PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
Programa de Pós-Graduação em Direito

Hélcio Lafetá Reis

O ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS:
o caso do livro digital

Belo Horizonte
2012

Hélcio Lafetá Reis

O ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS:
o caso do livro digital

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Público.

Orientador: Marciano Seabra de Godoi

Belo Horizonte
2012

FICHA CATALOGRÁFICA
Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

Reis, Hélcio Lafetá
R375a O alcance da imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos: o caso do livro digital / Hélcio Lafetá Reis. Belo Horizonte, 2012.
319f.

Orientador: Marciano Seabra de Godoi
Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito.

1. Imunidade tributária. 2. Livros eletrônicos. 3. Liberdade de expressão. I. Godoi, Marciano Seabra de. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

SIB PUC MINAS

CDU: 336.2.027.8

Hélcio Lafetá Reis

O ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS:

o caso do livro digital

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Público.

_____

Marciano Seabra de Godoi (Orientador) – PUC Minas

_____

Diego Marín-Barnuevo Fabo – Universid Autónoma de Madrid

_____

Álvaro Ricardo de Souza Cruz – PUC Minas

Belo Horizonte, 8 de maio de 2012

A Evânia,

Pela presença marcante e pelo carinho

AGRADECIMENTOS

A todos que contribuíram para a realização deste trabalho, expresso aqui a minha gratidão, especialmente:

Ao Professor Marciano Seabra de Godoi, pela orientação, pela confiança, pelas reflexões compartilhadas, pelo incentivo, pelo aprendizado e apoio em todos os momentos necessários.

À minha família, pela compreensão e pelo incentivo.

Aos colegas do curso, pela boa convivência.

Aos bibliotecários, pela ajuda incondicional, e, em especial, a Gisele da Silva Rodrigues e Mariana dos Santos Mariano.

A todos que, de alguma forma, contribuíram para esta construção.

Mas não são apenas os governos totalitários que temem a leitura. Os leitores são maltratados em pátios de escolas e em vestiários tanto quanto nas repartições do governo e nas prisões. Em quase toda parte, a comunidade dos leitores tem uma reputação ambígua que advém de sua autoridade adquirida e de seu poder percebido. [...] *os livros não estão no papel, mas na mente.*
Alberto Manguel (2010, p. 35 e 38).

RESUMO

A imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, prevista na Constituição da República Federativa do Brasil como uma das limitações constitucionais do poder de tributar, consiste em elemento delimitador das competências tributárias das pessoas políticas da Federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios –, que, diante do preceito, encontram-se impossibilitadas de instituir impostos sobre os referidos produtos. Tal norma constitucional, cuja origem remonta à Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, consta do texto constitucional vigente desde a sua promulgação, quando os produtos da mídia escrita eram comercializados, preponderantemente, em papel, dado que a informática e a comunicação eletrônica eram apenas embrionárias em 1988. Na atualidade, diante dos avanços da tecnologia, a doutrina e a jurisprudência – fontes da presente pesquisa – perquirem acerca da extensão da imunidade tributária aos chamados livros digitais, ou livros eletrônicos, que se referem às obras literárias, artísticas, culturais e científicas disponibilizadas em meio magnético ou, simplesmente, em arquivos digitais. O trabalho responde tal indagação com base nas regras e nos princípios constitucionais que versam sobre a matéria, tendo-se em conta argumentos linguísticos e sistemáticos, bem como a teleologia do preceito imunizante, considerando que a norma tem por finalidade a efetivação de valores constitucionalmente albergados, como a liberdade de expressão e de manifestação do pensamento, a difusão da cultura, do conhecimento e da educação. O termo livro não deve ser entendido pelo seu aspecto material, mas, precipuamente, pelo seu conteúdo, ou seja, pela obra resultante da inventividade e da engenhosidade do espírito humano, independentemente do suporte físico de veiculação. No que se refere aos insumos aplicados na produção de livros, jornais e periódicos, a Constituição Federal tornou imune apenas o papel, não se vislumbrando autorização à sua extensão a outros bens, ainda que imprescindíveis à obtenção dos produtos finais, em razão do que, em regra, não se encontram abrangidos pela imunidade os dispositivos de armazenamento, isoladamente considerados, nem os equipamentos eletrônicos de leitura. Nesse contexto, conclui-se que o livro digital, bem como os jornais e periódicos disponibilizados em mídia digital, por cumprirem todos os requisitos da norma constitucional, encontram-se alcançados pela imunidade tributária.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Livro digital. Liberdade de expressão.

ABSTRACT

The tax immunity of books, newspapers, periodicals and of the role for its printing, under the Constitution of the Federal Republic of Brazil as one of the constitutional limitations of the power of taxation, consists in inclosing element of taxing power of the political people of the Federation – Union, States, Federal District and Municipalities –, which, before the precept, are unable to institute taxes on those products. This constitutional provision, which dates back to the Constitution of the United States of Brazil in 1946, appears in the text of the constitution in force since its promulgation, when the products of the media writing were sold, mainly, on paper, since the computer and electronic communication were only embryonic in 1988. At the present time, considering the advances in technology, doctrine and jurisprudence – the sources of this research – discuss about the extension of tax immunity for so-called digital books, or electronic books, which refer to literary, artistic, cultural and scientific work available in magnetic media or, simply, in digital files. The dissertation answers this question based on the constitutional rules and principles that deal with the matter, taking into account linguistic and systematic arguments and rationale of immunizing provision, considering that the rule aims at realization of values constitutionally sheltered such as freedom of expression and manifestation of thought, the spread of culture, knowledge and education. The term book should not be understood by its material aspect, but, mainly, by its content, that is, as the work resulting from the inventiveness and ingenuity of the human spirit, regardless of the physical placement. With regard to inputs used in the production of books, newspapers and periodicals, the Constitution became just the immune role, failing to reveal the commitment of its extension to other goods, although essential to obtaining that final product, because of that, as a rule, are not covered by the immunity storage devices, taken separately, neither the electronic reading equipments. In this context, it is concluded that the digital book, as well as newspapers and journals available in digital media, which complied with all requirements of the constitutional provision, are met by the tax immunity.

Keywords: Tax immunity. Digital book. Freedom of expression.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 23
1.1 Justificativa 24
1.2 Hipótese 26
1.3 Metodologia e marco teórico 26
1.4 Desenvolvimento do trabalho 28

2 A NORMA CONSTITUCIONAL DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA 30
2.1 Constituição e constitucionalismo 32
2.2 O Sistema Tributário Nacional na Constituição Federal de 1988 39
2.2.1 Competências tributárias e limitações constitucionais do poder de tributar 41
2.2.2 As imunidades tributárias 46
2.2.2.2 Os propósitos da imunidade tributária 53
2.2.2.3 Imunidade tributária: um conceito em construção 62
2.2.2.4 Classificações das imunidades tributárias 63
2.2.2.4.1 Classificação a partir do objeto imunizado 63
2.2.2.4.2 Classificação a partir dos tributos e das pessoas políticas alcançadas 65
2.2.2.4.3 Classificação a partir da vinculação ou não a um princípio ou a um direito fundamental 65
2.2.2.4.4 Classificação em razão da explicitude da norma de imunidade 67
2.2.2.4.5 Classificação em razão da possibilidade de contenção da eficácia da norma de imunidade 68
2.2.3 Distinção entre imunidade, isenção, não incidência e alíquota zero 69
2.2.3.1 Isenção 69
2.2.3.2 Não incidência 75
2.2.3.3 Alíquota zero 77
2.2.4 As imunidades tributárias nas Constituições brasileiras anteriores 78
2.2.5 As imunidades tributárias na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 83
2.2.5.1 Imunidades de taxas identificadas como direitos e garantias fundamentais 83
2.2.5.2 Imunidades genéricas de impostos identificadas como limitações constitucionais do poder de tributar 86
2.2.5.2.1 Imunidade recíproca – Artigo 150, inciso VI, alínea "a", e §§ 2º e 3º da Constituição Federal de 1988 87
2.2.5.2.2 Imunidade dos templos de qualquer culto – Artigo 150, inciso VI, alínea "b", e § 4º da Constituição Federal de 1988 94
2.2.5.2.3 Imunidade do 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 – Artigo 150, inciso VI, alínea "c", e § 4º da Constituição Federal de 1988 99
2.2.5.3 Imunidades específicas de impostos 110
2.2.5.3.1 Imunidade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em relação aos produtos industrializados destinados ao exterior – Artigo 153, § 3º, item III, da Constituição Federal de 1988 110
2.2.5.3.2 Imunidade do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) em relação às pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel – Artigo 153, § 4º, item II, da Constituição Federal de 1988 111

2.2.5.3.3 Imunidade do ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial – Artigo 153, § 5º, da Constituição Federal de 1988 112
2.2.5.3.4 Imunidade do ICMS sobre mercadorias destinadas ao exterior e sobre serviços prestados a destinatários no exterior – Artigo 155, § 2º, inciso X, alínea "a", da Constituição Federal de 1988 113
2.2.5.3.5 Imunidade do ICMS sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica – Artigo 155, § 2º, inciso X, alínea "b", da Constituição Federal de 1988 113
2.2.5.3.6 Imunidade do ICMS nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita – Artigo 155, § 2º, inciso X, alínea "d", da Constituição Federal de 1988 115
2.2.5.3.7 Imunidade de impostos sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país – Artigo 155, § 3º, da Constituição Federal de 1988 115
2.2.5.3.8 Imunidade do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis (ITBI) na transmissão, entre vivos, dos direitos de garantia sobre imóveis – Artigo 156, inciso II, da Constituição Federal de 1988 116
2.2.5.3.9 Imunidade do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis (ITBI) na realização de capital das empresas, na transmissão de bens e direitos, na fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoas jurídicas – Artigo 156, § 2º, item I, da Constituição Federal de 1988 117
2.2.5.3.10 Imunidade de impostos federais, estaduais e municipais nas operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária – Artigo 184, § 5º, da Constituição Federal de 1988 118
2.2.5.4 Imunidades específicas de contribuições especiais 118
2.2.5.4.1 Imunidade das receitas decorrentes de exportação quanto à incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico – Artigo 149, § 2º, item I, da Constituição Federal de 1988 119
2.2.5.4.2 Imunidade das contribuições sociais de entidades beneficentes de assistência social – Artigo 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988 119
2.2.5.4.3 Imunidade da contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria e pensão concedidos pelo regime geral de previdência social – Artigo 195, inciso II, da Constituição Federal de 1988 121
2.2.5.5 Imunidade do mínimo existencial – Teoria de Ricardo Lobo Torres 121
2.3 A interpretação das normas constitucionais de imunidade tributária 124
2.3.1 Correntes de interpretação 126
2.3.2 Métodos de interpretação 127
2.3.3 A interpretação das normas constitucionais – Limitações constitucionais do poder de tributar (princípios e imunidades tributárias) 133
2.3.4 As regras de interpretação formuladas por Humberto Ávila 139
2.3.5 A interpretação da imunidade tributária segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal 139

3 A IMUNIDADE DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E DO PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO 149
3.1 Histórico constitucional da imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão 150
3.1.1 A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946 150

3.1.2 A Constituição da República Federativa do Brasil de 1967 e a Emenda Constitucional n° 1 de 1969 ..... *153*
3.1.3 A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 ..... *154*
3.2 Finalidades e valores protegidos pela norma imunizante **155**
3.2.1 A posição de Ricardo Lobo Torres *158*
3.3 Alcance e extensão da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão **162**
3.3.1 Alcance quanto ao conteúdo dos veículos de informação *163*
3.3.1.1 Álbuns de figurinhas e livros contendo ilustrações **164**
3.3.1.2 Listas telefônicas **167**
3.3.1.3 Anúncios, publicidade e propaganda **171**
3.3.1.3.1 Encartes de propaganda **174**
3.3.1.4 Apostilas **175**
3.3.1.5 Partituras musicais **176**
3.3.2 Alcance quanto à produção, distribuição e comercialização por parte das empresas jornalísticas e editoras *176*
3.3.3 Alcance quanto aos insumos utilizados no processo produtivo *178*
3.3.3.1 O insumo papel e seus assemelhados (filme e papel fotográficos) **181**
3.3.3.2 Outros insumos **185**
3.3.3.3 Não cumulatividade – Direito ao crédito na aquisição de insumos **188**
3.3.4 Alcance quanto aos veículos de comunicação *192*
3.3.5 Alcance quanto aos tributos *193*

4 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO DIGITAL **196**
4.1 O livro na história **196**
4.1.1.O livro do século XX até os dias atuais *206*
4.1.1.1 O livro digital e os equipamentos eletrônicos de leitura **213**
4.1.1.2 Os jornais e periódicos digitais **221**
4.2 Proposta sobre o tema na Constituinte **224**
4.3 Posições doutrinárias sobre a imunidade do livro digital ou livro eletrônico **226**
4.3.1 Posições doutrinárias favoráveis à imunidade do livro digital ou livro eletrônico *226*
4.3.1.1 A doutrina de Ives Gandra da Silva Martins **226**
4.3.1.2 A doutrina de Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo **231**
4.3.1.3 A doutrina de Tercio Sampaio Ferraz Júnior **234**
4.3.1.4 A doutrina de Ruy Barbosa Nogueira **238**
4.3.1.5 A doutrina de Regina Helena Costa **239**
4.3.1.6 A doutrina de Marco Aurélio Greco **240**
4.3.1.7 A doutrina de Roque Antônio Carrazza **244**
4.3.1.8 A doutrina de Aires Fernandino Barreto **246**
4.3.1.9 A doutrina de Carlos Valder do Nascimento **247**
4.3.1.10 A doutrina de Jayme Arcoverde de Albuquerque Cavalcanti Filho e Gustavo Sampaio Valverde **248**
4.3.1.11 A doutrina de José Augusto Delgado **251**
4.3.1.12 A doutrina de Edvaldo Brito **252**
4.3.1.13 A doutrina de José Artur Lima Gonçalves **253**
4.3.1.14 A doutrina de Maria Teresa de Cárcomo Lobo **254**
4.3.1.15 A doutrina de Felippe Daudt de Oliveira **255**
4.3.1.16 A doutrina de Yoshiaki Ichihara **255**
4.3.1.17 A doutrina de Vittorio Cassone **256**
4.3.1.18 A doutrina de Marilene Talarico Martins Rodrigues **256**

4.3.1.19 A doutrina de Rafhael Frattari Bonito 257
4.3.1.20 A doutrina de Guilherme Cezaroti 259
4.3.1.21 A doutrina de Alexandre de Oliveira Netto 260
4.4.1 Posições doutrinárias desfavoráveis à imunidade do livro digital ou livro eletrônico 260
4.4.1.1 A doutrina de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho 262
4.4.1.2 A doutrina de Ricardo Lobo Torres 264
4.4.1.3 A doutrina de Heleno Taveira Tôrres e Vanessa Nobell Garcia 267
4.4.1.4 A doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho 271
4.4.41.5 A doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes 273
4.4.1.6 A doutrina de Eurico Marcos Diniz de Santi 274
4.4.1.7 A doutrina de Valdir de Oliveira Rocha 275
4.4.1.8 A doutrina de Regina Celi Pedrotti Vespero 276
4.4.2 Consolidação das posições doutrinárias relativas à imunidade do livro digital 277
4.5 A jurisprudência acerca da imunidade tributária do livro digital 279
4.6 A nossa posição sobre a imunidade tributária do livro digital, expressa a partir do conjunto de regras de interpretação formulado por Humberto Ávila 284

5 CONCLUSÃO 290

REFERÊNCIAS 297

1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil, em seu artigo 150, inciso VI[1], define as hipóteses de imunidade tributária classificadas como "genéricas", abrangendo vedações direcionadas a todas as pessoas políticas da Federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – e à instituição de todos os impostos que incidam sobre os objetos discriminados ou sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das entidades identificadas.

As imunidades tributárias, que incluem, além das imunidades genéricas, as demais hipóteses específicas de desoneração presentes em diferentes partes do texto constitucional, são preceitos que delimitam negativamente as competências tributárias dos entes federados, no sentido de excluir determinadas situações, bens ou pessoas do universo de fatos jurídicos suscetíveis de tributação.

No item "d" do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, tem-se a imunidade genérica e objetiva dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, que é o foco do presente trabalho.

Essa norma de imunidade remonta à Constituição Federal de 1946, quando se previu apenas a imunidade do papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros. Naquela época, bem como no momento da promulgação da atual Constituição Federal, em 1988, a sociedade brasileira encontrava-se num patamar de desenvolvimento tecnológico bastante diverso do atual, fato esse que robustece a controvérsia quanto ao alcance dos termos "livros, jornais e periódicos" em face do surgimento de outros meios para difusão do pensamento, do conhecimento e da cultura, como a internet, as mídias e os equipamentos eletrônicos, o que tem propiciado discussões doutrinárias e jurisprudenciais quanto ao alcance da imunidade em relação ao chamado "livro eletrônico" ou "livro digital".

Inobstante o fato de o uso da expressão "livro eletrônico" encontrar-se sedimentado na doutrina e na jurisprudência pátrias, privilegiou-se a utilização da expressão "livro digital" por se mostrar mais condizente com a principal forma de exteriorização, na atualidade, do chamado "livro eletrônico", conforme se buscará demonstrar ao longo do presente trabalho.

O livro digital, como o próprio nome está a sugerir, constitui-se na obra literária, artística, científica, cultural ou técnica produzida, originariamente ou após processo de digitalização, na forma de arquivo digital, armazenável, local ou remotamente, em

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

equipamentos ou dispositivos eletrônicos detentores de memória – como o são os computadores pessoais, os discos compactos ou *compact disks* (CDs), os *pendrives*, os disquetes, as fitas magnéticas etc. –, e acessados por meio de arquivos de programas – os *softwares* – que permitem a sua leitura a partir da visualização do texto e das figuras eventualmente existentes na tela dos computadores, dos *notebooks*, dos telefones celulares e demais aparelhos similares.

Tendo-se em conta a dicção do dispositivo constitucional que prevê a imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, a presente dissertação destina-se a responder à seguinte pergunta: o livro digital é alcançado pelo preceito constitucional sob comento e, portanto, é imune a impostos?

1.1 Justificativa

Há viva divergência na doutrina e na jurisprudência acerca da interpretação das normas de imunidade tributária. Identificando-se os polos extremos da controvérsia, há alguns que consideram que elas devem ser interpretadas de forma teleológica, ampla ou extensiva, pelo fato de terem como pressuposto ou como finalidade a busca por efetividade dos direitos e garantias fundamentais; e outros que consideram que tais normas devem ser interpretadas de forma restritiva, em face da delimitação negativa das competências tributárias que se contrapõe ao princípio da universalidade da tributação.

Não se pode ignorar que as normas imunizantes, como todas as normas jurídicas, devem ser interpretadas à luz dos comandos constitucionais vigentes, devendo seus dispositivos serem apreendidos tendo-se em conta a opção do constituinte originário pelo Estado Democrático de Direito.

O texto constitucional, por vezes, contém expressões e termos vagos, como “finalidades essenciais”, atividades “sem fins lucrativos”, “pequena gleba rural”, dentre outros, a demandar exaustivo trabalho hermenêutico em face da vagueza semântica de alguns dos seus preceitos.

Até mesmo conceitos em relação aos quais não se divergia num passado recente, com a evolução acelerada da sociedade contemporânea, passam a exigir novas reflexões acerca de seus sentidos ou significados, como ocorre com a conceituação dos livros e de seus congêneres.

Os significados das expressões utilizadas nos textos legais só se desvendam por meio da interpretação das normas jurídicas, conclusão essa a que se chega considerando, inclusive, as modificações de sentido dos vocábulos operadas ao longo do tempo.

Partindo do pressuposto de que interpretar é revelar significados, reconstruir sentidos a partir de signos de linguagem, e tendo em vista a conexão necessária entre as normas jurídicas, os fins perseguidos e o mundo dos fatos, buscar-se-á, ao longo do trabalho, a elucidação do problema posto, da forma mais sistemática e científica possível, no sentido de contribuir, sem pretender, logicamente, esgotar o tema, para o aprofundamento da discussão, analisando-se os argumentos doutrinários e jurisprudenciais favoráveis e os desfavoráveis à imunidade tributária do livro digital, para se concluir acerca da melhor interpretação possível do alcance do preceito constitucional sob comento.

O estudo do tema se justifica pela importância crescente do livro e das publicações digitais no cenário contemporâneo. A cada dia, aumenta a oferta de livros digitais no mercado, bem como de equipamentos eletrônicos destinados a sua leitura, o mesmo ocorrendo em relação aos jornais e periódicos, a grande maioria já acessível pela internet, o que tem propiciado vigorosas discussões quanto ao alcance da imunidade, tanto no que se refere aos objetos da mídia escrita – livros, jornais e periódicos digitais –, quanto aos insumos aplicados em sua produção, aí incluídos os dispositivos eletrônicos de leitura (*e-readers*).

Mesmo considerando que as publicações em papel ainda se encontram amplamente disponíveis no mercado, assiste-se a um progressivo aumento das versões digitais, comercializadas de forma isolada ou conjuntamente com as versões em papel, havendo casos, como ocorre especialmente com alguns jornais, em que o formato digital já substituiu por completo as edições impressas em papel.

Muitas escolas, no Brasil e no mundo, vêm substituindo gradualmente os livros didáticos em papel pelos livros digitais, havendo bibliotecas inteiras idealizadas originariamente no formato digital, evidenciando-se a inserção definitiva da digitalização no mercado editorial.

Nesse novo contexto, exsurge como premente a reflexão acerca da normatividade jurídica dos livros, jornais e periódicos digitais, inclusive – e aqui se encontra o objeto do presente trabalho – no que tange à extensão da norma constitucional de imunidade tributária.

1.2 Hipótese

Será testada a hipótese de que, em face da dicção do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal, bem como da finalidade da mídia escrita e da relação sistêmica do preceito com as diretrizes e os direitos fundamentais, o livro digital, concebido este como o arquivo digital que veicula a obra intelectual, acessível por meio de diferentes aparelhos eletrônicos, é imune a impostos.

1.3 Metodologia e marco teórico

A fim de atingir o objetivo, ou seja, testar a hipótese de resposta ao problema posto, realizaram-se pesquisas detalhadas da legislação, da doutrina e da jurisprudência relativas ao tema, que foram analisadas dialógica e sistematicamente, valendo-se das possibilidades de interpretação dos preceitos constitucionais que cuidam da matéria e da identificação dos argumentos utilizados pelas correntes favoráveis e pelas contrárias à imunidade tributária do livro digital, chegando-se à resposta considerada a melhor e a mais adequada.

Considerou-se, ainda, que a Constituição encontra-se permeada de princípios, implícitos e explícitos, que desempenham o papel de vetores dos valores e dos fins almejados pela ordem jurídica, cabendo ao intérprete a tarefa de identificar o princípio ou os princípios que regem ou que prevalecem em cada caso concreto, cuja análise, em razão da unicidade do direito, reclama por uma interpretação sistêmica das normas constitucionais, dentre elas as regras específicas, como o são as limitações constitucionais do poder de tributar.

No contexto do constitucionalismo contemporâneo, em que se reclama a força normativa dos princípios e das regras presentes na Constituição, não mais se concebem as normas jurídicas como sempre tendo um sentido estanque, unívoco e predeterminado. A certeza que se apregoava existir no Direito, amparada na pretensão de universalidade e de objetividade, mostrou-se em desconformidade com os avanços operados a partir do século XX, quando se evidenciou que até mesmo as ciências físicas não se encontravam mais assentadas em premissas absolutas aplicadas de forma mecânica ou, no que se refere à ciência jurídica, de forma silogística.

Há palavras no Direito que possibilitam a extração de diferentes significados, cabendo ao intérprete, tendo a Constituição como moldura, identificar o comando aplicável a cada caso, o que não significa que a ele seja atribuído mandato para ampla discricionariedade e voluntarismos os mais diversos, pois, por mais elástico que possa ser um determinado

conceito, em sua interpretação, deve-se respeitar o alcance possível dos termos linguísticos utilizados pelo legislador, sob pena de se ter como morta a letra da lei ou da Constituição.

Os valores constitucionalmente protegidos devem ser considerados pelo intérprete, não como um mero rol de boas intenções, mas como vetores que detêm força normativa e que, conjugados com os demais dispositivos aplicáveis a cada caso, levem a uma interpretação condizente com o espírito do sistema jurídico.

Ao final, concluir-se-á acerca do problema sob enfoque, tendo como pressuposto o contexto constitucional contemporâneo, em que se busca a efetividade dos princípios fundamentais, dos direitos e garantias individuais e coletivos, dos direitos sociais e dos objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito, e como limite, o máximo significado possível dos termos linguísticos utilizados pelo legislador, em cuja interpretação se devem considerar os diferentes métodos hermenêuticos, como o teleológico, o lógico-sistêmico, o gramatical, o histórico e o evolutivo, sem se alienar da argumentação e da consistência metodológica requeridas do aplicador e do intérprete do Direito em seu mister de desvendar o sentido e o alcance das normas jurídicas e de justificar a sua decisão em face do caso concreto.

Na apreciação das posições divergentes acerca da matéria, o conjunto de regras de interpretação formulado por Humberto Ávila mostrou-se amplamente convergente com os argumentos necessários à solução do problema, o que o atraiu para a condição de marco teórico da presente pesquisa.

A primeira das regras desenvolvidas por Ávila é a necessidade de se dar primazia aos argumentos institucionais, que têm como ponto de referência o ordenamento jurídico, em detrimento dos argumentos não institucionais, ou seja, das opiniões subjetivas e individuais com apelo ao sentimento de justiça, mas desprovidas da racionalidade e da determinabilidade da argumentação requeridas pelo Estado Democrático de Direito.

Pela segunda regra, os argumentos imanentes, ou seja, aqueles construídos a partir do sistema jurídico vigente, da sua linguagem textual e contextual (argumentos linguísticos), dos seus valores e da sua estrutura (argumentos sistemáticos), devem prevalecer sobre os argumentos a ele transcendentes, ou seja, os argumentos genéticos (relativos à vontade do legislador) e os argumentos históricos (atualização no tempo do sentido das normas), pois o que restou, ao final, estabelecido pelo legislador é que vai prevalecer em relação ao que deixou de sê-lo.

A terceira e última regra estipula que se deve escolher o significado mais coerente com os princípios constitucionais axiologicamente subjacentes à norma a ser interpretada.

1.4 Desenvolvimento do trabalho

Em respeito às normas de normalização, o presente trabalho encontra-se estruturado em “introdução” (tópico 1), “desenvolvimento” (tópicos 2, 3 e 4) e “conclusão” (tópico 5).

No desenvolvimento do trabalho, observou-se uma ordem lógica sequencial, ou seja, buscou-se a linearidade da exposição, discorrendo primeiramente sobre as questões que impactam ou fundamentam as seguintes, encontrando-se os tópicos dispostos da seguinte forma: (2) “A imunidade tributária enquanto norma constitucional”, (3) “A imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão” e (4) “A imunidade tributária do livro digital”.

No primeiro capítulo após a Introdução (tópico 2), há uma exposição sintética da evolução histórica do constitucionalismo, desde as suas origens até os dias atuais, que se mostra relevante à análise do problema posto, na medida em que possibilita a identificação da origem e dos contornos básicos do direito constitucional contemporâneo, bem como a delimitação do cenário histórico-jurídico em que se desenvolve a presente dissertação.

Na sequência, descreve-se a forma como se encontra estruturado, na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, o Sistema Tributário Nacional, salientando-se a sua necessária relação com outros dispositivos constitucionais, do que resulta na imprescindível interpretação sistêmica das normas constitucionais, com enfoque nas normas de competência tributária e de limitações do poder de tributar.

As imunidades tributárias são tratadas em item específico do primeiro capítulo (tópico 2), procedendo-se à abordagem de (i) suas origens, (ii) seu significado, (iii) sua conceituação, (iv) seus propósitos, (v) suas classificações, (vi) sua ocorrência no direito comparado, (vii) sua natureza jurídica, (viii) sua diferenciação em relação às figuras exonerativas da isenção, da não incidência e da alíquota zero, (ix) sua previsão nas Constituições Federais brasileiras, (x) as possibilidades de interpretação e, por fim, (x) a identificação e a análise da doutrina e da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) acerca das hipóteses de imunidade tributária previstas na Constituição Federal de 1988.

No segundo capítulo (tópico 3), aborda-se a imunidade tributária genérica e objetiva dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, em que se parte da descrição de seu histórico constitucional, adentra-se em sua análise no âmbito da Constituição Federal de 1988, com a identificação das finalidades e dos valores almejados, a abordagem da teoria de Ricardo Lobo Torres acerca do tema, o alcance e a extensão do preceito (i) quanto ao conteúdo dos veículos de informação, (ii) quanto à produção, distribuição e

comercialização por parte das empresas jornalísticas e editoras, (iii) quanto aos insumos aplicados no processo produtivo, (iv) quanto aos demais veículos de comunicação e (v) quanto aos tributos alcançados, tendo-se em conta as posições doutrinárias, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O terceiro capítulo (tópico 4) é destinado a responder o problema posto neste trabalho, qual seja, ser ou não o livro digital imune, encontrando-se estruturado nos seguintes itens: (i) o livro na história (a evolução das formas de exteriorização do livro, desde o fim da Pré-História até o século XIX), (ii) o livro no século XX até os dias atuais, incluindo a conceituação do termo em dicionários da língua portuguesa e na legislação, (iii) os jornais e periódicos digitais, com abordagem dos planos de assinatura e das formas de acesso pela internet, (iv) a discussão acerca do alcance da imunidade tributária durante os trabalhos da Assembleia Constituinte de 1987/1988, no que tange às formas audiovisuais de divulgação do conhecimento e da cultura, bem como aos insumos aplicados na produção e na circulação dos veículos de informação, (v) a identificação das posições doutrinárias favoráveis e desfavoráveis à imunidade tributária do livro digital, (vi) a jurisprudência acerca da imunidade do livro digital e, por fim, (vii) a consolidação de nossa posição sobre o tema.

Ao final, são registradas as nossas conclusões (tópico 5).

2 A NORMA CONSTITUCIONAL DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988, em seu Título VI, Capítulo I, disciplina e estrutura o Sistema Tributário Nacional, tendo como vetor primordial a atribuição do poder de tributar ao Estado brasileiro, bem como a definição das limitações do exercício de tal poder.

Referido poder de tributar é repartido entre os entes políticos da Federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – por meio das competências tributárias, cujos contornos encontram-se discriminados de forma exaustiva no bojo do próprio texto constitucional.

Por intermédio das competências tributárias, os entes políticos encontram-se autorizados a instituir os tributos – impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais – de acordo com a delimitação constitucional, concebida que fora para muni-los dos recursos necessários à efetivação de suas atribuições enquanto entes autônomos da República Federativa do Brasil.

O poder de instituir tributos não deve ser visto como prerrogativa submetida ao alvedrio do ente estatal enquanto simples máquina administrativa dissociada dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, ou a um poder de império que lhe faculte a discricionariedade de decidir quando e em relação a que fatos poderá exercer o seu poder de tributar.

Uma vez que o Sistema Tributário Nacional se insere no contexto maior do Estado Democrático de Direito, seu disciplinamento se pauta pelos fundamentos sobre os quais este se erige, quais sejam, a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político.

Se aos entes políticos da Federação é atribuído o poder de tributar, essa estipulação deve ser entendida como condição essencial à sua plena atuação enquanto agentes indutores e partícipes do movimento de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, de garantia do desenvolvimento nacional, de erradicação da pobreza e da marginalização e da redução das desigualdades sociais e regionais e de promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação[2].

Encontrando-se as competências tributárias definidas em consonância com a matriz constitucional, seu exercício se limita pelas vigas mestras de estruturação da República

[2] Nos exatos termos do artigo 3° da Constituição, que define os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Federativa do Brasil, bem como pelos direitos e garantias fundamentais dos indivíduos e da coletividade, dado que, no Estado Democrático de Direito, não se concebe um poder tributário dissociado dos valores que consolidam o sistema jurídico.

