilado-de-dados-e-tendencias-digitais/>>. Acesso em: 8 ago. 2015.

variados lugares do mundo, com diferentes culturas, hábitos etc. Também, as questões afetas a países que se encontram do outro lado do globo passam a ser tão importantes quanto aquelas inerentes à região física onde habita determinada pessoa, por exemplo, já que pelo rompimento das barreiras territoriais oriundo da informatização, podem interferir diretamente na vida dos cidadãos deste local.

Para se ter uma ideia do poderio da penetração da Internet na vida dos cidadãos ao redor do planeta, o autor Manuel Castells, em estudo publicado no final da década de 1990 destaca que:

[...] a Internet tem tido índice de penetração mais veloz do que qualquer outro meio de comunicação na história: nos Estados Unidos, o rádio levou trinta anos para chegar a sessenta milhões de pessoas; a TV alcançou esse nível de difusão em 15 anos; a Internet o fez em apenas três anos após a criação da teia mundial.²⁸

O contexto da social digitalização ora vivenciado na “Era da Informação”, portanto, mudou os rumos da humanidade de forma nunca antes vista, superando as distâncias físicas entre as pessoas, a velocidade da troca de informações, oferta de possibilidades, dentre outras inúmeras questões que ou foram radicalmente alteradas pela nova realidade digital, ou surgiram através da mesma.

Patrícia Peck Pinheiro, em sua obra sobre o “Direito Digital”, descreve este fenômeno da seguinte maneira:

Na outra ponta deste movimento evolutivo, a Internet, veio possibilitar não apenas o encurtamento das distâncias com maior eficiência de custos, mas, sobretudo, a multicomunicação, ou seja, transmissão de texto, voz e imagem. A multicomunicação, associada à capacidade de respostas cada vez mais ágeis, permite que a Internet se torne o mais novo veículo de comunicação a desafiar e transformar o modo como nos relacionamos.²⁹

Portanto, desde a terceira onda a sociedade mundial se transformou em relação aos mais variados aspectos que se possa imaginar, possuindo atualmente hábitos deveras distintos daqueles ostentados pelos seres humanos que viveram antes deste evento - exceção feita a tribos indígenas e comunidades que hoje habitam principalmente algumas regiões no continente africano, na América do Sul e Ásia, que ainda possuem hábitos semelhantes àqueles cultivados durante a “Era Agrícola”.

²⁸ CASTELLS, Manuel. **A sociedade em rede**. Tradução de Roneide Venancio Majer. 8. ed. São Paulo: Paz e Terra, 1999. v. 1. p. 439.

²⁹ PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito digital**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 58.

Como mencionado, a velocidade das transformações experimentadas nesta nova era da humanidade é realmente impressionante, e o fato é que as mesmas vêm se tornando cada vez mais dinâmicas e frequentes, o que se deve em grande parcela ao desenvolvimento tecnológico e à informática.

Para se ter uma ideia, na década de 1940 surgiu o primeiro computador de que se tem conhecimento, o *Electric Numeric Integrator and Calculator* (ENIAC), que ocupava inicialmente um espaço físico enorme (várias salas da Universidade da Pensilvânia) e tinha capacidade reduzidíssima, realizando pouquíssimas operações e com velocidade muito baixa, o que fazia operações simples durarem várias horas e até dias. Somente na década de 1950, entretanto, aparece o primeiro computador a ser vendido comercialmente, chamado de UNIVAC I³⁰, com capacidade minimamente superior a seu precursor.

Mais tarde, já na década de 1960, a informática obtém alguns avanços importantes que garantem sua sobrevivência e o crescimento de sua popularidade, sobretudo perante órgãos governamentais e empresas, tais como a diminuição do espaço físico ocupado pelos computadores então fabricados, redução do consumo de energia, aumento da potência e capacidade das máquinas etc.

Já na década de 1970 aqueles computadores então existentes, que ainda possuíam tamanho avantajado, rendem-se diante do advento do microprocessador, o que reduz consideravelmente o tamanho destas máquinas e principalmente o consumo de energia das mesmas, tornando-as mais populares entre as pessoas, uma vez que se tornou viável a aquisição destas para uso pessoal doméstico, em escritórios e em pequenas empresas.

A partir de então descobertas relevantes na área da informática se tornaram cada vez mais frequentes, e os microcomputadores se transformaram em item de primeira necessidade nas atividades das pessoas, tanto profissionais quanto pessoais, processo este que começou a ter destaque já na década de 1980, quando então estes dispositivos eletrônicos se tornaram ainda mais úteis a seus usuários, já que foi neste período que a Internet passou a poder ser utilizada para fins comerciais. Surgem assim novos dispositivos eletrônicos e digitais, com tecnologias cada vez mais apuradas, que auxiliam substancialmente no desenvolvimento da informática, tais como o *mouse*, a linguagem de marcação de hipertexto - *HyperText Markup Language* (HTML), computadores portáteis (*laptops*) etc, além de novos *sites* e ferramentas virtuais como o “Google”, “Yahoo”, “AOL” dentre outros tantos, causando fortíssimo impacto no comportamento dos seres humanos e na maneira de estes conviverem entre si.

³⁰ PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito digital**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 57.

As facilidades proporcionadas por todas estas invenções, sobretudo, pelo aperfeiçoamento da Internet, fizeram com que a década de 1990 se tornasse um grande marco histórico, no que concerne a vida em sociedade. Dispositivos eletrônicos de grande tecnologia ganharam espaço na vida das pessoas, entrando em todos os meios sociais e empresariais.

Os modos de se comunicar e de trocar informações entre as pessoas alteraram-se profundamente, o que se refletiu em todas as áreas do convívio humano. No âmbito empresarial o impacto causado pelas mudanças destacadas não foi menos avassalador, pois com o advento da digitalização dos procedimentos o dia-a-dia das companhias tornou-se mais dinâmico e movimentado.

A invenção do correio eletrônico (*e-mail*), por exemplo, fez com que mensagens passassem a ser transmitidas de um local para o outro de forma quase instantânea e grátis, substituindo o envio de cartas e telegramas e também do fax, pois além do texto escrito, passou a ser possível o envio de documentos, imagens e mais atualmente de vídeos em anexo, mitigando assim a distância entre remetente e destinatário, gerando por consequência redução no tempo de resposta, nos custos e possibilitando melhores resultados econômicos.

Hoje em dia, no entanto, muitas destas invenções que revolucionaram os padrões sociais há tão pouco tempo já perderam espaço e popularidade entre as pessoas diante de novas descobertas e de aprimoramentos de ferramentas eletrônicas e digitais já existentes.

Citamos o exemplo dos disquetes, que são discos de mídia magnética removível para armazenamento de dados e que foram amplamente utilizados durante as décadas de 1980, 1990 e início dos anos 2000, pois tinham capacidade para armazenamento de um grande número de arquivos digitais existentes à época. Contudo, devido ao aparecimento de novos formatos de arquivos digitais nascidos graças às novas descobertas da área da informática e com tamanhos maiores, estes dispositivos demonstraram sua obsolescência, já que não atendiam as necessidades do mercado, razão pela qual deram lugar aos *Compact Disc - Recordable* (CD-R), *Compact Disc ReWritable* (CD-RW), *Digital Versatile Disc* (DVD) e mais recentemente ao *pendrive*, cartões de memória (*memory sticks*) que são dispositivos de tamanho físico desprezível em relação aos disquetes, mas que possuem capacidade de armazenamento bastante superior a estes, isso sem contar a mais recente forma de armazenamento de dados popularizada comercialmente em âmbito mundial, denominada “computação em nuvem” (em inglês “*cloud computing*”), que consiste em utilizar a memória e as capacidades de armazenamento e cálculo de computadores e servidores compartilhados e interligados através da Internet, possibilitando assim que o conteúdo salvo pelos usuários nestas bases de dados seja acessado por estes de qualquer lugar do planeta, a qualquer tempo,

sem que seja necessário instalar programas ou aplicativos para este fim específico, o que é chamado de conectividade ou acesso remoto, garantindo ao mesmo tempo maior segurança e grande eficiência ao usuário, já que este modelo supera definitivamente as barreiras físicas.

A questão que tangencia os avanços acerca do armazenamento de dados digitais e os meios utilizados para este fim é apenas um exemplo dentre inúmeras outras demonstrações da força da evolução dos adventos tecnológicos experimentados pela humanidade nas últimas décadas e que tantas mudanças causaram nas vidas dos cidadãos mundo a fora, o que se acentua mais e mais a cada ano, pois como visto, a velocidade e frequência das grandes invenções potencializaram-se consideravelmente, com destaque para as décadas de 1990, 2000 e 2010.

O impacto da já mencionada terceira onda foi, portanto, sentido em todos os cantos do mundo e em praticamente todas as áreas de relacionamentos pessoais e profissionais que se tem conhecimento, sendo inegável a influência que as descobertas tecnológicas exercem sobre a sociedade, o que embora não seja exclusividade da “Era Digital” em que vivemos, foi justamente neste período que obteve maior notabilidade devido aos fatos expostos neste tópico.

Assim, concebida está a “Sociedade Digital”, em que a esmagadora maioria da população global está constantemente conectada à rede mundial de computadores através de algum dispositivo eletrônico, seja ele um computador *desktop*, *tablet*, telefone celular (*smartphone*) etc, comunicando-se com uma ou mais pessoas de qualquer parte do mundo simultaneamente acerca dos mais variados assuntos e acontecimentos através de ferramentas cibernéticas que criam o que a autora Patrícia Pinheiro chama de “Aldeia Global”.³¹

Além de comunicar-se, as pessoas também utilizam a Internet e os dispositivos eletrônicos e digitais para os mais variados fins, tais como o entretenimento, estudos, leitura em geral, trabalhos profissionais e infinitos mais, além da troca de arquivos e documentos digitais variados.

Aquela maneira pacata de se relacionar e comunicar com outras pessoas através de encontros pessoais, sempre condicionados à disponibilidade de horário destas, aos poucos vai cedendo espaço para conversas a distância intermediadas por dispositivos eletrônicos conectados à Internet e que não raramente envolvem vários interlocutores, com participação em um mesmo grupo e assunto ou não.

³¹ PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito digital**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 63.

Na concepção dos autores israelenses Yoram M. Kalman e Sheizaf Rafaeli:

Nos últimos anos, temos visto a confluência de quatro tendências que estão desfazendo lentamente a dicotomia entre mídias síncronas e assíncronas, sendo elas digitalização, convergência de mídias, conectividade ininterrupta e portabilidade. Devido à facilidade e ubiquidade das tecnologias de digitalização (Negroponte, 1996), mais e mais comunicação é digitalizada, e isso inclui não só palavras escritas, mas também imagens, vídeos, voz e música. A convergência de mídias (Koskinen, 2000) alavanca a digitalização e esfacela as fronteiras entre meio e mensagem.³²

O seguimento empresarial também passou por mudanças radicais ocasionadas em razão dos grandes avanços tecnológicos das últimas décadas, que alteraram profundamente a operacionalidade das pequenas, médias e grandes companhias devido às facilidades e eficiência proporcionadas a estas, o que possibilitou maior rapidez nas comunicações, controle sobre as operações, redução de custos dentre outros fatores de extrema importância.

A globalização chegou ao seu ápice nesta nova era, e este nível de transformação social, ocasionado pelos grandes avanços tecnológicos, revela-se complexo e repleto de desafios a serem analisados e superados pela humanidade, pois a rapidez com que uma informação acerca de um fato ocorrido em uma parte do planeta impacta em outro país faz com que os efeitos de um acontecimento (crise econômica; guerras civis e regionais; terrorismo e catástrofes naturais) local torne-se um problema mundial de forma quase instantânea.

Não bastasse isso, se por um lado a inclusão digital tem como efeito a criação de novas oportunidades para aqueles que dominam a tecnologia e faz com que estas pessoas possam ter avanços econômicos e inclusão social, por outro lado potencializa o risco e as consequências da exclusão digital, pois aqueles que não possuem conhecimentos sobre as novas ferramentas cibernéticas dificilmente terão oportunidades profissionais e sociais, já que somente o fato de possuir alguma formação técnica ou de nível superior não é mais suficiente e o que realmente importa é o domínio sobre a tecnologia. Portanto, a distância econômica e social entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento tende a aumentar devido ao analfabetismo digital, que nos dizeres de Pinheiro é: “[...] um problema político-social consistente em ter uma massa de trabalhadores não preparada para o uso das novas tecnologias.”³³

³² KALMAN, Yoram M.; RAFAELI, Sheizaf. Modulating synchronicity in computer mediated communication. In: CONFERENCE OF THE INTERNATIONAL COMMUNICATION ASSOCIATION, San Francisco, CA, 2007. **Proceeding**. São Francisco: ICA, 2007. Disponível em: <http://www.kalmans.com/synchasyynchICA_submit.pdf>. Acesso em: 5 jan. 2016.

³³ PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito digital**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 66.

A humanidade como um todo e conseqüentemente também as sociedades, historicamente se mostraram sempre adaptáveis ao ambiente e à realidade em que viviam, pois aprenderam a lidar com as mudanças da natureza, dos costumes e, sobretudo, da tecnologia. Assim foi na descoberta das ferramentas metálicas, na invenção das máquinas a vapor que culminou com a Revolução Industrial, e é assim nos dias atuais com o advento da tecnologia digital. Em comum todos estes períodos possuem o fato de que os acontecimentos relatados alteraram significativamente os hábitos, costumes e valores das sociedades que vivenciaram tais fenômenos.

Portanto, tecnologia e sociedade sempre tiveram uma forte relação de interdependência, o que acaba por respingar no Direito, pois este deve refletir a realidade da sociedade e dos costumes dos cidadãos que a compõe. Utilizando-se de um silogismo simples, se o Direito deve refletir a realidade da sociedade, e a sociedade é fortemente influenciada pelos avanços da tecnologia, logo o Direito também não está isento de tais efeitos.

Nesta “Era Digital” o Direito passa a enfrentar novos desafios advindos das rápidas e frequentes mudanças tecnológicas e sociais. Assim, devido ao dinamismo da nova realidade social, o Direito, sobretudo aquele baseado em normas escritas e específicas (sistema *civil law*), se encontra diante da necessidade de adaptação aos acontecimentos próprios deste mundo digital, sendo fundamental que se torne mais flexível diante dos fatos, tutelando os acontecimentos do mundo real e digital de forma mais genérica, com normas de abrangência mais ampla e que deixem ao cargo dos aplicadores das mesmas a função de solucionar os eventos com base em princípios e valores formadores do ordenamento jurídico e principalmente com fulcro em casos análogos.