Não bastassem os limites constitucionais genéricos de estruturação do Estado brasileiro, no capítulo do Sistema Tributário Nacional, são definidas as chamadas limitações constitucionais do poder de tributar, dentre as quais se incluem algumas das hipóteses de imunidades tributárias[3], cujo propósito é o afastamento das competências tributárias relativamente a determinadas pessoas, bens ou situações.

Grande parte das hipóteses de imunidade tributária, identificadas ou não no texto constitucional de forma expressa como limitações do poder de tributar, encontra-se atrelada a valores, princípios e direitos fundamentais albergados pela Constituição Federal de 1988, esta erigida no contexto do Estado Democrático de Direito.

A limitação do exercício do poder remonta aos movimentos revolucionários dos séculos XVII e XVIII, quando a burguesia se insurgiu contra os desmandos do Estado absolutista, cuja atuação se encontrava vinculada apenas à vontade do monarca e totalmente alienada em relação às necessidades dos administrados, numa flagrante usurpação do direito a uma vida digna.

Com a ascensão ao poder da classe burguesa, os direitos naturais do homem incorporaram-se às normas constitucionais, como instrumento de proteção do patrimônio e da liberdade dos cidadãos em face do poder estatal, configurando-se o movimento social, político e jurídico denominado de constitucionalismo, cuja evolução será objeto de análise no próximo item deste capítulo.

A contextualização evolutiva do constitucionalismo mostra-se necessária para que se busque identificar a forma como as Constituições dos Estados ocidentais vêm se amoldando às transformações sociais, econômicas e políticas, cujo vetor primordial tem se inclinado no sentido de se buscarem soluções às demandas dos indivíduos em consonância com a atuação estatal garantidora da vida em sociedade.

A par da abordagem histórica da evolução do constitucionalismo ocidental, identificar-se-á a forma como as diferentes constituições brasileiras trataram – e a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 o faz de forma abrangente – do tema “imunidades tributárias”, bem como a forma sob a qual tais normas vêm sendo interpretadas pela doutrina e pela jurisprudência, tendo-se em conta que tal matéria pode se encontrar vinculada a princípios e valores constitucionais, decorrer dos direitos fundamentais dos indivíduos e da

[3] Artigo 150, inciso VI, alíneas “a” a “d”, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

coletividade ou resultar de meras opções políticas do legislador constituinte, que elege, no contexto de (re)construção do Estado, as situações, os fatos ou as pessoas que merecerão o tratamento tributário imunizante.

2.1 Constituição e constitucionalismo

Os vocábulos "constituição" e "constitucionalismo", não obstante a origem etimológica comum, não se confundem ontologicamente, tendo se manifestado na civilização ocidental em momentos históricos distintos e em situações sociopolíticas diferenciadas.

Entende-se por Constituição o conjunto de normas fundantes do ordenamento jurídico estatal e de auto-organização de um povo, que se sobrepõe às demais leis e costumes na tarefa de organizar o poder governamental em face dos indivíduos reunidos em sociedade.

No plano da organização política, pode-se considerar que a ideia de constituição remonta à Grécia clássica na figura da *politeia* desenvolvida por Aristóteles, considerado o primeiro autor de uma Teoria da Constituição, decorrente da concepção de existência de uma ordem natural anterior à *polis* (BARACHO, 2008, p. 692).

> *Politeia* era, pois, a ordem fundamental da comunidade, que regrava as relações entre governantes e governados, bem como as relações entre os órgãos políticos. Contudo, a mesma não poder ser compreendida sob o horizonte dos modernos. Ela não era propriamente um instrumento de garantia do indivíduo contra o absolutismo estatal. Não era, pois, fruto de seu contrato social rousseauniano. Ao contrário, a *pólis* precedia ao indivíduo, que não era auto-suficiente, pois precisava da vida social e política para realizar-se como homem. Viver em grupo não era visto como uma escolha, mas sim como condição humana (CRUZ, 2004, p. 33).

O ordenamento jurídico grego denominava-se "Constituição cidade", "*Le cité antique*", "*La cité grecque*" etc., mas sem a estrutura e a função que, na atualidade, exerce o texto constitucional, pois as constituições da civilização antiga não se exteriorizavam em um documento escrito e solene, mas se fundamentavam "em um conjunto de tradições, costumes e estatutos, relacionados com a organização da cidade" (ICHIHARA, 2000, p. 27-28).

Tal ideia também se fez presente na *rem publicam constituere* dos romanos (SAMPAIO, 2004, p. 5) ou "comunidade do povo", em que o direito e a política, até então indistinguíveis nas organizações estatais, começam a se diferenciar, porém ainda assentados na tradição e em princípios de natureza religiosa (NEVES, 2009, p. 14 e 15).

"Entre os gregos e os romanos a cidadania criava o elo entre o homem livre e a cidade, reconhecendo-lhe direitos e impondo-lhe obrigações, orientando-lhe a conduta cívica e despertando-lhe a consciência das virtudes" (TORRES, 1999, p. 31).

Outros há que consideram que a primeira Constituição surgiu na Inglaterra do século XIII – a Magna Carta –, quando os barões ingleses, a partir de um pacto de poder com o monarca, definiram limites ao poder absoluto de João Sem Terra, o soberano de então, abarcando-se inclusive normas de natureza tributária.

"A idéia de que o poder conhecia limites e que seu abuso geraria um direito legítimo de resistência, ficou claramente expressa na Idade Média com a Magna Carta (1215-1225) e com as leis fundamentais do Reino", estas consistentes em regras ditadas pelos costumes, tradições etc., ligadas a "direitos essenciais dos súditos, indo até regras sucessórias dos diferentes tronos europeus" (CRUZ, 2004, p. 50).

Na Idade Média, existiam privilégios voltados à nobreza e ao clero que se encontravam em consonância com os princípios de justiça em vigor nas constituições do regime feudal, pois tais privilégios "eram tidos como condicionantes para assegurar a manutenção da ordem social e a consecução dos fins do Estado" (BORGES, 1980, p. 65).

No período medieval, o poder real e a Igreja Católica encontravam-se intimamente conectados, a ponto de o poder estatal encontrar-se justificado por "contornos religiosos" (CRUZ, 2004, p. 3).

Nessa época, vigorava uma estrutura estatal tributária extremamente injusta, "prejudicial à liberdade e à dignidade do homem", em que "os pobres não eram imunes aos tributos" e dependiam da assistência social da Igreja, "o que acabou por gerar o estímulo à mendicância", num contexto religioso de valorização da pobreza e de condenação da riqueza (TORRES, 1999, p. 138-139).

Com o aparecimento dos Estados Nacionais no século XVI, estando o poder absoluto fundado no direito divino dos reis, as constituições se restringiram à estruturação e ao funcionamento da máquina estatal, inexistindo qualquer entrave à atuação dos governantes, pois que detentores do poder de império ilimitado.

Assistiu-se, na época do absolutismo, ao descolamento entre política e religião, mas a política e o direito ainda se encontravam indiferenciados. A burguesia detinha poder econômico, mas não político, submetendo-se à opressão e à espoliação da monarquia absoluta.

Constitucionalismo, por seu turno, vem a ser "o movimento político-filosófico-jurídico que, nos séculos XVII e XVIII, propugnou a adoção pelos povos de uma Constituição escrita, em que se desse guarida à separação dos poderes e aos direitos naturais do homem, em especial o de liberdade e o de igualdade" (SPROESSER, 2007, p. 2).

Muito do que se operou em razão desse movimento se deveu às teorias surgidas no Renascimento, quando o homem passou a se situar no centro dos interesses da sociedade e o exercício do poder passou a ser justificado em razão da "autorização" concedida pelos indivíduos e expressa pelo pacto/contrato social", ou seja, os homens impunham-se a si mesmos regras de convivência social (CRUZ, 2004, p. 3).

No século XVII, a ideia de contenção do poder do monarca e de separação dos poderes já se fazia presente, como no caso da declaração de direitos da Inglaterra – *Bill of Rights* – que afirmava a ilegalidade da tributação pela coroa, se exercitada à margem de autorização do parlamento.

O constitucionalismo se refere à construção da sociedade moderna, inconciliável com a noção de *politeia* na antiga Grécia, em que se encontravam excluídos do espaço dos cidadãos racionais os servos e os familiares dos senhores, indivíduos esses então considerados de natureza inferior e que não se confundiam com os incluídos na *polis.*

Com o constitucionalismo, a Constituição revela-se como mecanismo de separação entre direito e política – com o poder estatal se submetendo ao Direito –, manifestando-se como a instância mais abrangente do sistema jurídico, sobrepondo-se às leis ordinárias e assegurando os diretos e garantias fundamentais e a separação dos poderes.

A Constituição passa a ser concebida como "produto da razão humana que permitia consolidar formalmente os direitos naturais do homem. Ela organizava a comunidade política e conjuntamente com as leis, formava um sistema jurídico, que se entendia, à época, completo, coerente e estático" (CRUZ, 2004, p. 69).

Os movimentos revolucionários dos séculos XVII e XVIII – dentre os quais se destacam a independência dos Estados Unidos da América e a Revolução Francesa –, inspirados nas ideias do Iluminismo, em que o direito se associa ao jusnaturalismo racionalista, decorreram do desejo, ou mais que isso, da necessidade de se assegurarem aos homens os chamados direitos naturais e individuais em face do poder absoluto do monarca.

Com a Revolução Francesa,

> a concepção de cidadania se expande para abranger os *direitos fundamentais*, entendidos como direitos da liberdade suscetíveis de concretização na cidade e no Estado, os *direitos do homem*, a compreender os inerentes à pessoa humana abstrata, e os *direitos vinculados à idéia de igualdade e justiça* (TORRES, 1999, p. 32 – itálicos do original).

No sentido de combater os privilégios que se alastraram durante o feudalismo e o absolutismo, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão já previa, no campo

tributário, “a regra da legalidade e o princípio da capacidade contributiva” (TORRES, 1999, p. 17). Nos Estados Unidos, os americanos se empenharam na luta pelo reconhecimento dos “mesmos direitos de que gozavam os ingleses quanto à tributação”, exigindo-se o consentimento do povo para a imposição de tributos, em face do princípio da liberdade presente na Declaração de Independência de 1776 (TORRES, 1999, p. 17).

Na nova ordem constitucional, à exceção da Grã-Bretanha e seu constitucionalismo consuetudinário, o mero documento de estruturação do Estado passa a incorporar também a limitação do governo em face dos direitos inalienáveis dos indivíduos, conformando-se em texto racionalizado, tecnicamente elaborado e aprovado por assembleia constituinte (BARACHO, 2008, p. 696).

Nasce daí o constitucionalismo liberal. O Estado se submete ao direito e à supremacia das leis, num contexto de separação dos poderes, em que os atos do Executivo se sujeitam à soberania do parlamento enquanto representante do povo, este detentor de direitos individuais inalienáveis – liberdade, igualdade e propriedade.

Para que possa proteger os direitos individuais, o Estado lança mão do tributo, constitucionalmente autorizado e legalmente limitado, como fonte de financiamento de sua atuação, respeitando-se as imunidades asseguradas pelo “pacto constitucional” (TORRES, 1999, p. 3).

Foi no século XVIII que se iniciou a defesa da tributação progressiva, em que se buscava preservar o chamado “mínimo existencial”[4], fundado no princípio da capacidade contributiva, abandonando-se a tributação proporcional que onerava sobremaneira as camadas mais pobres da população, de forma a aliviar a tributação que sobre elas incidia, e transferindo-se da Igreja para o Estado a sua proteção (TORRES, 1999, p. 138-140).

O constitucionalismo liberal, contudo, sob a égide do Estado de Direito, com o tempo se transformou no instrumento codificado de mantença do *status quo* socioeconômico reinante, pois as Constituições liberais dos séculos XVIII e XIX respondiam diretamente aos interesses da burguesia, dado que a normatização jurídica dos direitos fundamentais dependia da edição de leis pelo Parlamento, este representativo fiel dos interesses burgueses (DERZI, 2005, p. 23).

Com o liberalismo, definiu-se a repartição do poder político e assegurou-se a liberdade do mercado enquanto local de atuação dos agentes econômicos no exercício de seus direitos

[4] A conceituação do mínimo existencial pode ser obtida no artigo 25 da Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 1948, em que se proclama que “Toda pessoa tem direito a um nível de vida suficiente para assegurar a sua saúde, o seu bem-estar e o de sua família, especialmente para a alimentação, o vestuário, a moradia, a assistência médica e para os serviços sociais necessários” (TORRES, 1999, p. 142).

naturais. Fazia-se crer que daí, em decorrência da liberdade e da igualdade formal asseguradas a todos, toda a coletividade se desenvolveria.

Contudo, da liberdade formal assegurada ao grupo restrito dos considerados cidadãos – os proprietários –, conflagra-se a desigualdade social enquanto subproduto da acumulação de capital e da expropriação da força de trabalho dos menos afortunados.

A par das graves distorções na distribuição da riqueza, decorrentes precipuamente da Revolução Industrial, o Estado se viu impelido a atuar no mercado com vistas a minimizar a miséria disseminada em todos os rincões, numa realidade em que poucos detinham o poder econômico e muitos se reduziam à mera condição de força de trabalho, apartados de fato dos propalados direitos naturais dos homens.

No contexto de fortes desigualdades sociais do século XIX e início do século XX, surgem as Constituições sociais, em que se busca assegurar um mínimo existencial garantidor da dignidade da pessoa humana, sendo paradigmáticas as Constituições mexicana de 1917 e a de Weimar de 1919.

À garantia dos direitos fundamentais, acrescentam-se os direitos econômicos, sociais e culturais; o foco da Constituição transcende a individualidade para alcançar o corpo social, cujas necessidades passam a se incorporar à agenda governamental.

Pretende-se, dessa forma, assegurar um mínimo de igualdade, não apenas formal, mas com vistas à correção de distorções decorrentes dos arranjos econômicos pautados nas mais-valias, uma vez que as desigualdades abissais corroeram a crença na mão invisível do mercado atuando de forma autônoma na construção do desenvolvimento socioeconômico.

Essa mudança de rumo, no entanto, mostrou-se incapaz de solucionar de forma satisfatória a crise social instalada, traduzindo-se em meras atuações governamentais de emergência e não em verdadeiras reformas sociais que sanassem os impactos negativos das divisões sociais produzidas pela ordem econômica.

A intervenção estatal, na verdade, se voltou a políticas de cunho meramente paliativo, destinadas a bloquear insurreições e rebeliões potencialmente ameaçadoras do *status quo*.

Após a segunda grande guerra, contudo, com a descrença na atuação governamental decorrente da barbárie promovida pelo nazifascismo, este construído sobre bases legais, evidenciou-se a necessidade de reaproximação do direito dos princípios éticos e morais que garantissem um mínimo de efetividade aos direitos fundamentais do homem.

Com a percepção de que a universalidade das leis não passava de um mito, as noções de neutralidade e de racionalidade, nos moldes até então deduzidas, mostraram-se desconexas

da realidade sociopolítica instaurada, que passou a demandar a garantia de justiça da forma prometida nos textos e nos discursos constitucionais.

"A Declaração Universal dos Direitos do Homem, aprovada pela ONU[5] em 1948, embora contenha poucos princípios sobre a liberdade fiscal, teve o mérito de proclamar o direito do mínimo existencial[6]" (TORRES, 1999, p. 18).

Nessa nova realidade, a doutrina dos direitos humanos incorporou-se como elemento de combate ao poder estatal ilimitado, mas legitimado pela lei. Já não bastava uma Constituição formal de caráter político e programático, "mas um texto jurídico superior, capaz de impor conteúdos normativos a todo o conjunto de documentos legais hierarquicamente inferiores" (BECHO, 2009, p. 243).

As Constituições surgidas após a segunda grande guerra, precipuamente nos países desenvolvidos, passam a se fundamentar na democracia e no pluralismo político e social, com âmbito e poder normativo mais abrangentes que nas Constituições dos períodos anteriores.

Se nos períodos revolucionários dos séculos XVIII e XIX reinava o princípio da legalidade, princípio esse assecuratório dos direitos da burguesia em face do poder estatal, nas Constituições do século XX, desenvolve-se a eficácia dos direitos fundamentais assentados na própria Constituição, "*sem qualquer mediação legal*", passando a legalidade a se submeter ao princípio da constitucionalidade, "*instituindo-se mecanismos de controle por meio de Cortes Constitucionais*" (DERZI, 2005, p. 23 – itálicos do original).

Com a superação do Estado Liberal e do Estado Social, chega-se a uma nova fase a que Luís Roberto Barroso (2008, p. 5) denomina de pós-modernidade, em que o paradigma jurídico se desloca para a busca de uma maior efetividade do direito em face dos casos concretos submetidos ao Poder Judiciário.

A Constituição deixa de ser vista apenas como um arranjo formal de normas, "mas como resultado da dialética entre o texto normativo e a realidade constitucional" (SAMPAIO, 2004, p. 19).

Na nova ordem de domínio legitimada pelo povo, em que o poder do Estado, derivado do poder dos cidadãos, se organiza e se exerce em termos democráticos, já não se concebe mais um Estado distanciado do exercício democrático do poder.

---

[5] ONU: Organização das Nações Unidas.

[6] Art. XXV: "Todo homem tem direito a um padrão de vida capaz de assegurar a si e a sua família saúde e bem-estar, inclusive alimentação, vestuário, habitação, cuidados médicos e os serviços sociais indispensáveis, e direito à segurança em caso de desemprego, doença, invalidez, viuvez, velhice ou outros casos de perda dos meios de subsistência em circunstâncias fora de seu controle". Art. XXVI: "Todo homem tem direito à instrução. A instrução será gratuita, pelo menos nos graus elementares e fundamentais. A instrução elementar será obrigatória. A instrução técnica profissional será acessível a todos, bem como a instrução superior, esta baseada no mérito".

Conecta-se de forma íntima à participação popular na consolidação do Estado democrático a necessidade de efetividade dos direitos fundamentais a partir da ideia de legitimidade, ou seja, do papel efetivo das normas constitucionais, uma vez que a ordem jurídica passa a se originar da vontade dos próprios destinatários das políticas públicas.

Já não se concebe mais o mero atendimento das demandas das maiorias organizadas. Passa-se a exigir, também, a inserção das minorias nos espaços de deliberação pública e sua vinculação com os documentos constitucionais.

A liberdade, nas últimas décadas do século XX, deixa de se confundir com a lei no sentido jurídico-formal "para ganhar conotação ética, legitimando os direitos humanos. E o tributo, correspectivamente, vê crescer a sua dimensão de dever fundamental, que se paga não porque seja prazeroso, mas por ser também obrigação moral e virtude do cidadão" (TORRES, 2009, p. 6).

Os cidadãos não se satisfazem mais com a condição de meros "destinatários da normatividade estatal", pois passam a requerer a condição de co-autores das leis, somente acatando aquelas tidas como "justas", tanto no que se refere aos direitos e obrigações da maioria quanto da minoria (CRUZ, 2004, p. 5).

A institucionalização de um efetivo poder democrático depende, primordialmente, da existência de correspondência entre a Constituição e a realidade – Constituição real –, em que as forças políticas, econômicas e ideológicas se agregam para formar um sistema fundado em valores, princípios e praxes que, decisivamente, condicionem todo o ordenamento jurídico.

Nas últimas décadas do século XX, "a problemática dos direitos naturais e a reflexão sobre os instrumentos que lhe alargam a aplicação" retornam com vigor, expandindo-se nos textos constitucionais e nas convenções internacionais, sob a proteção do Poder Judiciário. (TORRES, 1999, p. 8).

> A velha sociedade liberal, que desejava ver-se livre de quaisquer intervenções estatais, e as autocráticas sociedades maoístas/stalinistas, que pretenderam eliminar por completo todo e qualquer resquício da autonomia privada, cedem lugar a uma nova sociedade, na qual os direitos humanos e a soberania política fundem-se em apoio/proteção ao pluralismo socioeconômico, subculturas e credos religiosos (CRUZ, 2004, p. 223).

O Tratado da União Europeia – Tratado de Maastricht –, de 7 de fevereiro de 1992, alça o princípio do respeito aos direitos humanos e às liberdades fundamentais à condição de princípio fundamental da União Europeia (TORRES, 1999, p. 19).

Caminha-se, portanto, no sentido de se buscar uma efetividade da ordem constitucional, rompendo com seu sedimentado pendor, principalmente nos países periféricos, de se restringir a um rol de boas intenções, de forma a possibilitar o desenvolvimento do homem, não apenas enquanto individualidade, mas como pessoa humana inserida num contexto social, em que o direito de cada um, ainda que protegido, não possa se sobrepujar, indistintamente, à custa dos interesses da coletividade.

> O constitucionalismo foi o projeto vitorioso ao final do milênio. A proposta do minimalismo constitucional, que procura destituir a Lei Maior de sua dimensão política e axiológica, para reservar-lhe um papel puramente procedimental, não é compatível com as conquistas do processo civilizatório. O ideal democrático realiza-se não apenas pelo princípio majoritário, mas também pelo compromisso na efetivação dos direitos fundamentais (BARROSO, 2008, p. 46-47).

2.2 O Sistema Tributário Nacional na Constituição Federal de 1988

O período que antecedeu a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 caracterizou-se pela ausência de efetividade das sucessivas Constituições Federais e pela "dominação de uma elite de visão estreita, patrimonialista, que jamais teve um projeto de país para toda a gente", dado que se encontrava atrelada aos privilégios e à apropriação privada do espaço público, do que resultou "uma sociedade com *deficit* de educação, de saúde, de saneamento, de habitação, de oportunidades de vida digna" (BARROSO; BARCELLOS, 2008, p. 328).

A partir da atual Constituição, buscou-se um recomeço, "com uma carga de esperança e um lastro de legitimidade sem precedentes", assim como a efetividade das normas constitucionais, em sua nova condição de normas jurídicas, "dotadas de imperatividade, aptas a tutelar direta e imediatamente todas as situações que contemplam" (BARROSO; BARCELLOS, 2008, p. 328).

A Constituição Federal de 1988 foi elaborada e promulgada "num momento histórico conturbado, com inflação elevada, desigualdades sociais e econômicas marcantes, um Estado interventor e autoritário", sendo o texto o reflexo dessa realidade (ICHIHARA, 2000, p. 47).

Muitos dos constituintes que atuavam como líderes haviam sido cassados e exilados durante o período ditatorial que antecedeu a redemocratização, tendo recuperado os direitos políticos após a anistia, "resultando daí o espírito liberal na exacerbação dos direitos fundamentais e sociais, como perfil marcante da vigente Constituição" (ICHIHARA, 2000, p. 47).

Das longas e onerosas discussões travadas durante o período de elaboração da Constituição, que perdurou de 1º de fevereiro de 1987 a 5 de outubro de 1988, resultou uma Constituição marcadamente analítica, exaustiva e rígida, em que se buscou atender a todas as correntes representativas da sociedade, com a inserção, no texto constitucional, de interesses os mais diversos, objetivando-se a defesa de direitos individuais ou de grupos sociais, tendo como pressuposto a necessidade de a Constituição versar, obrigatoriamente, sobre todos os direitos e não apenas sobre os princípios estruturantes do Estado.

Na Constituição Federal de 1988, no Título VI, Capítulo I (Da Tributação e do Orçamento), o Sistema Tributário Nacional encontra-se estruturado de forma ampla, em seis Seções, englobando os artigos 145 a 162, em que se disciplinam os princípios gerais (Seção I), as limitações constitucionais do poder de tributar (Seção II), as competências tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (Seções III, IV e V) e a repartição das receitas tributárias (Seção VI).

"A primeira Constituição brasileira a conter um capítulo sobre o sistema tributário nacional, como um todo, foi a de 1967" (FERREIRA FILHO, 1994, p. 90). Tal previsão seguiu as alterações promovidas na Constituição Federal de 1946 pela Emenda Constitucional nº 18, de 1965, em que se editou um sistema tributário nos moldes repetidos pela Carta de 1967.

> A previsão de um sistema atende à convicção de que a matéria reclama uma organicidade na qual se integrem, de modo coerente, as instituições e as regras tributárias. Isto sempre sem perder de vista que dele depende o suprimento dos cofres públicos, bem como ele influi no andamento da economia, tanto para fortalecê-la quanto para enfraquecê-la (FERREIRA FILHO, 1994, p. 90).

Geraldo Ataliba, no prefácio à obra "Limitações constitucionais do poder de tributar", de Aliomar Baleeiro, nos informa que o direito tributário positivo brasileiro encontra-se em quase toda a sua totalidade na própria Constituição Federal, diferentemente do que ocorre em todos os demais países (BALEEIRO, 2005, prefácio).

Essa predefinição ampla das normas constitucionais de direito tributário implica uma "rigidez modificativa do Sistema Tributário Nacional", uma vez que seus preceitos, por possuírem estatura constitucional, não são passíveis de modificação por meio de legislação infraconstitucional, mas, somente, via procedimento específico (ÁVILA, 2010, p. 110).

Se por um lado o Sistema Tributário Nacional se estrutura de forma rígida, por outro ele se qualifica como sistema aberto, dado que, em algumas situações, remete a outras normas a complementação de sua normatividade. Essa constatação pode ser observada na dicção do

artigo 150 da Constituição Federal de 1988 que, ao definir as limitações constitucionais do poder de tributar, ressalta a ausência de prejuízo a outras garantias asseguradas ao contribuinte.

Dessa forma, o Sistema Tributário Nacional relaciona-se de forma dependente com as demais normas constitucionais, inclusive com os direitos fundamentais, em razão do que a sua interpretação deve se dar de acordo com a totalidade da Constituição, precipuamente com os "princípios constitucionais estruturantes", dado que estes guardam "íntima relação com as regras de competência", com destaque para os princípios republicano, federativo, o da legalidade, o princípio da irretroatividade e o da segurança jurídica (ÁVILA, 2010, p. 19).

Ricardo Lobo Torres observa que o poder de tributar decorre do espaço que se abre pelos direitos humanos e que por eles se torna totalmente limitado. "O Estado exerce o seu poder tributário sob a permanente limitação dos direitos fundamentais e de suas garantias constitucionais" (TORRES, 1999, p. 14).

No dizer de Aliomar Baleeiro, o "sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitam os excessos acaso detrimentosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais" (2005, p. 2).

Considerando-se os termos contidos no *caput* do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, em que se diz "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte", é possível inferir que o aplicador e o intérprete das normas tributárias devem observar, além dos princípios tributários específicos, os princípios gerais, assim como os princípios implícitos deduzidos do texto constitucional, na qualidade de vetores e de garantias do contribuinte.

2.2.1 Competências tributárias e limitações constitucionais do poder de tributar

As competências tributárias fixadas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 decorrem do poder de tributar conferido aos entes políticos da Federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios –, por meio do qual essas pessoas jurídicas de direito público interno encontram-se autorizadas a instituir tributos, por meio de lei, nos limites fixados pelo legislador constituinte.

> A competência tributária (...) é *resultado* da análise conjunta de duas espécies de normas jurídicas: de um lado, das normas que *atribuem poder* ao Estado para instituir tributos por meio da especificação dos fatos e situações que se tornam suscetíveis de tributação (normas de competência), de outro, das normas que *subtraem poder* do Estado sobre determinados fatos e situações que se tornam insuscetíveis de tributação (normas limitativas da competência). A parcela de poder do Estado para instituir tributos é *resultado do poder que lhe atribui menos o poder*

> *que lhe é subtraído*, nos termos da Constituição (ÁVILA, 2010, p. 217 – itálicos do original).

Uma vez fixadas de forma rígida pela Constituição Federal, as regras de competência tributária, tanto no que se refere às hipóteses de incidência dos tributos, quanto na predeterminação do conteúdo material para o seu exercício, "preexcluem a livre ponderação principiológica e exigem a demonstração de que o ente estatal se manteve, no exercício de sua competência, no seu âmbito material" (ÁVILA, 2010, p. 40 e 110).

Os tributos passíveis de instituição pelas pessoas políticas, nos termos consignados no texto constitucional e reafirmados pelo Supremo Tribunal Federal (STF)[7], se classificam em (i) impostos, (ii) taxas, (iii) contribuições de melhoria, (iv) contribuições especiais e (v) empréstimos compulsórios.

A competência tributária é indelegável – não obstante a possibilidade de delegação da capacidade tributária ativa para cobrar o tributo devido –; logo, uma vez não exercida pelo ente político constitucionalmente definido, não pode ser deferida a quaisquer das outras pessoas políticas de direito público interno, pois o constituinte distribuiu o poder de tributar de forma expressa e nominada, inexistindo possibilidade de transferência das atribuições especificadas.

Destaque-se que o exercício da competência tributária vincula-se às regras, aos princípios, aos pressupostos e aos limites estabelecidos na Constituição Federal, bem como à observância dos direitos e garantias fundamentais do indivíduo e da coletividade.

> Por fim, havendo controvérsias entre a pretensão estatal e a dos indivíduos, o sistema oferece a possibilidade facultativa de discutir as questões controvertidas através de um processo administrativo, com os meios e recursos próprios previstos em lei. Coloca, ainda, o Poder Judiciário como órgão estatal competente para dirimir controvérsias em concreto, no pressuposto de haver ameaça ou lesão de direito (princípio da inafastabilidade da jurisdição). As decisões judiciais devem ser cumpridas, sob pena de desobediência, ou caracterizar crime de responsabilidade (art. 85, VII, da CF/88) (ICHIHARA, 2000, p. 89).

Ao mesmo tempo em que estabelece as competências tributárias das pessoas jurídicas de direito público interno, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 estipula algumas limitações ao exercício do poder de tributar, sendo definidas diretrizes, de observância obrigatória, que delimitam e orientam a atuação do legislativo de cada esfera da

[7] Recurso Extraordinário (RE) nº 146.733, Relator Ministro Moreira Alves, 29 de junho de 1992. Brasília: **Diário de Justiça**, 6 nov. 1992.

Federação na instituição dos tributos que se encontram constitucionalmente autorizados, bem como a atuação da Administração Pública quanto ao alcance de seu poder de fiscalização.

Nos termos expostos por José Souto Maior Borges, por meio das limitações constitucionais do poder de tributar, em seu papel de delimitação do campo de atuação do legislador tributário, é possível se efetivar o controle de constitucionalidade das normas tributárias produzidas, em face das "normas e princípios constitucionais retores da tributação" (1980, p. 12).

Conforme exposto por Sacha Calmon Navarro Coêlho, as limitações do poder de tributar discriminadas no Sistema Tributário Nacional albergam princípios e imunidades. Os primeiros "dizem como devem ser feitas as leis tributárias" e as imunidades expressas "dizem o que não pode ser tributado" (2010, p. 135).

Na mesma linha, argumenta Humberto Ávila, para quem as limitações tanto podem ser princípios como imunidades, estas consistentes em "regras de exceção", que somente adquirem significação quando correlacionadas com as normas de competência tributária, sendo obtido da relação lógica entre as competências tributárias e as limitações o "conteúdo normativo do poder de tributar" (2010, p. 80-81).

As limitações do poder de tributar não se restringem àquelas expressamente indicadas na Seção II do Sistema Tributário Nacional, mas decorrem de dispositivos situados em diferentes títulos, capítulos e seções da Constituição Federal de 1988, assim como de outros preceitos localizados fora do texto constitucional – como nos casos da regulação das limitações por meio de lei complementar e da definição, via resolução do Senado Federal, das alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação, do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre as Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

As limitações estabelecidas pela lei complementar, ou por outras vias legislativas, não podem, sob pena de inconstitucionalidade, restringir o poder constitucionalmente outorgado às pessoas políticas da Federação, circunscrevendo-se seu alcance a facilitar a operacionalização das normas de tributação delineadas pelo constituinte.

Referidas limitações constitucionais do poder de tributar se referem tanto ao "dever de abstenção" do ente estatal no exercício de sua competência tributária quanto ao seu "dever de ação e de composição", pois, exemplificativamente, o "princípio da dignidade humana exige que o Estado conserve o mínimo vital à existência digna do contribuinte", ou, o "princípio da livre concorrência exige que o Estado defenda ativamente a livre concorrência", ou, ainda, o

“princípio da impessoalidade exige que o Estado seja imparcial, neutro e isento” (ÁVILA, 2010, p. 72-73).

> As limitações são normalmente dirigidas contra o Estado, mas não apenas contra ele. Com efeito, além de conter a força estatal, as limitações também servem de instrumento para conter forças econômicas e sociais. Setores poderosos da economia e regiões politicamente fortalecidas constituem forças que, por vezes, também restringem direitos fundamentais que podem ser protegidos pelas próprias limitações ao poder de tributar. O repasse do custo econômico dos tributos para o consumidor final, a ausência de destaque nas notas fiscais do tributo anteriormente pago, a inexistência de apresentação de informações relativas a obrigações tributárias que afetem terceiros são exemplos de problemas particulares que podem ser protegidos por princípios tributários (ÁVILA, 2010, p. 73-74).

Para Yoshiaki Ichihara (2000, p. 94; 105-120), as limitações constitucionais do poder de tributar decorrem:

a) do modelo constitucional adotado pelo constituinte – se pela ótica do contribuinte, o modelo oferece segurança jurídica; na visão do Estado, representa limitações ao poder de tributar;
b) dos princípios constitucionais gerais e específicos da tributação – todos os princípios são diretrizes limitativas do poder de tributar. Por exemplo, o princípio da legalidade, que se desdobra nos princípios implícitos da estrita legalidade e da tipicidade, proíbe que qualquer outro veículo normativo que não a lei possa instituir tributo, limitando-se, portanto, o poder de tributar;
c) das vedações expressas – são vedações expressas, por exemplo, a proibição de utilização do tributo com efeito de confisco (artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988), a vedação a limitações ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais (artigo 150, inciso V, da Constituição Federal de 1988), a não afetação ou não vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa (artigo 167, inciso IV, da Constituição Federal de 1988);
d) dos aspectos formais exigidos na instituição e aumento dos tributos e na atribuição e divisão das competências entre as diversas pessoas jurídicas de direito público – alguns aspectos ou critérios da norma tributária a ser criada pelo legislador ordinário já se encontram definidos na Constituição, como, por exemplo, o fato gerador, o contribuinte e a base de cálculo dos impostos; e
e) das imunidades tributárias – delimitação negativa das competências tributárias.

As limitações constitucionais podem ser de caráter geral ou específico, neste caso, restritas a determinados tributos, e os princípios podem ser explícitos ou implícitos, gerais ou tributários.

Ricardo Lobo Torres nos informa que, no Brasil, a teoria da limitação do poder de tributar decorreu do trabalho de "juristas de índole liberal" – Rui Barbosa no regime de 1891 e Aliomar Baleeiro no de 1946 –, "sob a ótica da liberdade e da experiência constitucional americana" (1999, p. 93).

Nos períodos ditatoriais (1930 a 1945 e 1964 a 1979), o positivismo predominou no direito brasileiro, passando as imunidades a ser "explicadas como autolimitação do próprio poder tributário, aparecendo como obra do constituinte e concessão do governante, desconectada das liberdades públicas" (TORRES, 1999, p. 93).

A doutrina de Ricardo Lobo Torres é no sentido de que as limitações do poder de tributar decorrem da autolimitação da liberdade individual, que cede espaço ao exercício limitado do poder tributário (1999, p. 51).

Como ficará demonstrado ao longo deste trabalho, o posicionamento de Ricardo Lobo Torres se diferencia em relação à doutrina majoritária, pois, enquanto a maioria defende a existência de limitações decorrentes de opções políticas do legislador constituinte, Torres restringe a sua abrangência aos limites impostos pelos direitos humanos, com base nos quais se subtraem parcelas à fiscalidade (1999, p. 51).

Misabel Derzi (2005, p. 14) considera que a grande massa das limitações constitucionais do poder de tributar – princípios e imunidades –, consagradas na Constituição Federal de 1988, nada mais é do que desdobramentos dos direitos e garantias individuais, como o são os princípios da legalidade, da igualdade, da capacidade econômica, dentre outros; ou são decorrentes de outros princípios estruturais, como, exemplificativamente, a imunidade recíproca dos entes públicos estatais, que exsurge da forma federal do Estado. Segundo Derzi, tais limitações são parte do núcleo constitucional irredutível previsto no § 4º do artigo 60 da Constituição Federal de 1988, imodificável por emenda ou revisão.

Diferentemente da doutrina restritiva de Lobo Torres ou da postura mais abrangente de Misabel Derzi, Yoshiaki Ichihara (2000, p. 101) não concebe a inclusão das imunidades, enquanto limitações constitucionais do poder de tributar, genericamente consideradas, no rol dos direitos fundamentais, do que resultaria vedação à supressão de quaisquer das suas hipóteses, em razão do contido no artigo 60, § 4º, da Constituição Federal de 1988.

Ichihara (2000, p. 161) considera que as limitações do poder de tributar decorrem de opções do constituinte, não cabendo ao intérprete da Constituição perscrutar seus propósitos ou os objetivos visados.

Adotamos um entendimento das limitações constitucionais do poder de tributar de forma abrangente, não excluindo a posição de Lobo Torres, mas inserindo-a, enquanto espécie, no conjunto de todas elas. Algumas limitações, efetivamente, decorrem da autolimitação da liberdade individual, sendo extraíveis dos princípios fundamentais ou dos direitos e garantias individuais e coletivos; outras, porém, resultam de opções políticas do constituinte, no exercício de sua tarefa de delimitação do poder fiscal, no que se incluem matérias de cunho econômico, comercial, social etc., todas concatenadas com o propósito constitucional de construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

2.2.2 As imunidades tributárias

O vocábulo "imunidade" vem do latim e indica "negação de *munus*", ou seja, negação de encargo ou função, ou ainda, dispensa "de ônus, de obrigação ou até de penalidade" (MORAES, 1998a, p. 19). Trata-se de um direito assegurado a alguém no sentido de não se obrigar a determinado ônus ou encargo.

Com o passar do tempo, a palavra "imunidade" foi sendo empregada acompanhada de diferentes adjetivos, tais como, imunidade diplomática, imunidade jornalística, imunidade parlamentar, imunidade profissional, imunidade tributária etc.

Enquanto imunidade tributária, o termo significa exoneração de algo relacionado a tributos, ou seja, afastam-se da tributação algumas pessoas, bens, fatos ou situações. Diferentemente do que ocorria em tempos remotos, hodiernamente, as imunidades não constituem privilégios, mas se fundamentam no interesse social e político da própria sociedade.

No período histórico que começa no século XIII e finda no século XIX,

> desde o colapso do feudalismo até o advento do Estado de Direito, as imunidades fiscais eram forma de limitação do poder da realeza e consistiam na impossibilidade absoluta de incidência tributária sobre o senhorio e a Igreja, em homenagem aos direitos imemoriais preexistentes à organização estatal e à transferência do poder fiscal daqueles estamentos para o Rei (TORRES, 1999, p. 40).

Após a consolidação do Estado de Direito decorrente das revoluções do século XVIII, e consequentemente do Estado Fiscal instaurado, o conceito de imunidade tributária

transmuda-se de limitação do poder real pela nobreza e pela Igreja para a limitação do poder de tributar do Estado em razão de valores e direitos fundamentais acolhidos pela Constituição.

De meados do século XVIII até as primeiras décadas do século XIX, a imunidade da Igreja Católica permanece enquanto "*intributabilidade absoluta*", só se estendendo aos demais cultos após a extinção da jurisdição da Igreja Católica, decretada em diferentes regimes monárquicos, inclusive de Portugal e do Brasil (TORRES, 1999, p. 41 – itálicos do original).

Ricardo Lobo Torres (1999, p. 42) nos informa que, na Alemanha, a imunidade tributária encontra-se prevista no Código Tributário e na legislação ordinária, mas não na Constituição; na Itália, Espanha e Portugal, há apenas hipóteses de isenção na legislação infraconstitucional; nos Estados Unidos, as imunidades tributárias decorrem da construção jurisprudencial, sendo entendidas como exceções à autoridade legislativa; e na Argentina, sob influência da construção jurisprudencial americana, inexistem hipóteses explícitas de imunidades tributárias no texto constitucional.

Partindo do pressuposto de que a imunidade tributária é matéria constitucional, também Yoshiaki Ichihara (2000, p. 157) pesquisou algumas constituições vigentes de outros países, não tendo sido encontrada nenhuma com tratamento semelhante ao do Brasil.

No Brasil, as imunidades tributárias, em sua maior parte, surgiram na Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1891, sendo que, desde a Constituição Política do Império do Brasil de 1824, a imunidade, ou privilégio, da nobreza havia sido extinta, passando todos, nos termos do seu artigo 179, item 15, a contribuir para as despesas do Estado na proporção dos seus haveres.

Aurélio Pitanga Seixas Filho registra que inexiste, na doutrina estrangeira, distinção entre imunidade e isenção, sendo a imunidade considerada, por autores argentinos, como "uma particularidade do direito positivo brasileiro", com "larga tradição em favor da doutrina da imunidade, que vem desde o texto constitucional de 1891, e que se inspira na homônima dos Estados Unidos" (1999, p. 63-64).

Numa posição bastante peculiar, Ricardo Lobo Torres considera que as imunidades tributárias "não têm uma fonte formal exclusiva", tendo em vista que não se estabelecem no direito positivo, mas radicam "nos direitos fundamentais pré-constitucionais" (1999, p. 74).

Aqui, mais uma vez, evidencia-se a conceituação restritiva – ou absoluta, a depender do enfoque – de imunidade tributária concebida por Lobo Torres, que a situa no âmbito dos direitos humanos, podendo estar prevista ou não de forma expressa no texto constitucional, pois, em sua concepção, a existência da imunidade enquanto elemento conformador da

preservação da liberdade individual, na parcela não alcançada pelo poder de tributar, independe de sua positivação.

Para o autor, a imunidade "*preexiste ao Estado Fiscal como qualidade essencial da pessoa humana e corresponde ao direito público subjetivo que erige a pretensão à incolumidade diante da ordem jurídica tributária objetiva*" (TORRES, 1999, p. 61 – itálicos do texto original).

Lobo Torres, considerando que "as imunidades são predicados dos direitos fundamentais" e tendo em vista "que estes não se esgotam na enumeração do art. 5º da CF[8], nem em qualquer elenco organizado pela doutrina", entende que as imunidades, mesmo que não previstas de forma expressa, "serão tantas quantos forem os correspondentes direitos da liberdade, explícitos ou implícitos" (1999, p. 75).

Para exemplificar a possibilidade de existência de imunidade tributária independentemente de sua previsão expressa em texto normativo, Lobo Torres cita a Constituição americana, em que a imunidade não se encontra explicitada, tendo decorrido da interpretação constitucional empreendida pela Corte Suprema daquele país (TORRES, 1999, p. 75).

Lobo Torres (1999, p. 61) se reporta ao pensamento de outros doutrinadores para reforçar sua posição, como Pontes de Miranda[9], quando este afirma que o direito oriundo da imunidade "é direito fundamental, que as leis não podem atingir".

Para Pontes de Miranda, o direito à imunidade "é direito do *status negativus*, como o são os direitos de liberdade", sendo a pretensão à imunidade correspondente à pretensão à liberdade e à incolumidade em face da imposição fiscal (1973, p. 413).

A conceituação dada por Pontes de Miranda, no nosso entendimento, caminha no sentido de situar a imunidade tributária no mesmo patamar do direito à liberdade, ou seja, veda-se a atuação estatal em proteção a garantias constitucionais asseguradas aos contribuintes. Esse entendimento, contudo, ao contrário do que parece supor Lobo Torres, não significa que Pontes de Miranda associe a imunidade apenas aos direitos de liberdade, independentemente de previsão constitucional.

Pontes de Miranda atribui à imunidade o caráter de "limitação constitucional à competência para edictar regras jurídicas de imposição", tratando-a, no direito brasileiro, como matéria de direito constitucional (1973, p. 288).

---

[8] CF: Constituição Federal.

[9] PONTES DE MIRANDA. **Comentários à constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970, p. 407.

Acreditamos que, mesmo que uma hipótese de imunidade tributária não esteja expressamente nominada na Constituição, ela deve, necessariamente, ser extraível da ordem constitucional vigente, pois é nesta que se definem as estruturas básicas do Estado, sendo dela que emergem os princípios, as regras e os valores agasalhados pelo constituinte na conformação do espírito da Constituição adotada.

Bernardo Ribeiro de Moraes expressa-se de forma semelhante a esta por nós adotada, conforme se depreende do excerto a seguir transcrito:

> Nos dias atuais, a imunidade tributária somente pode ser concebida como figura ligada à estrutura política do País, fundamentada em interesses sociais. É evidente que a Constituição, elaborada para criar um regime democrático, contém em seu bojo uma filosofia, ou melhor, uma orientação ética e moral, baseada no princípio de que os homens não são meios, mas fins em si mesmos. Alvos supremos do Estado são o princípio da dignidade humana, o da expansão de todas as possibilidades da criatura humana, além de outros, que estão na Lei Fundamental. O Estado, as leis, os mecanismos da Constituição são os meios (MORAES, 1998a, p. 20).

Para Yoshiaki Ichihara, as "imunidades decorrem da vontade do legislador constituinte, seja originário ou derivado, de forma livre e sem nenhuma restrição jurídica" (2000, p. 161).

No momento que antecede a promulgação da Constituição, "há um campo totalmente livre para que o legislador constituinte, politicamente, possa discutir, escolher e atribuir as competências tributárias, estabelecendo regras específicas de divisão, exercício das competências, forma de solução dos eventuais conflitos etc." (ICHIHARA, 2000, p. 122).

No mesmo sentido caminha Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem a imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional, não sendo possível sua instituição por meio de diplomas de estatura infraconstitucional, salvo nos casos de regulamentação expressamente autorizados pela própria Constituição Federal, sendo "uma heterolimitação ao poder de tributar", pertencendo ao constituinte a "vontade que proíbe" (2010, p. 135).

José Souto Maior Borges, na mesma linha defendida por Sacha Calmon e Yoshiaki Ichihara, considera que a imunidade tem índole política, o que impõe ao intérprete "a necessidade de fazer os imprescindíveis confrontos e as necessárias conotações de ordem teleológica, toda vez que tiver que dedicar-se à sua exegese" (1980, p. 185).

No nosso entendimento, a conclusão de que as imunidades tributárias são somente aquelas expressamente previstas no texto constitucional não exclui a possibilidade de que algumas delas estejam vinculadas a direitos fundamentais, a princípios e/ou a valores constitucionalmente positivados. Há hipóteses de imunidade que se conectam a princípios

constitucionais – por exemplo, a imunidade recíproca e sua vinculação ao princípio federativo – e outras que decorrem de simples escolhas políticas de cunho socioeconômico – como a imunidade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na exportação.

Misabel Derzi expressa-se de forma semelhante, pois considera que, por detrás de algumas imunidades, é possível "extrair princípios e diretrizes, como valores objetivamente aceitos pela Constituição" (2005, p. 15).

Restringir o alcance do termo a apenas uma ou a algumas das espécies de imunidades tributárias não se coaduna com a força vinculante do constitucionalismo, devendo-se buscar no bojo da Constituição as diretrizes que orientam a formatação do Estado, de onde se devem extrair o espírito da ordem jurídica instaurada.

2.2.2.1 A imunidade enquanto elemento configurador da competência tributária

A imunidade compõe a delimitação da competência tributária, discriminando-se situações em relação às quais o ente político não poderá exercer o seu poder de tributar. Não se dirige, portanto, diretamente à conduta dos indivíduos, mas à atuação do próprio Estado, tratando-se, portanto, de norma de competência.

> Cumpre relembrar, (...), que a norma imunitória é uma regra de estrutura, vale dizer, uma norma que dispõe acerca da construção de outras normas. É, pois, uma autêntica sobrenorma, situada no mesmo plano onde estão distribuídas as competências tributárias – a Constituição da República (COSTA, 2006, p. 91).

No dizer de Pontes de Miranda, a imunidade é regra jurídica que se insere no conjunto das normas de competência do Estado, no sentido de obstar o exercício dessa competência pela atividade legislativa impositiva do ente estatal. Há, na imunidade, "qualidade da pessoa, ou do bem, que se erige *versus* o Estado" (1973, p. 407).

Segundo Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 333-350), a imunidade tributária, pelo seu status de norma constitucional, opera na configuração das competências tributárias por meio de "esquemas sintáticos proibitivos ou vedatórios", num contexto em que a instituição de tributos por meio de normas de incidência, ou seja, de normas tributárias impositivas, encontra-se hipoteticamente prevista na Constituição Federal a depender de atividade legislativa posterior, que pode vir a acontecer ou não[10].

[10] Aqui cabe o exemplo do imposto sobre grandes fortunas previsto na competência tributária da União (artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal de 1988) e que até a presente data ainda não foi instituído. Se no futuro

Yoshiaki Ichihara (2000, p. 165) argumenta que inexiste proibição decorrente da norma de imunidade, tratando-se, em verdade, de delimitação negativa da competência tributária.

> Como dito anteriormente, a imunidade não proíbe o legislador de exercer sua competência tributária, uma vez que a Constituição, ao delimitar negativamente, retira do legislador o fundamento de validade para instituir tributos no campo abrangido pela imunidade. Cria, na realidade, um campo de incompetência, o que não se confunde juridicamente com a vedação ou proibição (ICHIHARA, 2000, p. 165).

Na mesma linha, Bernardo Ribeiro de Moraes argumenta que a imunidade não exclui e nem retira nada da competência tributária, pois esta já nasce com as demarcações e as delimitações determinadas pela Constituição (1998a, p. 33).

José Souto Maior Borges leciona que a imunidade "não subtrai competência tributária, pois essa é apenas a soma das atribuições fiscais que a Constituição Federal outorgou ao poder tributante e o campo material constitucionalmente imune nunca pertenceu à competência deste", pois a competência tributária surge, desde a origem, limitada (BORGES, 1980, p. 181).

Humberto Ávila concorda com o entendimento de que as regras de imunidade não podem ser qualificadas como subtração do poder de tributar, dado que, ao incidir a norma imunizante, a competência tributária ainda "não foi sequer atribuída, para, então, ser suprimida" (2010, p. 81). Ambas, regras de imunidade e de competência tributária, atuam de forma concomitante na configuração do comando que orientará o exercício do poder de tributar pelas pessoas políticas da Federação.

Não vislumbramos razão à discordância acima apontada quanto aos termos utilizados por parte da doutrina, pois quando a Constituição diz que a imunidade delimita negativamente a competência tributária, retirando do alcance do poder fiscal certas pessoas, fatos ou bens, está, em verdade, vedando, ou proibindo, a instituição de tributos relativamente a essas mesmas situações. A própria Constituição Federal faz uso do verbo "vedar" quando define algumas das hipóteses de imunidades tributárias, não havendo, no nosso entender, nenhum prejuízo ao instituto ao defini-lo, como faz Paulo de Barros Carvalho, como elemento de proibição do exercício da competência tributária. Essa conclusão não é incompatível com a intelecção de que a imunidade seja um vetor de delimitação negativa da competência, que atua concomitantemente com esta na

---

vier a sê-lo, deverá ser criado tendo como base os dispositivos constitucionais relativos ao poder de tributar e às suas limitações, dentre as quais se inclui o instituto da imunidade.

configuração do poder de tributar, pois a conjugação das imunidades com as regras de competência indica tanto o universo tributável quanto o campo de incompetência.

Na mesma linha por nós defendida, Aliomar Baleeiro, um dos precursores no estudo da imunidade tributária, conceituou o instituto como disposições da Lei Maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos (BALEEIRO, 2009), delimitando negativamente a competência tributária dos entes políticos da Federação.

A imunidade tributária, para Regina Helena Costa, é a exoneração fixada pela Constituição, que se traduz em norma expressamente "*impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação*" (2006, p. 52 – itálicos do original).

Misabel Abreu Machado Derzi define a imunidade tributária nos seguintes termos:

> *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* (DERZI, 2005, p. 228 – itálicos do original).

Bernardo Ribeiro de Moraes conceitua a imunidade tributária como "um instrumento político constitucional, utilizado pelo legislador constituinte, para resguardar certos e determinados princípios constitucionais fundamentais do regime, a incolumidade de certos valores éticos e culturais que o ordenamento jurídico deseja proteger" (1998a, p. 29). Ribeiro de Moraes não aceita a definição da imunidade tributária como uma "não-incidência constitucionalmente qualificada" por considerar que a não incidência é consequência da exoneração e não elemento essencial de sua qualificação (1998a, p. 30). Além disso, acredita que não seria aconselhável oferecer uma definição de uma figura jurídica por sua negativa ou por meio de conceitos metajurídicos, como o é, no seu entender, a expressão "não incidência" (MORAES, 1998a, p. 31). Para ele, a norma constitucional, ao invés de não incidir, em verdade, incide para vedar a instituição de imposto sobre certas pessoas ou bens (MORAES, 1998a, p. 31).

Para Yoshiaki Ichihara, as imunidades são sempre expressas, não existindo espaço para imunidades implícitas; logo, "não há que falar em *regras implicitamente necessárias*" (2000, p. 165 e 167 – itálicos do original).

Humberto Ávila, com quem nos alinhamos nessa questão, considera que, em casos excepcionais, pode haver imunidades implícitas em decorrência da "implicação lógica de princípios constitucionais" (2010, p. 219). Para ilustrar essa sua posição, o autor cita o "mínimo existencial", garantidor de uma existência digna aos contribuintes, e o princípio da "proibição de excesso", que impede a incidência de tributos sobre "bens jurídicos essenciais aos direitos de liberdade e de propriedade" (ÁVILA, 2010, p. 219).

2.2.2.2 Os propósitos da imunidade tributária

Busca-se, com a imunidade, não um favor de natureza fiscal, mas, sobretudo, a garantia e a proteção dos valores cultivados pela coletividade, como a liberdade religiosa, a difusão do conhecimento e da cultura, a liberdade de expressão, dentre outros.

Nos termos expostos por Humberto Ávila, os fatos, as situações, as atividades e os objetos que se encontram fora do alcance do poder de tributar "são decorrência dos fins a serem promovidos pelo Estado" (2010, p. 218).

> Os fatos e situações excluídos do poder de tributar do Estado correspondem a fatos e situações cuja soma forma atividades a serem estimuladas pelo Estado. O dever de o Estado garantir a estrutura federativa implica excluir de cada ente federado o poder de tributar o patrimônio, a renda ou serviços uns dos outros (art. 150, VI, "a"). O dever de o Estado estimular e garantir a liberdade religiosa e de culto implica excluir da tributação os templos de qualquer culto (art. 150, VI, "b"). O dever do Estado em garantir o processo democrático, em erradicar a pobreza e promover o desenvolvimento social implica excluir da tributação o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI, "c"). O dever de o Estado estimular a difusão de idéias implica a proibição de tributar os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, "d") (ÁVILA, 2010, p. 218).

A imunidade tributária se funda em "exigências teleológicas, portanto valorativas", encontrando-se sua razão de ser na preservação e estímulo "dos valores éticos e culturais agasalhados pelo Estado" (MORAES, 1998a, p. 20).

Yoshiaki Ichihara, contrapondo-se à posição defendida por Hugo de Brito Machado, para quem "a norma imunizante objetiva tornar efetivo um princípio jurídico constitucionalmente albergado, ou para realizar um valor que a Constituição incorporou ao ordenamento jurídico"[11], ressalta que tal afirmação nem sempre é verdadeira, pois uma

[11] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 209.

imunidade pode decorrer “de meras regras e nem sempre alberga um princípio constitucional” (2000, p. 159).

Não obstante concordarmos com a posição de Ichihara, ressaltamos que, ainda que a imunidade, por si só, não albergue sempre um princípio constitucional, dada a sua natureza de norma constitucional, ela se comunica de forma sistemática e lógica com os princípios, os valores e as regras configuradores do sistema jurídico e, particularmente, do sistema constitucional tributário.

Conforme já registrou Aliomar Baleeiro, a “interpretação da Constituição, ou de qualquer lei, resulta da integração sistemática de todos os seus princípios”, operando-se em conjunto as regras de Direito Constitucional Tributário e todos os demais “princípios financeiros da Constituição” (2005, p. 308).

“Sistematicamente, através de imunidade, resguardam-se princípios, idéias-força ou postulados essenciais ao regime político. Conseqüentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema do direito constitucional” do que do direito tributário (BORGES, 1980, p. 184).

José Souto Maior Borges considera que, por meio das hipóteses de imunidade, “se procura assegurar certos valores sociais; preceitos básicos do regime político” (1980, p. 184). Para ele, a imunidade “é estabelecida em função de considerações de ordem extrajurídica”, preservando-se “valores sociais da mais diversa natureza: políticos, religiosos, educacionais, sociais e culturais” (BORGES, 1980, p. 184).

Ricardo Lobo Torres (1999, p. 51), conforme já apontado, defende uma compreensão diferenciada de imunidade tributária em relação à grande maioria da doutrina brasileira. Para ele, a imunidade deve ser vista como limitação absoluta do poder fiscal determinada pelas liberdades preexistentes.

> *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 manifestação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional* (TORRES, 1999, p. 51 – itálicos do original)

Lobo Torres (1999, p. 51) argumenta que a imunidade tributária não decorre da manifestação de soberania estatal, nem da outorga constitucional, mas da inalienabilidade, da imprescritividade e da intributabilidade dos direitos humanos.

Ele considera que, além da liberdade, “valores como o da justiça e da segurança jurídica também podem, *complementarmente*, servir de fundamento às imunidades”, pois,

uma vez que existe uma relação de complementaridade entre liberdade e justiça, bem como entre liberdade e segurança jurídica, a questão das imunidades será sensibilizada pelas ideias de justiça e de segurança jurídica, esta entendida como "segurança dos direitos individuais" (TORRES, 1999, p. 63 – itálicos do original).

Contudo, salienta Lobo Torres que, "tirante a liberdade, nenhum desses valores pode fundamentar por si só as imunidades" (TORRES, 1999, p. 63).

Discordando de Ricardo Lobo Torres, Yoshiaki Ichihara afirma que as "normas que veiculam imunidades não se confundem com as normas que veiculam direitos humanos fundamentais" (2000, p. 168).

> Evidentemente, normas como a das imunidades, que delimitam negativamente a competência, releva destacar, dentro do campo da competência, não podem ser confundidas nem tratadas como direitos fundamentais, que estão relacionados com o respeito à *dignidade* (= liberdade, igualdade e fraternidade) do homem (ICHIHARA, 2000, p. 169 – itálicos do original).

Para Ichihara a "tributação recai sobre atos e fatos exteriorizadores de capacidade econômica ou contributiva, portanto não há que se falar em preservação do mínimo existencial ou fundamental" (2000, p. 169).

Ricardo Lobo Torres critica o caráter positivista da teoria das limitações do poder de tributar desenvolvida por juristas brasileiros, com evidente desinteresse pelo fundamento ou justificativa das imunidades. No seu entender, desconsideraram-se os "valores fundantes da própria imunidade", esta considerada como "direito fundamental", em prol da adoção de posições diversas, como a transformação dos valores em "consideração de ordem extrajurídica", ou a indicação de "algumas finalidades, conveniências sociais ou cálculos utilitaristas para a intributabilidade", ou, ainda, valendo-se de "princípios éticos e jurídicos", como a liberdade de expressão, de crença e a capacidade contributiva, tendo-os como "objetivos constitucionais preservados pela autolimitação do poder fiscal ditada pela vontade do constituinte ou pelo condicionamento histórico do ordenamento jurídico" (TORRES, 1999, p. 63-64).

> O abandono da liberdade como fundamento precípuo das imunidades conduziu à confusão do seu conceito com os de não-incidência constitucional e de isenção, que todos os três passaram a exibir a mesma justificativa de simples medida de justiça ou de conveniência econômica conjuntural (TORRES, 1999, p. 64).

Nessa linha, concordamos com Ricardo Lobo Torres, acreditando, também, que as imunidades não podem ser analisadas apenas como simples opções políticas adotadas pelo

constituinte, independentemente de qualquer fundamento constitucional de validade; mas não vislumbramos a possibilidade de adoção da liberdade, isoladamente considerada, como fundamento central e maior da imunidade tributária, ainda que tal valor esteja umbilicalmente conectado ao direito à intributabilidade, nos casos em que a tributação possa vir a comprometer a própria liberdade do indivíduo; esta, como bem ressaltado por Lobo Torres, limitada pelo próprio direito e delimitada pela liberdade do outro (1999, p. 64-65).

Muito bem ilustra nossa concordância com a teoria de Lobo Torres, o fato de este afirmar que, por intermédio das imunidades, "as liberdades se afirmam como direitos absolutos diante do poder tributário" (1999, p. 66); direitos absolutos entendidos como "aqueles que valem categoricamente nos limites traçados pela Constituição" (1999, p. 65).

Ricardo Lobo Torres (1999, p. 66) agrupa no conceito de "imunidade tributária genérica" os princípios da liberdade de locomoção, do direito ao não confisco, o direito de propriedade e da livre iniciativa, tendo-os como suporte das imunidades de taxas para propor ação popular, para ter direito à assistência jurídica gratuita, ao registro civil e às ações de *habeas corpus* e *habeas data*.

Para Lobo Torres, outras liberdades imunizam-se apenas contra a incidência de impostos, admitida a cobrança de tributos contraprestacionais, incapazes de as ferir. Aí "o direito à imunidade é absoluto, mas só concernente a impostos". São exemplos dessas liberdades, a política, a religiosa, a eleitoral e a educacional, explicitamente declaradas no artigo 150, inciso VI, alíneas "a", "b" e "c", da Constituição Federal de 1988 (TORRES, 1999, p. 66).

Ainda segundo Ricardo Lobo Torres, as imunidades tributárias, enquanto "predicados dos direitos fundamentais", existem independentemente de sua previsão expressa em texto legal, sendo que, por outro lado, o simples fato de se encontrarem previstas em texto constitucional não transforma em imunidades as intributabilidades alheias aos direitos fundamentais (1999, p. 75).

Misabel Derzi, em diretriz próxima, mas não coincidente, entende que há certas imunidades, como a imunidade recíproca das pessoas jurídicas de direito público interno, que independem de expressa previsão no texto constitucional, pelo fato de "*serem logicamente dedutíveis de princípios fundamentais irreversíveis, como a forma federal de Estado e a igualdade-capacidade contributiva*" (2005, p. 227 – itálicos do original).

Consideramos que, ainda que a norma de imunidade não esteja, textualmente, expressa na Constituição, ela deve, necessariamente, ser extraível do conjunto das regras, dos

princípios e dos valores constitucionais, sob pena de se proverem de normatividade disposições de qualquer ordem existentes para além do universo jurídico.

Na nossa opinião, algumas das normas imunizantes existentes na Constituição Federal de 1988 se subsumem no conceito adotado por Ricardo Lobo Torres – como, por exemplo, a imunidade recíproca dos entes políticos da Federação, em que a autonomia político-administrativa e o próprio princípio federativo se impõem em face do poder de tributar –, mas elas não excluem a possibilidade de existência de outras normas, também imunizantes, mas de natureza diversa, como são as imunidades que alcançam as operações de exportação, que serão abordadas, como as demais espécies, ao longo deste trabalho.

A possibilidade de existência de imunidades que não se conectam com os direitos humanos, na nossa opinião, não colide com as imunidades decorrentes da necessidade de preservação das liberdades. Trata-se de espécies distintas de um gênero normativo denominado "imunidade tributária", umas ontológicas e outras políticas; as primeiras, conectadas, necessariamente, à preservação de direitos fundamentais, as segundas destinadas à efetividade de propósitos constitucionais interventivos, voltados à promoção de justiça social e de desenvolvimento econômico.

Quanto à eficácia da norma imunizante, Ricardo Lobo Torres considera que ela seja, não constitutiva, mas "*meramente* declaratória", afirmativa de direitos fundamentais, valendo "*erga omnes*, inclusive contra terceiros", protegendo até mesmo as pessoas jurídicas (1999, p. 83 – itálicos do original).

Yoshiaki Ichihara não comunga do mesmo entendimento, pois, para ele, a imunidade tributária tem eficácia constitutiva e não declaratória (2000, p. 161).