A verdade é que o Direito jamais conseguirá acompanhar o ritmo dos avanços tecnológicos e das mudanças que estes exercem sobre a sociedade, sendo impossível a criação de leis específicas para tutelarem todos os tipos de comportamento possíveis. Portanto, para manter-se atual e realmente capaz de solucionar os fenômenos ocorridos no mundo real e no virtual o Direito não poderá estar rígido ao ponto de somente se preocupar com normas concretas e escritas como se isto fosse suficiente para resolver as questões que dele dependem, pois certamente se tornará obsoleto e incapaz de promover a justiça da qual a sociedade necessita. Deve sim estar sempre atento às mudanças sociais de modo a entregar à sociedade a efetividade que se espera das normas jurídicas.

CAPÍTULO 3 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS, TECNOLOGIA E A PROTEÇÃO AOS DIREITOS CONSTITUCIONAIS SOCIAIS

O Direito é um campo das ciências sociais que se envolve corriqueiramente com outras ciências e áreas do conhecimento em geral, possuindo relação complementar e de reciprocidade com estas. Esta relação de cooperação entre Direito e as demais áreas do conhecimento tem fundamental importância na existência daquele, pois não raro o mesmo pega emprestado conceitos e definições destes, oferecendo em troca a garantia da ordem no campo de interferência daquela área do conhecimento.

Assim, a ciência jurídica é fundamental para o desenvolvimento das demais áreas do conhecimento, pois tem por pressuposto garantir a justiça e equilíbrio fundamental a estas, tendo a difícil missão de acompanhar a evolução das mesmas para então oferecer em troca a prestatividade eficaz que aquelas necessitam.

Temos no ordenamento jurídico brasileiro inúmeros exemplos de normas que existem para auxiliar nos exercícios de determinadas atividades relacionadas a outras áreas do conhecimento, como as que regulamentam a atividade de geração e distribuição de energia elétrica no Brasil, que cuidam desde o processo de produção de energia elétrica (procedimentos, preservação do meio-ambiente, especificações técnicas etc) até a proteção dos direitos dos consumidores na relação de consumo em que consiste a distribuição da energia gerada aos destinatários finais (usuários). Tais normas traduzem-se em uma soma de dispositivos constitucionais, leis complementares e ordinárias, decretos, resoluções, portarias etc, e formam a legislação básica do setor elétrico, oriunda de estudos e experiências vividas pelo setor, e que se consolidou ao longo de vários anos.

O mesmo ocorre com vários setores da economia nacional e com inúmeras outras áreas do conhecimento.

O presente trabalho se dedica especificamente ao estudo das imunidades tributárias, que como já explanado, são instituto jurídico afeto tanto ao Direito Constitucional quanto ao Direito Tributário. Entretanto, a despeito de ser objeto de estudo destas duas áreas do Direito, não deixa também de exercer influência na esfera de outras áreas jurídicas e de outras ciências, bem como de receber destas, alguma ingerência.

Portanto, o capítulo derradeiro do trabalho terá como objetivo expor de maneira fundamentada as relações entre as imunidades tributárias, os avanços da tecnologia e a proteção aos direitos sociais dos cidadãos.

3.1 Tecnologia e as imunidades tributárias dos livros, jornais, periódicos, fonogramas e videofonogramas

Ao que vimos anteriormente neste trabalho, os adventos da evolução da tecnologia possuem grande poder de transformação social, podendo ser atribuída a estes a grande maioria das guinadas sociais observadas ao longo da história da humanidade.

A influência das descobertas no âmbito da tecnologia também é sentida no campo do Direito com grande profundidade, pois a cada nova criação surge a preocupação acerca de seus efeitos projetados sobre a sociedade, já que caso não sejam absorvidos por esta com naturalidade e venham a causar desordem, deverá o Estado intervir nestas novas relações sociais emergidas, o que ocorrerá através do Direito, restabelecendo-se a ordem necessária.

Conforme já destacado, a recíproca é absolutamente verdadeira, vez que imposições estatais por intermédio do direito positivo e posicionamentos de julgadores e aplicadores das normas de Direito podem ditar os rumos de determinadas tecnologias, estimulando ou desestimulando-as, conforme preconiza o autor Manuel Castells:

O que deve ser guardado para o entendimento da relação entre a tecnologia e a sociedade é que o papel do Estado, seja interrompendo, seja promovendo, seja liderando a inovação tecnológica, é um fator decisivo no processo geral, à medida que expressa e organiza as forças sociais dominantes em um espaço e uma época determinados.³⁴

É, portanto, fundamental para a sociedade que tecnologia e Direito se relacionem harmonicamente, de modo a proporcionar de forma simples e eficaz a utilização de novas técnicas operacionais e equipamentos com recursos inéditos ou aprimorados, sem se ignorar a segurança jurídica necessária ao convívio social.

Entretanto, como já adiantado linhas acima, a harmonia entre o Direito e a tecnologia por vezes pode se apresentar como uma árdua tarefa, recheada de obstáculos exegéticos acerca dos reflexos de novas técnicas no dia-a-dia das pessoas e também no desempenho das funções administrativas do Estado.

Tal dificuldade se mostra clara quando confrontadas a dinâmica e rapidez das mudanças tecnológicas, com o formalismo por vezes exacerbado do processo legislativo, seja ele ordinário, complementar, constituinte derivado ou qualquer outro que possa concretizar a positivação de normas, que pode levar meses, muito comumente anos e por vezes até décadas.

³⁴ CASTELLS, Manuel. **A sociedade em rede**. Tradução de Roneide Venancio Majer. 8. ed. São Paulo: Paz e Terra, 1999. v. 1. p. 49.

As inovações tecnológicas, assim como as mudanças sociais, geralmente têm a ousadia de antecipar-se ao fenômeno legislativo, fazendo com que as normas tenham que se amoldar a elas posteriormente, a partir da verificação de seus efeitos na vida das pessoas. Portanto, além de as transformações tecnológicas possuírem velocidade e dinâmica infinitamente superiores às mudanças legislativas (que observam procedimentos formais e criteriosos), têm por característica antecipar-se a estas, o que significa que o Direito terá sempre como tarefa tentar acompanhar as transformações tecnológicas, já que seria impossível exigir do legislador que este se antecipasse aos acontecimentos do mundo fenomênico para então positivar comportamentos que podem vir a ser verificados futuramente ou não.

A tarefa é árdua já no campo do processo legislativo infraconstitucional, que possui ritos mais simplificados e, portanto, mais céleres (ao menos em tese), sendo que no âmbito legislativo constituinte derivado, cujo procedimento e quórum são próprios e especiais, e consequentemente mais demorados, o acompanhamento dos avanços tecnológicos por intermédio da criação de novas normas a cada descoberta inédita é um tanto quanto intangível.

Seguindo as disposições constitucionais acerca do processo legislativo a nível nacional, tem-se que aquele inerente à alteração das próprias normas da Constituição Federal é o mais complexo (art. 60, CF/88), e isso se justifica em razão da importância que este conjunto de normas possui na promoção dos ideais almejados pelo Estado. Além disso, algumas normas sequer podem ser objeto de reforma devido ao grau de importância e confiança nelas depositados. São as chamadas cláusulas pétreas (art. 60, §4º, CF/88).

Assim, caracteriza-se o texto constitucional brasileiro pela sua rigidez, o que torna difíceis alterações em seu conteúdo. Ou seja, o conteúdo do texto constitucional somente é alterável através de procedimentos especiais e complexos, já que pela importância dos dispositivos constitucionais, estes não podem ser banalizados ao ponto de se permitir a alteração da essência dos mesmos em razão de interesses momentâneos de determinados legisladores infraconstitucionais. Esclarecem Gilmar Mendes e Paulo Gustavo Branco que:

Rígidas são as constituições que somente são alteráveis por meio de procedimentos especiais, mais complexos e difíceis do que aqueles próprios à atividade comum do Poder Legislativo. A Constituição flexível, de seu lado, equipara-se, no que tange ao rito de sua reforma, às leis comuns. Dois conjuntos de fatores influenciam a adoção desse tipo de Lei Maior. De um lado, a convicção de que as constituições não devem pretender ser imodificáveis - já que isso seria um convite ao recurso fatal das revoluções -; de outro, a impressão de que a vontade do constituinte originário não deve ficar ao alvedrio de caprichos momentâneos ou de maiorias ocasionais no poder. A técnica da Constituição rígida explica-se como uma solução intermediária

entre duas opções tidas como inaceitáveis - a inalterabilidade da Constituição e a sua banalização, pela facilidade de sua reforma.³⁵

Assim, estes mesmos autores concluem que “[...] a Constituição brasileira de 1988 é do tipo rígido, e a sua rigidez se eleva à condição de princípio constitucional, parâmetro para a solução de problemas práticos.”³⁶

Esta realidade é inerente também à matéria tributária constitucional, já que o legislador constituinte preocupou-se com o tema e principalmente com a fixação da competência tributária e formas de seu exercício com especial carinho, tratando da matéria de forma abundante e em alguns pontos com profundidade.

É o que ensina a clássica obra de Geraldo Ataliba, ainda bastante atual sobre o tema:

Em matéria tributária – ou, melhor dizendo, em matéria de fixação de competência tributária e formas de seu exercício – a nossa Constituição não foi genérica e sintética. Ao contrário, foi particularizada e abundante, não deixando margem – jurídica – para grandes desenvolvimentos e integração pela legislação ordinária e, menos ainda, pelos costumes, pela construção e outras formas.³⁷

A complexidade do processo legislativo para alteração do texto constitucional brasileiro, portanto, se contrapõe ao dinamismo das transformações tecnológicas vivenciadas diariamente no país, e como visto, devido à característica analítica do texto fundamental pátrio, que resolveu tratar de inúmeros assuntos que não só aqueles materialmente constitucionais, esta sofisticação procedimental também gera desdobramentos na seara tributária, pois o Sistema Tributário encontra guarida e grande destaque em nosso texto fundamental.

Desta forma, não seria aconselhável e tampouco racional se cogitar a compatibilização entre o Direito Constitucional Tributário e os avanços da tecnologia somente através de alterações de normas constitucionais a cada nova invenção tecnológica de relevo para a sociedade, pois a se exigir este comportamento por parte do legislador, estar-se-ia condenando ao insucesso, ou ao menos à marginalização jurídica, diversas tecnologias de grande importância para a população brasileira.

Portanto, esperar que o legislador constituinte derivado altere textualmente qualquer dispositivo constitucional acerca das competências tributárias e as respectivas limitações ao poder de tributar quando houver a invenção de um novo dispositivo eletrônico que torne mais

³⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 179.

³⁶ *Ibid.*, p. 96.

³⁷ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1966. p. 15.

fácil e acessível a leitura de conteúdos científicos, por exemplo, seria condenar este a uma situação de indefinição jurídica que certamente causaria prejuízos imensuráveis a seus desenvolvedores, já que estes estariam sujeitos a incidência de tributos, exigidos por parte do Estado, enquanto não sobreviesse alguma modificação nos dispositivos constitucionais que tratam sobre as imunidades tributárias, incluindo-a eventualmente dentro das hipóteses de intributabilidade afetas a este instituto jurídico, o que pode levar anos.

Em que pese a analiticidade do texto fundamental brasileiro, a abordagem de matérias que não são originalmente constitucionais foi realizada pelo legislador constituinte em linhas gerais, tendo por pressuposto orientar ou determinar o conteúdo material de normas hierarquicamente inferiores e interpretações dos aplicadores dos dispositivos constitucionais. Não foi à toa, portanto, que o constituinte garantiu às normas constitucionais em matéria tributária, alto teor de abstração, pois vislumbrou deixar margem de atuação ao legislador infraconstitucional e aos aplicadores e intérpretes do direito, que deverão preencher de conteúdos mais concretos e específicos estes dispositivos genéricos, de acordo com as necessidades e a realidade de determinado momento histórico da sociedade.

É o que lecionam Gilmar Mendes e Paulo Gustavo Branco:

É traço que se repete nas normas constitucionais modernas serem elas abertas à mediação do legislador, apresentando uma regulamentação deliberadamente lacunosa, a fim de ensejar liberdade para a composição de forças políticas no momento da sua concretização. Com isso, também, viabiliza-se a adequação das normas às novas necessidades de cada tempo. De fato, a Constituição não é um código, nem pretende tudo resolver nas suas disposições, como se fosse um sistema cerrado e bastante em si. A Constituição Federal brasileira, além das características de analiticidade e rigidez de seu conteúdo, goza também de hierarquia normativa superior a qualquer outra manifestação do direito posto.³⁸

Portanto, o Sistema Tributário Constitucional, tal qual positivado no texto fundamental brasileiro é composto por algumas normas genéricas e abertas, que significa, na prática, que a margem para sua conformação é ampla e deverá ser feita pelos aplicadores do direito no âmbito infraconstitucional, mas dentro dos limites impostos pelo sistema constitucional como um todo, com ênfase, é claro, nas normas de caráter essencialmente tributário.

A bem da verdade, as normas positivadas no texto constitucional guardam características principiológicas e esquemáticas, pois possuem maior abertura e grau de abstração amplo, o que garante maior espaço para interpretações³⁹, seja no âmbito da

³⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 103.

³⁹ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 107.

legislação infraconstitucional, da aplicação do direito, ou na exegese de seus conteúdos. Portanto, trate-se de norma de conduta, de organização ou mesmo programática, a verdade é que, em maior ou menor grau, sempre haverá espaço para a conformação dos dispositivos constitucionais.

As normas de exoneração tributária (imunidades tributárias), que são normas constitucionais de organização (ou “normas de estrutura”), possuem também estas mesmas características, embora com menor latitude para sua densificação (preenchimento de conteúdo), pois se tratam de normas auto executáveis em sua maioria (pois não necessitam de legislação infraconstitucional para serem aplicadas).

No tocante especificamente às hipóteses de imunidades previstas pelas alíneas “d” e “e” do artigo 150, VI da CF/88, conforme já tratado no capítulo inaugural deste trabalho, estas têm a auto exequibilidade como característica, e, portanto, o legislador e os aplicadores infraconstitucionais têm suas atuações reduzidas quanto à regulamentação das mesmas. Contudo, há ainda espaço para conformação destas normas no campo infraconstitucional, mormente no que tange os conceitos explicativos acerca dos objetos protegidos pelas mesmas, que teriam o condão de determinar com maior precisão a abrangência destas. Não só isso, a atuação no sentido de complementação e concretização das normas imunizantes ora analisadas traria benefícios do ponto de vista de adequação de novas descobertas, invenções inéditas etc, com o sistema jurídico vigente.

O autor português José Joaquim Gomes Canotilho, em obra dedicada ao estudo do Direito Constitucional corrobora o entendimento de que, no geral, em maior ou menor grau, as normas constitucionais são de fato passíveis de terem seu conteúdo preenchido por normas de hierarquia inferior, o que segundo o autor é justificado devido a existência do que o mesmo chamou de “espaço de conformação” em que há campo e liberdade para conformação das normas, conforme se observa no trecho extraído abaixo:

Situadas no ‘vértice’ da ‘pirâmide normativa’, as normas constitucionais apresentam, em geral, uma maior abertura (e, conseqüentemente, uma menor densidade) que torna indispensável uma operação de concretização na qual se reconhece às entidades aplicadoras um ‘espaço de conformação’ (‘liberdade de conformação’, ‘discricionariedade’) mais ou menos amplo. Por isso se afirma implicar o princípio da constitucionalidade a consideração das normas constitucionais como determinantes heterônomas das normas inferiores que as concretizem (leis, regulamentos, sentenças).⁴⁰

⁴⁰ CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993. p. 210.

O fato é que, embora apresentem dinâmicas díspares, os avanços tecnológicos e as imunidades tributárias aqui estudadas com maior afinco não são incompatíveis entre si, pois como analisado, a complexidade do processo legislativo para alteração de norma constitucional não possui o condão de barrar a harmonia entre os mesmos, já que não necessariamente a norma constitucional deverá ser alterada para estar em sintonia com uma nova descoberta na área da tecnologia.

Sem dúvidas o trabalho de conformação entre as duas áreas do conhecimento analisadas neste tópico não é algo simples, contudo é necessário e possível. As normas imunizantes em questão, normas de estrutura que são, existem para retirar determinados objetos do campo da competência tributária dos entes federativos, não por visarem a mera proteção objetiva dos mesmos, mas sim para darem amparo a valores maiores previstos no texto constitucional, conforme analisado nos capítulos anteriores deste trabalho.

A adequação das normas imunizantes previstas nas alíneas “d” e “e” do art. 150, VI da CF/88 com objetos tecnológicos que propaguem os mesmos conteúdos reproduzidos pelos livros, jornais, periódicos, fonogramas, videofonogramas etc, deverá, portanto, ser realizada no âmbito infraconstitucional, através de normas de hierarquias inferiores, contando com o trabalho dedicado dos exegetas, que deverão nortear os contornos de tais dispositivos e sua extensão ou restrição aos novos objetos surgidos através dos avanços da tecnologia.

Assim, o fato de inexistir alteração nos textos das imunidades em análise não significa que as mesmas sejam retrógradas ou mesmo avessas aos encantos da tecnologia, pois apesar das aparências, estas hipóteses de intributabilidade constitucionalmente consagradas e os avanços tecnológicos podem conviver harmonicamente, desde que as características de tais normas sejam compreendidas e o trabalho interpretativo se realize a contento, conforme será abordado oportunamente neste capítulo.

3.2 A proteção dos direitos fundamentais na Constituição Federal de 1.988

A Constituição Federal atualmente vigente no Brasil é amplamente conhecida como a “Constituição cidadã”, em alusão ao seu conteúdo extenso e profundamente protecionista no que tange aos direitos fundamentais inerentes aos seus cidadãos.

Tais direitos são entendidos como a base fundamental para o desenvolvimento equilibrado do Estado brasileiro, de modo a tornar viável a convivência dos cidadãos entre si e a nortear as relações destes com a administração pública.

Na Constituição Federal de 1.988, tais direitos encontram-se previstos em sua grande maioria no texto de seu artigo 5º, que traz um rol bastante extenso daquelas prerrogativas consideradas basilares na construção de um estado democrático de direito. Contudo, não só ao texto do referido artigo se resumem as garantias fundamentais dos cidadãos, pois em algumas passagens esparsas do texto constitucional elas podem ser observadas explícita ou implicitamente em algum princípio ou norma, como por exemplo, o Capítulo II do Título II (artigos 6º e seguintes) e o Capítulo I do Título IV (“Do Sistema Tributário Nacional”), em que alguns princípios de extrema importância inerentes à atividade tributária do Estado são compreendidos também como direitos fundamentais dos cidadãos.⁴¹

Garantir estes direitos em âmbito constitucional e com tamanho prestígio é, sem dúvidas, sinal de evolução jurídico-social do Estado brasileiro, pois muitas das prerrogativas fundamentais hoje tão valorizadas sequer eram consideradas em Constituições anteriores. Muitos dos direitos individuais e sociais que hoje estão consagrados constitucionalmente eram impensáveis em outras épocas, já que foram frutos do inconformismo popular com determinadas situações impostas pelo Estado em alguns momentos históricos.

Somente com muita luta popular em defesa de liberdades e condições de vida digna os direitos fundamentais foram reconhecidos em sua importância e por isso gozam hoje de tamanho fascínio. Por exemplo, o direito à liberdade que o cidadão tem de expressar seus pensamentos (art. 5º, IV da CF/88), ligado diretamente à existência de uma democracia, traduz-se no resultado da luta do povo brasileiro contra a censura já utilizada em governos ditatoriais anteriores, em que havia restrição do direito de manifestação do pensamento com receio de que ideais que não lhes fossem convenientes pudessem se propagar entre os cidadãos e de algum modo prejudicar seus projetos de poder.

Assim, observa-se que a característica da historicidade é fundamental para se compreender as razões dos direitos fundamentais, que só fazem sentido se analisados no contexto histórico em que foram criados.

Gilmar Mendes e Paulo Branco analisam o assunto da seguinte maneira:

O caráter da historicidade, ainda, explica que os direitos possam ser proclamados em certa época, desaparecendo em outras, ou que se modifiquem no tempo. Revela-se, desse modo, a índole evolutiva dos direitos fundamentais. Essa evolução é impulsionada pelas lutas em defesa de novas liberdades em face de poderes antigos -

⁴¹ Acórdão em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939-7/DF. Relator: Min. Sidney Santos. DJ 17-12-1993. Inteiro teor. (BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 2015).

já que os direitos fundamentais costumam ir-se afirmando gradualmente - e em face das novas feições assumidas pelo poder.⁴²

A exemplo do que foi tratado no tópico anterior, as normas constitucionais que instituem direitos humanos fundamentais são normas amplas e deliberadamente lacunosas, pois buscam assegurar que o Estado se desenvolva com base em regras que respeitem a dignidade dos cidadãos e seus direitos elementares.

Segundo Canotilho, estas normas têm por função:

Os direitos fundamentais cumprem a função de direitos de defesa dos cidadãos sob uma dupla perspectiva: (1) constituem, num plano jurídico-objectivo, normas de competência negativa para os poderes públicos, proibindo fundamentalmente as ingerências destes na esfera jurídica individual; (2) implicam, num plano jurídico-subjectivo, o poder de exercer positivamente direitos fundamentais (liberdade positiva) e de exigir omissões dos poderes públicos, de forma a evitar agressões lesivas por parte dos mesmos (liberdade negativa).⁴³

Portanto, os direitos fundamentais existem tanto para impedir que o Estado, motivado por questões políticas ou económicas momentâneas, por exemplo, decida criar normas que invadam o campo da individualidade dos cidadãos e mitigue garantias que lhes são inerentes, quanto para assegurar que estes possam agir de forma positiva para que tais prerrogativas sejam respeitadas pelo Poder Público e pelos demais membros da sociedade.

Os direitos fundamentais foram divididos em cinco espécies pelo legislador constituinte, estando assim classificados: direitos individuais e coletivos; direitos sociais; nacionalidade; direitos políticos e partidos políticos.

Já a doutrina especializada no tema tem preferido classifica-los em apenas três espécies, observando-se como critério de divisão em classes a ordem histórica cronológica que passaram a ser reconhecidos constitucionalmente.⁴⁴

Assim, os direitos fundamentais estariam classificados em direitos de primeira geração (direitos civis e políticos), que estão mais relacionados com o homem individualmente considerado, direitos de segunda geração (direitos económicos, sociais e culturais), que por sua vez implicam ações positivas do Estado, ensejando garantir liberdade e

⁴² MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 214-215.

⁴³ CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993. p. 541.

⁴⁴ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 29.

igualdade a todos os cidadãos, e direitos de terceira geração (direitos de solidariedade ou fraternidade), concebidos para a proteção da coletividade como um todo.⁴⁵

Como ressaltado, os direitos fundamentais estabelecidos no texto constitucional constituem a base do desenvolvimento do Estado, e por esta simples razão devem ser observados em todos os campos do Direito, já que esta ciência tem por escopo orientar as relações dos cidadãos entre si, possibilitando o convívio em sociedade. Não somente devem ser respeitadas na regulação dos comportamentos dos cidadãos entre si, mas também na relação destes com o Estado.

Assim, pode-se afirmar com bastante convicção que os direitos fundamentais interferem direta ou indiretamente em todos os ramos do Direito, com maior ênfase em determinadas matérias.

A proteção pretendida através da garantia dos direitos fundamentais tem abrangência ampla, pois todos os cidadãos brasileiros são potenciais titulares dos mesmos, o que inclui as pessoas jurídicas e até mesmo os estrangeiros em trânsito no território tupiniquim⁴⁶, razão pela qual não seria equívoco afirmar que tais prerrogativas são universais.

São, os direitos fundamentais, inalienáveis e indisponíveis em razão da impossibilidade de deles dispor ou renunciar, bem como são imprescritíveis por nunca deixarem de ser exigíveis. Também possuem característica vinculante em relação aos Poderes Públicos – aqui compreendendo-se os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário -, uma vez que o poder emanado destas normas são de ordem superior, tornando obrigatória a conformidade dos atos praticados por aqueles ao conteúdo destes.

Pode-se observar que definir e conceituar os direitos e garantias fundamentais além de ser muita ousadia é também reduzir um pouco a importância destes para o funcionamento adequado do Estado, razão pela qual a doutrina pouco tem se atrevido a realizar esta tarefa, limitando-se, na maioria das vezes, a apenas apontar algumas características comuns a estas normas e que podem auxiliar na compreensão das mesmas.

Muitos juristas têm se aprofundado cada vez mais nos estudos acerca da matéria, o que faz com que o tema evolua cada dia mais e que os seres humanos que habitam Estados onde estes direitos são efetivamente reconhecidos e respeitados tenham dignidade para viver e condições de desenvolver-se social e culturalmente, a exemplo do Brasil.

⁴⁵ MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 205-206.

⁴⁶ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 33.

Os direitos fundamentais na Constituição brasileira, portanto, desenvolvem-se em torno do objetivo de assegurar a dignidade humana, sendo esta a pretensão justificadora de todas as previsões referentes a estas prerrogativas no texto fundamental pátrio.

O autor constitucionalista José Afonso da Silva, assinala também no sentido de que os direitos fundamentais servem à concretização de dignidade e liberdade para todas as pessoas:

Direitos fundamentais do homem constitui a expressão mais adequada a este estudo, porque, além de referir-se a princípios que resumem a concepção do mundo e informam a ideologia política de cada ordenamento jurídico, é reservada para designar, no nível do direito positivo, aquelas prerrogativas e instituições que ele concretiza em garantias de uma convivência digna, livre e igual de todas as pessoas.⁴⁷

Portanto, estes direitos, independente da denominação que se atribua a eles, formam a “espinhal dorsal” do que deve ser o estado democrático de direito brasileiro, sinalizando para o Poder Público em geral e para os próprios cidadãos o caminho a ser seguido para se ter um país mais justo, igual e digno, no qual as pessoas possam confiar.

3.2.1 As imunidades tributárias são instrumentos de proteção aos direitos fundamentais?

Já foram analisadas no presente trabalho as normas de imunidade tributária, seu histórico, conceito, características, hipóteses previstas no texto constitucional brasileiro, com ênfase para aquelas imunidades classificadas como genéricas/objetivas (artigo 150, VI, “d” e “e” da CF/88), por estarem estas relacionadas ao tema central deste, e, sobretudo, a importância destas no ordenamento jurídico pátrio e no desenvolvimento socioeconômico do país.

Também neste mesmo trabalho foram ressaltados alguns atributos próprios do texto constitucional brasileiro, analisando-se os objetivos eleitos pelo legislador constituinte para sustentar o desenvolvimento equilibrado do Estado e dos cidadãos em geral, razão pela qual foram abordadas de maneira um pouco mais detalhada as normas que instituem os direitos fundamentais das pessoas.

Contudo, até o momento não houve uma abordagem mais aprofundada que relacionasse as normas de imunidade tributária com as normas de direitos fundamentais, explicando por quais razões as mesmas se aproximam e às vezes até se completam.

⁴⁷ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 178.

Portanto, o objetivo deste subtópico é exatamente analisar a existência ou não de uma relação entre estas normas, verificando o que isto significa na aplicação das imunidades tributárias aos casos concretos.

Como visto, as normas que instituem direitos fundamentais apresentam características que as distingue das demais normas de direito, como por exemplo, o fato de serem essencialmente abstratas e genéricas. Por este motivo são também chamadas de normas princípios, uma vez que orientam a interpretação e aplicação do Direito.

Assim, a exemplo do que já foi ressaltado anteriormente, considera-se que as normas de direitos fundamentais são deliberadamente lacunosas, o que facilita sua aplicabilidade no ordenamento jurídico. Em outras palavras, são normas flexíveis e bem mais amplas do que as chamadas normas regras, que são de aplicabilidade concreta.

As normas de direito fundamental são capazes de nortear comportamentos a serem seguidos pelos cidadãos e pelo Poder Público nas relações de uns com os outros, respeitando-se os anseios maiores do Estado. Entretanto, estas normas principiológicas embora gozem de aplicabilidade imediata, nem sempre possuem eficácia também imediata, isto porque geralmente dependem de legislação ulterior que lhes dê aplicabilidade⁴⁸, complementação esta que inclusive pode se dar no próprio âmbito constitucional.

A amplitude e abstração de tais normas de certa forma fazem com que estas se tornem garantias de democracia e da própria aplicabilidade das mesmas. Contudo, somente estas qualidades não garantem com certeza a eficácia dos direitos fundamentais a ser projetada sobre seus pretensos destinatários, uma vez que não são diretamente aplicáveis aos casos concretos.

Necessitam, para tanto, da colaboração de outras normas, estas de natureza mais concreta e eficácia imediata - denominadas normas regras - para cumprir com suas funções constitucionalmente consagradas, que é promover o bem-estar social e o respeito à dignidade humana. Esta contribuição advém tanto das normas positivadas constitucionalmente, quanto daquelas emanadas do poder legislativo infraconstitucional.

Assim, para terem aplicabilidade ao caso concreto e se tornarem efetivamente eficazes na promoção dos escopos traçados pela Constituição Federal, os direitos fundamentais deverão ser preenchidos de conteúdo por normas concretas. Este preenchimento é que possibilitará a aplicação das normas de direitos fundamentais (princípios) a casos

⁴⁸ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 178.

concretos, solucionando acontecimentos do mundo fenomênico em consonância com os valores maiores do Estado brasileiro.