Uma vez que a norma de imunidade tributária, no nosso entendimento, é extraída do conjunto dos dispositivos constitucionais correlatos, tendemos a considerá-la de eficácia constitutiva, pois, do contrário, estar-se-ia a contribuir para a debilitação da força vinculante do texto constitucional, tornando-o, como já foi no passado, um mero rol de boas intenções, mas destituído de poder normativo, uma vez que os fundamentos de sustentação do Estado e da cidadania estariam alojados num limbo pré-constitucional, cujos limites seriam de difícil apreensão.

Isso não significa que ignoramos a doutrina dos direitos humanos, presente em diferentes declarações de cunho universal. Não é isso. Uma constituição que se imponha em desrespeito aos direitos do homem, universalmente reconhecidos, pode e deve, no nosso entendimento, ser rechaçada e combatida por violar o princípio básico do necessário respeito à dignidade humana.

No entanto, conceber a existência de uma delimitação prévia da abrangência do universo constituído pelos direitos humanos, estanque, imutável e anterior à ordem jurídica, é o mesmo que ignorar a diversidade e as diferenças regionais, culturais e históricas. Em algumas sociedades, a necessidade da intervenção estatal, na busca por igualdade, por democracia, por justiça, pela erradicação da pobreza, pela redução das desigualdades sociais e regionais e por desenvolvimento socioeconômico, pode se mostrar mais premente que em outras. Para a garantia do mínimo existencial, pode-se exigir um suporte normativo que vai muito além da abstenção do poder de tributar, pois, casos há em que, para que se atinja um patamar mínimo de dignidade, emerge a necessidade urgente de se romper com estruturas sociais e culturais arcaicas e sedimentadas, demandando-se uma atuação estatal e da sociedade de forma mais efetiva e o mais amplamente garantida pela ordem constitucional.

Dotar determinados comandos de estatura constitucional torna-os mais duradouros e de difícil abolição, consubstanciando-se em importantes vetores de conformação do Estado em face dos valores albergados pela Constituição.

As cláusulas pétreas definidas no artigo 60, § 4º, da Constituição Federal de 1988, por exemplo, não são suscetíveis a emendas tendentes a aboli-las, nos termos propugnados pelo constituinte originário, de forma que tais dispositivos se constituem na estrutura primária de construção do Estado, cujos fundamentos básicos se dotam da rigidez necessária à estabilidade das instituições estatais.

Ricardo Lobo Torres concebe as imunidades tributárias como cláusulas pétreas. Para ele, “as imunidades fiscais exornam[12] os direitos fundamentais e se estes, a teor do que se contém no art. 60, § 4º, IV, da CF[13], não podem ser objeto de emenda constitucional, segue-se, necessariamente, que também as imunidades forram-se às modificações na via de emendas” (TORRES, 1999, p. 77).

Segundo Lobo Torres, o Supremo Tribunal Federal (STF) aliou-se a essa intelecção por ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 939, em que se discutiu a constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, que instituiu o Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF) e previu sua incidência sobre as pessoas imunes, tendo sido assentado, não obstante a adesão “ao argumento positivista de que o constituinte derivado não tem poderes para modificar a vontade do constituinte

[12] Segundo do dicionário da língua portuguesa Houaiss, o verbo exornar significa “pôr ornamento em; adornar, enfeitar, ornar”.
[13] CF: Constituição Federal.

originário", que as imunidades tributárias se assimilam aos direitos individuais (TORRES, 1999, p. 77).

Ou seja, o STF entendeu que as imunidades previstas no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988, não podem, em razão de seu fundamento, ser excluídas, ainda que por Emenda Constitucional (GODOI; RESENDE; ROSA, 2002, p. 201).

No mesmo sentido, Regina Helena Costa defende que, nas imunidades tributárias, "a rigidez constitucional atinge seu grau máximo", uma vez que elas se consubstanciam em cláusulas pétreas que limitam, materialmente, o exercício do poder constituinte derivado (2006, p. 68).

Nessa mesma linha, Roque Antônio Carrazza (2009, p. 730-731) argumenta que, se nem mesmo uma emenda constitucional pode restringir as imunidades previstas no texto constitucional, muito menos o legislador ordinário e a Administração Pública podem fazê-lo, pois, no seu entendimento, as normas veiculadoras de imunidades tributárias são de eficácia plena e aplicabilidade imediata, ou seja, já se encontram aptas, desde a origem, a produzir efeitos, independentemente da edição de outras normas hierarquicamente inferiores.

Yoshiaki Ychiahara discorda da afirmativa de que seria impossível a existência de emendas à Constituição de normas que prescrevem imunidades, pois, para ele, estas "não se confundem com as normas fundamentais nem se inserem como normas cobertas pelas *cláusulas pétreas* (art. 60, § 4º, I, II, III e IV, da CF/88)" (2000, p. 171 – itálicos do original).

Para Ichihara, com quem concordamos nesta questão específica, as cláusulas pétreas "devem ser interpretadas restritivamente, no sentido de abolir e nunca no sentido da impossibilidade de alteração, pois a norma pétrea, com o caráter de imodificável, atravanca a própria dinâmica dos acontecimentos, principalmente no mundo global em que vivemos" (2000, p. 171).

O fato de haver vedação constitucional à emenda tendente a abolir as cláusulas pétreas não inviabiliza alterações pontuais nos dispositivos constitucionais que as veiculam, com vistas a torná-los mais claros no que tange à extensão do seu alcance.

Ainda que haja imunidades intimamente conectadas a direitos fundamentais, como a liberdade de expressão e a liberdade de culto, não nos parece que esse vínculo submete-as à condição de cláusulas pétreas, pois, se assim fosse, grande parte dos dispositivos constitucionais seria cláusula pétrea, pois muitos deles encontram fundamento ou têm como finalidade a efetivação de um direito fundamental.

As imunidades tributárias, no seu papel de densificar valores e princípios constitucionais, devem ser compreendidas como veículo de garantia da plena produção de

efeitos dos direitos fundamentais, como a liberdade de expressão, o direito de acesso à cultura e à liberdade de culto, tendo em vista que elas se destinam ao bem-estar da coletividade, que é determinado, constitucionalmente, como fim a ser perseguido pelo Estado.

Mas tal condição não as torna, necessariamente, cláusulas pétreas, pois, ainda que inexistisse qualquer uma das normas imunizantes, o exercício do poder de tributar que afrontasse um direito fundamental encontraria barreiras na própria Constituição.

Por exemplo, se não houvesse de forma expressa a imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, poderia haver a incidência de impostos sobre tais bens, mas qualquer tributação discriminatória em razão do caráter ideológico do veículo de comunicação afrontaria os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da liberdade de manifestação do pensamento, dentre outros, e deveria ser combatida com os meios disponibilizados pela mesma Constituição.

Para nós, a previsão expressa de uma imunidade tributária vinculada a direito fundamental, muitas vezes mais ampla que aquela que seria extraível diretamente desse mesmo direito fundamental, destina-se a dar-lhe feição objetiva, no sentido de evidenciar e fortalecer um comando que seria extraível do todo constitucional, mas que, uma vez positivado expressamente, se impõe de forma mais direta e clara, facilitando o trabalho do intérprete e evidenciando, ainda mais, o objetivo almejado pela Constituição.

Além de fortalecer um princípio ou um direito fundamental, a norma imunizante vai além e alcança de forma abrangente as hipóteses tributárias abstratamente previstas na Constituição, ainda que a tributação que sobre elas se fizesse incidir não violasse, frontalmente, algum dos valores que se almejasse garantir. Por exemplo, uma eventual tributação que incidisse sobre o jornal, em alíquota reduzida, poderia não afrontar a liberdade de manifestação do pensamento, posto que atingiria, indistintamente, todas as empresas jornalísticas e não afrontaria a capacidade econômica dos leitores.

Não se pode perder de vista que não são apenas as imunidades que limitam o poder de tributar, cabendo, também, aos princípios, o papel de elemento conformador das competências tributárias. Exemplificativamente, tem-se que o ente político da Federação encontra-se proibido de instituir tributos que afrontem o princípio da isonomia. Isso, contudo, não transforma, na nossa visão, tais princípios em imunidades tributárias, pois não cabe apenas à normas imunizantes a tarefa de estruturar o exercício do poder de tributar, havendo outras normas constitucionais que condicionam a atuação do ente estatal.

Outras imunidades há que não se vinculam de forma direta a direitos fundamentais, cujos contornos reclamam uma previsão expressa na Constituição, como, por exemplo, a

imunidade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em relação aos produtos destinados ao exterior. Se tal regra não estivesse prevista de forma expressa no texto constitucional, seria extremamente custoso extraí-la do conjunto dos dispositivos constitucionais, ainda que não se ignore sua conectividade, por exemplo, com o objetivo fundamental de se garantir o desenvolvimento nacional e o princípio da igualdade entre os Estados, tendo em vista que a desoneração das exportações visa, respectivamente, a favorecer a economia interna por meio do comércio internacional e encontra eco em práticas de comércio internacional mundialmente aceitas.

Concordando com Paulo de Barros Carvalho, Ichihara argumenta que a imunidade, enquanto norma constitucional, "é sempre explícita e diferencia-se, ainda, das normas que prescrevem proibições, que podem ser genéricas ou implícitas. Por exemplo: o sistema jurídico brasileiro proíbe a tributação confiscatória, que não se confunde com a imunidade" (2000, p. 172).

Yoshiaki Ichihara (2000, p. 172-173) defende que o conceito da imunidade deve se calcar exclusivamente em fundamentos jurídicos e não em argumentos extrajurídicos, quer sejam sociológicos, econômicos, ideológicos ou políticos, pois, para ele, não se sustenta, na interpretação das imunidades, a utilização de argumentos morais, valores sociais, econômicos e ideológicos, dado que, para tal mister, deve o intérprete se valer de regras da ciência do direito. Segundo ele, as "discussões de conteúdo e caráter ideológico, político, econômico etc. só são relevantes enquanto discussão do constituinte" (ICHIHARA, 2000, p. 173).

Concordamos com tal posição defendida por Ichihara, contudo, com alguns temperamentos. Não se nos mostra de todo concebível o estancamento entre os argumentos jurídicos e os extrajurídicos, pois, uma vez que a atual Constituição Federal encontra-se permeada de princípios e valores, originados, muitos deles, da ética, da política, da economia e da moral, a interpretação calcada apenas numa leitura mecânica de seus dispositivos não impede que se perscrute o objetivo almejado pela Constituição.

A norma de imunidade tributária pode não estar prevista de forma expressa no texto constitucional, mas deve ser dele, necessariamente, extraível. A previsão expressa permite a delimitação do alcance do bem, da situação ou da pessoa que se deseja imunizar, dando à norma de imunidade tributária feição mais objetiva e concreta, consoante à realidade exterior a que se conecta, uma vez que os princípios, os valores e muitos dos direitos fundamentais se expressam com alto grau de generalização, cuja efetividade, em face dos casos concretos, poderia se tornar dificultada ou mesmo inviabilizada, com forte pendor a afrontar o princípio da isonomia tributária.

2.2.2.3 Imunidade tributária: um conceito em construção

A imunidade tributária é uma norma constitucional que participa da delimitação das competências tributárias dos entes políticos da Federação, contribuindo no delineamento da extensão do poder de tributar, no sentido de identificar determinadas pessoas, situações ou bens que se tornam insuscetíveis de submissão à tributação, observados os contornos formais e materiais definidos pelo constituinte, tanto no Sistema Tributário restritivamente considerado, quanto no corpo geral da Constituição, tendo-se em conta suas regras, princípios, objetivos e valores, que deverão ser compreendidos em toda a sua abrangência, dado o caráter relacional e dialógico das normas constitucionais estruturantes do Estado.

Os valores e princípios prestigiados e inseridos no texto constitucional consubstanciam-se em normas jurídicas e orientam o trabalho hermenêutico do intérprete, tendo em vista que, no nosso entendimento, a interpretação de quaisquer dos dispositivos constitucionais demanda uma compreensão sistemática da carta política, dado o caráter estruturante do conjunto de suas normas.

É possível extrair da Constituição Federal normas de desoneração tributária a partir da análise de preceitos constitucionais não expressamente identificados como imunidades. Os princípios constitucionais tributários se consubstanciam, ao lado das imunidades, em espécies de limitações constitucionais do poder de tributar, podendo-se extrair deles diretrizes restritivas de tributação.

Ainda que seja possível extrair preceitos imunizantes dos direitos fundamentais, a ausência de uma delimitação expressa definidora dos aspectos materiais e pessoais da imunidade tributária pode proporcionar uma vagueza conceitual de difícil operacionalidade.

As imunidades, expressamente previstas, possibilitam a delimitação, tendente à objetividade, das normas constitucionais de exoneração tributária. A ausência de previsão expressa da imunidade tributária torna dificultada a aplicação dos comandos imunizantes extraíveis diretamente dos direitos fundamentais, em face do alto grau de abstração destes.

A imunidade tributária pode alcançar todos os tributos, não se restringindo apenas aos impostos, pois, no nosso perceber, não são apenas as hipóteses previstas no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988, identificadas como limitações constitucionais do poder de tributar e voltadas aos impostos, que se consubstanciam em normas imunizantes, havendo previsões da espécie em diferentes partes do texto constitucional, como se verá na sequência deste trabalho.

Sob o termo genérico de imunidades tributárias, podem se agrupar diferentes normas constitucionais de exoneração, muitas delas direcionadas a determinadas pessoas (imunidades subjetivas), outras voltadas a bens ou situações fáticas (imunidades objetivas) e, por fim, algumas em que tanto os aspectos subjetivos quanto os objetivos se aglutinam para compor a norma imunizante (imunidades mistas).

Outras classificações podem ser construídas, tendo em vista os aspectos próprios de determinadas imunidades, umas derivadas de princípios ou de direitos fundamentais, outras de opções políticas do constituinte, não se restringindo a imunidade tributária, em nosso entendimento, a apenas uma dessas espécies, ainda que algumas delas se encontrem mais intimamente conectadas aos princípios estruturantes e aos direitos fundamentais, o que as aproxima de forma mais contundente do espírito que permeia a ordem constitucional.

2.2.2.4 Classificações das imunidades tributárias

As classificações das imunidades tributárias são produto de construção doutrinária, já que a Constituição Federal de 1988 não as qualifica dessa forma, e variam de acordo com a fundamentação adotada pelo intérprete.

Ricardo Lobo Torres entende que o termo imunidade deve ser "reservado às não-incidências vinculadas aos direitos humanos", excluindo-se, por conseguinte, "a intributabilidade dos sindicatos e dos jornais e livros (art. 150, VI, *c* e *d*), dos produtos industrializados exportados (arts. 153, § 3º, III e 155, § 2º, X), da energia elétrica, combustíveis e minerais (art. 155, § 3º)" etc. (1999, p. 87).

Consideramos que a conceituação adotada por Lobos Torres se refere a uma das espécies de imunidades tributárias, as chamadas imunidades ontológicas, extraíveis diretamente de princípios ou direitos fundamentais.

2.2.2.4.1 Classificação a partir do objeto imunizado

As imunidades podem ser "objetivas" ou "subjetivas". Serão objetivas quando definidas em função de determinado bem, mercadoria ou situação passível de tributação. Por exemplo, o livro, apesar de se tratar de um produto industrializado que, em princípio, estaria sujeito à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), por força da regra constitucional, é imune a impostos, conforme se depreende do contido no artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal de 1988.

Nas imunidades objetivas, “estão presentes algumas considerações subjetivas (editoras, empresas jornalísticas, etc.), mas de forma subsidiária, tão-somente para balizar corretamente a objetividade” (TORRES, 1999, p. 92).

Por outro lado, quando se referir à condição de determinadas pessoas, a imunidade será subjetiva. Exemplificativamente, tem-se que a renda auferida pelas instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, na forma da lei (artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988) ou pelas autarquias e fundações públicas (artigo 150, inciso VI, alínea “a”, e § 2º, da Constituição Federal de 1988) se enquadra na hipótese de exceção que é a imunidade.

Nas imunidades subjetivas, ocorre, também, “a participação do elemento objetivo (ex: patrimônio, renda ou serviço), mas de forma subalterna, apenas para balizar a subjetividade, posto que a finalidade básica é proteger determinadas pessoas que se dedicam à defesa das liberdades públicas” (TORRES, 1999, p. 91).

Roque Antônio Carrazza considera “que, em termos rigorosamente técnicos, *a imunidade é sempre subjetiva*, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações” (2009, p. 726 – itálicos do original).

Yoshiaki Ichihara considera que, não obstante o acerto da afirmativa de que a imunidade tributária sempre objetiva beneficiar as pessoas, “já que nenhuma relação jurídica se estabelece sem estar presentes os três elementos fundamentais, ou seja, sujeito ativo, sujeito passivo e objeto”, há hipóteses de imunidade que têm como escopo “o objeto, a pessoa ou cumulativa e concomitantemente, qualidades das pessoas e/ou das coisas” (2000, p. 171).

Consideramos que objetivas serão as imunidades que têm como aspecto material preponderante, destacado pelo constituinte, um bem ou uma situação – por exemplo, a imunidade do livro (artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988) –, ainda que tais hipóteses beneficiem as pessoas que se relacionam com esse bem. Da mesma forma, subjetivas são as normas de imunidade que têm uma determinada pessoa como núcleo do seu comando, ainda que extensíveis aos bens de propriedade dessas mesmas pessoas, como, exemplificativamente, a imunidade das instituições de assistência social sem fins lucrativos (artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988).

Há, ainda, a imunidade “mista”, em que se exigem expressamente determinadas qualidades quanto às pessoas e às coisas ou objetos, como ocorre com as pequenas glebas exploradas pelo proprietário que não possua outro imóvel, sobre as quais não incidirá o

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR (artigo 153, § 4º, inciso II, da Constituição Federal de 1988).

2.2.2.4.2 Classificação a partir dos tributos e das pessoas políticas alcançadas

Será “genérica” quando se dirigir a todos os entes políticos detentores de competência tributária e a qualquer imposto incidente sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos contribuintes considerados. É o caso da imunidade dos partidos políticos e de suas fundações (artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988).

A imunidade será “específica” quando se referir a apenas um tributo – imposto, taxa ou contribuição –, a determinadas conveniências e/ou a um dentre os entes políticos da Federação. Como exemplo, a imunidade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) nas exportações (artigo 153, § 3º, inciso III, da Constituição Federal de 1988).

2.2.2.4.3 Classificação a partir da vinculação ou não a um princípio ou a um direito fundamental

Outra classificação distingue as imunidades em “ontológicas” e “políticas”.

São imunidades ontológicas as hipóteses que decorrem de princípios ou direitos fundamentais, encontrando-se intimamente conectadas às estruturas do Estado brasileiro. Mesmo que não estivessem previstas de forma expressa na Constituição Federal, as imunidades ontológicas poderiam ser extraídas do conjunto do texto constitucional, em conformidade com o espírito da Constituição.

Exemplo clássico de imunidade ontológica é o da imunidade recíproca (artigo 150, inciso VI, alínea “a”, e §§ 2º e 3º, da Constituição Federal de 1988), tendo em vista que a vedação constitucional à instituição de impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das pessoas jurídicas de direito público decorre do princípio federativo, em que tais entes são dotados de autonomia política e administrativa, não se sujeitando uns aos desígnios dos outros.

As imunidades políticas, que beneficiam, “eventualmente, pessoas que detêm capacidade de contribuir”, buscam “prestigiar outros princípios constitucionais” e devem estar expressamente previstas no texto constitucional, sob pena de reverter a intributabilidade e submeter as pessoas beneficiárias à incidência da norma tributária (COSTA, 2006, p. 129).

Políticas são as imunidades que, inobstante poderem se vincular a princípios ou direitos fundamentais, decorrem de opções do constituinte na sua tarefa de definir as

estruturas socioeconômicas do ordenamento jurídico, com vistas a conformar a atividade de tributação aos objetivos visados pelo Estado. Como exemplo, a imunidade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em relação aos produtos industrializados destinados ao exterior (artigo 153, § 3º, item III, da Constituição Federal de 1988).

Regina Helena Costa classifica a imunidade tributária dos templos de qualquer culto como de cunho político, que, segundo ela, "visa a garantir a eficácia da diretriz constitucional contemplada no art. 5°, VI" (2006, p. 156), e não ontológico, da forma como defende Ricardo Lobo Torres. Para esse autor, essa imunidade é uma verdadeira imunidade e funciona como "contraponto fiscal da liberdade religiosa" (TORRES, 1999, p. 238).

Assim como defende Regina Helena Costa, concebemos que tanto a imunidade dos templos quanto a dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão são de natureza política, pois, caso inexistissem expressamente no texto constitucional, elas não seriam extraíveis direta e necessariamente de algum princípio constitucional. Ainda que visem a garantir a liberdade de culto e a liberdade de manifestação do pensamento, eventual tributação que viesse a incidir sobre a entidade religiosa e seu patrimônio ou sobre os bens da mídia escrita, no caso de ausência de previsão expressa da norma imunizante, somente agrediria a Constituição Federal se desrespeitasse outros princípios, como o da capacidade contributiva.

Divergimo-nos, contudo, de Regina Helena Costa – e aqui ela acompanha a doutrina de Misabel Derzi[14] – quando ela classifica como ontológica a imunidade das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, pois, no nosso entendimento, essa espécie de imunidade é do tipo política, pelo fato de derivar da vontade do legislador constituinte, cujo intuito é o favorecimento da atuação dessas entidades, dado o relevante interesse público de suas atividades.

Inexistisse no texto constitucional a previsão expressa da imunidade das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, ela não seria, em nossa percepção, extraível, direta e necessariamente, do conjunto de princípios que orientam a formação do Estado brasileiro; a uma, por inexistir previsão de obrigatoriedade, na Constituição Federal, de entidades da espécie existirem e atuarem em suas respectivas áreas – fazendo-o, ainda que movidas pelo sentimento de solidariedade, por opção própria –; a duas, pelo fato de a própria Constituição remeter à lei infraconstitucional a tarefa de regular a norma de imunidade e a

[14] DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a emenda constitucional n. 3, de 1993. RDTributário 62, São Paulo, Atlas, 1999, p. 71-72.

forma de constituição das instituições, o que afasta a possibilidade de sua completa apreensão diretamente do conjunto de normas constitucionais.

Na nossa compreensão, o conceito de imunidade tributária definido por Ricardo Lobo Torres (1999) compreende apenas a espécie ora denominada de imunidade ontológica, uma vez que para esse autor, somente são verdadeiras normas de imunidade aquelas decorrentes diretamente de direitos fundamentais, ou seja, dos direitos humanos, passíveis de aplicação, independentemente de previsão expressa no texto constitucional.

Contudo, acreditamos que a extração de normas de imunidade diretamente dos direitos fundamentais tem o inconveniente de tornar os comandos imunizantes genéricos e vagos, de difícil implementação em face da diversidade dos casos concretos que podem advir da dinâmica da vida moderna. Uma vez expressamente definidos os contornos de uma imunidade tributária, a sua aplicação se torna mais facilmente exequível, minimizando a ocorrência de determinadas zonas de incerteza que poderiam favorecer a violação de princípios constitucionais, como os da isonomia e da capacidade contributiva.

2.2.2.4.4 Classificação em razão da explicitude da norma de imunidade

Ricardo Lobo Torres distingue, ainda, as imunidades em “explícitas” ou “implícitas”, sendo dado como exemplo o direito americano, em que a imunidade recíproca, implícita na Constituição dos Estados Unidos da América, resultou de “trabalho casuístico da Suprema Corte” (2009, p. 88).

No dizer de Lobo Torres, as imunidades implícitas são aquelas que “têm origem pré-constitucional, fundamento na própria natureza das coisas e eficácia meramente declaratória”, podendo ou não, “receber tradução em linguagem constitucional” (2009, p. 88).

Para Regina Helena Costa (2006, p. 130), implícitas são as imunidades que, independente de estarem previstas de forma expressa numa norma, podem ser apreendidas a partir de princípios presentes no ordenamento jurídico.

A autora (COSTA, 2006, p. 130) ainda cita como exemplo de imunidade implícita a das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos que, segundo ela, não detêm capacidade contributiva, sendo a imunidade fundada no princípio da igualdade.

Para nós, as imunidades implícitas, considerando que se referem àquelas que se contrapõem às imunidades explícitas, ou seja, àquelas que se encontram previstas expressamente no texto constitucional, somente ocorrem em nosso sistema jurídico quando passíveis de extração dos princípios, dos objetivos e dos direitos fundamentais albergados

pela Constituição, quando, então, se confundem com as imunidades ontológicas. Não concebemos como possível, em nosso atual ordenamento jurídico, a extração de normas imunizantes, com força cogente, diretamente de valores pré-constitucionais ou da própria natureza das coisas, como defende Ricardo Lobo Torres (2009, p. 88). Ainda que comandos imunizantes possam ser extraídos de princípios ou de direitos fundamentais, estes devem ser, se não expressos, dedutíveis do texto constitucional promulgado.

Explícitas são imunidades expressamente previstas na Constituição, como ocorre de forma abundante na Constituição Federal de 1988 (TORRES, 2009, p. 88). São aquelas imunidades "hospedadas em normas expressas", que é a regra na Constituição Federal (COSTA, 2006, p. 130).

Ressalte-se mais uma vez que a explicitude de uma norma de imunidade tributária favorece a sua aplicação em face dos casos concretos da vida, dada a predefinição dos aspectos definidores do seu alcance, que viabilizam a sua operacionalidade em conformidade com os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

2.2.2.4.5 Classificação em razão da possibilidade de contenção da eficácia da norma de imunidade

As normas constitucionais veiculadoras de imunidades dotadas de eficácia plena e aplicabilidade imediata são denominadas de "incondicionadas", não dependendo de outra norma para gerar efeitos; enquanto as outras, de eficácia contida e aplicabilidade imediata, passíveis de restrição, são as imunidades "condicionadas", ou condicionáveis "aos termos de lei complementar" (COSTA, 2006, p. 131).

Para a presente classificação, Regina Helena Costa vale-se da classificação das normas constitucionais, tendo em vista a sua eficácia e a sua aplicabilidade, desenvolvida por José Afonso da Silva (2009, p. 88-166)[15], com vistas a diferenciar as imunidades entre as incondicionadas e as condicionáveis. A autora afirma que inexiste imunidade tributária em normas constitucionais de eficácia limitada, pois, nesse caso, haveria necessidade obrigatória de "intervenção do legislador infraconstitucional" (COSTA, 2006, p. 131), situação essa que não se coaduna com a natureza eminentemente constitucional das normas de imunidade, salvo nos casos de "exigências relativas à pessoa beneficiária da imunidade" definidas em lei (imunidades condicionadas).

[15] (i) Normas constitucionais de eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral; (ii) normas constitucionais de eficácia contida e aplicabilidade direta e imediata, mas possivelmente não integral; e (iii) normas constitucionais de eficácia limitada declaratórias de princípios institutivos ou organizativos ou declaratórias de princípio programático (SILVA, 2009, p. 86).

Como exemplo de imunidade incondicionada, tem-se a imunidade recíproca (artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal de 1988), e de imunidade condicionada ou condicionável, a das entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos (artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal de 1988), que, para o gozo do benefício, devem atender aos requisitos postos pela lei.

2.2.3 Distinção entre imunidade, isenção, não incidência e alíquota zero

Além da imunidade, existem outras formas de desoneração tributária que consistem em mecanismos de exclusão total ou parcial da incidência da norma de tributação, dentre as quais se destacam: a isenção, a não incidência e a alíquota zero.

2.2.3.1 Isenção

A isenção é uma técnica que se aproxima do instituto da imunidade, mas que com ele não se confunde.

Enquanto a imunidade se encontra adstrita à competência tributária prevista na Constituição, no sentido de impedir, previamente, “a criação de regras jurídicas de tributação”, a isenção, veiculada por meio de lei infraconstitucional, atua no campo do exercício dessa competência, retirando, “do campo de incidência da tributação, a pessoa ou o bem isento” (BORGES, 1980, p. 163).

Em alguns dispositivos constitucionais relacionados a desonerações tributárias, o constituinte utiliza o termo “isenção”, quando, em verdade, está a se reportar a hipóteses de imunidade tributária, dada a perfeita caracterização da exoneração de índole constitucional e não da legal.

Conforme já afirmou o Relator Ministro Moreira Alves do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028[16], cujo acórdão foi publicado no Diário de Justiça em 16 de junho de 2000, “isenção prevista na Constituição imunidade é” (GODOI; RESENDE; ROSA, 2002, p. 201).

[16] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028. Rel. Min. Moreira Alves. 11 de novembro de 1999. **Diário de Justiça**, 16 jun. 2000.

Para o STF[17], isenção é a dispensa legal do pagamento de um tributo, enquanto que imunidade a exclusão constitucional da competência para instituir o tributo, ou seja, é a dispensa do próprio tributo (GODOI; RESENDE; ROSA, 2002, p. 201).

2.2.3.1.1 Natureza jurídica da isenção

A instituição de isenções é matéria que se submete ao princípio da legalidade, ou seja, trata-se de matéria sob reserva de lei[18], tendo em vista que a lei não apenas opera no sentido positivo de instituição de tributos, mas, também, "sob o prisma negativo da exoneração fiscal, porque, se inexiste tributo sem que a lei o institua, tampouco existe isenção tributária sem lei que a determine" (BORGES, 1980, p. 30-31).

Enquanto que na imunidade há delimitação negativa da competência tributária dos entes políticos da Federação, na isenção, impede-se a exigência do tributo em razão da restrição impingida no momento do exercício da competência tributária.

"A norma que isenta é, assim, uma norma *limitadora* ou *modificadora*: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que se deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência" (BORGES, 1980, p. 163 – itálicos do original).

Não apenas a outorga de isenção, mas também a sua revogação encontra-se vinculada, necessariamente, ao princípio da legalidade, não se admitindo modificações arbitrárias que violem o princípio da segurança jurídica, dado que o reconhecimento de uma isenção passa a compor o "estatuto jurídico dos sujeitos por ela beneficiados" (BORGES, 1980, p. 79).

A lei que define uma isenção restringe ou modifica o alcance da norma jurídica instituidora da obrigação tributária, de forma a conformá-la à capacidade contributiva de determinados sujeitos passivos ou para conceder incentivos fiscais.

Na busca por justiça tributária, não obstante a necessidade de observância do princípio da universalidade do pagamento de tributos, as desigualdades existentes entre as pessoas podem permitir ou exigir a estipulação de proteções individualizadas que proporcionem condições igualitárias no contexto econômico em que se encontrem.

---

[17] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 93.770, Primeira Turma. Rel. Min. Soares Muñoz. 17 de março de 1981. **Diário de Justiça**, 3 abr. 1981.

[18] Nos termos do artigo 97, inciso VI, do Código Tributário Nacional (CTN), somente a lei pode estabelecer, dentre outras, as hipóteses de exclusão do crédito tributário, dentre as quais se inclui a isenção, nos termos do artigo 175, inciso I, do mesmo código.

Nem sempre, contudo, a isenção se encontra adstrita ao princípio da justiça fiscal, pois há casos em que ela se destina a exercer função regulatória, extrafiscal e intervencionista, como nos casos de isenções voltadas à promoção do desenvolvimento econômico de determinadas regiões do país ou a serviço de uma política econômico-fiscal. Nessas situações, se destinada à consecução de políticas sociais e econômicas "a serviço do bem comum", a isenção se torna "juridicamente inobjetável", pois que em concordância "com outro critério de justiça", a justiça social (BORGES, 1980, p. 68-71).

Os incentivos fiscais independem da capacidade contributiva da pessoa favorecida, pois visam a outros desígnios constitucionais ou legais, "como a geração de novos empregos, redirecionamento de atividades econômicas que o legislador, em seu critério político, considere relevantes" (SEIXAS FILHO, 1999, p. 118).

Misabel Derzi (2005, p. 395-396), com quem concordamos, considera que, nos casos de incentivos fiscais, em que a isenção é utilizada como instrumento neutro de implementação de políticas socioeconômicas, a concessão do benefício deveria ser seguida pelo acompanhamento dos resultados dela decorrentes, para fins de planejamento ou de revisão de procedimentos, o que raramente ocorre no País.