Este preenchimento de lacunas realizado por normas diretas em relação a normas de conteúdo aberto, como o são as normas de direitos fundamentais, é chamado pelo autor português J. J. Canotilho de “densificação”, que resumidamente significa “[...] complementar e precisar o espaço normativo de um preceito constitucional, especialmente carecido de concretização, a fim de tornar possível a solução, por esse preceito, dos problemas concretos.”⁴⁹

É este o caso daquelas prerrogativas constitucionais alçadas ao status de “direitos fundamentais” pela Constituição Federal brasileira, que por serem normas abertas possuem conceitos vagos, indeterminados ou de valor, e necessitam de especial preenchimento e que, portanto, não se bastam na promoção dos objetivos consagrados pelo Texto Fundamental, por lhes faltarem concretude, o que é resolvido com a densificação feita através de outras normas, que lhes servem como verdadeiras garantias de aplicabilidade aos casos concretos.

Dentre outras tantas normas que cumprem com louvor este papel, as normas que instituem as imunidades tributárias em âmbito constitucional merecem grande destaque, por tornarem viável o exercício de diversas liberdades e outros direitos fundamentais.

É possível afirmar, portanto, que as normas imunizantes preenchem e densificam princípios estruturantes do Estado brasileiro, dando base para que este possa alcançar a promoção do bem comum, que é o fim último da Constituição Federal.

Através das normas imunizantes é permitido que inúmeras normas princípios de direitos fundamentais ganhem concretude e se tornem eficazes, algo que não seria possível apenas com o estabelecimento de valores por estas mesmas normas.

Regina H. Costa, ao analisar a relação entre as normas de imunidade tributária e os princípios estruturantes do Estado brasileiro – dentre os quais se incluem os direitos fundamentais – concluiu que estes mantêm entre si certa interdependência, como se observa nos trechos extraídos de sua obra acerca do tema: “Por tal razão, as imunidades tributárias exsurtem como normas voltadas ao asseguramento da plena produção de efeitos das normas que contemplam a liberdade de expressão, o direito de acesso à cultura e à liberdade de culto, por exemplo.”⁵⁰

⁴⁹ CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993. p. 203.

⁵⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 71.

E complementa linhas depois:

Desse modo, parece-nos correto afirmar que os princípios federativo e da autonomia municipal são densificados pela imunidade recíproca; que o princípio da isonomia é densificado pela imunidade conferida às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos; que o princípio do pluralismo partidário é densificado pela imunidade outorgada aos partidos políticos; que a liberdade de expressão e o livre acesso à cultura são densificados pela imunidade referente aos livros [...].⁵¹

Portanto, embora a densificação das normas de direitos fundamentais não seja realizada exclusivamente pelas imunidades tributárias, já que a importância daquelas no desenvolvimento social e econômico do Estado é muito maior, não há como negar que as hipóteses constitucionais exonerativas de tributos exercem papel fundamental na promoção do bem-estar coletivo e da dignidade humana dos cidadãos.

O autor tributarista Ricardo Lobo Torres ressalta a importância das imunidades tributárias na garantia das liberdades dos cidadãos brasileiros afirmando que “[...] é por intermédio das imunidades que as liberdades se afirmam como direitos absolutos diante do poder tributário.”⁵²

Observa-se, portanto, que as imunidades tributárias servem aos anseios do Estado em razão daquilo que coíbem (impedem a criação de normas tributárias que onerem as situações/objetos/sujeitos por elas protegidas), pois desta maneira estimulam determinadas atividades, para que assim sejam consagrados os princípios basilares da Constituição Federal, demonstrando aqui sua faceta extrafiscal constitucionalmente qualificada.

As imunidades tributárias tornam possível, portanto, a concretização de alguns dos direitos fundamentais consagrados no texto constitucional e de vital importância para a coletividade, e assim, permite-se afirmar que são verdadeiros instrumentos de defesa destes. Todavia, a relação de interdependência entre direitos fundamentais e imunidades tributárias não se limita à já mencionada “densificação” que estes promovem em relação àqueles, uma vez que as normas de tributação e exercício da competência tributária (e aqui se incluem as normas imunizantes) devem obedecer às normas estruturantes, desenvolvendo-se dentro dos balizamentos constitucionais.⁵³

Assim, esta reciprocidade entre ambos os institutos jurídicos constitucionais ora tratados, que é bastante útil e necessária ao alcance das finalidades sociais, econômicas e

⁵¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 71-72.

⁵² TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 47-48.

⁵³ COSTA, op. cit., p. 77.

políticas do Estado brasileiro, dá origem ao “princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação”, já tratado no primeiro capítulo do trabalho e que consagra que a tributação não inviabilizará o exercício de direitos constitucionalmente consagrados.

3.3 Interpretações acerca da aplicação das normas de imunidade tributária do artigo 150, VI, “d” e “e” CF/88

O universo jurídico é campo fértil para todos aqueles que dedicam estudos destinados à exegese dos conteúdos normativos em todas as searas, pois encontrar o real intuito de determinada norma, achar a correta correspondência entre o texto positivado e o caso em concreto, são tarefas por vezes árduas, mas sempre encantadoras.

Não é novidade para os que vivem do Direito, o fato de que a imaginação do legislador conhece limites que são ignorados pela experiência humana e pelos acontecimentos observados no mundo fenomênico, razão pela qual tão comumente nos deparamos com certas ocorrências concretas que aparentemente não se enquadram em nenhuma das situações descritas expressamente pelo legislador, ou ainda com fatos em que a princípio se amoldam a duas ou mais hipóteses legais.

Tais situações são desafiadoras para os intérpretes do direito, que não raramente se veem em dificuldades ao concluir sobre o melhor sentido de determinada norma em relação ao caso concreto que se escancara a seus olhos.

Com intuito de auxiliar os estudiosos do direito a alcançarem o melhor resultado ao tentarem extrair o real sentido de uma norma, foram criadas pela doutrina e jurisprudência métodos de interpretação de textos legais (principalmente o constitucional), que de fato são bastante úteis à consecução deste escopo e cooperam para que as normas sejam aplicadas como deveriam ser.

Basicamente são cinco os métodos interpretativos utilizados pelos hermeneutas e recomendados pela doutrina a fim de averiguar o real valor e abrangência de determinada norma positivada em certo contexto, sendo eles: o literal ou gramatical, o histórico, o lógico, o teleológico e o sistemático.

Estes métodos exegéticos de normas, sobretudo as constitucionais, certamente poderão nos auxiliar na busca pelo real alcance das normas que instituem as imunidades tributárias, determinando o melhor caminho a ser trilhado pelo intérprete com o objetivo de obedecer à natureza das mesmas e, sobretudo aos anseios constitucionais.

Assim, utilizando-se das técnicas de interpretação de normas constitucionais e argumentos jurídicos de grande força, renomados juristas têm sustentado acalorados debates acerca da aplicabilidade ou não das normas de intributabilidade aqui tratadas a determinadas situações, mormente daquelas que tangenciam as alíneas “d” e “e” do inciso VI, artigo 150 da CF/88 e a extensão de tais benefícios aos mesmos objetos previstos nestes dispositivos quando produzidos em formato eletrônico ou digital.

Portanto, observa-se a existência de duas correntes doutrinárias dominantes sobre o tema objeto desta pesquisa, sendo uma restritiva e a outra extensiva.

O campo para discussões jurídicas acerca do tema em análise é amplo e os argumentos e métodos interpretativos utilizados pelos defensores de ambas as correntes são fortes e bem construídos juridicamente, o que torna fundamental a análise e compreensão dos mesmos para que se consiga chegar o mais próximo possível de uma interpretação adequada acerca do alcance das normas de imunidade tributária que são objeto do trabalho, respeitando-se, para tanto, a estrutura normativa e características destas.

Por se tratar de hipótese imunizante mais tradicional no ordenamento constitucional pátrio em relação àquela recém introduzida pela alínea “e”, e principalmente em razão do sucinto texto que garante sua validade normativa, que enseja maior lucubração por parte do exegeta, a imunidade tributária prevista pela alínea “d” do artigo 150, VI será o ponto de partida das análises acerca dos posicionamentos doutrinários existentes em torno do tema, valendo as análises e conclusões averiguadas quanto a esta também àquela espécie imunizante genérica objetiva.

3.3.1 Corrente restritiva

Embora se encontre em processo de fragilização ante as profundas transformações sociais e evoluções tecnológicas aqui já tratadas, a utilização de critérios interpretativos no sentido de restringir o alcance das normas de imunidade tributária – sobretudo, as que são objeto do presente estudo – goza ainda de certo prestígio perante a comunidade jurídica, sobretudo na atuação arrecadatória da administração pública, já que esta enxerga nos argumentos utilizados pelos defensores desta corrente restritiva a chance de fazer crescer as receitas públicas e abastecer os cofres do Estado.

Assim, não é raro encontrar defensores deste pensamento reducionista do campo de alcance das normas negativas de competência tributária em análise, que justificam tal opção

através da utilização de processo dedutivo, com fundamentação racional, ao qual Humberto Ávila convencionou chamar de “justificação interna”.⁵⁴

Sinteticamente, os defensores desta corrente doutrinária se apegam ferrenhamente à literalidade do texto normativo que prevê as hipóteses de imunidades tributárias genéricas objetivas, sobretudo àquele que concerne aos livros e suas formas, percorrendo, das premissas à conclusão, dedução que muito se assemelha ao silogismo que segue: os livros gozam de imunidade tributária; livros são obras encadernadas, com folhas feitas de papel e com capa; os chamados “livros eletrônicos” não são feitos de papel e tampouco encadernados; logo os “livros eletrônicos” não podem ser considerados livros, e, por conseguinte não lhes é permitido usufruir da imunidade tributária do artigo 150, VI, “d” da CF/88.

Portanto, aplicando o método gramatical de interpretação de normas, esta corrente doutrinária nega a possibilidade de extensão da proteção imunizante a objetos/pessoas/situações que supostamente não compõem os róis dos dispositivos constitucionais que tratam da matéria.

Para melhor compreender a argumentação brilhantemente sustentada pelos defensores desta corrente doutrinária, cumpre, antes de qualquer coisa, analisar o texto da Constituição Federal que trata a respeito das imunidades tributárias em estudo. Assim, preconizam as alíneas “d” e “e”, inciso VI do artigo 150 da CF/88, o seguinte:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
[...]
VI - instituir impostos sobre:
[...]
d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Como se vê, o texto dos dispositivos constitucionais que instituem as hipóteses imunizantes em análise prevê quais objetos vislumbra defender do fenômeno da tributação, contudo, definitivamente não os conceitua e também não o faz a legislação infraconstitucional, abrindo margem para tal conceituação ao trabalho exegético.

⁵⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 21, p. 1-31, jan./mar. 2010. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/rede-21-janeiro-2010-humberto-avila.pdf>>. Acesso em: 2015.

Desta forma, partindo-se da inexistência de conceituação acerca dos objetos beneficiados por estas normas, tais conceitos são tomados por empréstimo de outras áreas do conhecimento. Entretanto, conforme já extensamente analisado neste trabalho, exatamente em razão da dependência de conceitos advindos de outras áreas, os conceitos dos objetos aos quais nos debruçamos no presente estudo são alvos fáceis de avanços tecnológicos e das transformações sociais, o que os leva a ter a forma alterada ou aperfeiçoada constantemente.

Portanto, à medida que estes objetos vão ganhando novas formas e, por conseguinte, novos conceitos, cumpre aos hermenutas do direito o trabalho de definir se a nova realidade dos mesmos poderá ser compatibilizada com os ditames da norma constitucional que os protege, ou se o que se buscava abrigar era somente a forma primitiva destes.

A busca por esta compatibilização, feita através da exegese que leva em consideração a norma (deôntico) e os acontecimentos reais no mundo dos fenômenos (ôntico) é realizada, portanto, utilizando-se das técnicas interpretativas já aludidas anteriormente. No caso dos defensores desta corrente restritiva de abrangência das normas de imunidade em comento, a análise realizada em torno da validade desta norma em relação aos objetos elencados no rol do artigo 150, VI, “d” e “e” da CF/88 quando produzidos e propagados em formato digital ou eletrônico, baseia-se na justificação obtida através do método literal ou gramatical de interpretação normativa.

Em breve, comento acerca do significado do método literal de interpretação normativa, Paulo de Barros Carvalho ensina que:

[...] o método literal seria aquele em que o intérprete toma em consideração a literalidade do texto, cingindo-se à construção gramatical em que se exprime o comando jurídico, procurando colher as inferências declaratórias que são o escopo do labor interpretativo.⁵⁵

A exegese normativa que tem por fundamento a literalidade do texto escrito inicia sua análise valorativa através daquele conteúdo que se encontra positivado em determinado momento, passando à consideração dos acontecimentos reais *a posteriori*.

Assim, parte-se do princípio de que para ter validade dentro do universo jurídico, aquele desdobramento havido no campo real deve estar explicitamente contido na redação de determinada norma. Portanto, a inexistência de tal previsão no texto do dispositivo normativo significaria que o acontecimento no mundo fenomênico não estaria acobertado por este.

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 130.

Analisando-se o texto do artigo 150, VI, “d” da CF/88, por exemplo, extrai-se com clareza a proteção jurídica pretendida pelo legislador constituinte direcionada aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão. Desta forma, aplicando o método literal de interpretação a este dispositivo constitucional, extrai-se desta norma que todos os livros, jornais, periódicos e o papel utilizado na impressão destes não estão sujeitos ao campo de competência tributária dos entes federativos, no que tange aos impostos.

Entretanto, a corrente restritiva, que notadamente possui este forte viés literal, considera que a expressão “[...] e o papel destinado à sua impressão” encontrada na parte final do dispositivo constitucional em comento, é fator determinante para que os demais objetos ali elencados possam ser acobertados pela imunidade tributária. Em outras palavras, se os livros, os jornais e os periódicos forem fabricados utilizando-se como matéria-prima o papel, estes objetos terão o benefício da intributabilidade constitucional, caso contrário, sujeitar-se-ão à incidência de impostos.

O legislador constituinte não objetivou utilizar a expressão “papel destinado à impressão” dos livros, jornais e periódicos, sem um propósito específico, sustentam os defensores desta posição doutrinária, o que significaria que a imunidade alcança somente aquilo que puder ser compreendido dentro de tal expressão.

Segundo pregam os adeptos desta corrente doutrinária, a benesse da imunidade tributária em análise deve estar adstrita aos objetos impressos em papel, pois esta foi a vontade do legislador constituinte, que teve a oportunidade de estender os efeitos da proteção aos objetos fabricados através de outros suportes materiais e não o fez, mesmo tendo condições para tal.

Neste sentido é o entendimento de Ricardo Lobo Torres:

Quando foi promulgada a Constituição de 1988, a tecnologia já estava suficientemente desenvolvida para que o constituinte, se o desejasse, definisse a não incidência sobre a nova mídia eletrônica. Se não o fez é que, *a contrario sensu*, preferiu restringir a imunidade aos produtos impressos em papel.⁵⁶ (Grifo nosso).