A concessão de incentivos fiscais deve se pautar pela parcimônia e se restringir a casos excepcionais, pois, além de agredir o princípio constitucional da isonomia e romper com o princípio da generalidade da tributação, ela pode acarretar perdas substanciais de arrecadação, que se revertem em "prejuízo da grande massa de contribuintes desprotegidos e desassistidos de grupos de pressão junto ao poder que legisla em matéria tributária" (SEIXAS FILHO, 1999, p. 144).

Os fatos concretos que se subsumem à norma de isenção são isentos independentemente de reconhecimento por parte da Administração tributária, salvo nos casos em que a isenção não for concedida em caráter geral, quando se exige, nos termos do artigo 179 do Código Tributário Nacional (CTN), a sua efetivação por meio de despacho da autoridade administrativa reconhecendo o preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato.

Existindo um ato administrativo que reconheça a existência de isenção, ele terá eficácia meramente declaratória, pois a isenção decorre diretamente da previsão legal, não se encontrando pendente de qualquer atuação da Administração com caráter constitutivo (BORGES, 1980, p. 33).

De acordo com as disposições do Código Tributário Nacional (CTN), em especial o artigo 175, inciso I, a isenção é identificada como uma das formas de exclusão do crédito

tributário. Nesses termos, o legislador considerou que a isenção se opera em um momento posterior ao da ocorrência da obrigação tributária, dado que a exclusão é do crédito tributário, este, nos termos do artigo 142 do CTN, constituído pela autoridade administrativa por meio do lançamento, após a ocorrência do fato gerador que faz nascer a obrigação tributária.

Nessa visão, o fato gerador do tributo ocorre e, consequentemente, surge a obrigação tributária principal, sendo excluído o crédito tributário correspondente, com dispensa do pagamento do tributo que seria devido. Exclui-se o crédito, mas não o surgimento da obrigação tributária.

Tal entendimento tem por pressuposto a teoria dualista. Por essa teoria, obrigação tributária não se confunde com crédito tributário. A primeira surge quando o fato gerador previsto abstratamente na norma ocorre no mundo fático, não sendo, ainda, exigível o tributo, por faltar a atividade administrativa do lançamento, ato esse apto a constituir o crédito tributário. Dessa forma, embora ocorra o fato gerador e, portanto, surja a obrigação tributária, sendo o caso de isenção, o tributo não será exigível por inexistir a constituição do crédito tributário por meio do lançamento, uma vez que o ente político se encontrará legalmente impossibilitado de tributar as situações acobertadas pelo instituto.

Porém, tal entendimento não é aceito pela majoritária doutrina brasileira, que considera que a isenção não tem caráter de exclusão, pois tal figura, ao invés de excluir o crédito tributário, impede o surgimento da própria obrigação tributária.

Para Sacha Calmon, a isenção é um “fenômeno intrínseco à formação da hipótese de incidência da norma de tributação”, tendo em consideração que as normas tributárias resultam da “combinação de leis ou de artigos de leis”, que se conjugam “para compor uma única hipótese de incidência: a da norma jurídica tributária” (2010, p. 142). O autor considera um equívoco a doutrina, adotada inclusive pelo Código Tributário Nacional (CTN), que classifica a isenção como hipótese de exclusão do crédito tributário e não como excludente da própria obrigação tributária (2010, p. 143).

No mesmo sentido, José Souto Maior Borges, para quem, nas hipóteses de isenção, “o vínculo obrigacional não surge” (1980, p. 130). Para ele, seria um equívoco admitir “a existência de obrigação tributária insuscetível de produzir efeito jurídico” (1980, p. 138).

Nessa linha, a isenção não seria uma norma autônoma, mas concorreria na composição da norma jurídica delimitando as hipóteses de incidência tributária, da mesma forma como acontece com a imunidade que delimita negativamente a amplitude da competência tributária.

Para Aliomar Baleeiro, “a norma isencional – e é irrelevante que seja criada, simultaneamente, na lei que institui o tributo, ou em outra, posterior – uma vez posta, atuará

na norma de tributação, reduzindo-lhe o campo de incidência. A atuação é logicamente concomitante e não sucessiva no tempo" (BALEEIRO, 2009, p. 117).

"Na relação jurídica tributária existe a respectiva obrigação do sujeito passivo; na relação jurídica de isenção, ao contrário, não existe obrigação tributária principal" (BORGES, 1980, p. 138).

Para José Souto Maior Borges, a isenção seria uma espécie de não incidência qualificada decorrente de lei ordinária, e a imunidade tributária, uma não incidência qualificada por determinação constitucional (1980, p. 130).

Souto Maior Borges considera que o fato de o Código Tributário Nacional (CTN) classificar a isenção como hipótese de exclusão do crédito tributário "não implica necessariamente excluí-la das hipóteses de inexistência da própria obrigação tributária", pois, "no sistema do Código Tributário Nacional pode haver obrigação tributária sem crédito tributário, porém não pode haver crédito tributário sem obrigação tributária" (1980, p. 141).

Logo, uma vez excluído o crédito tributário, ter-se-á por excluída, por conseguinte, a obrigação tributária, pois aquele decorre desta e ambos têm a mesma natureza, nos termos do artigo 139 do Código (BORGES, 1980, p. 141-142).

Contudo, há uma outra implicação decorrente da classificação da isenção como exclusão do crédito tributário e não da obrigação tributária.

Considerando-se que, com a concessão de isenção, a obrigação tributária persiste, sendo excluído tão somente o crédito tributário respectivo, ou seja, o tributo devido, uma vez revogada a norma isencional, não haveria que se alegar necessidade de observância do princípio da anterioridade para a produção de efeitos da norma impositiva, dado que a obrigação tributária permaneceu latente, persistiu, durante o período em que vigorou a norma isencional, inocorrendo, com a revogação da isenção, ofensa ao princípio da anterioridade, dada a não configuração de instituição ou majoração de tributo, nos termos previstos no artigo 150, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal de 1988.

A súmula nº 615 do Supremo Tribunal Federal (STF), publicada na vigência da Constituição Federal anterior, estipula que o princípio da anualidade[19] não se aplica à revogação de isenção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM).

---

[19] Constituição da República Federativa do Brasil de 1969: Art. 153 (...) § 29 Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, em cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do inicio do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 8, de 1977)

Prevalecendo esse entendimento, “em face de nosso direito positivo, a isenção é caracterizada como ‘dispensa legal do pagamento do tributo devido’, e, portanto, sua revogação não importa extensão de incidência” (SEIXAS FILHO, 1999, p. 170), não se configurando, portanto, instituição ou majoração de tributo.

“Para os Ministros do Supremo Tribunal Federal as normas isencionais não são normas restritivas ou não juridicizantes, porém normas derrogatórias ou desjuridicizantes, pois “a obrigação tributária existe e persiste, embora haja a dispensa legal do pagamento do tributo devido” (SEIXAS FILHO, 1999, p. 170).

Em 20 de setembro de 2007, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 762.574, consignou que a revogação da isenção pode ocorrer a qualquer tempo, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições (artigos 104, inciso III, e 178 do Código Tributário Nacional – CTN), sem necessidade de observância do princípio da anterioridade (BRASIL, REsp 762.574, 2007).

Entendemos que tal conclusão do Tribunal não se encontra em consonância com os dispositivos do Código Tributário Nacional (CTN) invocados, pois, inobstante a contradição em relação ao conceito de isenção como exclusão do crédito tributário, está estipulado, precisamente, no artigo 104, inciso III, da lei complementar, que o princípio da anterioridade se impõe nas hipóteses de extinção ou redução de isenções, com as ressalvas de existência de lei dispondo de forma mais benéfica ao contribuinte ou, nos termos do artigo 178 do mesmo código, se se tratar de isenção por prazo certo ou em função de determinadas condições.

Não obstante o artigo 178 do Código Tributário Nacional (CTN) determinar que a isenção não condicional pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo, tal preceito não leva, inexoravelmente, à conclusão de que os efeitos da supressão legal sejam imediatos, pois os termos do artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal de 1988 se impõem nos casos de instituição ou aumento de tributos.

No nosso entendimento, melhor se concebe o instituto da isenção como elemento delimitador da norma de incidência, assim como ocorre nos casos de imunidade, em que a norma exonerativa delimita a competência tributária dos entes políticos da federação.

Contudo, dada a opção do legislador complementar pela adoção da teoria da isenção como hipótese de exclusão do crédito tributário e não da obrigação tributária, conclui-se pela necessidade de sua observância, enquanto vigente o dispositivo do Código Tributário Nacional (CTN) que assim determina.

Por fim, registre-se que, nos termos do artigo 177, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva às taxas e às contribuições de melhoria.

2.2.3.2 Não incidência

Contrapondo-se à incidência, tem-se a não incidência, em que não há o surgimento da obrigação tributária, pois fatos distintos ou análogos aos que orientaram o legislador na definição da hipótese de incidência são desconsiderados por faltar-lhes relevância jurídico-tributária, não produzindo, portanto, efeitos na seara jurídica da tributação.

Tais fatos se enquadram no conceito de "silêncio eloqüente", em que a previsão específica seria, em verdade, uma não previsão (GRECO, 2008, p. 177).

José Souto Maior Borges (1980, p. 130) classifica a não incidência em "pura e simples" e em "qualificada"; sendo a primeira referente aos fatos estranhos à regra jurídica da tributação, ou seja, a situações que se situam fora da competência tributária da pessoa política, e a segunda relativa à imunidade (hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada) e à isenção (hipótese de não incidência legalmente qualificada).

Para Yoshiaki Ichihara, "a não-incidência, que não se confunde com a imunidade nem com a isenção, é ocorrência cujos fatos estão fora do campo da norma de incidência ou do campo da competência, sendo, portanto, os fatos atípicos incapazes de gerar a obrigação tributária" (2000, p. 181).

A não incidência se dá quando os eventos ocorridos não guardam correlação com a hipótese de incidência, seja por não se encontrarem previstos como fatos geradores de tributos, ou seja, por não se enquadrarem em quaisquer dos fatos jurídicos descritos na Constituição e, por conseguinte, nas normas instituidoras dos tributos, seja por falta de previsão legal.

"Ocorre não-incidência quando os requisitos previstos na lei tributária não se verificam concretamente, de modo que não surge para o contribuinte a obrigação tributária", ou seja, os fatos que se incluem na hipótese de não incidência são aqueles "insuficientes, ou excedentes, ou simplesmente estranhos para a realização da hipótese de incidência da regra jurídica da tributação"[20] (BORGES, 1980, p. 156).

[20] José Souto Maior Borges se reporta à obra de Alfredo Augusto Becker, intitulada "Teoria geral do direito tributário". São Paulo: Saraiva, 1963, p. 276.

Criticando a tese de que a não incidência “pura e simples” seria um direito do contribuinte, José Souto Maior Borges afirma que os “fatos intributáveis, porque situados fora do campo de competência do poder tributante, são estranhos ao mundo jurídico tributário, parte do mundo jurídico total; naquele não penetram e, pois, não originam direitos” (1980, p. 157).

Tal afirmativa, contudo, não se aplica aos casos de não incidência qualificada (imunidade e isenção), pois aí, dada a configuração jurídica constitucional ou legal, há direito subjetivo do contribuinte à não incidência (BORGES, 1980, p. 157).

Se na isenção, o fato gerador tributário não ocorre por decorrência de uma norma jurídica que impede o surgimento da obrigação tributária, na hipótese de não incidência, inexiste norma tributária tipificando a situação fática sob exame.

Segundo Luciano Amaro (2006, p. 280), compõem o campo da não incidência todos os fatos que não têm aptidão de gerar tributos.

> Os fatos integrantes do campo da não-incidência podem apresentar-se com diversas roupagens jurídicas. Fatos há que, por se situarem longe dos modelos de situações reveladoras da capacidade contributiva, nem sequer são cogitados como suportes materiais de tributos (por exemplo, o fato de alguém respirar, ou de olhar as estrelas); outros, embora pudessem ter sido incluídos no rol das situações tributáveis, não o foram (ou porque o legislador não o quis ou porque lhe falecia competência para fazê-lo). Em todas essas situações, estamos inegavelmente no campo da *não-incidência*. Esse campo é integrado, ainda, pelas situações *imunes* e *isentas* (nas quais, portanto, o tributo também não incide) (AMARO, 2006, p. 280 – itálicos do original).

Assim como leciona Luciano Amaro, concebemos a não incidência como gênero, cujas espécies, em nosso modo de ver, podem ser assim agrupadas: (i) a não incidência propriamente dita (fatos alheios à tributação), (ii) a não incidência pura e simples (fatos não previstos pelo legislador como tributáveis, quando poderiam sê-lo), (iii) a imunidade (inexistência de competência tributária) e (iv) a isenção (situação expressamente excepcionada do universo da tributação pelo legislador ordinário).

Divergimo-nos, contudo, da doutrina de Luciano Amaro (2006, p. 281), quando ele inclui, dentre as espécies de não incidência, a chamada “alíquota zero” (a ser abordada na sequência), pois, ainda que de sua aplicação não resulte tributo a pagar – tendo em vista que qualquer base de cálculo multiplicada pela alíquota zero terá zero como resultado –, nesse caso, a norma tributária incide, pois o fato da vida encontra-se tipificado na hipótese de incidência, não resultando tributo a pagar por opção circunstancial do Poder Executivo.

2.2.3.3 Alíquota zero

A Constituição Federal faculta ao Poder Executivo, nas condições e limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas aplicáveis na apuração de determinados tributos como medida de intervenção nos setores socioeconômicos por eles afetados, dado o caráter extrafiscal das referidas exações.

A atuação do ente estatal pode acarretar a redução da alíquota até o limite conhecido como "alíquota zero", do qual decorre uma exoneração do pagamento de tributo por ausência de resultado positivo a pagar. Nessa situação, não há que se falar em isenção, pois, para a configuração desta, exige-se a edição de lei, enquanto instrumento de delimitação do alcance da norma tributária impositiva.

Como bem ressaltou Sacha Calmon, há

> a hipótese de incidência (descrição do fato gerador) apropositadora da tributação. Só não há tributo porque no plano da conseqüência da norma tributária existe ressalva de intributabilidade, traduzida na fixação de uma alíquota zero, elemento impossibilitador de quantificação do dever tributário (COÊLHO, 2003b, p. 228).

Fazendo um paralelo entre isenção e alíquota zero, Sacha Calmon as considera "profundamente diversas", pois para ele, a "isenção exclui da condição de "jurígeno" fato ou fatos", enquanto a "alíquota é elemento de determinação quantitativa do dever tributário. Se é zero, não há o que pagar" (2003b, 228).

Há situações em que o Poder Executivo necessita atuar de forma rápida em resposta a exigências conjunturais, no sentido de "*não tributar temporariamente* dado produto" como medida de atuação no mercado, valendo-se, nesses casos, da técnica conhecida como "alíquota zero", que "substitui com vantagem a isenção", esta sujeita a princípios constitucionais irredutíveis, "tais quais o da legalidade e o da anterioridade da lei tributária em relação ao exercício da cobrança do tributo" (COÊLHO, 2003b, p. 229 – itálicos do original).

Aurélio Pitanga Seixas Filho considera que "a alíquota zero é um fenômeno isencional", inserindo-se no conjunto das técnicas de restrição de uma norma tributária principal por outra acessória que restringe "a conseqüência jurídica da norma principal", independentemente se a modificação introduzida pela regra de isenção opere no antecedente ou no consequente da norma. Trata-se de uma "maneira mais simples" de "o legislador isentar um determinado produto" (SEIXAS FILHO, 1999, p. 43-45).

Contrapondo-se a essa classificação da técnica da alíquota zero como isenção, Sacha Calmon, a cujo entendimento nos alinhamos, ressalta a incongruência dessa percepção,

adjetivada por ele como “defeituosa postura metodológica”, pelo fato de que a isenção se relaciona com a “*hipótese de incidência da norma*”, enquanto que a alíquota zero se refere ao “dever tributário, atribuindo-lhe conteúdo de gratuidade”, cuja existência só se justifica se tiver ocorrido a “incidência da hipótese de tributação” (COÊLHO, 2003b, p. 229-230 – itálicos do original).

Com base no texto constitucional, é possível destacar diferenças existentes entre as figuras da isenção e da alíquota zero, pois, enquanto que para a primeira se exige a observância obrigatória do princípio da legalidade, na alíquota zero, o constituinte excepcionou de forma expressa o mesmo princípio, bem como o princípio da anterioridade.

Na sistemática da alíquota zero, o Poder Executivo encontra-se autorizado a alterar as alíquotas, nos limites fixados em lei, por meio de um simples ato administrativo, tanto para mais, quanto para menos, até mesmo reduzindo-a a zero, independentemente da apreciação do legislador, o que não se concebe em termos de isenção.

Na definição das alíquotas de determinados impostos – Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF) –, observando-se os limites legais, a faculdade dada ao chefe do Poder Executivo para alterá-las, por meio de decreto ou de outro ato administrativo, decorre da necessidade de adoção circunstancial de medidas intervencionistas em face da extrafiscalidade que caracteriza esses tributos.

A definição de uma alíquota zero, portanto, afigura-se como possibilidade autorizada pela Constituição, passível de manejo pelo administrador público competente em face de interesses públicos que o justifiquem, em relação à qual não se exige o procedimento complexo e moroso da criação das leis, conforme se exige na instituição de uma isenção. No nosso entendimento, essa diferenciação já seria bastante para distinguir a natureza da alíquota zero em relação às demais figuras exonerativas.

2.2.4 As imunidades tributárias nas Constituições brasileiras anteriores

A Constituição Política do Império do Brasil de 1824, jurada em 25 de março de 1824, não trouxe nenhuma referência expressa a hipóteses de imunidade tributária, o que veio a ocorrer somente na Constituição Federal de 1891, sob inspiração do constitucionalismo norte-americano.

Contudo, na Constituição Política de 1824, já se insinuavam algumas noções de capacidade contributiva e de imunidade tributária, dado que, no artigo 179, inciso XV, consta que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres”, preceito esse, no dizer de Regina Helena Costa, “consagrador da essência dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva” (2006, p. 28).

Na Constituição do Império, em seu artigo 179, inciso XVI, extinguiu-se, de forma explícita, a imunidade tributária da nobreza, bem como os “privilégios odiosos”, proclamando-se os princípios da legalidade e da anualidade como direitos dos brasileiros em face da tributação (TORRES, 1999, p. 18).

No entanto, mantiveram-se os chamados “privilégios essenciais”, relativos a benefícios de utilidade pública, que, no sentir de Regina Helena Costa, tratar-se-ia do “embrião das imunidades tributárias no Direito Constitucional Brasileiro” (2006, p. 28).

Nos incisos XXXI e XXXII do artigo 179 da Constituição Política de 1824, são asseguradas exonerações de taxas relativamente aos socorros públicos e à instrução primária gratuita (COSTA, 2006, p. 28).

“A Constituição brasileira de 1824 separou a Fazenda do Imperador (art. 115) da Fazenda Nacional (art. 170) e atribuiu à assembléia geral o poder de “fixar anualmente as despesas públicas, e repartir a contribuição direta” (art. 15, item 10)” (TORRES, 1999, p. 20).

Essa Constituição não prevê atribuições exaustivas de competências tributárias. “À semelhança da Constituição dos Estados Unidos da América de 1787, a matéria tributária (impostos) é delegada ao Legislativo”, a quem é dada uma maior liberdade na instituição de impostos, tendo em vista que, em seu artigo 36, inciso I, prevê-se que a iniciativa sobre impostos é privativa da Câmara dos Deputados (ICHIHARA, 2000, p. 129).

Com a promulgação da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891, em 24 de fevereiro de 1891, instituiu-se a imunidade recíproca da União e dos Estados, não abarcando os Municípios – o sistema federativo de então não incluía os Municípios –, sendo a única espécie de imunidade que se mantém presente, desde então, em todas as Constituições Republicanas (COSTA, 2006, p. 28).

A Constituição Federal de 1891 previu outras hipóteses de imunidade tributária, com destaque para a imunidade de impostos na “exportação” do Estado produtor para outro Estado da Federação (artigo 9º, § 2º, da Constituição Federal de 1891) e a imunidade do exercício de cultos religiosos, esta decorrente da separação entre Igreja e Estado operada a partir da proclamação da República (artigo 11, § 2º, da Constituição Federal de 1891).

A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1934, promulgada em 16 de julho de 1934, ampliou sobremaneira as hipóteses de exoneração tributária, das quais merecem destaque, além da imunidade recíproca da União, dos Estados e dos Municípios (artigo 17, inciso X, da Constituição Federal de 1934) e da imunidade do exercício de cultos religiosos (artigo 17, inciso II, da Constituição Federal de 1934), (i) a imunidade dos combustíveis produzidos no País para motores de explosão (artigo 17, inciso VIII, da Constituição Federal de 1934), (ii) a imunidade de todos os emolumentos, custas, taxas e selos para os necessitados de assistência judiciária gratuita (artigo 113, item 32, da Constituição Federal de 1934), (iii) a imunidade das profissões de escritor, jornalista e professor (art. 113, item 36, da Constituição Federal de 1934), (iv) a gratuidade do casamento e de sua celebração (artigo 146 da Constituição Federal de 1934), (v) a imunidade de selos e emolumentos em relação ao ato de reconhecimento dos filhos naturais (artigo 147 da Constituição Federal de 1934) e (vi) a imunidade dos estabelecimentos particulares de educação gratuita primária ou profissional, oficialmente considerados idôneos (artigo 154 da Constituição Federal de 1934).

Da mesma forma que ainda ocorre na atual Constituição Federal de 1988, na Constituição Federal de 1934, em muitos dos dispositivos constitucionais relativos às imunidades, o constituinte fez uso indevido do termo “isentos” ou “isenção”, que deve ser entendido como “imunes” ou “imunidade”, dado que, tecnicamente, não se trata de isenção, pois esta decorre de lei e a imunidade da Constituição.

A Constituição Federal de 1934 “teve seus efeitos praticamente suspensos um ano após sua promulgação, em razão do golpe comunista de Luís Carlos Prestes, seguida, imediatamente pela decretação de Estado de Sítio por Vargas, que só seria suspenso com a outorga da Constituição autoritária de 1937” (CRUZ, 2004, p. 132).

A Constituição Federal de 1937, decretada em 10 de novembro de 1937, pouco se preocupou com o tema das imunidades, tendo sido previsto, no artigo 32, alínea “b”, da versão original, a imunidade dos cultos religiosos, mas a imunidade recíproca somente se tornou expressa com o advento da Emenda Constitucional nº 9, de 1945 (COSTA, 2006, p. 29).

As outras hipóteses de imunidade previstas na Constituição Federal de 1937 são repetição da Constituição Federal de 1934 (ICHIHARA, 2000, p. 137-138).

Inobstante o fato de a Constituição Federal de 1937 ter-se inserido num momento político de consolidação de direitos econômicos, sociais e coletivos, “esse arremedo de Estado Social estava muito longe dos parâmetros europeus”, pois o “Estado brasileiro jamais foi

capaz de, minimamente, atender às necessidades da maioria da população" (CRUZ, 2004, p. 133).

A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, promulgada em 18 de setembro de 1946, alargou o rol das imunidades, sendo previstas, nos moldes existentes na atualidade, as imunidades dos templos de qualquer culto, dos bens e serviços dos partidos políticos e das instituições de educação e de assistência social que apliquem suas rendas integralmente no País (artigo 31, inciso V, alínea "b", da Constituição Federal de 1946).

A inclusão dos partidos políticos na relação de entidades imunes encontrava-se em consonância com a redemocratização por que passava o País naquele ano de 1946, quando se procurou fortalecer os mecanismos de representação, depois do longo período da ditadura do Estado Novo (TORRES, 1999, p. 245).

Uma inovação introduzida pela Constituição Federal de 1946, em seu artigo 31, inciso V, alínea "c", de interesse primordial ao presente trabalho, se refere à imunidade do papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros, que não era prevista nas Constituições Federais anteriores.

Além dessas novidades, constam da Constituição Federal de 1946, outras hipóteses de imunidades, com destaque para (i) a imunidade do imposto de consumo, relativamente aos artigos que a lei classificar como mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica (artigo 15, § 1º, da Constituição Federal de 1946), (ii) a impossibilidade de incidência de qualquer outro imposto sobre cada espécie de produto, que não o imposto único sobre a produção, comércio, distribuição e consumo, bem como importação e exportação de lubrificantes líquidos e gasosos, incluindo-se os minerais e energia elétrica (artigo 15, § 2º, da Constituição Federal de 1946), (iii) a imunidade do imposto sobre a propriedade territorial, em relação aos imóveis urbanos (artigo 19, inciso I, da Constituição Federal de 1946), (iv) a imunidade da pequena propriedade rural, de área não excedente a vinte hectares, quando os cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel (artigo 19, § 1º, da Constituição Federal de 1946), (v) a imunidade recíproca, não incluídos os serviços públicos concedidos (artigo 31, inciso II, e parágrafo único, da Constituição Federal de 1946), (vi) a imunidade dos direitos do autor, a remuneração dos professores e dos jornalistas (art. 203 da Constituição Federal de 1946) e (vii) a imunidade de impostos federais, estaduais e municipais na transferência da propriedade de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária (artigo 147, § 6º, da Constituição Federal de 1946 – hipótese de imunidade introduzida pela Emenda Constitucional nº 10, de 1964).

Anteriormente à promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, havia reformulado o sistema constitucional tributário, "dando-lhe feição semelhante ao atual", com a previsão das imunidades genéricas de forma muito próxima à do texto constitucional de 1988, inclusive com a extensão da imunidade recíproca às autarquias, no que tange ao patrimônio, à renda ou aos serviços relacionados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes (artigo 20, inciso III, alínea "a", e § 1º, da Constituição Federal de 1967), com a ressalva de que os serviços públicos federais concedidos poderiam se tornar isentos, nos casos de interesse comum, por meio de lei especial da União (artigo 150 da Constituição Federal de 1967) (COSTA, 2006, p. 29).

A Constituição Federal de 1967 foi o marco inaugural da imunidade do livro, dos jornais e dos periódicos (artigo 20, inciso III, alínea "d"), que, na Constituição anterior de 1946, se restringia ao papel destinado exclusivamente à impressão desses mesmos produtos.

Muitas das imunidades presentes na Constituição Federal de 1967 eram reprodução, ainda que com algumas diferenças pontuais, das que já existiam na Constituição anterior.

A Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, tida como uma nova Constituição, promoveu significativas modificações na Constituição Federal de 1967, inclusive com a previsão de novas hipóteses de imunidade tributária (COSTA, 2006, p. 30).

Yoshiaki Ichihara (2000, p. 150) nos informa que a Constituição Federal de 1969 forneceu as bases do sistema tributário da atual Constituição Federal de 1988.

> Além dos impostos previstos na Constituição, atribui competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, para instituir as taxas e contribuições de melhoria; à União, ainda, o empréstimo compulsório, os impostos extraordinários e o exercício da competência residual (ICHIHARA, 2000, p. 150).

Em relação às imunidades previstas na Constituição Federal de 1967, a Constituição Federal de 1969 introduziu as seguintes alterações: (i) a imunidade das pequenas glebas rurais passou a se referir aos imóveis com área não excedente a vinte e cinco hectares, diferentemente da redação da Constituição de 1967 que estipulava tal área na dimensão de vinte hectares (artigo 21, § 6º, da Constituição Federal de 1969), (ii) a imunidade de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos (artigo 23, inciso III, da Constituição Federal de 1969)[21] e (iii) a imunidade dos produtos industrializados destinados ao exterior

[21] O imposto sobre a propriedade de veículos automotores foi introduzido no sistema tributário brasileiro pela Emenda Constitucional n° 27, de 28 de novembro de 1985, que introduziu o inciso III ao artigo 23 da Constituição Federal de 1969, prevendo a incidência do imposto sobre a propriedade de veículos automotores, com a ressalva de que nenhuma taxa ou imposto incidiria sobre a utilização dos veículos.

relativamente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM (artigo 23, § 7º, da Constituição Federal).

2.2.5 As imunidades tributárias na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

A Constituição Federal de 1988 é prolixa na estipulação de hipóteses de imunidades tributárias, havendo previsões exonerativas ao longo de todo o texto constitucional, abarcando impostos, taxas e contribuições especiais.

> Percebe-se que o texto vigente tornou-se ainda mais minudente, o que demonstra a preocupação cada vez maior com a precisa identificação das situações de intributabilidade contempladas na Constituição. Prestigia, destarte, a eficácia do *princípio da generalidade da tributação*, desdobramento do princípio maior da isonomia, segundo o qual *todos* os que realizam a situação de fato a que a lei vincula o dever de pagar um dado tributo estão obrigados, sem discriminação arbitrária alguma, a fazê-lo (COSTA, 2006, p. 31 – itálicos do original).

Serão identificadas, neste tópico, todas as hipóteses de imunidade previstas na Constituição Federal de 1988, abarcando as imunidades ancoradas em direitos fundamentais (imunidades ontológicas) e as imunidades políticas, estas alçadas à condição de imunidade por escolha política do constituinte.

Na presente abordagem, as normas imunizantes serão ordenadas em quatro grupos, considerando-se a localização ou situação do dispositivo no texto constitucional, os tributos a que se aplicam e as pessoas jurídicas de direito público interno alcançadas. São eles: (i) imunidades de taxas identificadas como direitos e garantias fundamentais; (ii) imunidades genéricas de impostos identificadas como limitações constitucionais do poder de tributar; (iii) imunidades específicas de impostos; e (iv) imunidades específicas de contribuições especiais.

Ao final, far-se-á referência à imunidade do mínimo existencial presente na teoria desenvolvida por Ricardo Lobo Torres, que se destaca das demais normas de imunidade tributária em razão da peculiaridade de sua abordagem.

2.2.5.1 Imunidades de taxas identificadas como direitos e garantias fundamentais

No artigo 5º da Constituição Federal de 1988, encontram-se relacionados os direitos e deveres individuais e coletivos, dentre os quais se incluem algumas hipóteses de imunidades

de taxas que podem ser identificadas como garantias fundamentais asseguradas constitucionalmente a todos os residentes no País.

Para Yoshiaki Ichihara, somente as imunidades previstas no artigo 5º da Constituição Federal de 1988 e seus desdobramentos "albergam casuisticamente direitos tidos pelo sistema jurídico vigente como fundamentais" (2000, p. 200).

Ricardo Lobo Torres (1999, p. 138-203), por seu turno, concebe as imunidades de taxas ora abordadas como decorrentes da imunidade garantidora do mínimo existencial, que tem como fundamento a "necessidade da proteção estatal aos bens necessários à sobrevivência das populações miseráveis" (1999, p. 202).

A imunidade das taxas relativas a certidões e de petição aos poderes públicos (artigo 5º, inciso XXXIV, da Constituição Federal de 1988) objetiva impedir qualquer embaraço que possa advir da necessidade de pagamento de taxas pelos administrados na obtenção de informações de seu interesse junto às administrações públicas.

No entendimento de Yoshiaki Ichihara, com quem concordamos, esta hipótese de imunidade tributária deveria se dirigir apenas aos que comprovassem a necessidade das certidões e das informações pleiteadas (2000, p. 200).

No entanto, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) tem sido no sentido de alcançar a todos indistintamente (BRASIL, AgR 1.354, 1997).

Em relação a processos administrativos, o STF editou a Súmula Vinculante nº 21 nos seguintes termos: "É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo".

A imunidade da taxa para propor ação popular (artigo 5º, inciso LXXIII, da Constituição Federal de 1988) objetiva impedir qualquer embaraço que possa decorrer da necessidade de pagamento de custas e emolumentos judiciais ou taxas judiciárias pelo autor da ação popular, "que não busca a tutela jurisdicional para direito pessoal, mas para direito da coletividade" (COSTA, 2006, p. 212 e 214).

A imunidade das taxas na assistência jurídica integral e gratuita (artigo 5º, inciso LXXIV, da Constituição Federal de 1988) "refere-se à da propositura da ação (inicial) e se estende aos recursos cabíveis, uma vez caracterizada a miserabilidade do autor ou beneficiário da justiça gratuita" (ICHIHARA, 2000, p. 206).