Portanto, o legislador constituinte teria optado por contemplar o papel destinado à impressão dos objetos mencionados, sendo que interpretar a norma imunizante de maneira extensiva seria desvirtuar este instituto.

Contudo, mesmo entre os defensores desta corrente, já existe posicionamento dominante que considera a extensão dos efeitos jurídicos da imunidade tributária a objetos

⁵⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Imunidade tributária nos produtos de informática. In: YAMASHITA, Fugimi. (Coord.). **Livro de Apoio do 5.º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário**. São Paulo: IOB, 1996. p. 99.

fabricados com a utilização de materiais correlatos ao papel, tais como filmes e papéis fotográficos, o que leva a afirmar que embora a interpretação seja restritiva quanto à necessidade de utilização do papel para fabricação de tais objetos (“não há livro sem papel”), há visível flexibilização quanto à interpretação do elemento papel, que não deverá ser realizada tomando-se por base a literalidade. Tal é o entendimento atual do Supremo Tribunal Federal.⁵⁷

Esta extensão interpretativa, no entanto, aplica-se somente a materiais congêneres ao papel, excluindo-se desta forma os chamados *e-books*, CD-Roms e outros materiais mais que difundam textos escritos, ainda que estes sejam idênticos ou similares aos grafados em papel ou material correlato.

De modo a justificar a não extensão dos efeitos da imunidade tributária a livros publicados através de suportes materiais não assemelhados ao papel, os defensores desta corrente afirmam que garantir a aplicação da norma imunizante ao “livro eletrônico”, por exemplo, seria permitir desoneração tributária por analogia, o que seria vedado pela Constituição Federal, já que inexistente previsão expressa neste sentido. Assim, observa-se que os seguidores desta corrente doutrinária são inflexíveis no que tange à mutabilidade dos conceitos, pois se apegam à forma e ao material utilizado para a fabricação dos objetos para então defini-los.

Em que pese a forte influência do método literal de interpretação de normas entre os defensores da corrente restritiva ora analisada, não há como negar que aspectos advindos da interpretação histórico-evolutiva também exercem certa influência na formação da convicção destes juristas, que buscam analisar os primórdios da imunidade em comento nos textos constitucionais brasileiros.

No capítulo inicial deste trabalho, abordamos sinteticamente o histórico das imunidades tributárias no Brasil, passando pela análise do surgimento da imunidade referente ao papel destinado à impressão dos livros, jornais e periódicos, que se deu através do texto constitucional de 1946, mais precisamente no artigo 31, V, “c”, de autoria do então Deputado Federal Jorge Amado, famoso escritor baiano.⁵⁸

Tal hipótese imunizante surgiu num contexto transitório entre um governo ditatorial (era Getúlio Vargas) e o início de uma nova democracia, já que durante o período denominado “Estado Novo”, muitos jornais e editoras críticas aos governantes tiveram

⁵⁷ Acórdão em RE nº 504.615-Agr/SP. Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe de 19-5-11. Inteiro teor. (BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 2015).

⁵⁸ FABRI, José Carlos. Tributação do livro eletrônico. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 56, out. 2013. Edição especial 25 anos da Constituição de 1988. (Grandes temas do Brasil contemporâneo). Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao056/Jose_Fabri.html>. Acesso em: 20 out. 2015.

inviabilizadas suas atividades em razão da alta carga tributária a elas aplicadas em razão da não concordância com os rumos políticos do país, ao contrário do que ocorria com a imprensa defensora do governo, que obtinha vantagens tributárias.

Era nítido que a tributação exacerbada e sem qualquer razoabilidade de veículos de imprensa contrários ao governo representava óbice ao exercício das liberdades de expressão e pensamento, significando claramente a censura de um Estado que temia opiniões contrárias. Portanto, temeroso de que sobreviesse novo governo autoritário e ditatorial, o então parlamentar Jorge Amado, apoiado por companheiros de parlamento, instituiu a imunidade tributária do papel destinado à impressão dos objetos mencionados, o que à época representava forte proteção à democracia e às liberdades de pensamento e expressão.

Luiz Felipe Silveira Difini comenta o contexto da época e a importância da inclusão desta hipótese imunizante no processo de democratização do país:

Ausente nas Constituições anteriores, surgia a norma por proposta do Deputado Constituinte Jorge Amado, preocupado com o encarecimento do livro, pelo preço da matéria prima papel, então normalmente importado. A assembleia, todavia, tendo presente a necessidade de assegurar o debate político e a crítica pela imprensa, estendeu a imunidade ao ‘papel de imprensa’, destinado a jornais e periódicos. Sem dúvida, na origem das preocupações dos constituintes, estava o recente controle estatal da imprensa, durante o Estado Novo, via contingenciamento do papel importado.⁵⁹

Portanto, nota-se que, em sua origem a imunidade tributária ora tratada não protegia os livros, os jornais e os periódicos, mas somente o “papel de imprensa”, que à época era sobre tributado.

No atual texto constitucional, como já tratamos extensamente neste trabalho, a proteção deste instituto jurídico fora estendida aos demais objetos que compõem o dispositivo constitucional.

Entretanto, os adeptos da corrente doutrinária analisada neste tópico apegam-se aos aspectos históricos do surgimento para reforçarem a defesa contra a extensão da norma imunizante em questão a livros não produzidos em papel ou materiais congêneres, justificando que desde o surgimento desta hipótese imunizante a vontade do legislador foi uma só, proteger o papel de imprensa.

Por fim, há ainda os que defendam que a extensão do instituto de desoneração tributária em análise a outros objetos, que não aqueles impressos em papel poderiam trazer

⁵⁹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Alcance da imunidade de livros, jornais e periódicos. **Ajuris**, Porto Alegre, ano 27, n. 83, t. 1, set. 2001. Disponível em: <<http://livepublish.iob.com.br/ntzajuris/lpext.dll/Infobase/2eaf7/2eb56/2f3ec?f=templates&fn=document-frame.htm&2.0>>. Acesso em: 15 fev. 2016.

graves e negativos impactos às finanças do Estado, afetando a arrecadação e consequentemente o custeio das atividades administrativas públicas, argumento este comumente utilizado pelo fisco brasileiro.

Estes são, portanto, alguns dos argumentos mais fortes e utilizados pelos adeptos da corrente restritiva das imunidades em comento, que certamente estimulam os estudiosos do direito a considerá-los para chegarem a alguma conclusão interpretativa sobre o tema, sendo de análise obrigatória para todos aqueles que pretendem se aprofundar no assunto.

3.3.2 Corrente extensiva

Destacou-se anteriormente neste trabalho a existência de uma dicotomia de posicionamentos doutrinários quanto à interpretação das imunidades em estudo, dividindo-se a doutrina entre os apoiadores da corrente restritiva, conforme estudado no subtópico anterior, e aqueles que defendem a corrente extensiva, da qual trataremos neste espaço.

Primeiramente, cumpre destacar aqui a acepção com que a palavra “livro” é utilizada pelos adeptos desta corrente extensiva, interpretação esta que é igualmente aplicada aos demais objetos protegidos pela imunidade tributária em análise. No segundo capítulo deste trabalho analisamos com afinco o histórico evolutivo da figura do livro, abordando pontos importantes no desenvolvimento deste objeto ao longo dos séculos.

Conforme abordado neste trabalho, ao longo da história o objeto ao qual convencionamos chamar de “livro” passou por diversas transformações, oriundas de novas descobertas tecnológicas e que realizaram profundos avanços sociais. Entretanto, por muitos séculos aquilo que conhecemos como livro apresentou-se para humanidade em formato praticamente homogêneo, com textos e figuras insculpidos em folhas de papel (ou em papiro, pergaminho etc), encadernadas e com capa.

Portanto, aquele veículo de transmissão de conhecimento e de pensamentos chamado “livro”, por muito tempo se confundiu (e mesmo hoje ainda é comumente confundido) com o suporte físico que o carrega.

Assim, o início da justificação dos defensores da então presente corrente doutrinária, encontra-se na desvinculação do termo “livro” em relação a qualquer suporte material que o sustente, introduzindo a ideia de que livro não é a forma ou um conjunto de folhas impressas, mas sim um meio de difusão de cultura.

Desvinculando-se o “livro” de um só formato rígido e invariável, acolhe-se a ideia de que veículos de propagação do pensamento podem ser produzidos e reproduzidos sob

qualquer roupagem, seja ela com marcas de tinta impressa em folhas de papel, ou através de *bits* armazenados em qualquer meio eletrônico.⁶⁰

Conseqüentemente, livro seria tudo aquilo que de fato propagasse informações, pensamentos, conteúdos culturais acerca de qualquer assunto, independentemente de ser ele físico ou não. Os “livros eletrônicos”, seguindo este raciocínio, são tão livros quanto aqueles objetos encadernados e conhecidos há séculos, razão pela qual deve ser dispensado tratamento jurídico idêntico a ambos os formatos, pois prestam-se à mesma finalidade.

Seguindo este raciocínio, livro eletrônico é espécie do gênero livro, assim como também é espécie deste mesmo gênero o livro físico, uma vez que ambos não se distinguem pelo conteúdo, mas somente pela forma, o que seria irrelevante, sobre tudo para fins de imunidade tributária.⁶¹

Como visto, há clara inclinação dos adeptos desta corrente à prevalência do conteúdo sobre a forma para fins de aplicação da imunidade tributária, fazendo valer a análise da finalidade para o qual o objeto se presta e pouco ou nada se importando com o meio pelo qual o mesmo se apresenta.

Assim, o primeiro aspecto defendido pelos adeptos da extensão da norma imunizante em análise é que, tanto os livros físicos como os livros eletrônicos ou digitais representam a garantia de acesso à cultura e de liberdade de pensamento, sendo muito comum na atualidade autores publicarem obras tanto no formato físico quanto no digital, com conteúdos absolutamente idênticos. Portanto, por este motivo, tributar somente um deles enquanto o outro se mantém fora do alcance da incidência tributária seria afrontar o princípio da isonomia, pois distingue objetos que possuem a mesma finalidade.⁶²

Arguem os juristas defensores desta tese extensiva que, os livros eletrônicos representam hoje fenômeno semelhante à evolução que os livros encadernados representaram em relação aos rolos de pergaminho. Assim, o livro eletrônico significa o aperfeiçoamento de um objeto tão importante para o desenvolvimento humano, sendo óbvio que deste aperfeiçoamento todos tiram proveito.

É o que relatam os autores Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo em obra destinada ao assunto:

⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Imunidade tributária do livro eletrônico. In: _____. (Org.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. v. 1. p. 97.

⁶¹ VELLOSO, Andrei Pitten. Imunidade tributária do livro digital: fundamentos e alcance. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, ano 16, n. 83, p. 29-31, jan./fev. 2012.

⁶² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 937-938.

É natural que o modo como é organizado o texto do livro eletrônico é diferente a fim de aproveitar as potencialidades do novo meio. Como vimos anteriormente, descaberia mudar o suporte físico do livro se dessa mudança não tirássemos nenhum proveito. O livro cosido, ‘encadernado’, dividido em páginas numeradas, facilitou demais a pesquisa. Para quem estudava através de rolos de pergaminho, encontrar o texto desejado por meio de um índice, que indica a página, foi avanço incrível, mas que não descaracterizou o seu conteúdo: o livro.⁶³

Desta forma, tributar os livros eletrônicos e não tributar os livros físicos traduzir-se-ia na negação da evolução da tecnologia e todos os avanços sociais que isto é capaz de implementar. No caso dos livros eletrônicos, por exemplo, em razão dos recursos hoje existentes, rompeu-se a barreira do conteúdo somente escrito, pois atualmente monitores que projetam imagens e caixas de som que reproduzem efeitos sonoros são capazes de permitir que crianças, analfabetos, cegos e outras pessoas mais que tenham alguma limitação física ou mental possam ter acesso a conteúdos culturais e informativos que lhes permita desenvolver-se, o que muito provavelmente lhes seria tolhido caso somente existissem os convencionais livros físicos.

Não seria justo e muito menos isonômico permitir que estes livros, que possuem potencial tão amplo na busca por melhorias sociais fossem tributados e chegassem ao consumidor final (cidadão) proporcionalmente mais onerosos do que seus semelhantes físicos.

Portanto, admitir os benefícios da evolução tecnológica em relação aos livros, reconhecendo os aprimoramentos que os livros eletrônicos trazem na busca por uma sociedade melhor e mais educada seria cumprir com os objetivos constitucionais da norma imunizante, prega esta corrente.

Tributaristas defensores da tese extensiva acreditam que a imunidade ora estudada deva ser entendida de acordo com sua finalidade, ou seja, caso um objeto se preste ao fim disposto pelo texto constitucional, deverá ser agraciado pelo fenômeno da imunização tributária. É o que afirma com firmeza Hugo de Brito Machado ao observar que “[...] a imunidade do livro, jornal ou periódico e do papel destinado a sua impressão há de ser entendida em seu sentido finalístico”.⁶⁴

Reforçam, desta forma, a necessidade de utilização do método teleológico de interpretação da norma, pois buscam enxergar o espírito e a finalidade desta⁶⁵ para além do texto positivado. Alguns adeptos deste posicionamento doutrinário acreditam que para que uma norma seja aplicada corretamente, deve-se buscar seu fim, valor ou bem jurídico ao qual visa proteger.

⁶³ MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Imunidade tributária do livro eletrônico. In: _____. (Org.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. v. 1. p. 99.

⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 272.

⁶⁵ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 138.

Para esta parcela da doutrina, portanto, deve-se buscar o que está por trás da norma, qual o sentido desta e por qual razão a mesma se encontra positivada. No tocante à imunidade tributária em questão, Roque Antonio Carrazza preconiza que seu sentido finalístico no texto constitucional brasileiro é:

[...] garantir a liberdade de comunicação e de pensamento (aí compreendida a liberdade de imprensa) e, ao mesmo tempo, facilitar a difusão da cultura e a própria educação do povo. Em outras palavras, quer facilitar a busca do conhecimento, bem inefável que agrega dignidade à pessoa humana.⁶⁶

Discordam, portanto, que a norma imunizante deva ser interpretada meramente pelo método literal, pois afirmam que a exegese desta deve, na verdade, levar em consideração outros fatores que escapam ao simples texto de um dispositivo normativo isoladamente. Para se fazer, portanto, a interpretação correta da norma de imunidade tributária, deverá o hermeneuta levar em consideração outros aspectos importantes na construção do texto constitucional e que se encontram neste presente, explícita ou tacitamente.

Todo o sistema constitucional deve ser estudado para que se consiga chegar ao melhor significado de determinada norma, já que em razão da abstração característica das normas constitucionais, sobretudo daquelas que são também princípios, é necessário o trabalho de outras normas no sentido de completá-las, densificá-las. É aplicado, portanto, o que ensina o autor Luís Roberto Barroso:

A interpretação constitucional exige, ainda, a especificação de um outro conceito relevante, que é o de construção. Por sua natureza, uma Constituição contém predominantemente normas de princípio ou esquema, com grande caráter de abstração. Destina-se a Lei Maior a alcançar situações que não foram expressamente contempladas ou detalhadas no texto. Enquanto a interpretação, ensina Cooley, é a arte de encontrar o verdadeiro sentido de qualquer expressão, a construção significa tirar conclusões a respeito de matérias que estão fora e além das expressões contidas no texto e dos fatores nele considerados. São conclusões que se colhem no espírito, embora não na letra da norma. A interpretação é limitada à exploração do texto, ao passo que a construção vai além e pode recorrer a considerações extrínsecas.⁶⁷

Há, no entendimento desta corrente, necessidade de uma análise integrativa do texto constitucional como um todo, compatibilizando entre si os dispositivos ali positivados. É abominada a possibilidade de se compreender uma norma analisando-a isoladamente, como também não é bem aceita, entre os doutrinadores que apóiam esta corrente, a ideia de que uma

⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 932.

⁶⁷ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 103-104.

norma constitucional exista sem a devida correspondência com outras normas existentes no próprio sistema constitucional ou até mesmo fora dele.

Como forma de garantir maior força jurídica à argumentação favorável à extensão da imunidade tributária ao livro eletrônico, os adeptos desta corrente doutrinária aliam ao método teleológico de interpretação de normas outra técnica interpretativa de bastante prestígio na doutrina e jurisprudência, que é a interpretação sistemática.

Assim, além de tentar enxergar o espírito e a finalidade de determina norma, para então realizar sua exegese, o que é feito por intermédio da interpretação teleológica, a norma deve ser analisada em relação ao sistema ao qual pertence, relacionando-se com as demais pertencentes ao mesmo organismo jurídico de forma harmônica e complementar.

Parte-se do princípio de que as normas não são organizadas em um mesmo organismo jurídico e fazem parte de um sistema aleatoriamente ou sem razão, mas sim para buscarem fins comuns, e por isso cada norma deverá ser interpretada observando-se o contexto normativo ao qual pertencem e estabelecendo conexões internas que enlaçam as instituições e as normas jurídicas.⁶⁸

Desta forma, entendem que as normas imunizantes existentes no texto constitucional não possuem fim em si mesmas, e que por esta razão devem ser estudadas levando-se em consideração todo o sistema normativo constitucional.

Para os defensores desta corrente as normas de imunidade tributária são, na verdade, mecanismos úteis que densificam normas principiológicas mais amplas e lhes dão efetividade. Portanto, as imunidades tributárias, que são normas regras de âmbito constitucional, têm o dever existencial de proteger princípios jurídicos que consagram determinados valores essenciais ao desenvolvimento sustentável do Estado, que no caso da Constituição Federal brasileira são muitos, como visto anteriormente neste trabalho.

No caso das imunidades genéricas e objetivas aqui ora esmiuçadas, afirmam os adeptos da corrente extensiva que estas se prestam a assegurar as liberdades de expressão e de pensamento (art. 5º, IV e IX da CF/88), que são princípios de relevantíssima importância ao Estado Democrático de Direito, pois garantem a democracia e também impendem que através da tributação governantes criem obstáculos a divulgação e propagação de conhecimento e informações, censurando indiretamente veículos de propagação de ideias (art. 220, § 2º CF/88).

É o que argumentam os tributaristas Hugo B. Machado Segundo e Hugo B. Machado:

⁶⁸ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 136.

São os princípios jurídicos, portanto, especialmente aqueles diretamente protegidos pela regra imunizante, que devem conduzir o intérprete na busca pelo verdadeiro sentido desta última. E, no caso de que se cuida, a imunidade tributária concedida aos livros, jornais e periódicos representa proteção à democracia, como decorrência do exercício das liberdades de pensamento e de expressão, porquanto proíbe o uso do tributo como instrumento oblíquo de censura a esses veículos de propagação de idéias. Esse é o valor protegido pela norma.⁶⁹

Além do mais, garantir tais liberdades aos cidadãos através da imunidade ora tratada seria também proporcionar educação com maior qualidade, fazendo com que haja o desenvolvimento social das pessoas e conseqüentemente a redução das desigualdades sociais e econômicas que tanto mal causam à nação, auxiliando a busca pela dignidade humana. Portanto, aqui também estariam presentes outros valores principiológicos ferrenhamente protegidos pela imunidade tributária, o que faz os adeptos desta corrente doutrinária terem maior convicção daquilo que defendem.

Afirmam alguns defensores desta corrente extensiva que, mesmo que não se utilizasse do método teleológico-sistemático para interpretar a norma imunizante em apreço, e se fizesse valer apenas da análise exegética linguístico/literal, ainda assim extrair-se-ia deste dispositivo constitucional mensagem favorável à imunização dos livros eletrônicos, argumentando no sentido de que o texto do artigo 150, VI, “d” da CF/88 cuida na verdade de quatro hipóteses de imunidade, sendo elas referentes aos: 1) livros; 2) periódicos; 3) jornais; 4) papel de imprensa⁷⁰, em que as três primeiras são autônomas em relação ao papel, recíproca que não se sustenta, uma vez que por ser acessória, a imunidade do papel não gozaria de autonomia em relação às demais.⁷¹

Portanto, sustentam que o texto normativo da imunidade tributária dos livros em momento algum afirma que somente livros feitos em papel estariam fora do alcance da incidência de impostos.

No sentido contrário do que argumenta a corrente restritiva acerca do momento de realização dos trabalhos constituintes do texto fundamental vigente, os adeptos da corrente extensiva crêem que àquela época seria senão impossível, ao menos improvável que o legislador constituinte incluísse na redação do artigo 150, VI, “d” a forma eletrônica dos livros, jornais e periódicos, vez que no ano de 1988 não se imaginava que algum dia os textos até então divulgados somente na forma impressa pudessem ser veiculados através de suportes

⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Imunidade tributária do livro eletrônico. In: _____. (Org.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. v. 1. p. 110.

⁷⁰ MARTINS, Ives Gandra. Imunidade dos meios eletrônicos de comunicação social. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, Porto Alegre, ano 4, n. 20, p. 68-79, 2010.

⁷¹ FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Livro eletrônico e imunidade tributária. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, ano 6, n. 22, p. 32-38, jan./mar. 1998.

digitais, tais como os *pendrives*, CD-Rom's, *ereaders* etc,⁷² já que estes sequer existiam à época e tampouco se imaginava que um dia pudessem ser inventados.

Por fim, recentemente esta parcela da doutrina foi apresentada pelo legislador constituinte derivado com um novo argumento que lhes favorece, o que se deu através da inclusão da alínea “e” ao artigo 150, VI da CF/88 pela Emenda Constitucional nº 75, de 15 de outubro de 2013.

Como já exposto neste trabalho, referida alínea ampliou o rol das imunidades tributárias genéricas, incluindo novos objetos a serem protegidos do fenômeno da incidência de impostos, sendo eles: 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.

Já analisamos neste trabalho que estas novas hipóteses imunizantes muito se assemelham àquelas que são referentes aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a impressão dos mesmos, pertencendo ambas aos gêneros das imunidades genéricas e objetivas, e por isso são aqui estudadas conjuntamente.

Nesse diapasão, concluem os adeptos desta corrente que, por estas duas modalidades de imunidades tributárias se prestarem à mesma finalidade, que seria garantir a liberdade de pensamento e de expressão através da propagação de conteúdos culturais, artísticos, informativos etc, devem gozar de tratamento jurídico no mínimo isonômico.

Assim, destacam o fato de a Emenda à Constituição nº 75 ter feito expressa previsão à proteção dos objetos presentes no artigo 150, VI, “e” da CF/88 quando veiculados em arquivos digitais, ou seja, em formato eletrônico. Portanto, por acreditarem se tratarem de espécies imunizantes de conteúdos similares e pertencentes aos mesmos gêneros, afirmam que a autorização constitucional que garante a imunização de fonogramas e videofonogramas produzidos em formato digital seria perfeitamente aplicável aos livros, jornais e periódicos produzidos nesta mesma roupagem.

Portanto, sendo a Emenda Constitucional mencionada cerca de vinte e cinco anos mais jovem em relação ao texto da CF/88, teria o constituinte derivado sinalizado no sentido de avaliar o entendimento segundo o qual as normas de imunidade tributária são parte do sistema jurídico constitucional e existem para assegurar direitos fundamentais dos cidadãos, tais como as liberdades de pensamento e de expressão. Desta forma, a Emenda teria corrigido

⁷² MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Imunidade tributária do livro eletrônico. In: _____. (Org.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. v. 1. p. 112.

eventual omissão do legislador constituinte originário ao incluir a possibilidade de objetos produzidos em arquivos digitais serem abençoados com a benesse da imunidade tributária.

Vê-se logo que a argumentação própria a esta corrente doutrinária é bastante rica e diversificada, assim como o são seus defensores, que dedicaram exemplares estudos ao tema e contribuíram de forma muito positiva ao amadurecimento desta matéria.

3.3.3 Nossa opinião

Como se destacou nos subtópicos anteriores a este, há atualmente no Brasil uma nítida dicotomia hermenêutica acerca da abrangência das normas de imunidades tributárias em relação aos objetos previstos pelo artigo 150, VI, “d” e “e” da CF/88 quando produzidos em formato digital ou eletrônico.

Ambas as correntes interpretativas possuem como defensores juristas renomados e de conhecimento jurídico notório, que sustentam com brilhantismo suas posições doutrinárias, analisando o instituto em apreço de maneira profunda, cada qual sob seu ponto de vista.

Contudo, embora haja argumentação firme e rica em ambos os lados, impossível deixar incólume ao efeito de críticas algumas das justificativas levantadas pelos hermenutas que se dedicaram ao assunto, construindo assim nossa própria posição através de processo analítico de exclusão.

Verificamos ao abordar a argumentação favorável à restrição da abrangência da imunidade tributária em relação ao livro eletrônico, que os adeptos deste posicionamento doutrinário justificam sua negação em permitir este benefício tributário/constitucional aos objetos produzidos e veiculados por meios eletrônicos através do que consideram ser a correta interpretação literal do dispositivo em apreço, somando a isso o auxílio de determinada carga de historicidade do instituto jurídico das imunidades tributárias.

Contudo, a nosso ver estes argumentos não se sustentam por si só. Isto porque não resolvem o problema exegético criado pelo legislador constituinte, vez que a literalidade isoladamente é incapaz de garantir ao intérprete o real significado de uma norma, assim como o é a história.

Tratamos nos subtópicos que precederam a este, que o argumento literal de justificação da interpretação utilizada quanto às normas imunizantes em estudo é, na verdade, comum a ambas as correntes doutrinárias.

Adeptos da corrente restritiva o utilizam para afirmar que o legislador constituinte introduziu a palavra “papel” no texto normativo da imunidade tributária para expressamente

vincular o gozo da benesse constitucional ao uso do elemento “papel”, sendo que só haveria livro, jornal e periódico se este fosse a matéria-prima utilizada; ao passo que defensores da corrente extensiva argumentam que cada objeto elencado no rol da norma imunizante em apreço goza de autonomia, pois se bastam para serem imunes a impostos, não necessitando da combinação com o “papel” para se colocarem fora do alcance da incidência tributária.

Portanto, pelo fato de existirem diferentes pontos de vistas acerca da interpretação literal da norma analisada, observa-se que este método não é suficiente para solucionar as dúvidas exegéticas inerentes às imunidades tributárias, razão pela qual acreditamos ser impossível haver a pacificação acerca da abrangência das normas das alíneas “d” e “e” do artigo 150, VI da CF/88 com fundamentação exclusiva neste critério.

Também quanto ao argumento histórico interpretativo de normas, inexistente consenso acerca de qual corrente doutrinária este favorece, pois, como visto ambas o utilizam como justificção de suas convicções. Ademais, trata-se de argumento transcendente ao sistema normativo hoje positivado, que investiga textos normativos anteriores com intuito de encontrar correspondência e semelhança com o atual, ou seja, encontra-se fora do que hoje está positivado.

Outro argumento utilizado pelos adeptos da corrente restritiva é que garantir a imunidade de livros, jornais e periódicos eletrônicos traria impacto negativo às finanças públicas, já que reduziria consideravelmente a arrecadação de impostos. Embora seja este um argumento a ser sempre considerado, pois possui relação com o custeio das atividades estatais, trata-se de uma análise não-institucional, que fundamenta sua justificativa fora do ordenamento jurídico, ou seja, é um argumento prático.⁷³

Assim sendo, impossível seria justificar a restrição da abrangência da imunidade tributária em análise com fulcro exclusivo no argumento não jurídico, mas meramente arrecadatório, sobretudo por gozar o Estado de outras alternativas para suprir eventuais perdas. Ademais, também há argumentos práticos no sentido de garantir a extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos, como por exemplo, o fato de os livros, jornais e periódicos hoje representarem boa parcela do faturamento das livrarias e editoras.

Observa-se desta maneira que os argumentos não-institucionais acerca da extensão da norma de imunidade tributária são absolutamente subjetivos e manipuláveis de acordo com os interesses de quem os defende, razão pela qual não são conclusivos a respeito da dúvida hermenêutica aqui analisada.

⁷³ ÁVILA, Humberto Bergmann. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 21, p. 1-31, jan./mar. 2010. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-21-JANEIRO-2010-HUMBERTO-AVILA.pdf>>. Acesso em: jan. 2015.

Portanto, se isoladamente os argumentos aqui expostos não solucionam as dúvidas quanto à interpretação correta da norma de imunidade tributária, conjuntamente também não o fazem, já que ou são utilizados por ambas as correntes exegéticas sob pontos de vistas distintos, ou buscam a justificação em elemento não-institucional, hipotético, prático e subjetivo.

A argumentação daqueles apoiadores da corrente restritiva de interpretação da norma de imunidade tributária é, a nosso ver, deveras simplista e incapaz de gerar o convencimento de que seja esta a correta exegese normativa acerca da matéria, pois ignoram outros elementos e argumentos de grande importância, que quando aliados podem garantir um resultado exegético mais apurado e próximo das pretensões do texto constitucional. Além do mais, verificamos que a classificação dos argumentos utilizados pela corrente restritiva é rígida e inflexível, o que se contrapõe à riqueza argumentativa inerente à interpretação normativa das imunidades tributárias.

Faz-se necessária, portanto, a busca por outros argumentos e métodos interpretativos além do lingüístico/semântico, histórico e prático, já que estes se mostraram insuficientes para solução da celeuma criada em torno da abrangência da norma de imunidade tributária em estudo.