Para Regina Helena Costa (2006, p. 214), prestigia-se, com essa imunidade de taxa, os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil de erradicação da pobreza e da marginalidade e de redução das desigualdades sociais e regionais (artigo 3º, inciso II, e art. 170, inciso VII, da Constituição Federal de 1988).

O Supremo Tribunal Federal (STF), em face da garantia constitucional prevista no artigo 5º, inciso LXXIV da Constituição Federal de 1988, entende que, para a fruição da imunidade, basta a declaração do interessado de que sua situação econômica não lhe permite vir a juízo por conta própria sem prejuízo de sua manutenção e de sua família (BRASIL, RE 205.746, 1997).

Contudo, no julgamento do Habeas Corpus nº 72.328, ocorrido em 21 de março de 1995, a Primeira Turma do STF decidiu nos seguintes termos: "A demonstração do estado de miserabilidade pode resultar de quaisquer outros meios probatórios idôneos, além do atestado de pobreza fornecido por autoridade policial competente" (BRASIL, HC 72.328, 2009).

Em relação às pessoas jurídicas, o STF decidiu que, ao "contrário do que ocorre relativamente às pessoas naturais, não basta a pessoa jurídica asseverar a insuficiência de recursos, devendo comprovar, isto sim, o fato de se encontrar em situação inviabilizadora da assunção dos ônus decorrentes do ingresso em juízo." (BRASIL, Rcl 1.905-ED-AgR, 2002)[22].

No nosso entendimento, deveria haver um controle maior sobre o uso da assistência jurídica gratuita, restringindo-a aos comprovadamente pobres e miseráveis, em prestígio ao princípio da igualdade material, em que os desiguais devem ser tratados na medida da sua desigualdade, e em prol da desobstrução da máquina judiciária, dado que muitos dos processos em tramitação não existiriam se não houvesse a facilitação franqueada a todos, indistintamente, de se valerem do Poder Judiciário sem se submeterem às custas devidas.

A imunidade das taxas, aos reconhecidamente pobres, para expedição de registro civil de nascimento e de óbito (artigo 5º, inciso LXXVI, alíneas "a" e "b", da Constituição Federal de 1988) tem como objetivo "evitar que a insuficiência de recursos constitua óbice para a prestação do serviço público de registro de pessoa física quanto aos atos essenciais à dignidade humana e à cidadania" (COSTA, 2006, p. 215).

A imunidade das taxas nas ações de *habeas corpus* e *habeas data*, e, na forma da lei, para prática de atos necessários ao exercício da cidadania (artigo 5º, inciso LXXVII, da Constituição Federal de 1988) destina-se à exoneração das custas judiciais para as pessoas que necessitam se valer dessas ações na defesa dos seus direitos de cidadãos.

Por fim, a imunidade prevista nos artigos 206, inciso IV, e 208, inciso I, da Constituição Federal de 1988, relativa às taxas na prestação de ensino público em

[22] No mesmo sentido: AI 726.444-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 8-9-2009, Segunda Turma, *DJE* de 16-10-2009; AI 646.251-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 23-6-2009, Segunda Turma, *DJE* de 7-8-2009; AI 716.294-ED, Rel. Min. Cezar Peluso, julgamento em 31-3-2009, Segunda Turma, *DJE* de 30-4-2009.

estabelecimentos oficiais, que se encontra intimamente conectada ao direito fundamental à educação previsto no artigo 6º, *caput*, da mesma Constituição.

No artigo 208, inciso I, da Constituição Federal de 1988, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 59, de 2009, consta que a educação básica será obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada a gratuidade inclusive para aqueles que não tiveram acesso à educação na idade própria.

O Supremo Tribunal Federal (STF), em 13 de agosto de 2008, editou a Súmula Vinculante nº 12, nos seguintes termos: "A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da CF".

No entendimento do STF, "[embora] configure ato burocrático, a matrícula constitui formalidade essencial para que o aluno tenha acesso à educação superior" (BRASIL, RE 500.171, 2008).

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n° 2.643, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu pela constitucionalidade da Lei Estadual n° 7.983, de 2001, em que se instituiu isenção para a taxa de inscrição no concurso vestibular da Universidade Estadual do Rio Grande do Norte (BRASIL, ADI 2.643, 2003).

Se a lei que isenta é constitucional, não se está diante de um caso que se submete às normas de imunidade tributária. Portanto, excluem-se da imunidade a taxa de matrícula para participar do concurso vestibular, bem como as taxas de expedição de certidões de histórico escolar, de diplomas, de conclusão do curso etc.

2.2.5.2 Imunidades genéricas de impostos identificadas como limitações constitucionais do poder de tributar

No Sistema Tributário Nacional, disciplinado no Capítulo I do Título VI da Constituição Federal de 1988, encontram-se definidas, expressamente, como espécies de limitações constitucionais do poder de tributar, algumas hipóteses de imunidade tributária que atingem as competências tributárias de todas as pessoas políticas da Federação, resultando daí o caráter genérico dos preceitos que ora se analisam.

Neste grupo, se encontram as normas imunizantes mais densas, em termos de direitos consagrados, que já se encontravam previstas na Constituição Federal de 1967, com exceção das imunidades das fundações públicas, das fundações dos partidos políticos e das entidades sindicais de trabalhadores, assim como da ressalva "sem fins lucrativos", que inexistiam no texto constitucional anterior (COSTA, 2006, p. 135).

As imunidades tributárias deste grupo se restringem aos impostos, pois, além do fato de haver previsão constitucional expressa nesse sentido, os demais tributos, ora decorrem de uma atividade estatal específica que alcança a pessoa beneficiada, traduzindo-se em ressarcimento dos cofres públicos pelo serviço prestado, como nos casos das taxas, ora vinculam-se a uma destinação constitucional específica, caso das contribuições especiais.

Para o Supremo Tribunal Federal (STF)[23], as imunidades previstas no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988, em razão de seu fundamento (princípio federativo ou direito fundamental), não podem ser excluídas do texto constitucional ou afastadas de casos concretos nem mesmo por Emenda Constitucional, por força do contido no artigo 60, § 4º, incisos I e IV, da Constituição Federal de 1988 (GODOI; RESENDE; ROSA, 2002, p. 201).

Sobre essa questão, emitiremos nossa posição em outro ponto deste trabalho.

2.2.5.2.1 Imunidade recíproca – Artigo 150, inciso VI, alínea "a", e §§ 2º e 3º da Constituição Federal de 1988

A doutrina da imunidade recíproca desenvolveu-se a partir de construção jurisprudencial da Suprema Corte dos Estados Unidos da América – país onde as imunidades tributárias não existem de forma expressa na Constituição –, sendo paradigmático o caso *Mc Culloch v. Maryland*, julgado no ano de 1919, em que se analisou "a possibilidade de o Estado-membro cobrar impostos de banco nacional", tendo o Juiz Marshall, "apoiado no princípio da supremacia da União e na observação de que o poder de tributar envolve o poder de destruir", defendido a tese de que o povo de um Estado não poderia modificar o que restou assentado, soberanamente, pelo povo de toda a nação americana (TORRES, 1999, p. 213-214).

No Brasil, a evolução histórica da imunidade recíproca foi marcada profundamente "pela do constitucionalismo americano, não obstante as dessemelhanças entre os respectivos federalismos, seja pelo caráter tridimensional do brasileiro, seja pelo movimento pendular que temos vivido entre centralização e descentralização financeira" (TORRES, 1999, p. 217-218).

Foi a Constituição Federal de 1891, inspirada pela jurisprudência norte-americana, que introduziu no Direito Constitucional brasileiro a imunidade recíproca, cujo artigo 10 proibia "aos Estados *tributar* bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente", sem fazer, contudo, referência aos Municípios, muito pela influência dos Estados Unidos, cuja

[23] Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 939, Ministro Relator Sydney Sanches, 15 de dezembro de 1993. Brasília: **Diário de Justiça**, 18 mar. 1994.

Constituição ignora a autonomia municipal (BALEEIRO, 2005, p. 234 e 241 – itálicos do original), reconhecida pelo constituinte brasileiro somente a partir de 1934.

Esta hipótese de imunidade, do tipo subjetiva e ontológica, decorre de dois princípios: o princípio federativo, previsto no artigo 1º, e o princípio da "*autonomia que se desdobra na igualdade formal das pessoas jurídicas de direito público interno*", extraído do artigo 18, ambos da Constituição Federal de 1988 (ICHIHARA, 2000, p. 217 – itálicos do original).

Segundo Humberto Ávila (2010, p. 225), as pessoas políticas da Federação, bem como as demais entidades da administração indireta prestadoras de serviços públicos, não possuem capacidade econômica, uma vez que os serviços por elas prestados não se qualificam como atividade econômica e, por conseguinte, não são tributáveis. "A tributação das unidades federativas feriria os princípios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) e da igualdade (art. 150, II)" (ÁVILA, 2010, p. 225).

Constata-se, portanto, que a doutrina ampara a imunidade recíproca no princípio federativo e nos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, tendo-se em conta a autonomia administrativa e política atribuída pelo constituinte às pessoas jurídicas de direito público detentoras do poder de tributar.

A repartição rígida de competências tributárias definida pela Constituição Federal de 1988 não se coaduna com a imposição coativa recíproca de impostos, dado que tal situação favoreceria estados de subordinação e de transferência de receitas de um ente político para outro, afrontando-se a estrutura federativa determinada pela mesma Constituição Federal.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal (STF)[24] entende que o fundamento da imunidade recíproca é "a preservação do equilíbrio federativo", tratando-se de verdadeira "garantia da Federação", em razão do que o constituinte derivado não pode afastá-la, ainda que somente para um imposto específico, nos termos do artigo 60, § 4º, item I, da Constituição Federal de 1988, em que se determina que a proposta de emenda tendente a abolir a forma federativa de Estado não será objeto de deliberação no Congresso Nacional (GODOI; RESENDE; ROSA, 2002, p. 201)[25].

A imunidade recíproca é, no dizer de Ricardo Lobo Torres, "vera *imunidade*, porque essencial à sobrevivência do regime e à afirmação da liberdade" (1999, p. 221 – itálicos do original). A liberdade individual estaria comprometida se o equilíbrio da federação fosse

[24] Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 939, Ministro Relator Sydney Sanches, 15 de dezembro de 1993. Brasília: **Diário de Justiça**, 18 mar. 1994.
[25] No mesmo sentido: Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 926, Ministro Relator Sydney Sanches, 1º de setembro de 1993. Brasília: **Diário de Justiça**, 6 mai. 1994.

fragilizado pelas imposições tributárias recíprocas entre as pessoas jurídicas de direito público (TORRES, 1999, p. 222-223).

Para Lobo Torres, referida imunidade "protege contra a incidência de impostos que atingem economicamente o patrimônio, a renda e os serviços, independentemente da classificação técnica levada a efeito" pelo Código Tributário Nacional (1999, p. 231).

Roque Antônio Carrazza (2009, p. 741-742) considera que a Constituição Federal, ao se referir aos impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das pessoas políticas, utilizou uma linguagem econômica e não jurídica, uma vez que, para a Economia, todos os impostos incidem sobre o patrimônio. Além disso, qualquer exigência de imposto entre os entes federados acarretaria dificuldades de funcionamento para a máquina administrativa, com a criação de embaraços às ações estatais respectivas.

De acordo com Humberto Ávila (2010, p. 226), a literatura jurídica tem demonstrado que a imunidade recíproca não se restringe aos impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, nos termos definidos pelo Código Tributário Nacional (CTN), alcançando, também, os impostos incidentes sobre a produção e o consumo e sobre o comércio exterior, uma vez que o fato relevante é o patrimônio da entidade estar ou não sendo atingido, ainda que de forma indireta, pela tributação.

A Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que os critérios de classificação de impostos adotados por normas infraconstitucionais não podem ser invocados para restringir a aplicação da imunidade, dado que o fato relevante na questão é saber se o bem adquirido, seja no mercado interno ou no externo, integra ou não o patrimônio da entidade pública (BRASIL, RE 203.755, 1996).

Em relação aos impostos indiretos, até a década de 1960, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconhecia a extensão da imunidade à pessoa política que se encontrasse na condição de contribuinte de fato[26] (GODOI; RESENDE; ROSA, 2002, p. 204).

Para Aliomar Baleeiro, o direito brasileiro não ignora o contribuinte de fato, pois tanto o artigo 166 do Código Tributário Nacional (CTN) e as Súmulas nº 71 e 546 do Supremo Tribunal Federal (STF) se referem a ele como "uma realidade econômica" que, efetivamente, sofre "desfalque em seu patrimônio", sendo que, no caso de pessoa jurídica de direito público, tem-se o aniquilamento da imunidade recíproca, a partir da utilização de um ardiloso subterfúgio técnico-legislativo (2005, p. 285-286).

[26] Nesse sentido, o Recurso Extraordinário (RE) nº 68.450, Primeira Turma, Relator Ministro Aliomar Baleeiro, 4 de dezembro de 1969. Brasília, **Diário de Justiça**, 10 dez. 1969.

Já no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 68.924, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal (STF) afastou a aplicação da imunidade recíproca relativamente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente em produtos adquiridos pelo Serviço Funerário do Município de São Paulo, por considerar que a pessoa jurídica de direito público é, nos casos da espécie, contribuinte de fato e não de direito, em razão do que não se poderia opor a realidade econômica à realidade jurídica para excluir a obrigação tributária prevista em lei, pois o contribuinte de fato – o adquirente da mercadoria – é estranho à relação tributária, não podendo alegar a seu favor a imunidade recíproca (BRASIL, RE 68.924, 1970).

A relação jurídica tributária relativa ao pagamento de determinado tributo firma-se entre o Estado e o contribuinte – que no caso do IPI é o industrial –, nunca com o adquirente final – o chamado contribuinte de fato –, pois a pessoa que compra uma mercadoria não adquire tributo, mas o produto comercializado.

Quanto à imunidade recíproca das autarquias e fundações públicas, instituídas e mantidas pelo Poder Público, como medida de descentralização administrativa, não se pode perder de vista que tais entidades são instrumentos do Estado e, em nome dele, prestam serviços de interesse público, do que decorre a extensão da imunidade recíproca a alcançá-las, pois, caso contrário, "o Estado seria prejudicado, já que ele mesmo é que presta, ainda que indiretamente, o serviço" (ÁVILA, 2010, p. 224).

Em relação às sociedades de economia mista e às empresas públicas, considerando-se apenas a literalidade do texto constitucional, poder-se-ia concluir que a Constituição Federal de 1988 não lhes outorga a imunidade, tendo, expressamente, vedado qualquer tipo de privilégio fiscal não extensivo às empresas do setor privado, conforme se verifica no contido no artigo 173, § 2º, da Constituição Federal de 1988.

Contudo, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 580.264, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) considerou que a imunidade recíproca alcança os impostos estaduais devidos pela sociedade de economia mista recorrente, prestadora de serviços de saúde, por não se tratar de atividade econômica (BRASIL, RE 580.264, 2010).

Ter-se-ia, no caso, uma contribuição da iniciativa privada no sentido de "subsidiar o Poder Público, para se emparceirar com ele, na prestação de serviço público que, ao mesmo tempo, seria direito fundamental e, pela ótica do art. 196 da CF, direito de todos e dever do Estado" (BRASIL, RE 580.264, 2010).

Constata-se dessa decisão que o Supremo Tribunal Federal (STF), na aferição do cabimento da imunidade recíproca, não se prendeu à forma societária da pessoa jurídica, se sociedade de economia mista ou não, tendo provido o recurso em razão da atividade

desenvolvida, qual seja, a prestação de serviço público, em que o ente estatal controla, majoritariamente, o capital da sociedade.

O que diferencia o alcance ou não da imunidade em relação às empresas públicas e às sociedades de economia mista é a natureza de sua atividade; se econômica, em sentido estrito, tais entidades, nos termos do artigo 173, § 2º, da Constituição Federal de 1988, não poderão gozar de privilégios fiscais, mas, se se tratar da prestação de serviços públicos, o entendimento da regra constitucional deve se dar no sentido contrário.

Por outro lado, se as autarquias e fundações públicas exercerem atividades regidas por normas de direito privado em concorrência com as sociedades empresárias, elas estarão, no que se refere a essas atividades, excluídas da imunidade recíproca, nos termos do artigo 150, inciso VI, alínea "a", e § 3º, da Constituição Federal de 1988.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 3.089, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu pela incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais, considerando que "as pessoas que exercem atividade notarial não são imunes à tributação, porquanto a circunstância de desenvolverem os respectivos serviços com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no art. 150, § 3º da Constituição" (BRASIL, ADI 3.089, 2008).

No entendimento do STF, a percepção de remuneração pela prestação dos serviços cartoriais implica na existência de capacidade contributiva. A imunidade recíproca, no entender daquele Corte, "é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados", inexistindo diferenciação que possa justificar "a tributação dos serviços públicos concedidos e a não tributação das atividades delegadas" (BRASIL, ADI 3.089, 2008)[27].

Em outro julgamento, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal (STF), ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário (RE) nº 363.412, decidiu pela aplicação da imunidade recíproca à Infraero, por se tratar de empresa pública delegatária dos serviços públicos de infraestrutura aeroportuária, constitucionalmente outorgados à União Federal, em regime de monopólio. No entendimento da Turma, "a submissão ao regime jurídico das empresas do setor privado, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributárias, somente se justifica, como consectário natural do postulado da livre concorrência", não se estendendo "às empresas públicas (Caso da Infraero), às sociedades de economia mista e às

[27] No mesmo sentido: RE 557.643-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 10-2-2009, Segunda Turma, *DJE* de 13-3-2009.

suas subsidiárias que se qualifiquem como delegatárias de serviços públicos" (BRASIL, RE 363.412-AgR, 2008).

Na mesma direção, tem-se a decisão do Plenário do STF no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 407.099, no sentido de distinguir as empresas públicas prestadoras de serviço público das que exercem atividade econômica. Restou decidido que, pelo fato de a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos ser prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, ela está abrangida pela imunidade recíproca do artigo 150, inciso VI, alínea "a" e § 2º da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, RE 407.099, 2004)[28].

Verifica-se, portanto, que para o Supremo Tribunal Federal (STF), o fator relevante para a configuração da imunidade recíproca é a atividade prestada pela pessoa jurídica; se (i) serviço público, (ii) atividade econômica desprovida de interesse lucrativo ou (iii) concessão de serviços públicos em regime de monopólio, tem-se configurada a imunidade; se, ao contrário, a sociedade se inserir no mercado em atividade concorrencial, não se estará exercendo atividade de interesse eminentemente público, mas preponderantemente privado, não havendo, portanto, direito à imunidade.

Quando da atividade desenvolvida pela pessoa jurídica de direito público houver remuneração por preço público ou tarifa – que não se confundem com taxa –, haverá a exclusão da imunidade recíproca, o mesmo ocorrendo nas hipóteses de o promitente comprador da obrigação pagar imposto relativamente ao bem imóvel, pois a ele não beneficia a imunidade recíproca do ente político alienante (ICHIHARA, 2000, p. 227).

As concessões, em geral, não se favorecem da imunidade recíproca, dada a finalidade lucrativa de sua atividade. O concessionário assume o risco do negócio e, por conseguinte, recebe uma contraprestação capaz de lhe proporcionar o equilíbrio financeiro necessário à continuidade de sua atividade econômica (ÁVILA, 2010, p. 228).

Aliomar Baleeiro (2005, p. 270) já apontava que as empresas de direito privado não conseguiriam sobreviver em competição com empresas públicas imunes ou isentas, fato esse que tornava perfeitamente compreensível a restrição constitucional, no caso o artigo 170, § 3º, da Emenda nº 1, de 1969, que determinava a aplicação do mesmo regime tributário das empresas privadas à empresa pública que explorasse atividade não monopolizada.

A Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu que a "imunidade tributária gozada pela Ordem dos Advogados do Brasil é da espécie recíproca (art. 150, VI, *a*,

[28] No mesmo sentido: ACO 789, Rel. p/ o ac. Min. Dias Toffoli, julgamento em 1º-9-2010, Plenário, *DJE* de 15-10-2010; RE 443.648-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 20-4-2010, Segunda Turma, *DJE* de 28-5-2010; ACO 811-AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 26-4-2007, Plenário, *DJ* de 14-12-2007.

da Constituição), na medida em que a OAB desempenha atividade própria de Estado", alcançando apenas as finalidades essenciais da instituição (BRASIL, RE 259.976-AgR, 2010).

No mesmo julgamento, registrou-se que o "reconhecimento da imunidade tributária às operações financeiras não impede a autoridade fiscal de examinar a correção do procedimento adotado pela entidade imune". Uma vez constatado algum desvio de finalidade, a autoridade administrativa fiscal "tem o poder-dever de constituir o crédito tributário e de tomar as demais medidas legais cabíveis", dada a natureza plenamente vinculada do lançamento tributário (BRASIL, RE 259.976-AgR, 2010).

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 129.930, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que a imunidade recíproca alcança somente os impostos, ainda que inocorrente a capacidade econômica das entidades públicas (BRASIL, RE 129.930, 1991).

Humberto Ávila (2010, p. 226) argumenta, contudo, que as entidades públicas não deveriam pagar contribuições sociais, de forma a preservar a garantia da Federação e a promoção dos serviços públicos. Para ele, dado o fato de que as receitas provenientes das contribuições sociais são revertidas à promoção de serviços públicos, inexistiria sentido em exigi-las dos entes federados, promotores que são desses mesmos serviços públicos.

Sacha Calmon Navarro Coêlho ressalta que a "imunidade intergovernamental recíproca" atua apenas sobre uma das espécies do gênero tributos, os impostos; não alcançando, por conseguinte, as taxas, as contribuições de melhoria – estas, no entendimento do autor, só incidem sobre bens imóveis particulares – e as chamadas contribuições especiais ou parafiscais, salvo, nesta última espécie, se os tributos se revestirem, juridicamente, da feição de impostos (2010, p. 248).

Em relação aos rendimentos auferidos em aplicações financeiras, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1.758, decidiu por suspender a aplicação do artigo 28 da Lei nº 9.532, de 1997, que determinava a incidência do imposto de renda sobre rendimentos da espécie, inclusive em relação às pessoas imunes, sob o entendimento de que a aplicação dos recursos dos entes políticos em aplicações financeiras não se encaixava nas restrições dos §§ 2º e 3º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 (GODOI; RESENDE; ROSA, 2002, p. 204).

No julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 192.888[29], reconheceu-se a imunidade dos municípios em relação ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF), "afastando-se

[29] Recurso não localizado no sítio do Supremo Tribunal Federal na internet.

uma interpretação mais restritiva da expressão “patrimônio, renda ou serviços” contida no art. 150, VI, *a* da Constituição” (GODOI; RESENDE; ROSA, 2002, p. 205).

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 203.839 e no do Agravo de Instrumento em RE nº 206.676[30], decidiu-se, respectivamente, pela imunidade tributária da autarquia estadual Departamento de Estradas e Rodagem do Estado de São Paulo e do Instituto de Previdência do Legislativo do Estado de Minas Gerais, por não se ter detectado desvio de suas atividades essenciais, considerando-se que, tanto o fato de a primeira se utilizar de imóvel de sua propriedade, quanto a aquisição, pelo Instituto mineiro, de lotes com o intuito de obter valorização patrimonial que favorecesse o cumprimento de suas finalidades essenciais, não descaracterizavam o preceito imunizante (GODOI; RESENDE; ROSA, 2002, p. 205).

Nesse sentido, constata-se que, desde que vertidos às finalidades essenciais das entidades, os rendimentos auferidos em aplicações financeiras ou em transações imobiliárias são alcançados pela imunidade, tendo-se em conta um alcance mais abrangente dos termos patrimônio, renda ou serviços.

2.2.5.2.2 Imunidade dos templos de qualquer culto – Artigo 150, inciso VI, alínea “b”, e § 4º da Constituição Federal de 1988

A imunidade em questão faz referência aos “templos de qualquer culto”, mas prevalece na doutrina majoritária e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) que ela é do tipo subjetiva, alcançando, por conseguinte, a entidade religiosa e não apenas o bem imóvel em que se realizam o culto e as demais atividades afins.

Para o Supremo Tribunal Federal (STF)[31], esta hipótese de imunidade tributária, assim como as das alíneas “c” e “d” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, são irrevogáveis pelo constituinte derivado, por se constituírem em instrumentos de salvaguarda fundamentais de “princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição, como liberdade religiosa, de manifestação do pensamento, pluralismo político do regime, a liberdade sindical, a solidariedade social, o direito à educação e assim por diante”[32] (GODOI; RESENDE; ROSA, 2002, p. 201).

De acordo com esse entendimento do STF, a imunidade dos templos se classificaria como ontológica, por decorrer de um direito fundamental; mas, conforme já abordado no

[30] Recurso não localizado no sítio do Supremo Tribunal Federal na internet.
[31] Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 939, Ministro Relator Sydney Sanches, 15 de dezembro de 1993. Brasília: **Diário de Justiça**, 18 mar. 1994.
[32] Voto do Ministro Sepúlveda Pertence na ADI 939.

subitem 2.2.2.4.3, concebemo-la como imunidade política, pelo fato de decorrer de uma opção do constituinte e por não ser extraível diretamente do conjunto de princípios e direitos fundamentais.

Segundo Ricardo Lobo Torres, esta imunidade "é o contraponto fiscal da liberdade religiosa" afirmada no artigo 5º, inciso VI, da Constituição Federal de 1988. Historicamente, essa imunidade era exclusiva da Igreja Católica, tendo se expandido para abarcar todas as demais religiões, vedado qualquer auxílio ou subvenção pelo Estado (1999, p. 238-239).

> Como imunidade política e incondicionada, visa a garantir a eficácia da diretriz constitucional contemplada no art. 5º, VI, que assegura a liberdade de crença e o livre exercício de cultos religiosos, densificando-os. Lembre, ainda, ser vedado às pessoas políticas "estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público" (art. 19, I, da CF) – preceito que impõe a neutralidade do Estado perante a Igreja e os cultos religiosos (COSTA, 2006, p. 156).

Não se atém, na aplicação da imunidade, apenas à "materialidade do edifício", sujeito a impostos incidentes sobre a propriedade ou a transmissão de bem imóvel, mas ao templo enquanto conjunto de "instalações ou pertenças" voltado ao culto ou à prática religiosa (BALEEIRO, 2005, p. 311).

Para Roque Antônio Carrazza (2009, p. 759), a imunidade em questão não se destina ao local das cerimônias religiosas, ou seja, ao templo propriamente dito, mas à entidade que mantém e administra a igreja.

No entendimento de Humberto Ávila (2010, p. 230), em viés mais restritivo, a imunidade em questão alcança apenas objetos, ou seja, os edifícios e seus acessórios, não abarcando outros fatos ou situações, como, por exemplo, a comercialização de discos de música religiosa, salvo, nesses casos, quando a receita de vendas for revertida à consecução das finalidades essenciais das entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos, o que, por outro lado, configura outra espécie de imunidade tributária, que será objeto de análise no próximo tópico deste trabalho.

Regina Helena Costa, na defesa de que a imunidade sob comento se aplica à entidade religiosa e não apenas ao edifício, argumenta que "os templos não possuem patrimônio, renda e serviços, mas sim a pessoa jurídica que os detém" (2006, p. 157).

Aliomar Baleeiro considera que a imunidade dos templos somente alcançará os fins almejados pela Constituição se sua interpretação se der "sem distinções sutis nem restrições mesquinhas". Para ele, o "culto não tem capacidade econômica" e "[não] é fato econômico",

não devendo ser entendido apenas como o edifício principal, onde se celebra a cerimônia religiosa, mas todas as dependências contíguas, como conventos, residência do pároco etc., “desde que não empregados em fins econômicos” (BALEEIRO, 2005, p. 311).

Não se estende, ainda, segundo Aliomar Baleeiro (2005, p. 312), ao imposto predial incidente sobre casas de aluguel ou terrenos da entidade religiosa, pois o Estado não subvenciona a fé, dada a neutralidade que deve permear a sua atuação. Esse entendimento, contudo, não mais prevalece no Supremo Tribunal Federal (STF), como se verá na sequência.

No que se refere ao vocábulo templo, o imóvel assim será tratado somente se a destinação a ele dada, considerando-se os aspectos subjetivos do proprietário, se referir a atividades religiosas ou espirituais, alcançando, também, “os salões paroquiais, os compartimentos contíguos ao templo, tais como: salões de festas, salas de estudo, alojamentos para abrigar fiéis, a eles destinados exclusivamente, e a casa destinada à moradia do padre, pastor, rabino, monge etc.”, desde que estes estejam localizados na mesma área do templo (ICHIHARA, 2000, p. 233-235).

No nosso entendimento, a aferição da aplicação ou não da imunidade deve ser precedida de uma avaliação que possibilite constatar a efetiva utilização do bem nas atividades religiosas, pois, do contrário, pode-se estar a favorecer que uma gama maior de situações se proteja sob o manto da imunidade, quando, em verdade, encontra-se a serviço de empreendimentos de cunho eminentemente econômico e especulativo, que em nada se assimilam aos cultos, aos templos ou às religiões.

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 578.562, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu pela aplicação da imunidade dos templos de qualquer culto aos cemitérios, “que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso”, tendo sido assentado que a “imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos arts. 5º, VI, 19, I, e 150, VI, *b*” (BRASIL, RE 578.562, 2008).

A imunidade alcança, também, “qualquer contraprestação voluntária ou de um valor predeterminado, como, por exemplo, celebração de missas, batizados, cerimônias de casamento religioso” etc. (ICHIHARA, 2000, p. 236), assim como as doações, os dízimos e, também, os lucros e rendimentos obtidos em aplicações financeiras, “na mesma extensão da imunidade garantida às instituições de assistência social” (TORRES, 1999, p. 243). No caso das aplicações financeiras, no nosso entendimento, elas se encontram acobertadas pela imunidade apenas quando se destinem à preservação do valor monetário dos recursos aplicados e não nas hipóteses em que prepondera o interesse especulativo.

Para Yoshiaki Ichihara, quando as áreas de propriedade da entidade religiosa, contíguas ou não ao templo, forem destinadas a estacionamento para atender ao público em geral, que não gratuitamente os fiéis, ou forem alugadas para estabelecimentos comerciais, elas "não se enquadram na imunidade dos templos, mas na exceção prevista no art. 150, § 4º, da CF/88, pois tais atividades refogem da finalidade essencial da entidade religiosa e caracterizam atividade econômica", o mesmo ocorrendo em casos de arrendamento dessas mesmas áreas para publicidade ou outras atividades remuneradas (2000, p. 235).

O Supremo Tribunal Federal (STF), contudo, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 325.822, considerou abarcada pela imunidade dos templos de qualquer culto a propriedade de bens imóveis alugados que, por conseguinte, não se submetem ao pagamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU (BRASIL, RE 325.822, 2007).

Vencida a tese do relator de que a imunidade se restringiria aos bens destinados às finalidades essenciais da entidade religiosa, prevaleceu, no caso, a tese defendida pelos Ministros Moreira Alves e Gilmar Mendes de que somente não haveria a imunidade se as atividades desenvolvidas pela entidade religiosa pudessem gerar concorrência desleal ou se os resultados obtidos não fossem vertidos às suas finalidades essenciais.

Digno de registro é o entendimento contrário exarado pelo então Ministro Sepúlveda Pertence, para quem o culto religioso é uma atividade que o Estado não pode estimular de qualquer forma, devendo apenas tolerar. A imunidade, segundo ele, está ligada à liberdade de culto e não às atividades econômicas desenvolvidas pela entidade religiosa.

Externando entendimento no mesmo sentido do adotado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), Hugo de Brito Machado argumenta que as rendas auferidas pelas entidades imunes, uma vez vertidas à manutenção das suas atividades essenciais e não sendo decorrentes de atividades desenvolvidas em concorrência desleal com as demais pessoas jurídicas submetidas à tributação, devem ser consideradas imunes, encontrando-se, por conseguinte, abrangida pelo termo "rendas relacionadas às atividades essenciais" (MACHADO, 1998, p. 93).

Da mesma forma, Luciano Amaro (1998, p. 150) afirma que quaisquer rendas auferidas pela entidade serão imunes desde que afetadas ao atendimento das finalidades que constituem seu objeto. No mesmo sentido, entendem Ricardo Lobo Torres, Celso Ribeiro Bastos, Valdir de Oliveira Rocha, José Eduardo Soares de Melo, Carlos Valder do Nascimento, Yonne Dolacio de Oliveira, dentre outros (MARTINS, 1998a).

Em posição contrária, Vittorio Cassone argumenta que a renda obtida com aluguéis de imóveis não se insere no conjunto das atividades próprias da entidade, não se tratando de renda corrente, mas excepcional. Para ele, considerar tais rendas como imunes seria o mesmo que afrontar o princípio constitucional da livre concorrência, alçando a entidade a uma posição privilegiada em relação aos demais contribuintes, desprestigiando-se o princípio da isonomia (CASSONE, 1998, p. 262).

Para Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, no caso dos templos de qualquer culto, a imunidade se restringe aos imóveis utilizados na atividade religiosa, não alcançando outros imóveis de propriedade da paróquia ou do bispado que se encontrem alugados a terceiros (1998b, p. 354-355).

Marco Aurélio Greco (1998) considera importante, no enfrentamento dessa questão, perscrutar a natureza das operações realizadas pelas entidades imunes para se verificar se se enquadram ou não nas exigências do dispositivo constitucional (§ 4º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988). Para ele, a manutenção de recursos de forma imobilizada "atenta contra a própria manutenção e subsistência da entidade", devendo-se considerar imunes apenas as aplicações financeiras que visem ao resguardo do patrimônio da entidade contra perdas inflacionárias, o que não engloba as aplicações de risco, salvo se houver exigência legal determinando nesse sentido (GRECO, 1998, p. 718-719).

No nosso entendimento, a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), no sentido de estender a imunidade dos templos de qualquer culto aos imóveis alugados de propriedade da entidade religiosa, não se encontra em consonância com a Constituição, conforme bem apontou o Ministro Sepúlveda Pertence, uma vez que o artigo 150, inciso VI, alínea "b", e § 4º, da Constituição Federal de 1988 restringe o alcance da imunidade aos locais e às atividades vinculados ao culto, e não aos demais bens destinados a atividades econômicas.

Nesse sentido, tudo aquilo que extrapole os limites da "finalidade essencial", independentemente de se referir ou não a uma atividade econômica regida por normas de direito privado, não deveria ser acobertado pela norma imunizante, nos termos definidos pela Constituição.

Também, no nosso entendimento, se encontram fora da imunidade dos templos de qualquer culto os direitos autorais de livros e revistas, ainda que escritos por padres ou pessoas ligadas à religião, dado que, nesses casos, a atividade é do escritor e não da entidade religiosa, devendo prevalecer os princípios da capacidade contributiva, da isonomia, da generalidade e da universalidade da tributação.

Assim como Ricardo Lobo Torres (1999, p. 243), também concordamos com a não aplicação da imunidade aos serviços de comunicação televisiva ou radiofônica, que devem se submeter à tributação por não se vincularem às finalidades religiosas ou filantrópicas.

Por fim, salientamos, em consonância com Yoshiaki Ichihara, que "as entidades religiosas devem pagar taxas, tais como a de limpeza, de segurança, de licença, de publicidade, entre outras", importando na perda da imunidade de impostos "o desvirtuamento da atividade, com enriquecimento ilícito de seus dirigentes, remessas de recursos para o exterior, utilização de meios coercitivos (espirituais) visando tomar patrimônio dos fiéis etc." (ICHIHARA, 2000, p. 240).

2.2.5.2.3 Imunidade do 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 – Artigo 150, inciso VI, alínea "c", e § 4º da Constituição Federal de 1988

Esta hipótese de imunidade alcança as entidades "presumidamente desinteressadas", cujos fins se confundem com atribuições, deveres e interesses do Estado, em razão do que abrange os impostos que poderiam desfalcar o patrimônio das instituições, diminuindo-lhes a eficácia na prestação dos serviços que constituem seu objeto social predominante (BALEEIRO, 2005, p. 313).

Como já dito anteriormente, para o Supremo Tribunal Federal (STF)[33], esta hipótese de imunidade tributária, assim como as das alíneas "b" e "d" do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, são irrevogáveis pelo constituinte derivado, por se constituírem em instrumentos de salvaguarda fundamentais de "princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição, como liberdade religiosa, de manifestação do pensamento, pluralismo político do regime, a liberdade sindical, a solidariedade social, o direito à educação e assim por diante"[34] (GODOI; RESENDE; ROSA, 2002, p. 201).

Os partidos políticos, assim como suas fundações, são pessoas jurídicas de direito privado, não obstante encontrarem-se obrigados ao registro no Tribunal Superior Eleitoral e se submeterem à fiscalização da Justiça Eleitoral. Eles só fazem jus à imunidade tributária se "preencherem os requisitos subjetivos, objetivos e formais de constituição, finalidade, objetivos, características etc." (ICHIHARA, 2000, p. 242-243).

---

[33] Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 939, Ministro Relator Sydney Sanches, 15 de dezembro de 1993. Brasília: **Diário de Justiça**, 18 mar. 1994.
[34] Voto do Ministro Sepúlveda Pertence na ADI 939.

A imunidade dos partidos políticos “é o contraponto fiscal” do tratamento constitucional a eles dispensado pelo artigo 17 da Constituição Federal de 1988 que “declara ser livre a sua criação, fusão, incorporação e extinção, resguardados a soberania nacional, o regime democrático, o pluripartidarismo e os direitos fundamentais da pessoa humana”, residindo-se o seu fundamento nos “direitos de liberdade” que compõem “a esfera dos direitos subjetivos do cidadão” (TORRES, 1999, p. 246-247).

A finalidade da imunidade dos partidos políticos e de suas fundações é a “concretização do princípio democrático”, dado que a “autonomia financeira dessas instituições é o pressuposto de um processo livre e democrático” (ÁVILA, 2010, p. 231).

Diferentemente de Yoshiaki Ichihara, para quem a imunidade alcança todos os impostos (2000, p. 244), Ricardo do Lobo Torres (1999, p. 250) considera que a imunidade alcança apenas os impostos diretos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços dos partidos políticos, encontrando-se fora do âmbito da imunidade os impostos indiretos que recaem sobre os partidos políticos na condição de compradores ou vendedores de mercadorias.

Lobo Torres considera, ainda, que a imunidade alcança apenas o patrimônio, a renda e os serviços ligados às finalidades essenciais dos partidos políticos, “o que exclui os bens explorados comercialmente”, inclusive os serviços de radiodifusão, mas não os rendimentos de aplicações financeiras que, nos mesmos termos da imunidade das instituições de assistência social, encontram-se imunes a impostos (1999, p. 249).

Concordamos com Roque Antônio Carrazza quando ele diz que o partido político que explorar comercialmente um estabelecimento de venda de mercadorias deve pagar os impostos incidentes sobre as suas operações, “ainda que os lucros revertam em benefício das suas atividades”, pois “a prática de operações mercantis não se relaciona, nem mesmo indiretamente, com as finalidades de um partido político” (CARRAZZA, 2009, p. 768).

A Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário (RE) nº 245.093, decidiu pela inexistência de imunidade tributária relativamente à colônia de férias mantida por sindicato, por considerar que não se trata de “patrimônio ligado às finalidades essenciais do sindicato”, nos termos expressamente exigidos pelo § 4º do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, RE 245.093, 2006).

As receitas auferidas pelas fundações dos partidos políticos decorrentes de aluguel de imóveis urbanos ou de arrendamento de imóveis rurais, considerando a sua natureza jurídica de patrimônio vinculado a determinada finalidade, “são beneficiadas pela imunidade, desde

que não constituam atividades econômicas regidas por normas aplicáveis a empreendimentos privados" (ICHIHARA, 2000, p. 245).

Quanto à imunidade das entidades sindicais – inovação introduzida pela Constituição Federal de 1988 (FERREIRA FILHO, 1994, p. 104) –, somente os sindicatos dos trabalhadores, as federações e as confederações são beneficiados pela imunidade, "estando fora os sindicatos dos empregadores, das indústrias, do comércio ou representativos de categorias econômicas do patronato" (ICHIHARA, 2000, p. 250).

A Constituição Federal de 1988 pretendeu, com a imunidade das entidades sindicais dos trabalhadores, "favorecer a sindicalização dos trabalhadores, máxime daqueles que exercem misteres economicamente mais humildes", como os comerciários, os pedreiros, padeiros etc. (CARRAZZA, 2009, p. 772-773).

Para Yoshiaki Ichihara, com quem nos alinhamos, as centrais únicas "não são beneficiárias das imunidades dirigidas às entidades sindicais dos trabalhadores, uma vez que não encontram fundamento de validade nem enquadramento jurídico para tanto" (2000, p. 253).

Outro, contudo, é o pensamento de Roque Antônio Carrazza (2009, p. 773-774), para quem as centrais sindicais, como a Central Única dos Trabalhadores (CUT), também são imunes, posto que são formadas pela reunião de vários sindicatos de empregados, traduzindo-se num somatório de entidades sindicais dos trabalhadores. Valendo-se de postulado lógico, e considerando que os direitos dos trabalhadores devem ser prestigiados ao máximo, ainda que as centrais sindicais sejam meras associações, considera o autor que se as partes são imunes, o todo, inexoravelmente, também o será.

Para Ricardo Lobo Torres, a intributabilidade das entidades sindicais dos trabalhadores, que, em verdade, se refere a uma mera não incidência ou privilégio constitucional, é "figura estranha à temática da imunidade fiscal, por não ser forma de proteção de direitos humanos", correspondendo tal preceito "à velha tradição do sindicalismo brasileiro protegido pelo Estado, que, entre outros, já produzira o imposto sindical" (1999, p. 250-251).

Não concordamos com essa posição de Ricardo Lobo Torres, pois, conforme já nos posicionamos anteriormente neste trabalho, não restringimos o instituto da imunidade tributária às hipóteses de imunidade ontológica ou implícita. Além do mais, essa espécie de imunidade encontra-se vinculada à liberdade de associação sindical garantida aos trabalhadores (artigo 8º da Constituição Federal de 1988).

No momento da promulgação da Constituição Federal de 1988, o País havia se libertado de um longo período ditatorial, em que inexistia liberdade política, vindo a previsão da imunidade tributária sob comento favorecer o fortalecimento das instituições democráticas, garantindo-lhes a liberdade, e auxiliar na consolidação do nascente Estado Democrático de Direito.

Em relação à imunidade das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, no entender de Ricardo Lobo Torres, tem-se "um dos aspectos da proteção ao *mínimo existencial*", da garantia da "*igualdade de chance*", cujo fundamento é a "*proteção da liberdade*", que "pouco tem a ver com a capacidade contributiva, que é princípio de justiça" (1999, p. 253-254 – itálicos do original).

Misabel Derzi, por outro lado, entende que, uma vez que tais instituições se voltam a atividades destituídas de finalidade lucrativa, elas, em verdade, não possuem capacidade econômica, sendo esse o fundamento da imunidade em questão (2005, p. 319).

A razão da imunidade é que as atividades de educação e de assistência social constituem "finalidades estatais" e as instituições que as desempenham auxiliam o Estado no atendimento aos que delas necessitam (ÁVILA, 2010, p. 236).

As entidades educacionais, conforme também se expressa Roque Antônio Carrazza (2009, p. 778-780), associam-se ao Estado, suprindo-lhe as deficiências, na prestação de serviços de educação destinados a toda a coletividade.

Nos termos da Constituição Federal de 1988, a imunidade alcança somente o patrimônio, a renda ou os serviços relacionados com as atividades essenciais das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos (artigo 150, inciso VI, alínea "c", e § 4º, da Constituição Federal de 1988).

Assim como Ricardo Lobo Torres (1999, p. 263-264), consideramos que há necessidade de que a educação e a assistência social sejam exercidas de forma desinteressada, ou seja, que sejam gratuitas para as pessoas desprovidas de capacidade econômica, o que não significa que a gratuidade deva ser absoluta, mas, sim, presente de forma preponderante.

A cobrança de mensalidades dos alunos, por si só, não inviabiliza a fruição da imunidade, pois o produto arrecadado servirá para pagar professores e funcionários, bem como poderá ser utilizado em investimentos necessários ao aprimoramento do serviço prestado.

Nos termos do artigo 14 do Código Tributário Nacional (CTN)[35], se qualquer uma das instituições identificadas no artigo 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal, remete lucros ao exterior, ou remunera seus funcionários e administradores de modo excessivo – distribuição disfarçada de lucros –, ou, ainda, deixa de escriturar seus livros fiscais em dia, ela perde o direito à imunidade tributária.

A imunidade não acoberta "o estabelecimento de ensino explorado profissionalmente pelos seus proprietários, ou que, pertencendo a uma instituição, proporcione percentagens, participação em lucros ou comissões a diretores a administradores", mas alcança as instituições que apenas remuneram os profissionais que atuam na consecução do seu objeto social ou que cobram por alguns serviços "para custear assistência e educação gratuita a outros" (BALEEIRO, 2005, p. 313).

Humberto Ávila argumenta que as entidades sob comento não se encontram obrigadas a prestar serviços apenas de educação e de assistência social, pois tal entendimento implicaria em "confundir meio com fim", pois a Constituição somente exige que "as atividades, objeto da imunidade, sejam "*relacionadas com as finalidades essenciais das entidades*" (2010, p. 235 – itálicos do original).

O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 108.796, decidiu que a "natureza pública da instituição não provém da generalidade de seus participantes e beneficiários, mas dos fins sociais a que atende" (BRASIL, RE 108.796, 1986).

Em julgamentos anteriores à promulgação da Constituição Federal de 1988, o Supremo Tribunal Federal (STF) vinha decidindo de forma contraditória, ora reconhecendo o direito a hospitais que não prestam assistência gratuita[36] e a escolas que não concedem ensino gratuito a parcela considerável dos alunos[37], ora vinculando o reconhecimento da imunidade

---

[35] Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:
I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; (Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)
II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.
§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.
§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

[36] Recurso Extraordinário nº 74.792, Primeira Turma, 15 de maio de 1973, Rel. Min. Djaci Falcão, RTJ 66:257.

[37] Recurso Extraordinário nº 93.463, Segunda Turma, 16 de abril de 1982, Rel. Min. Cordeiro Guerra, RTJ 101:769.

de fundações à ausência de contribuição financeira pelos beneficiários[38] (TORRES, 1999, p. 265).

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 217.233, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu a favor da imunidade tributária de imóvel da propriedade da entidade educacional sem fins lucrativos alugado a terceiro, relativamente ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), com a ressalva de que as receitas fossem revertidas às finalidades institucionais (BRASIL, RE 217.233, 2001).

Para o STF, o que importa para a aferição do alcance da norma de imunidade é a destinação dos recursos auferidos, ainda que em atividades submetidas às normas de direito privado. Se aplicadas nas atividades essenciais das entidades, as receitas auferidas estarão abrangidas pela exoneração constitucional.

Em relação aos impostos indiretos incidentes sobre produtos comercializados pelas instituições sem fins lucrativos, o STF já decidiu que o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) poderia ser exigido das instituições de educação e de assistência social, pelo fato de haver a transferência do encargo econômico para o consumidor (BRASIL, RE 115.096, 1990).

Contudo, no julgamento dos Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário (RE) nº 210.251, o Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu, por maioria, que a imunidade recai, também, sobre os impostos indiretos, mesmo havendo a transferência do encargo para o comprador do produto, pois "o reconhecimento da imunidade tem relevância jurídico-econômica para o vendedor", de forma a "ampliar a eficiência dos serviços prestados pela entidade beneficente" (BRASIL, RE 210.251, 2003).

Destacamos o acerto dessa mudança de posição do STF, pois, na análise da relação obrigacional tributária, importa a condição do sujeito passivo, contribuinte de direito, e não as pessoas a quem o encargo venha a ser transferido, os chamados contribuintes de fato.

O Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu que o "ensino de línguas estrangeiras caracteriza-se como atividade educacional para aplicação da imunidade tributária", tendo prevalecido o entendimento de que, para fins da imunidade, o relevante é "o conceito de 'atividade assistencial', isto é, a intensidade e a abrangência da prestação gratuita ou altamente subsidiada do ensino da língua inglesa a quem necessitar" (BRASIL, RMS 24.283-AgR, 2010)

[38] Recurso Extraordinário nº 108.796, Segunda Turma, 30 de junho de 1986, Rel. Min. Carlos Madeira, RTJ 121:754.

Quanto à imunidade das instituições de assistência social sem fins lucrativos, especificamente considerada, esta se destina às instituições de direito privado que exercem "atividade complementar dos encargos da assistência social, cujos objetivos estão previstos nos itens I a V do art. 203 da CF/88" (ICHIHARA, 2000, p. 276).

A Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 155.822, assegurou ao Serviço Social do Comércio (SESC) a imunidade tributária relativa às receitas de serviços de diversão pública, mediante a venda de ingressos de cinema ao público em geral, tendo em vista seu aproveitamento nas atividades assistenciais (BRASIL, AI 155.822- AgR, 1995).

No mesmo sentido, decidiu-se que eventual renda auferida "pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade" (BRASIL, RE 144.900**,** 1997).

Na mesma linha, o Tribunal Pleno decidiu pela imunidade das receitas de aluguel de imóvel de propriedade de instituição de assistência social, quando vertidas às finalidades institucionais da entidade, com base no artigo 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, RE 237.718, 2001).

Yoshiaki Ichihara não se alinha com esse entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), pois, para ele, mesmo que o imóvel seja de propriedade da instituição de assistência social, "se não for utilizado para a consecução das finalidades essenciais" (...), "os valores dos aluguéis são rendas tributadas, o mesmo acontecendo em relação ao IPTU, ao ITR etc.", pois no seu entender, a atividade de aluguel de imóvel não pode ser considerada vinculada às finalidades essenciais da instituição (2000, p. 278-279).

Ainda segundo ele, os imóveis alugados, de propriedade de terceiros, utilizados para abrigar a sede da entidade, não se beneficiam da imunidade, "pois sendo subjetiva a imunidade das instituições, o contribuinte é o proprietário do imóvel e não o inquilino" (2000, p. 278-279).

O mesmo autor, divergindo da linha adotada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), considera que, com base no contido no artigo 150, § 3º, da Constituição Federal de 1988, "a exploração de cinema aberto para o público em geral caracteriza uma atividade regida por normas de direito privado em concorrência com as demais empresas, situação que espanca de vez a imunidade da entidade" (ICHIHARA, 2000, p. 280).

Segundo o Ministro Sepúlveda Pertence, a interpretação teleológica da imunidade tributária leva à maximização do seu potencial de efetividade, devendo a imunidade das

instituições de educação e de assistência social ser entendida como medida de estímulo a atividades de interesse público desempenhadas pela iniciativa privada, como suprimento das deficiências de atuação do Poder Público (BRASIL, RE 237.718, 2001).

Divergindo desse entendimento, o Ministro Carlos Velloso defende que o disposto no § 4º do artigo 150 da Constituição Federal restringe a imunidade ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade, não alcançando, por conseguinte, as receitas obtidas com o aluguel de imóveis a terceiros, por se tratar de uma atividade eminentemente comercial (BRASIL, RE 237.718, 2001).

Humberto Ávila (2010, p. 84-85), com quem nos alinhamos, pondera que, pondo-se em foco a eficácia da norma de imunidade a partir da análise de casos concretos, e não em mera análise conceitual, e considerando as atividades que refogem às finalidades essenciais das entidades de educação e de assistência social (como a exploração de pontos comerciais), a aplicação da imunidade poderá favorecer a restrição concreta da liberdade de concorrência dos demais contribuintes, pois os preços praticados tenderão a ser mais baixos em razão da desoneração tributária.

Encontrando-se a entidade educacional ou assistencial na condição de agente privado que explora atividade comercial, tendemos a considerar que, dada a natureza lucrativa do empreendimento, ainda que as receitas sejam vertidas às suas atividades essenciais, a tributação, desde que não confiscatória, não inviabiliza a saúde financeira da pessoa jurídica, devendo se dar nas mesmas condições a que se submetem os demais estabelecimentos comerciais, sob pena de violação da livre concorrência e dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Não se pode perder de vista que parte significativa dos recursos obtidos por essas entidades decorre de repasses governamentais, de doações e de subvenções, não se restringindo suas receitas às eventuais atividades de cunho privado por elas desenvolvidas.

No entanto, prevaleceu no Supremo Tribunal Federal (STF) o entendimento de que o dispositivo constitucional imuniza os fatos “relacionados” à consecução das finalidades essenciais das instituições e não a própria atividade de educação e de assistência social. Segundo o STF, na imunidade das instituições de educação e de assistência social, o fator relevante é a destinação dos recursos obtidos, que, vertidos às finalidades essenciais da instituição, encontrar-se-ão acobertados pela imunidade.

Quanto às entidades beneficentes de assistência social, imunes às contribuições da seguridade social, nos termos do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, pelo fato de serem instituições com objetivo assistencial mais abrangente do que o das previstas no artigo 150,

inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal, elas fazem jus à imunidade tributária em comento. “Entretanto, a recíproca não é verdadeira” (ICHIHARA, 2000, p. 282).

Os fundos de pensão de previdência fechada, cuja finalidade é complementar a aposentadoria ou auxílios mútuos, dada a redação do artigo 203 da Constituição Federal de 1988, em que se prescrevem os objetivos da assistência social, se beneficiam da imunidade das instituições de assistência social sem fins lucrativos, mas somente se não houver contribuição por parte dos beneficiários, nos termos da súmula n° 730 do Supremo Tribunal Federal (STF): “A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, *c*, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários”.

Yoshiaki Ichihara considera que os rendimentos das aplicações financeiras das instituições de assistência social “devem ser tributados, já que estes não são rendas decorrentes das finalidades essenciais da instituição” (2000, p. 265), entendimento esse que não coincide com o de Ricardo Lobo Torres (1999, p. 277), para quem não incidem sobre a renda das entidades nem o imposto de renda, nem o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF).

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 241.090, a Primeira Turma do STF decidiu pela extensão da imunidade ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF) que seria devido pelas entidades de assistência social sem fins lucrativos (BRASIL, RE 241.090, 2002).

Salientou-se na decisão que “o fato de a entidade proceder à aplicação de recursos não significa atuação fora do que previsto no ato de sua constituição” (BRASIL, RE 241.090, 2002)[39].

Quando do julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento (AI) nº 769.613, a Segunda Turma do STF decidiu que a “imunidade das entidades de assistência social prevista no art. 150, VI, *c*, da CF, abrange rendimentos em aplicações financeiras enquanto não houver regulação do disposto no § 4º do art. 150 da CF por Lei Complementar” (BRASIL, AI 769.613-AgR, 2010).

Acreditamos que a imunidade alcança as aplicações financeiras apenas enquanto estas se prestarem à preservação do valor monetário dos recursos obtidos pelas entidades, sendo que, sobrepujando-se as operações financeiras em relação às atividades essenciais, em caráter

[39] No mesmo sentido: RE 454.753-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 20-4-2010, Segunda Turma, *DJE* de 28-5-2010; RE 249.980-AgR, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento em 23-4-2002, Primeira Turma, *DJ* de 14-6-2002; RE 232.080-AgR, Rel. Min. Nelson Jobim, julgamento em 4-9-2001, Segunda Turma, *DJ* de 31-10-2001.

preponderantemente especulativo, deve-se afastar a norma imunizante, em razão do desvirtuamento do objetivo da pessoa jurídica.

Outra questão sobre a qual se debruçam os aplicadores do direito e a doutrina se refere à determinação constante do dispositivo constitucional sob apreço no sentido de se exigir o atendimento, pelas instituições identificadas, de requisitos fixados em lei. Questiona-se se tal lei é a complementar ou a ordinária.

Parte majoritária da doutrina[40] considera que, uma vez tratar-se a imunidade de uma forma de limitação constitucional do poder de tributar, a regulação do dispositivo somente pode se dar por lei complementar, consoante o contido no artigo 146, inciso II, da Constituição Federal de 1988, em que se prescreve que a lei complementar regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.

Nesse sentido, a ressalva "atendidos os requisitos de lei" significa atendidos os requisitos do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº 5.172, de 1966 –, cuja eficácia é de lei complementar, tendo em vista que a "única abertura à especificação de requisitos indispensáveis ao gozo da imunidade é feita expressamente pela própria Constituição, pela referência que faz aos "requisitos da lei", exigida pelo inciso II do artigo 146" (ÁVILA, 2010, p. 232-234).

Outros[41] entendem que a referida lei do artigo 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal de 1988, é a ordinária, em razão da falta de previsão expressa da qualificação "complementar" no dispositivo constitucional sob análise.

No nosso entendimento, uma vez já constar do inciso II do artigo 146 da Constituição Federal a necessidade de lei complementar para regular as limitações constitucionais do poder de tributar, inexiste razão à reafirmação dessa condição no artigo 150, inciso VI, alínea "c".

Por que não se exigiu expressamente uma "lei" para delimitar a imunidade dos templos de qualquer culto (artigo 150, inciso VI, alínea "b") ou do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos (artigo 150, inciso VI, alínea "d")?

Não estaria a ressalva "atendidos os requisitos da lei" se referindo tão somente à conceituação do que venha a ser uma entidade de educação e de assistência social sem fins lucrativos, para o que não há exigência explícita na Constituição de lei complementar?

---

[40] Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado, Bernardo Ribeiro de Moraes, Luciano Amaro, Aires Fernandino Barreto, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Celso Ribeiro Bastos, Yoshiaki Ichihara, José Eduardo Soares de Melo, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Yonne Dolacio de Oliveira, dentre outros (MARTINS, 1998a), Regina Helena Costa (COSTA, 2006, p. 165).

[41] Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Ricardo Lobo Torres, Marco Aurélio Greco, Aurélio Pitanga Seixas Filho, dentre outros (MARTINS, 1998a).

O Supremo Tribunal, ao apreciar a Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1.802, registrou que

> na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar (BRASIL, ADI 1.802, 2004)[42].

Verifica-se dessa posição, que o Supremo Tribunal Federal (STF) considera a aludida "lei" do artigo 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal, como sendo lei ordinária, que, em razão do contido no artigo 146, inciso II, não pode invadir campo restrito à lei complementar, qual seja, a regulação de limitações do poder de tributar, mas, tão somente, definir as normas de constituição e funcionamento da instituição.

Nada impede que a lei ordinária fixe requisitos, não para a fruição da imunidade, mas para o delineamento das condições necessárias ao bom funcionamento das referidas instituições, precipuamente se se considerar que elas prestam serviços de caráter público, essenciais ao desenvolvimento do País e ao fortalecimento do Estado.

É importante ressaltar que não se exige observância apenas dos aspectos formais para a fruição do benefício. Referidas entidades deverão ter como objeto, como sua própria denominação já diz, a prestação de serviço de educação e de auxílio assistencial às pessoas necessitadas, em conformidade com as regras específicas constantes do texto constitucional.

"As instituições de educação e de assistência social são imunes aos impostos em consideração ao direito à sobrevivência dos pobres e dos desassistidos", devendo agir de forma altruística e desinteressadamente, em prol das camadas menos privilegiadas da população, de forma equiparada à atuação estatal nesses setores (TORRES, 1999, p. 254-255).

> A interpretação da ausência de finalidade lucrativa não pode ser a literal, porque à entidade beneficiada não se proíbe que obtenha lucro – pois não pode sobreviver a que dê prejuízo permanentemente – senão que se veda o objetivo institucional do lucro e a concorrência com as empresas privadas no mercado (TORRES, 1999, p. 261-262).

[42] No mesmo sentido: RE 480.021-AgR**,** Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 14-12-2010, Segunda Turma, *DJE* de 8-2-2011; RE 593.358-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 9-11-2010, Primeira Turma, *DJE* de 25-3-2011; AI 649.457-AgR**,** Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 27-10-2009, Primeira Turma, *DJE* de 20-11-2009; AI 739.800-AgR**,** Rel. Min. Cezar Peluso, julgamento em 25-8-2009, Segunda Turma, *DJE* de 18-9-2009. Vide: AI 769.613-AgR, Rel. Eros Grau, julgamento em 9-3-2010, Segunda Turma, *DJE* de 9-4-2010.

2.2.5.2.4 – Imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão – Artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988

Esta hipótese de imunidade será objeto de estudo no próximo capítulo.

2.2.5.3 Imunidades específicas de impostos

Neste grupo se incluem as hipóteses de imunidades políticas e explícitas, que independem de aferição da capacidade contributiva das pessoas beneficiadas, havendo delimitações negativas da competência tributária relativamente a determinado imposto.

2.2.5.3.1 Imunidade do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em relação aos produtos industrializados destinados ao exterior – Artigo 153, § 3º, item III, da Constituição Federal de 1988

Esta imunidade política é do tipo objetiva, na medida em que todo produto industrializado destinado ao exterior é imune, independentemente da pessoa do exportador, tratando-se de uma medida destinada a incrementar a “*competitividade dos produtos nacionais no mercado externo, a obtenção de divisas e o equilíbrio da balança de pagamentos*” (DERZI, 2005, p. 467 – itálicos do original).

Ricardo Lobo Torres não considera o preceito sob comento como uma hipótese de imunidade, tratando-se, no seu entender, de uma não incidência constitucional, apelidada pela jurisprudência de imunidade, nada mais sendo do que uma “medida meramente conjuntural”, passível de emenda, dada a inexistência de fundamentação em direitos individuais, como se requer de uma verdadeira imunidade (1999, p. 77).

Mais uma vez registramos nossa discordância em relação a essa posição de Lobo Torres, pelo fato de não restringirmos o alcance do termo “imunidade tributária” às espécies ontológicas e implícitas, mas a todas as desonerações de índole constitucional que se conjugam a outros preceitos constitucionais na delimitação das competências tributárias, encontrando-se ou não tais preceitos fundados em direitos fundamentais.

2.2.5.3.2 Imunidade do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) em relação às pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel – Artigo 153, § 4º, item II, da Constituição Federal de 1988

Trata-se de uma espécie de imunidade do tipo mista, pois considera tanto elementos subjetivos (a pessoa do proprietário), quanto elementos objetivos (a pequena gleba rural).

Antes da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, o dispositivo constitucional que dispõe sobre a imunidade do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), exigia, além dos requisitos remanescentes, que a pequena gleba fosse explorada somente pelo proprietário ou por sua família.

A redação anterior do preceito foi muito criticada pelo fato de beneficiar apenas os imóveis explorados pela família, sem a participação de empregados, ignorando que tal exigência prejudicava a produtividade, a melhoria de vida dos pequenos agricultores e a criação de postos de trabalho.

No entendimento de Yoshiaki Ichihara, a imunidade em questão "não consagra nenhum objetivo ou finalidade relevante, já que parece outorgar ao pequeno proprietário a garantia de não pagar o ITR, que, no caso, é, considerando-se o valor e o peso que representa, também insignificante" (2000, p. 317).

Não concordamos com o autor, pois, ainda que o ITR não seja relevante no contexto geral da arrecadação tributária do País, ou mesmo apenas no âmbito da arrecadação federal, tem-se, com a imunidade em questão, uma política destinada aos pequenos proprietários, no sentido de favorecer, aliada a outras políticas voltadas ao setor agrário, a manutenção do homem no campo, e contribuir para a disseminação das pequenas culturas voltadas à subsistência e aos mercados regional e local.

Nessa mesma linha por nós defendida, Regina Helena Costa entende que "a inteligência do preceito é incentivar a fixação do homem no campo, no meio rural, desonerando aqueles que, cultivando a terra com as próprias mãos, dela retiram seu sustento e de sua família" (2006, p. 197).

Não se pode perder de vista que a manutenção do homem no campo, em condições condizentes com sua dignidade, impacta, ainda que de forma indireta, na diminuição da concentração urbana, desfavorecendo o crescimento desordenado e a favelização das médias e grandes cidades.

Além do mais, tal hipótese de imunidade guarda intima relação com o princípio da função social da propriedade (artigo 5º, inciso XXIII, da Constituição Federal de 1988), identificado no texto constitucional como um direito fundamental, e possibilita a realização de

um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, qual seja, a erradicação da pobreza e da marginalidade e a redução das desigualdades sociais e regionais (artigo 3º, inciso II, e art. 170, inciso VII, da Constituição Federal de 1988).