Como observado, resumir a interpretação de uma norma jurídica a somente um argumento é desaconselhável, e sob o olhar crítico deste autor é este o erro mais grave em que incorrem os adeptos da corrente restritiva, que se dão por satisfeitos analisando o instituto jurídico sob o prisma de um único argumento isoladamente, sem recorrerem a outros argumentos utilizados na exegese normativa, pois simplesmente os ignoram.

No campo destinado à análise dos argumentos sustentados em defesa da corrente extensiva de interpretação, falamos sobre a justificação dos adeptos desta posição, que se baseia na soma de argumentos lingüísticos, sistemáticos, históricos e genéticos, analisados sob os métodos sistemático, teleológico, histórico e literal.

A construção hermenêutica em torno da sustentação da posição extensiva da norma imunizante se dá fulcrada na interação de vários elementos e argumentos de justificação, pois parte do princípio de que a consideração de apenas um dos possíveis argumentos inerentes à interpretação desta norma não oferece a solução esperada acerca da matéria.

Estamos convencidos, portanto, de que uma interpretação normativa no caso específico só será fidedigna a real intenção do legislador constituinte caso avancemos no estudo dos argumentos jurídicos aplicáveis numa exegese mais apurada, pois analisar um argumento sem considerar a existência de outros poderá levar a equívoca certeza de que se está a aplicar a norma de maneira correta.

Neste sentido, concordamos com a lição do tributarista Humberto Ávila, que discorre sobre o tema da seguinte maneira:

A ausência de limites precisos entre as etapas mencionadas fica evidente naqueles casos em que só se pode mesmo verificar a insuficiência justificativa da etapa anterior se se recorre a posterior. Vale dizer: circunscrever a interpretação dos elementos lingüísticos, a pretexto de que eles fornecem uma interpretação satisfatória, é desconhecer que outros elementos podem inverter a primeira impressão. Os argumentos ligados à linguagem ordinária, para o intérprete que possui a adequada dimensão da estrutura do sistema jurídico, e analisa qualquer caso 'a partir' do sistema, poderão ser superados por argumentos sistemáticos. Os argumentos históricos poderão alertar para uma alteração na situação de fato que motivou a edição da norma, alterando, nesse sentido, o significado imediatamente obtido por meio da análise de outros argumentos. E assim por diante.⁷⁴

No caso específico das imunidades tributárias, em razão de os argumentos lingüístico, histórico e prático não lograrem êxito na solução das dúvidas exegéticas acerca do tema, como consequência lógica surge a necessidade de se valer de outros argumentos tais como o sistemático e o teleológico (genético), na esperança de que estes entreguem ao exegeta o verdadeiro sentido da norma.

Neste sentido, buscando o auxílio da interpretação teleológico-sistemática da norma imunizante em estudo observamos que a contextualização desta dentro dos sistemas constitucional e infraconstitucional vigentes acena favoravelmente à imunização dos livros, jornais e periódicos eletrônicos, já que caminham na mesma direção de outras normas constitucionais fundamentais, mormente os princípios, a exemplo do princípio da isonomia, liberdade de pensamento e expressão, e dos direitos à educação de qualidade, informação, cultura e a redução às desigualdades sociais no país, que compõem o princípio da dignidade humana.

Portanto, sopesando os argumentos interpretativos aqui estudados e que são utilizados por cada corrente, entendemos que a corrente extensiva consegue ser mais convincente, pois alia argumentos diversos e bem fundamentados para justificar as razões pelas quais se entende que os livros eletrônicos devem ser imunes a impostos, ao contrário da justificação restritiva, que a bem da verdade revela que os adeptos desta corrente pretendem esconder suas preferências sob as cortinas de argumentos rasos e desconexos com o sistema.

Assim, diante das características do texto constitucional brasileiro, que foram amplamente analisadas no decorrer deste trabalho, e também levando-se em consideração a alta carga axiológica atribuída às normas constitucionais, sobretudo aos princípios, seria pouco crível aceitar a argumentação de que a norma imunizante existe apenas para beneficiar

⁷⁴ ÁVILA, Humberto Bergmann. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 21, p. 20, jan./mar. 2010. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-21-JANEIRO-2010-HUMBERTO-AVILA.pdf>>. Acesso em: jan. 2015.

o objeto “livro” quando este for produzido utilizando-se de papel, e não para promover os direitos e garantias fundamentais já mencionados através da densificação destas normas abertas (princípios). É, portanto, fundamental que olhemos para o instituto da imunidade tributária do artigo 150, VI, “d” e “e” da CF/88 de forma a não só compactuá-lo com o restante do texto constitucional, mas também com a pretensão de enxergamos seu espírito e sua finalidade dentro do sistema.

Por tais razões, acreditamos que diante da atual realidade tecnológica em que vivemos, o caminho mais certo a ser seguido pelos intérpretes e também pelos aplicadores do direito é o do reconhecimento da imunidade dos livros, jornais e periódicos produzidos sob qualquer roupagem, mormente os produzidos no formato eletrônico, já que através deste reconhecimento a finalidade destes objetos poderá ser atendida.

A extensão da interpretação normativa aqui exposta é medida que se impera, pois coaduna com o todo do texto constitucional, auxiliando na busca pelo cumprimento das finalidades fundamentais previstas neste. Assim, negar a imunidade tributária dos objetos aqui tratados quando produzidos em formato eletrônico é também afrontar normas constitucionais de alto valor na busca pelo estado democrático de direito, e talvez por isso a justificação dos defensores da corrente restritiva de interpretação seja sobremaneira simples e rasa, evitando o aprofundamento justamente para evitar as contradições que seriam inevitáveis.

3.4 Análise do Recurso Extraordinário n. 330.817

Percebeu-se ao longo deste trabalho que o tema aqui abordado tem ensejado ricas e acaloradas discussões jurídicas e fiscais, o que resultou em um indefinido impasse que no mínimo causa desconforto aos cidadãos brasileiros, artistas, editores e até mesmo às Fazendas Públicas, já que inexiste segurança jurídica acerca de qual corrente exegética prevalecerá perante o Poder Judiciário.

Em razão da indefinição acerca da interpretação das normas imunizantes aqui analisadas, o Poder Judiciário sofreu verdadeira enxurrada de ações interpostas com intuito de se discutir a correta interpretação da norma imunizante em estudo, já que tal fato gera repercussão na esfera de interesse de toda a sociedade, além de grande impacto econômico ao erário.

Assim, prevendo número cada vez maior de ações propostas com intuito de discutir a correta interpretação da norma ora estudada, o Supremo Tribunal Federal, através do Ministro Relator Dias Tófoli reconheceu a repercussão geral do tema no Recurso Extraordinário n. 330.817, em 31 de agosto de 2012.

Trata-se de Recurso Extraordinário proposto pelo Estado do Rio de Janeiro contra acórdão proferido pela 11ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro em Mandado de Segurança Coletivo, uma vez que este órgão colegiado concedeu a medida de segurança em desfavor da Fazenda Pública estadual, considerando que a norma do artigo 150, VI, “d” da CF/88 aplica-se a livros eletrônicos, mais especificamente a enciclopédias jurídicas eletrônicas por processamento de dados, que são o objeto de discussão da ação.

O inteiro teor da decisão monocrática mencionada revela muito do que se tratou no decorrer deste trabalho, mormente no que tange a indefinição jurisprudencial causada pela dicotomia exegética que repousa sobre a norma imunizante em questão. Portanto, o Ministro Dias Tófoli justificou a necessidade do reconhecimento da repercussão geral ao caso baseando-se nos argumentos favoráveis tanto à corrente restritiva quanto à extensiva.

Neste sentido, pontuou um a um os principais argumentos sustentados por cada corrente doutrinária, ressaltando a importância que a correta interpretação da norma tem no desenvolvimento do Estado, pois se por um lado a restrição da abrangência dos livros eletrônicos pela norma imunizante em apreço pode garantir aos cofres públicos reforço substancial, por outro pode significar afronta a princípios e liberdades constitucionalmente consagradas, o que dependerá do ponto de vista que irá prevalecer.

Analisou-se, na decisão monocrática, precedentes julgados pelo próprio pretório excelso, com intuito de demonstrar o posicionamento desta Corte sobre questões que tangenciam o tema e as razões de tais decisões.

Em suma, delineou-se a polêmica pertinente ao tema em torno da intenção do legislador constituinte ao criar esta norma de imunidade tributária, se foi contemplar e proteger o papel e os objetos produzidos utilizando-o como matéria-prima, ou se mais amplamente buscou acobertar qualquer suporte físico capaz de veicular conteúdos culturais, científicos e informativos, levando em conta a finalidade do objeto.

Portanto, com o reconhecimento da repercussão geral acerca deste assunto, a Suprema Corte brasileira trouxe para si a responsabilidade pela resolução da polêmica criada em torno do assunto e a ela caberá a palavra final sobre o significado e extensão da norma, o que certamente causará forte impacto no meio jurídico e também aos cofres públicos.

Assim, a comunidade jurídica e a própria sociedade aguardam com ansiedade o desfecho final do Recurso Extraordinário n. 330.817, eis que esta decisão não só pacificará a abrangência da imunidade tributária em apreço a suportes eletrônicos que veiculam livros, jornais e periódicos, mas principalmente definirá qual o posicionamento da Suprema Corte em

relação à interpretação de normas constitucionais, o que servirá de precedente para inúmeras questões mais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após tudo o que foi aqui demonstrado no desenvolvimento do trabalho, conseguimos enxergar que o texto constitucional vigente no Brasil é de uma riqueza muitas vezes ignorada por juristas e pela própria administração pública brasileira, que muito comumente incorrem no grave erro de menosprezá-lo e desconsideram seu alto valor de integração.

As normas de imunidades tributárias, como vimos, acima de representarem grande importância no âmbito do Direito Tributário, são importantes no campo do Direito Constitucional propriamente dito, pois não somente interferem na arrecadação (ou ausência dela) de recursos necessários ao custeio da “máquina pública”, como também tornam possível a efetividade de direitos fundamentais aos cidadãos.

São normas que passaram por extenso período de amadurecimento jurídico ao longo da história constitucional brasileira e que hoje significam direitos fundamentais ao desenvolvimento equilibrado do Estado e, sobretudo, à dignidade humana, pois carregam em si valores essenciais para que os objetivos estabelecidos pelo legislador constituinte sejam alcançados.

A Constituição Federal de 1988, que merecidamente é chamada de “Constituição cidadã” devido à extensa previsão de direitos e garantias fundamentais ao longo de praticamente todo seu texto, ostenta em seu corpo diversas normas princípios, de abrangência ampla e que possuem elevadas cargas axiológicas, sendo por isso consideradas como pilares constitucionais, pois indicam os caminhos a serem seguidos pelos legisladores constitucionais derivados, infraconstitucionais, pelos administradores públicos, aplicadores do direito e pela população em geral para que os fins propostos pelo texto da CF/88 sejam efetivamente alcançados.

No entanto, devido ao elevado nível de abstração, estas normas princípios, que são propositalmente abertas, por vezes não conseguem ser aplicadas a casos concretos, razão pela qual se valem de outras normas que lhe preencham de conteúdo preciso e concreto, num processo que Canotilho convencionou chamar de “densificação normativa”.⁷⁵

Portanto, vimos que as normas de imunidades tributárias cumprem com louvor a função de realizar a densificação de normas princípios que estabelecem direitos fundamentais aos cidadãos, tais como o direito à liberdade de pensamento, expressão, religiosa, política entre outros tantos aqui tratados.

⁷⁵ CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993. p. 210.

Assim, através das imunidades tributárias muitos dos direitos fundamentais tão valorizados pela Constituição Federal podem ser exercidos pela população, o que reforça a importância deste instituto exonerativo dentro do sistema jurídico brasileiro.

As imunidades tributárias, que são previstas em grande número pelo texto constitucional, foram todas aqui abordadas, algumas com menor ênfase. Entretanto, ao presente trabalho coube realizar o aprofundamento no estudo das imunidades genéricas e objetivas, previstas pelo artigo 150, VI, “d” e “e” da Constituição Federal de 1988, já que estas têm sido objeto constante de discussões jurídicas acirradas e de alto nível em razão do fato de serem vulneráveis às transformações causadas pela evolução da tecnologia.

Como visto, ao longo da história da humanidade, esta passou por profundas transformações em seus hábitos e costumes, muitas delas atribuídas às inovações tecnológicas, tais como o livro, por exemplo, que desde sua invenção sofreu grandes mudanças em seu formato e também em sua utilidade na vida das pessoas, mas sem nunca perder sua essência, de difundir conhecimento e informação.

As transformações sociais, entretanto, ganharam dinâmica e velocidade incomparáveis durante o século XX, especialmente na segunda metade deste, quando a tecnologia informática fora descoberta e difundida mundialmente, culminando com a invenção dos meios digitais de transmissão de dados.

A partir de então, estas novas tecnologias passaram a exercer forte influência em praticamente todas as atividades humanas, transformando cada dia mais conceitos, objetos, hábitos etc, o que não foi diferente com os livros, os jornais e os periódicos. Tais objetos ganharam novas formas (ou ausência delas), passando a ser veiculados amplamente em formato eletrônico nas últimas décadas, através da utilização de microcomputadores, disquetes, CD-Rom's, *pendrives*, *tablets*, *ereaders* entre outros suportes físicos mais, ampliando o conceito daqueles objetos, que não mais eram produzidos impressos em papel e encadernados apenas.

Ocorre que, o Direito e as leis são o reflexo da sociedade e de seus costumes, e, portanto, devem acompanhar toda evolução e alteração de hábitos desta, permitindo assim a tutela dos acontecimentos do mundo real. Contudo, ao que se mostrou ao longo deste trabalho, a velocidade das transformações sociais e tecnológicas é infinitamente superior à capacidade do legislador, constituinte ou infraconstitucional, de positivar normas jurídicas, razão pela qual muito comumente nos deparamos com determinados acontecimentos que aparentemente não se amoldam a nenhuma norma jurídica previamente prevista.

Deste descompasso entre a velocidade das descobertas e invenções tecnológicas e mudanças sociais com o processo legislativo surgem dúvidas interpretativas, sobretudo em um país em que impera o sistema *civil law*, em que o ordenamento jurídico é predominantemente escrito e a força dos costumes da sociedade é relegada a segundo plano.

O assunto aqui tratado, traça bem o retrato deste descompasso, chamando atenção para a importância do trabalho do hermenêuta para casos aparentemente lacunosos, de forma a complementar a árdua e ingrata tarefa do legislador.

Portanto, a discussão jurídica acerca do alcance das normas de imunidades tributárias do artigo 150, VI, “d” e “e” da CF/88 em relação aos objetos nela previstos mostra claramente que muito embora o legislador constituinte tenha passado longe da perfeição no tocante aos textos normativos que as prevêm, o todo do texto constitucional garante ao intérprete subsídios suficientes para evitar qualquer equívoco acerca da correta aplicação de tais normas ante os casos concretos.

Contudo, mesmo com toda a riqueza axiológica que o texto fundamental guarda em si, divergências interpretativas são inevitáveis, mormente em casos em que a redação do dispositivo constitucional mostra-se aparentemente incompleta e/ou imprecisa, como no caso das imunidades tributárias referentes aos livros, jornais, periódicos, fonogramas, videofonogramas etc, conforme amplamente estudado no trabalho.

Assim, verificou-se a existência de uma dicotomia hermenêutica no que tange as imunidades tributárias em apreço e sua aplicabilidade em relação aos objetos por elas protegidos quando produzidos por meios eletrônicos. Embora o texto do artigo 150, VI, “e” da CF/88 tenha reduzido consideravelmente o campo argumentativo dos defensores da corrente restritiva de interpretação daquela imunidade, não há como negar que quanto à desoneração dos livros, jornais e periódicos eletrônicos existe ainda terreno fértil para o debate entre aqueles que pretendem restringir o alcance da norma imunizante e os que a pretendem expandir.

A falta de precisão da redação do dispositivo constitucional estudado neste trabalho é latente, entretanto, como apurado anteriormente, tal imprecisão não possui o condão de desvirtuar a essência da norma, de modo a fazê-la cumprir função aquém daquela a qual a Constituição lhe incumbiu. Conforme apuramos no trabalho, empregar os argumentos utilizados pelos defensores da corrente restritiva de aplicação das imunidades em apreço é, de certa forma, subutilizar tal norma, garantindo a imunidade tributária de determinados objetos em detrimento de outros que se prestam à mesma finalidade, apenas por aqueles serem fabricados tendo como suporte físico o papel e estes serem veiculados por meios eletrônicos.

Isto porque, em suma, os adeptos da corrente restritiva argumentam no sentido de que a norma em apreço deve ser interpretada em sua fria literalidade, consignando que para serem imunes a impostos, os livros, jornais e periódicos devem ser necessariamente produzidos em papel ou material semelhante. Ou seja, há nítida opção desta corrente pela prevalência do objeto sobre a finalidade, o que é feito tomando-se por base uma interpretação isolada da norma imunizante, desconsiderando-se seu entorno e, sobretudo, o sistema constitucional ao qual a mesma, pertence.

Como já mencionado, a riqueza valorativa do texto fundamental não nos permite dar aplicação a uma norma constitucional com base em uma exegese simplista, isolada, pois assim estaríamos menosprezando sobremaneira sua construção. Portanto, é necessário que se olhe a norma imunizante em análise com maior profundidade, estudando além da simples redação do dispositivo constitucional.

É preciso compreender a literalidade da norma considerando também outras questões e argumentos, analisando-a em relação ao contexto de sua existência e ao conjunto normativo ao qual pertence. Em outras palavras, há necessidade de se interpretar as normas imunizantes sistematicamente, pois se entende que o fato de uma norma pertencer a determinado conjunto de normas se justifica em razão de aquela guardar correspondência com os demais dispositivos organizados dentro do sistema, de forma complementar.

Portanto, a nosso ver, carece de razoabilidade a interpretação de uma norma em sentido oposto ao conteúdo valorativo do sistema ao qual faz parte, já que restringir a abrangência de determinado dispositivo quando o contexto no qual ele se situa não o faz é ir contra o sistema.

É assim que vemos as imunidades tributárias aqui tratadas, que caso não sejam analisadas sistemática e teleologicamente, perdem toda sua essência e, assim, deixam de cumprir com suas finalidades, de não obstar o exercício de direitos fundamentais por via da tributação, passando a ser um privilégio inerente a alguns objetos e beneficiando não os cidadãos, mas sim algumas empresas e grupos de pessoas (artistas, editores, jornalistas etc).

Por todos os ângulos que se olhe, nos parece que a melhor interpretação a ser dada às normas de imunidades tributárias genéricas e objetivas aqui tratadas é aquela que acena para a extensão de seu conteúdo aos objetos elencados em seus róis independente de qual seja seu suporte físico, se o papel, argila, pergaminho ou dispositivos eletrônicos como os microcomputadores, *ebooks* etc, já que o contexto constitucional acena neste sentido de que estas normas imunizantes atuam de forma integrativa e complementar para realizar a

densificação de outras normas do sistema, tendo como finalidade principal garantir direitos fundamentais estabelecidos pela CF/88.

Por fim, não somente os argumentos sistemáticos e finalísticos apontam neste sentido, já que como visto no trabalho também os argumentos históricos e propriamente o literal, podem ser utilizados em prol da extensão da benesse das imunidades em trato. Além disso, observa-se que os objetos das imunidades em apreço vêm sendo cada vez mais produzidos e difundidos por meios eletrônicos, correspondendo atualmente à significativa parcela do conteúdo lido pela população brasileira em geral, algo que vem aumentando ano após ano, o que nos leva a crer que dentro de alguns anos o hábito de leitura dos cidadãos estará de tal forma modificado que os livros, jornais, periódicos etc, eletrônicos terão a preferência das pessoas, substituindo gradativamente seus antecessores físicos em razão de vários fatores, como a preocupação com o meio-ambiente, já que para produção de papel necessário se faz a extração de celulose, maior praticidade, menor custo de produção dentre outros tantos.

Conclui-se, portanto, ser inevitável a extensão da abrangência da norma de imunidade tributária a objetos produzidos sem a utilização do papel como matéria-prima, já que o que se pretende proteger na verdade são os veículos do pensamento, os meios de difusão cultural, que tornam viável o exercício de direitos fundamentais da Constituição, sendo muito importante que esta seja a interpretação dos tribunais, fiscos, administradores públicos e juristas, por ser esta a mensagem necessária ao desenvolvimento do Estado.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1966.
- ÁVILA, Humberto Bergmann. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 21, p. 1-31, jan./mar. 2010. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/rede-21-janeiro-2010-humberto-avila.pdf>>. Acesso em: 2015.
- _____. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- _____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Aires. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- BARROSO, Luís Roberto (Org.). **A nova interpretação constitucional: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- _____. **Interpretação e aplicação da Constituição**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- BELO, André. **História & livro e leitura**. 2. ed. Belo Horizonte: Autêntica, 2013.
- BORGES, Maria Alice Guimarães. A compreensão da sociedade da informação. **Ciência da Informação**, Brasília, DF, v. 29, n. 3, p. 25-32, set./dez. 2000.
- BORGES, Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1975.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 out. 2013.
- _____. Constituição Política do Império do Brasil (25 de março de 1824). **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Rio de Janeiro, 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 16 maio 2015.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (24 de fevereiro de 1891). **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Rio de Janeiro, 24 fev. 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 18 maio 2015.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (16 de julho de 1934). **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Rio de Janeiro, 16 jul. 1934. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 20 jun. 2015.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (10 de novembro de 1937). **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Rio de Janeiro, 10 nov. 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acesso em: 12 jun. 2015.

_____. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (18 de setembro de 1946). **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Rio de Janeiro, 18 set. 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 12 jun. 2015.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 24 jan. 1967. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 13 jun. 2015.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 19 jul. 2013.

_____. Lei n. 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Poder Legislativo, Brasília, DF, 20 fev. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9610.htm>. Acesso em: 1 nov. 2015.

_____. Emenda Constitucional n. 75, de 15 de outubro de 2013. Acrescenta a alínea e ao inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, instituindo imunidade tributária sobre os 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. **Diário Oficial da União**, Poder Executivo, Brasília, DF, 16 out. 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc75.htm>. Acesso em: 18 maio 2015.

_____. **Emendas Constitucionais**. Brasília, DF, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/quadro_emc.htm>. Acesso em: 2016.

_____. **Supremo Tribunal Federal**. Brasília, DF, 2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/principal/principal.asp>>. Acesso em: 2015.

CANOTILHO, Joaquim José Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

_____. **Estudo sobre direitos fundamentais**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais; Coimbra: Coimbra, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio; TORRES, Heleno Taveira. Imunidade do papel destinado à impressão de jornais e periódicos e a prestação de serviços gráficos. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 9, n. 54, p. 3-15, nov./dez. 2011.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Derivação e positivação no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2012. v. 1.

_____. **Direito tributário linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CASTELLS, Manuel. **A sociedade em rede**. Tradução de Roneide Venancio Majer. 8. ed. São Paulo: Paz e Terra, 1999. v. 1.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Alcance da imunidade de livros, jornais e periódicos. **Revista da Ajuris**, Porto Alegre, ano 27, n. 83, t. 1, set. 2001. Disponível em: <<http://livepublish.iob.com.br/ntzajuris/lpext.dll/Infobase/2eaf7/2eb56/2f3ec?f=templates&fn=document-frame.htm&2.0>>. Acesso em: 15 fev. 2016.

DOMINGOS, Terezinha de Oliveira; CUNHA, Leandro Reinaldo da. A tributação como instrumento da concretização da dignidade da pessoa humana em face do desenvolvimento. In: MEZZAROBA, Orides; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego; SILVEIRA, Vladimir Oliveira da. et al. (Org.). **Direito tributário II**. Curitiba: Clássica, 2014. v. 1.

FABRI, José Carlos. Tributação do livro eletrônico. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 56, out. 2013. Edição especial 25 anos da Constituição de 1988. (Grandes temas do Brasil contemporâneo). Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao056/Jose_Fabri.html>. Acesso em: 20 out. 2015.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Rio de Janeiro: Financeiras, 1964.

_____. Imunidade e isenção tributária: instituição de assistência social. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 66, p. 367-375, 1961.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. Livro eletrônico e imunidade tributária. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, ano 6, n. 22, p. 32-38, jan./mar. 1998.

GOBBI, Renan Nossa. Emenda Constitucional nº 75/2013 e a imunidade tributária: polêmicas atuais sobre a imunização da produção (litero) musical nacional. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, v. 16, n. 118, nov. 2013. Disponível em: <http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13809>. Acesso em: 10 jan. 2016.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

JORGE, Valdemar Bernardo. As novas relações jurídicas de natureza tributária advindas da informática: comercialização de “softwares” imunidade do livro eletrônico “Internet”. In: MARINS, James; MARINS, Glaucia Vieira. (Coord.). **Direito tributário atual**. Curitiba: Juruá, 2001.

KALMAN, Yoram M.; RAFAELI, Sheizaf. Modulating synchronicity in computer mediated communication. In: CONFERENCE OF THE INTERNATIONAL COMMUNICATION ASSOCIATION, San Francisco, CA, 2007. **Proceeding**. São Francisco: ICA, 2007. Disponível em: <http://www.kalmans.com/synchasynchICA_submit.pdf>. Acesso em: 5 jan. 2016.

LAFLOUFA, Jaqueline. Digital, social e Mobile 2015: um compilado de dados e tendências digitais. **B9**, São Paulo, 21, jan. 2015. Disponível em: <<http://www.b9.com.br/54482/social-media/digital-social-e-mobile-2015-um-compilado-de-dados-e-tendencias-digitais/>>. Acesso em: 8 ago. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____.; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Imunidade tributária do livro eletrônico. In: _____. (Org.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. v. 1.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6. t. 1.

_____ (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais, 1998.

_____. Imunidade dos meios eletrônicos de comunicação social. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, Porto Alegre, ano 4, n. 20, p. 68-79, 2010.

_____. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MEIRA, Sílvio. **Direito tributário romano**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENEZES, Fabíolla Kataryna de Macêdo. Justiça tributária: questão de cidadania: o princípio da capacidade contributiva. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, v. 12, n. 68, set 2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6725>. Acesso em: 10 out. 2015.

MIRANDA, Francisco Cavalcante Pontes de. **Comentários à Constituição de 1967**: com a emenda n. 1 de 1969. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1974. t. 5.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades**: contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988. São Paulo: Resenha Tributária, 1990.

NOVAIS, Jorge Reis. **As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizados pela Constituição**. 2. ed. Coimbra: Coimbra, 2010.

PESTANA, Márcio. **Princípio da imunidade tributária**. 2. ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2001.

PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito digital**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

PRIBERAM Dicionário. [S.l.], 2013. Disponível em: <<http://www.priberam.pt/DLPO/livro>>. Acesso em: 2 ago. 2015.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

SANTOS, Igor dos. Mercado de livros digitais cresce no Brasil em razão de seu baixo custo. **Portal Imprensa**, São Paulo, 26, abr. 2013. Disponível em: <<http://portalimprensa.com.br/noticias/brasil/58334/mercado+de+livros+digitais+cresce+no+brasil+em+razao+do+seu+baixo+custo>>. Acesso em: 17 out. 2015.

SÃO PAULO (Estado). Decreto n. 28.252, de 29 de abril de 1957. Regulamenta as Leis ns. 3.684 e 3.688, de 31 de dezembro de 1956, e a Lei n. 3.775, de 24 de janeiro de 1957, na parte referente ao impôsto sôbre vendas e consignações; consolida a legislação relativa a êsse tributo e dá nova redação ao Livro I, do Código de Impostos e Taxas (Decreto n. 22.022, de 31 de janeiro de 1953). **Diário Oficial do Estado de São Paulo**, Poder Legislativo, São Paulo, 30 abr. 1957, n. 96, p. 3. Disponível em: <<http://dobuscadireta.imprensaoficial.com.br/default.aspx?DataPublicacao=19570430&Caderno=Poder%20Executivo%20-%20parte%201&NumeroPagina=3>>. Acesso em: 10 jun. 2016.

SARAIVA FILHO, Osvaldo Othon Pontes. Imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão. **Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília**, Brasília, DF, v. 7, p. 92-149, 2013.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA, Rogério Duarte da. **As imunidades tributárias: natureza jurídica e interpretação jurisprudencial após a CF/88**. 2002. 158 f. Dissertação (Mestrado em Direito)- Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2002.

SILVEIRA, Vladmir Oliveira; CONTIPELLI, Ernani. Direitos humanos econômicos na perspectiva da solidariedade: desenvolvimento integral. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONSELHO NACIONAL DE PESQUISA EM PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO, 17., 2008, Salvador (BA). **Anais eletrônico...** Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008.

TOFFLER, Alvin. **The third wave**. New York: Bantam Books, 1980.

TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Salvador, n. 4, p. 1-18, out./dez. 2005. Disponível em: <<http://professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1270839842.pdf>>. Acesso em: 2 dez. 2015.

_____. Imunidade tributária nos produtos de informática. In: YAMASHITA, Fugimi. (Coord.). **Livro de Apoio do 5.º Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário**. São Paulo: IOB, 1996.

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

VELLOSO, Andrei Pitten. Imunidade tributária do livro digital: fundamentos e alcance. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, ano 14, n. 83, p. 29-31, jan./fev. 2012.