A exigência constitucional de lei para a definição das pequenas glebas rurais, dada a inexistência da adjetivação "complementar", está a se referir à lei ordinária, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal (STF) na Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.010 (BRASIL, ADI 2.010-MC, 2002).

Em outros julgamentos, o Supremo Tribunal adotou o mesmo entendimento, merecendo destaque o voto do Ministro Relator Carlos Velloso no Recurso Extraordinário nº 225.602, que assim dispôs: "quando a Constituição" (...) "fala apenas em lei e não em lei complementar, lícito é concluir que, mesmo nos casos em que a disciplina seria, em princípio, por lei complementar, ela, Constituição, excepcionou, exigindo apenas lei" (BRASIL, RE 225.602, 2001).

As pequenas glebas rurais, para fins da imunidade sob comento, restaram definidas pelo artigo 2º da Lei nº 9.393, de 1996.

2.2.5.3.3 Imunidade do ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial – Artigo 153, § 5º, da Constituição Federal de 1988

Nos termos do artigo 153, § 5º, da Constituição Federal, o ouro definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial sujeita-se exclusivamente ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários (IOF), devido na operação de origem, excetuando-se, por conseguinte, a incidência de qualquer outro imposto sobre o mesmo bem, resultando daí a imunidade.

> Para a Lei nº 7.766/89, considera-se ouro como ativo financeiro ou instrumento cambial, podendo ser com qualquer estado de pureza, em bruto ou refinado, operações realizadas com a interveniência de instituições integrantes do Sistema Financeiro Nacional, autorizadas pelo Banco Central, consideradas desde a extração (art. 1º). Fixou a alíquota de 1%, sem qualquer alteração do previsto no dispositivo constitucional (ICHIHARA, 2000, p. 322-323).

O Supremo Tribunal Federal (STF) julgou inconstitucional o artigo 1º, inciso II, da Lei nº 8.033, de 1990, que instituiu nova incidência do IOF sobre o ouro ativo financeiro, diferente da autorizada pela Constituição Federal, relativamente às operações subsequentes à originária (BRASIL, RE 190.363, 1998).

Por meio da Resolução nº 52, de 1999, o Senado Federal suspendeu a execução do referido dispositivo legal, em razão do que os efeitos da decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) se estenderam a todos, conforme disciplina do artigo 52, inciso X, da Constituição Federal.

2.2.5.3.4 Imunidade do ICMS sobre mercadorias destinadas ao exterior e sobre serviços prestados a destinatários no exterior – Artigo 155, § 2º, inciso X, alínea "a", da Constituição Federal de 1988

A redação anterior do dispositivo constitucional restringia-se aos produtos industrializados e excluía da imunidade, relativamente ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), a exportação de produtos semi-elaborados.

A partir da edição da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, tais restrições deixaram de existir, encontrando-se imunes do ICMS, desde então, todas as mercadorias destinadas ao exterior, industrializadas ou não, bem como os serviços prestados a destinatários no exterior. Também se assegurou o direito à manutenção e ao aproveitamento do crédito relativo ao imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Em relação à ampliação da imunidade, operada pela Emenda Constitucional nº 42, de 2003, no sentido de abranger todas as mercadorias e não somente os produtos industrializados, Regina Helena Costa, na esteira da doutrina de Roque Antônio Carrazza[43], considera que, não obstante se encontrar em consonância com a política de desoneração das exportações, tal alteração interferiu na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal definida pelo constituinte originário, "em detrimento do interesse dessas pessoas políticas" (COSTA, 2006, p. 200).

2.2.5.3.5 Imunidade do ICMS sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica – Artigo 155, § 2º, inciso X, alínea "b", da Constituição Federal de 1988

Esta hipótese de imunidade alcança apenas as operações interestaduais, ou seja, aquelas em que o produtor é domiciliado em um Estado e o comprador em outro, de forma a

[43] Para Roque Antônio Carrazza, a alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 42 é inconstitucional por violar a cláusula pétrea do princípio federativo, nos termos do artigo 60, § 4°, inciso I, da Constituição Federal (2009, p. 821).

restringir a tributação ao consumo operado em cada Estado, não incidindo o imposto nas operações interestaduais.

A Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, em seu artigo 9º, §§ 1º e 2º, atribui a responsabilidade pelo pagamento do ICMS "ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes", bem como

> "às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação (BRASIL, LC 87, 1996).

No § 2º do artigo 9º, é estipulado que, nas "operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente" (BRASIL, LC 87, 1996).

Yoshiaki Ichihara (2000, p. 334-337) e Roque Antônio Carrazza (2009, p. 824) acreditam que esses dispositivos legais são inconstitucionais, tendo em vista que estipulam a tributação de situações previstas na Constituição Federal de 1988 como acobertadas pela imunidade tributária, autoaplicáveis, não havendo espaço à lei complementar para, a pretexto de estabelecer normas gerais, instituir uma norma tributária em relação a matéria que a Constituição Federal expressamente delimitou como imune ao ICMS.

Contudo, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 198.088, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que a imunidade não foi instituída em benefício do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos sob comento, ao qual caberá a totalidade do imposto incidente desde a remessa até o consumo (BRASIL, RE 198.088, 2003).

Nesse mesmo julgamento, o Ministro Nelson Jobim ressaltou que, diante do preceito imunizante, a tributação sobre as operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica foi, totalmente, transferida para o Estado de destino, deixando os Estados produtores sem nenhuma participação na arrecadação do ICMS decorrente dessas operações, em razão do que se atribuiu a eles direito a *royalties*, pagos pela União, como medida de compensação da "situação exploratória" (BRASIL, RE 198.088, 2003).

No julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário (RE) nº 190.992, o Supremo Tribunal Federal (STF) assentou o entendimento de que a imunidade em questão

“restringe-se ao Estado de origem, não abrangendo o Estado de destino da mercadoria, onde são tributadas todas as operações que compõem o ciclo econômico por que passam os produtos, independentemente de se tratar de consumidor final ou intermediário." (BRASIL, RE 190.992-AgR, 2002)[44].

Nesse sentido, considerar essa hipótese normativa como uma espécie de imunidade somente se justifica do ponto de vista do Estado produtor, pois, em relação à operação como um todo, inexiste imunidade, dada a exigência do imposto no Estado de destino do produto.

2.2.5.3.6 Imunidade do ICMS nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita – Artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988

Essa hipótese de imunidade foi introduzida na Constituição Federal de 1988 pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, e se refere às programações de rádio e de televisão na modalidade aberta, gratuita e de livre recepção.

Segundo Roque Antônio Carrazza (2009, p. 832-833), com quem concordamos, o preceito sob comento não criou nenhum direito, nenhuma nova imunidade, pois a hipótese a que se refere não é passível de incidência do ICMS, pelo simples fato de que as empresas de comunicação se remuneram pelos serviços prestados aos anunciantes e não a seus usuários. Há, nos casos da espécie, apenas difusão gratuita de mensagens, que, em si mesma, não configura hipótese de incidência do imposto.

2.2.5.3.7 Imunidade de impostos sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país – Artigo 155, § 3º, da Constituição Federal de 1988

Nos termos presentes no texto constitucional, sobre operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país, somente incidem o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o Imposto de Importação (II) e o Imposto de Exportação (IE).

---

[44] No mesmo sentido: RE 338.681-AgR-ED, Rel. Min. Carlos Velloso, julgamento em 6-12-2005, Segunda Turma, *DJ* de 3-2-2006.

De acordo com o artigo 155, § 3º, da Constituição Federal de 1988, após a alteração introduzida pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, além desses impostos, nenhum outro poderá incidir sobre as referidas operações.

Antes da Emenda Constitucional nº 33, o dispositivo fazia referência a tributo, ou seja, que nenhum outro tributo incidiria sobre as operações sob comento além dos impostos identificados. Em face dessa redação, muitos contribuintes pleitearam em juízo a imunidade das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento, demandas essas que foram denegadas pelo Supremo Tribunal Federal (STF)[45], com base no entendimento de que o dispositivo então vigente se referia à materialidade específica das "operações" de circulação de mercadorias e serviços e não a faturamento (GODOI; RESENDE; ROSA, 2002, p. 216).

O Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da súmula nº 659, de 24 de setembro de 2003, firmou entendimento no sentido de que "[é] legítima a cobrança da COFINS[46], do PIS[47] e do FINSOCIAL[48] sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País."

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 170.784, a Segunda Turma do STF decidiu que o preceito imunizante não alcança os serviços de transporte de mercadorias, sujeitos ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), imposto esse não acobertado pela imunidade em questão (BRASIL, RE 170.784, 2006).

2.2.5.3.8 Imunidade do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis (ITBI) na transmissão, entre vivos, dos direitos de garantia sobre imóveis – Artigo 156, inciso II, da Constituição Federal de 1988

Aqui também, não obstante o dispositivo constitucional se referir ao aspecto material do ITBI, consideramo-lo uma hipótese de imunidade tributária pelo fato de que o constituinte fixou uma regra de delimitação da competência tributária dos Municípios, consubstanciando-se em preceito imunizante, impassível ao manejo do legislador infraconstitucional.

Nos termos do artigo 156, inciso II, da Constituição Federal, os direitos de garantia não podem ser tributados pelo ITBI, dada a imunidade expressamente determinada.

---

[45] "Pleno, RREE 230.337, 233.807, 227.832, j. 1º.07.99" (GODOI; RESENDE; ROSA, 2002, p. 216).
[46] Cofins: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.
[47] PIS: Programa de Integração Social.
[48] Finsocial: Fundo de Investimento Social.

> [Os] direitos reais de garantia, mesmo recaindo sobre bens imóveis, como é o caso da anticrese e da hipoteca, são imunes ao imposto de transmissão de bens imóveis. Caso não tivesse a inserção expressa da intributabilidade na Constituição, sem dúvida alguma, poderia o Município ou o Distrito Federal, invocando a impossibilidade de alteração do conceito de direito privado no direito tributário (art. 110 do CTN), pretender a cobrança do ITBI (ICHIHARA, 2000, p. 354).

Roque Antônio Carrazza, para justificar a inclusão desta hipótese no rol das imunidades tributárias, ressalta que é a própria Constituição Federal que "ordena que não se considerem, para fins de ITBI, os direitos reais de garantia sobre imóveis" (2009, p. 839-841).

Para Regina Helena Costa, a "norma imunizante abrigada no art. 156, II, *in fine*, de cunho objetivo e político, alcança apenas os direitos reais de garantia sobre imóveis – hipoteca (art. 1.473 do CC) e anticrese (art. 1.056 do CC)" (2006, p. 206).

2.2.5.3.9 Imunidade do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos Reais sobre Imóveis (ITBI) na realização de capital das empresas, na transmissão de bens e direitos, na fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoas jurídicas – Artigo 156, § 2º, item I, da Constituição Federal de 1988

Nos termos presentes na Constituição, todas as transmissões de bens imóveis e direitos sobre imóveis para realização de capital social, ou nos casos de fusão, incorporação, cisão ou extinção, são imunes ao ITBI, independentemente da natureza da pessoa jurídica.

No caso de extinção da sociedade, nos termos do artigo 36, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), a desincorporação do bem que havia sido transmitido à pessoa jurídica somente será imune se o imóvel retornar ao mesmo sócio que subscritou o capital.

A imunidade não alcança as transmissões de bens imóveis quando a atividade preponderante da pessoa jurídica adquirente for proveniente de compra e venda, locação ou arrendamento de imóveis, nos termos do artigo 156, § 2º, item I, da Constituição Federal de 1988, e do artigo 37 e parágrafos do Código Tributário Nacional (CTN).

A finalidade desse preceito imunizante é, no dizer de Sacha Calmon Navarro Coêlho, "facilitar a *mobilização* dos bens de raiz e a sua posterior *desmobilização*, de modo a facilitar a formação, a transformação, a fusão, a cisão e a extinção de sociedades civis e comerciais, não embaraçando com o ITBI a movimentação dos imóveis" comprometidos com tais situações (1990, p. 408 – itálicos do original).

2.2.5.3.10 Imunidade de impostos federais, estaduais e municipais nas operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária – Artigo 184, § 5º, da Constituição Federal de 1988

Inobstante esta hipótese de imunidade não se referir a apenas um imposto, ela foi inserida no grupo das "imunidades específicas de impostos" pelo fato de se restringir aos impostos da União, dos Estados e dos Municípios incidentes sobre operações de transferência de bens imóveis.

Trata-se de mais uma hipótese de imunidade consistente em forte instrumento de efetivação de política fundiária e agrícola, em consonância com o princípio da função social da propriedade (artigos 5º, inciso XXIII, 170, inciso III, e 186 da Constituição Federal de 1988), bem como com o objetivo fundamental da República Federativa do Brasil de erradicação da pobreza e da marginalidade e de redução das desigualdades sociais e regionais (artigos 3º, inciso III, e 170, inciso VII, da Constituição Federal de 1988).

Apesar de o texto constitucional referir-se a isenção, deve-se entender, tecnicamente, como hipótese de imunidade, dada a estatura constitucional do preceito, conforme já decidiu o Supremo Tribunal Federal (STF) (BRASIL, RE 168.110, 2000).

Não obstante o preceito se referir a impostos de todos os entes políticos, o único imposto que poderia incidir na situação, se não houvesse a imunidade, seria o Imposto sobre a Transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de Bens Imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI), de competência dos Municípios. Contudo, uma vez que na desapropriação não há transmissão da propriedade, pois trata-se de aquisição original, nem mesmo o ITBI seria exigível, o que reforça a desnecessidade do preceito sob comento (COSTA, 2006, p. 209).

2.2.5.4 Imunidades específicas de contribuições especiais

Neste grupo, encontram-se identificadas as hipóteses constitucionais de imunidade tributária relativas a contribuições especiais, da competência da União.

2.2.5.4.1 Imunidade das receitas decorrentes de exportação quanto à incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico – Artigo 149, § 2º, item I, da Constituição Federal de 1988

Essa hipótese de imunidade foi introduzida no texto constitucional de 1988 pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, encontrando-se em consonância com a tendência de desoneração das receitas de exportação, pois, mesmo antes da referida emenda, já havia leis ordinárias instituindo benefícios fiscais nesse sentido.

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 564.413, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu, com base numa interpretação sistemática dos artigos constitucionais 195 e 149, pela não aplicação da imunidade sob comento à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), tendo-se em conta que esta incide sobre o lucro da pessoa jurídica, enquanto que o preceito imunizante se reporta às receitas de exportação (BRASIL, RE 564.413, 2010).

Ressaltou-se, também, que o custeio da seguridade social rege-se pelo princípio da universalidade, em razão do que se deve buscar uma interpretação condizente com essa diretriz, e que, por se tratar de imunidade do tipo objetiva, ela independe da pessoa que realiza o fato gerador, sendo restrita à grandeza que foi excluída da tributação (BRASIL, RE 564.413, 2010).

2.2.5.4.2 Imunidade das contribuições sociais de entidades beneficentes de assistência social – Artigo 195, § 7º, da Constituição Federal de 1988

Da mesma forma que se ressaltou no subitem 2.2.5.3.10, registre-se aqui que, apesar de o texto constitucional se referir a isenção, deve-se considerar que a entidade beneficente de assistência social é imune, e não isenta, à contribuição para a seguridade social, pois tecnicamente, há uma efetiva hipótese de imunidade, dada a estatura constitucional do preceito.

Segundo o Supremo Tribunal Federal (STF), o disposto no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal é “uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social” (BRASIL, RMS 22.192, 1996).

Os serviços assistenciais foram definidos pelo Supremo Tribunal Federal (STF) como “as atividades continuadas que visem à melhoria de vida da população e cujas ações, voltadas para as necessidades básicas, observem os objetivos, os princípios e as diretrizes estabelecidos em lei” (BRASIL, RMS 23.729, 2006).

Nesse julgamento, negou-se direito à imunidade ao recorrente pelo fato de que ele, não obstante as elevadas finalidades de sua atividade, voltada ao "estreitamento das relações culturais entre países irmãos, não está voltado precipuamente para as necessidades básicas da população e não é entidade beneficente de assistência social." (BRASIL, RMS 23.729, 2006.)

Todas as entidades beneficentes de assistência social "fazem jus à imunidade prevista no art. 150, VI, *c*, da CF/88, mas a recíproca não é verdadeira", pois a própria Constituição Federal de 1988, em seu artigo 204, inciso I, distingue as duas instituições, tratando-as de forma diferenciada (ICHIHARA, 2000, p. 366-367). As instituições de assistência social sem fins lucrativos são imunes apenas a impostos e as beneficentes de assistência social, dado o espectro de atuação mais amplo, abarcando as atividades assistenciais e as filantrópicas, são imunes a impostos e às contribuições sociais.

O Supremo Tribunal Federal (STF) se posicionou no seguinte sentido:

> Constitucional. Tributário. Contribuições Sociais. Imunidade. Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS. Renovação periódica. Constitucionalidade. Direito adquirido. Inexistência. Ofensa aos arts. 146, II e 195, § 7º, da CF/1988. Inocorrência. A imunidade das entidades beneficentes de assistência social às contribuições sociais obedece a regime jurídico definido na Constituição. O inciso II do art. 55 da Lei 8.212/1991 estabelece como uma das condições da isenção tributária das entidades filantrópicas a exigência de que possuam o certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, renovável a cada três anos. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de afirmar a inexistência de direito adquirido a regime jurídico, razão motivo pelo qual não há razão para falar-se em direito à imunidade por prazo indeterminado. A exigência de renovação periódica do CEBAS não ofende os arts. 146, II, e 195, § 7º, da Constituição. Precedente (...). Hipótese em que a recorrente não cumpriu os requisitos legais de renovação do certificado." (BRASIL, RMS 27.093, 2008).

Do excerto supra, é possível inferir que o STF acatou o disciplinamento realizado pela Lei nº 8.212, de 1991, na fixação dos requisitos necessários à fruição da imunidade em questão, não tendo sido trazido ao julgamento a controvérsia relativa à necessidade de lei complementar para regular o preceito imunizante, nos termos definidos pelo artigo 146, inciso II, da Constituição Federal de 1988.

No julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.028[49], o Plenário do STF suspendeu a eficácia dos artigos da Lei nº 9.732, de 1998, que condicionavam a fruição da imunidade pelas entidades beneficentes à gratuidade, em caráter exclusivo, da assistência social prestada a pessoas carentes, tendo sido estipulado que, na

[49] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.028. Relator: Ministro Moreira Alves. 11 de novembro de 1999. Diário de Justiça, Brasília, 16 jun. 2000.

ausência de exclusividade, as entidades teriam direito somente a uma imunidade proporcional (GODOI; RESENDE; ROSA, 2002, p. 203).

O ministro Relator consignou que, no preceito, inexiste exigência de que as entidades sejam exclusivamente filantrópicas (GODOI; RESENDE; ROSA, 2002, p. 203).

2.2.5.4.3 Imunidade da contribuição previdenciária sobre os proventos de aposentadoria e pensão concedidos pelo regime geral de previdência social – Artigo 195, inciso II, da Constituição Federal de 1988

Referida hipótese de imunidade, nos termos constantes do texto constitucional, abrange apenas as aposentadorias e pensões concedidas pelo regime geral de previdência social, não alcançando os proventos de aposentadoria e pensão do serviço público, e se refere à parcela que excede o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social, conforme consta expressamente do § 18 do artigo 40 da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003.

No julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 3.105, o Supremo Tribunal Federal (STF), baseando-se no princípio da solidariedade, afastou a inconstitucionalidade da lei que instituíra a contribuição previdenciária do servidor público (BRASIL, ADI 3.105, 2005).

Nesse julgamento, o STF afirmou inexistir norma de imunidade tributária de caráter absoluto, entendimento esse que leva à conclusão de que inexiste um direito à liberdade absoluto que obste a atividade tributante do Estado para além dos limites fixados pelo próprio constituinte.

2.2.5.5 Imunidade do mínimo existencial – Teoria de Ricardo Lobo Torres

Ricardo Lobo Torres defende a existência de imunidade tributária relativamente ao mínimo existencial, fundada “na liberdade, ou melhor, nas condições iniciais para o exercício da liberdade, na idéia de felicidade, nos direitos humanos e no princípio da igualdade”, ou, ainda, a imunidade fundada na liberdade de profissão e no direito ao trabalho, que veda a tributação “*que possa aniquilar ou extinguir*” tais direitos fundamentais (1999, p. 146 e 204-205 – itálicos do original).

Nos termos defendidos pelo autor, a verdadeira imunidade não decorre da “fonte formal e imediata de que promana”, mas refere-se à “circunstância de ser um predicado dos direitos da liberdade e de ter um fundamento pré-constitucional” (1999, p. 166-167).

Segundo Lobo Torres, "[o] problema do mínimo existencial se confunde com a questão da pobreza e tem importância muito grande na história da fiscalidade moderna" (1999, p. 138). "Há um direito às *condições mínimas de existência humana digna* que não pode ser objeto de intervenção do Estado e que ainda exige prestações estatais positivas" (1999, p. 141 – itálicos do original).

Em outros termos, "o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência", protegendo-se tanto a pessoa pobre quanto a rica, pois deverão ser respeitados os limites mínimos necessários à garantia da dignidade humana (1999, p. 165).

Para Ricardo Lobo Torres, encontrar-se-iam abarcadas pela imunidade do mínimo existencial as imunidades implícitas relativas à cesta básica (mínimo imprescindível à sobrevivência dos indivíduos e da família), ao direito à moradia e ao direito ao trabalho, bem como as imunidades explícitas referentes ao acesso à justiça e à defesa de direitos[50] (artigo 5º, incisos XXXIV, LXXII, LXXIII, LXXIV e LXXVI, da Constituição Federal de 1988), às instituições assistenciais (artigo 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal de 1988), ao imposto territorial rural nas pequenas glebas (artigo 153, § 4º, da Constituição Federal de 1988), à saúde (artigos 6º e 196 da Constituição Federal de 1988) e à educação (artigos 206, inciso IV, e 208, inciso I, da Constituição Federal de 1988).

Constata-se que Ricardo Lobo Torres propõe uma conceituação de imunidade tributária bastante diferenciada em relação ao restante majoritário da doutrina, pois para ele, somente estão abarcadas pela imunidade as situações que se referem à garantia da liberdade dos indivíduos e da família, no sentido de preservação da dignidade da pessoa humana em face da atuação estatal tributante que possa comprometer o mínimo existencial.

Não obstante a coerência conceitual adotada, restringindo-se o alcance da imunidade tributária às situações de garantia da liberdade, ou seja, ao mínimo necessário a uma vida digna, essa abordagem, a nosso ver, não corresponde ao que restou promulgado na Constituição Federal de 1988, pois, nesta, as hipóteses de imunidade tributária ou de intributabilidade constitucionalmente reconhecida, independentemente do termo utilizado (vedação, gratuidade, isenção etc.), foram previstas de forma expressa pelo constituinte, muitas delas, mas não todas, fundadas ou vinculadas a direitos e garantias fundamentais.

[50] A Constituição Federal de 1946, em seu artigo 15, § 1°, determinava que "São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica."

> Para haver relação de imunidade dita genérica basta a ausência de norma (de competência e da correspondente restrição à conduta sujeita), mormente no direito público por força do princípio da estrita legalidade. O Direito conhece, no entanto, as chamadas imunidades específicas, de nível constitucional, que exigem uma exceção expressa a uma competência genérica por meio de uma vedação (impotência específica), ao que corresponderá uma liberdade no sentido público, isto é, o reconhecimento ao sujeito de um status negativus, liberdade no sentido de campo de ação que, por vedação constitucional, não pode ser objeto de imposições legais restritivas (cf. Jellinek: System der subjektiven öffentlichen Rechte, 1882 ed. 1963). Isto é, por meio de uma vedação específica constitui-se uma impotência específica à qual corresponde uma imunidade específica (liberdade pública como status negativus) (FERRAZ JÚNIOR, 1998).

A teoria de Ricardo Lobo Torres, a nosso ver, apesar da restritividade de sua abordagem, não se aparta de todo da conceituação aqui desenvolvida acerca da imunidade tributária, encontrando-se bastante próxima das espécies de exoneração constitucional classificadas como ontológica e implícita.

Além disso, não nos causaria estranheza se o constituinte de 1988 tivesse se valido dos fundamentos da teoria em questão, ainda que esta ainda não estivesse formulada nos termos ora existentes, pois, em muitas das hipóteses de desoneração tributária (imunidade) presentes na Constituição Federal de 1988, é possível constatar a preocupação com a preservação do mínimo existencial, nos termos propugnados por Ricardo Lobo Torres.

Nas imunidades relativas às taxas previstas no rol dos direitos e garantias fundamentais, é patente a preocupação em se garantir a gratuidade no manejo de ações garantidoras da cidadania, como o direito de petição e o acesso gratuito ao Poder Judiciário, tanto para os necessitados, quanto para aqueles que buscam a jurisdição em prol do interesse coletivo.

Nas hipóteses de imunidade identificadas expressamente como limitações constitucionais do poder de tributar, é possível, também, extrair fundamentos relacionados à garantia do mínimo existencial. Isso ocorre na imunidade das entidades de educação e de assistência social, em que se preservam as entidades particulares que auxiliam o Poder Público nas ações de cunho social, de interesse do Estado e da sociedade, bem como na imunidade dos livros, jornais e periódicos, tendo em vista que, com essa norma imunizante, pretende-se afastar qualquer atividade tributante com poder para cercear a liberdade de manifestação do pensamento ou para dificultar o acesso à educação, à cultura e à informação, todos direitos fundamentais do indivíduo e da sociedade.

Mesmo nas imunidades específicas de impostos, inobstante a preponderância do caráter político de sua formulação, a fundamentação da teoria de Ricardo Lobo Torres pode ser aplicada.

Na imunidade das pequenas glebas rurais, no que se refere ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), a preocupação em se garantir o mínimo existencial das populações rurais é o cerne da norma exonerativa.

Mesmo nas leis instituidoras de impostos, é possível verificar que o legislador ordinário, fundado em princípios e valores constitucionais, define as hipóteses de incidência com a preocupação de se preservar um limite inalcançável pela tributação. No que se refere ao imposto de renda, por exemplo, à pessoa física é garantida a não tributação de uma faixa inicial de sua renda bruta, considerada pelo legislador como insuscetível de tributação, por se referir, segundo o mesmo legislador, ao mínimo necessário à sobrevivência, sobre o qual não se pode exigir qualquer imposto, sob pena de ofensa à capacidade contributiva e ao princípio do não confisco.

Mesmo nos impostos indiretos, há uma preocupação em se respeitarem alguns limites relacionados à preservação da dignidade da pessoa humana. Na instituição do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o legislador deverá observar o critério da seletividade em função da essencialidade do produto, e, na instituição do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o legislador estadual ou distrital poderá fazê-lo em relação às mercadorias e aos serviços.

Entendemos, portanto, que, apesar da diferença metodológica e conceitual existente entre a teoria de Lobo Torres e a formulação presente na Constituição Federal de 1988, elas não se excluem, muito pelo contrário, se conjugam no sentido de robustecer a conceituação por nós adotada, em que as normas de imunidade tributária se encontram relacionadas dialeticamente com valores, princípios, direitos e objetivos fundamentais, todos esses vetores estruturantes do Estado brasileiro.

2.3 A interpretação das normas constitucionais de imunidade tributária

O direito, entendido como um conjunto de enunciados normativos, se exprime por intermédio da linguagem, esta resultante da combinação de palavras, tendo como fim a indicação de prescrições, proibições ou permissões, cujas expressões linguísticas devem, ainda que pressupostamente, ser apreendidas pela comunidade a que se dirigem.

O intérprete deve buscar, não o significado logicamente vinculante, mas o que se mostrar mais pertinente dentre as soluções possíveis (GODOI; SALIBA, 2010, p. 268).

Na interpretação, ocorre “a fusão de dois mundos de experiência: o mundo em que o texto foi escrito e o mundo em que se situa o intérprete”, devendo a norma jurídica ser

entendida como o resultado do processo de ir e vir “entre os fatos concretos e o texto normativo” (GODOI; SALIBA, 2010, p. 268 e 277).

Pode ocorrer que o legislador, responsável pela elaboração das normas, se exprima de uma forma imperfeita, fazendo um uso nem sempre adequado da linguagem, valendo-se, muitas vezes, de termos ou expressões multívocos, cuja compreensão dependerá da leitura que vier a fazer o destinatário da norma.

Ainda que se exprima de forma perfeita, “o conteúdo da norma pode ser mal compreendido pelo destinatário, seja porque ele desconhece as expressões empregadas, seja porque ele dá a elas sentido diferente daquele que têm elas para o legislador” (FERREIRA FILHO, 2011, p. 406).

Não se pode esquecer que “*a linguagem é sempre* nublada”, havendo incontestáveis omissões, ambiguidades e vagueza nos termos linguísticos utilizados pelo Direito, não sendo sem razão as discussões que precedem a adoção de uma nova Constituição e os debates inerentes ao processo legislativo, todos voltados à obtenção das “*pretensas “intenções” dos legisladores*” (DERZI, 2005, p. 27-28 – itálicos do original).

O legislador faz uso de vocábulos extraídos da linguagem cotidiana, atribuindo-lhes, frequentemente, sentido técnico, próprio da disciplina jurídica.

A interpretação, por conseguinte, se realiza por meio da determinação do sentido e do alcance dos termos empregados pelo constituinte e pelo legislador ordinário, tendo como ponto de partida o enunciado normativo que restou positivado.

Não se pode ignorar que o propósito básico da interpretação transcende a mera compreensão de um texto, havendo necessidade de se determinarem “a força e o alcance, pondo o texto normativo em presença dos dados atuais de um problema” (FERRAZ JUNIOR, 2008, p. 221).

> Auxiliada pela hermenêutica jurídica, que lhe confere os instrumentos a serem utilizados e as respectivas formas de utilização, a *interpretação* busca a acepção, o significado e alcance da norma jurídica. Interpretar a lei é utilizar os princípios e regras da hermenêutica na busca do pensamento que se acha enclausurado na letra da lei. Interpretar a norma jurídica é descobrir o sentido que esta possui, é apreender o seu exato sentido, com todo o seu alcance (MORAES, 1998a, p. 36 – itálicos do original).

A norma jurídica deve ser entendida como o comando que se extrai de um conjunto de dispositivos legais e/ou constitucionais que se interagem para reger o fato da vida em suas particularidades, o qual passa a se submeter à exegese resultante do trabalho hermenêutico elaborado.

2.3.1 Correntes de interpretação

Tercio Sampaio Ferraz Junior (2008, p. 232-234) nos informa acerca da bifurcação de posições doutrinárias relativas à interpretação das normas jurídicas; de um lado, os defensores da necessidade de se identificar a vontade do legislador – doutrina subjetivista –, de outro, os propugnadores da existência de uma vontade independente da lei – doutrina objetivista.

Para a doutrina subjetivista, o fato de a ciência jurídica fazer parte de um conhecimento dogmático indica que ela deriva da vontade do emissor da norma, ou seja, sua compreensão decorre da identificação do pensamento do legislador.

Para afastar a preponderância dessa corrente, propugna Ferraz Junior, citando como exemplo o nazismo em que a vontade do Führer ditava a vontade da lei, que, "levado a um extremo, podemos dizer que o subjetivismo favorece certo autoritarismo personalista, ao privilegiar a figura do legislador, pondo sua vontade em relevo" (2008, p. 234).

Para se interpretar uma norma, primeiro deve-se alcançar o seu sentido para depois descobrir a intenção do legislador, pois esta inexiste enquanto unidade autônoma e suficiente, mas se torna acessível apenas por meio do discurso normativo, para o qual se exige a compreensão prévia das palavras que compõem a norma.

Para a doutrina objetivista, a norma tem um sentido próprio, determinado por fatores objetivos, independentemente, até certo ponto, do sentido desejado pelo legislador. O objetivismo, se levado ao extremo, pode favorecer certo anarquismo, "pois estabelece o predomínio de uma eqüidade duvidosa dos intérpretes sobre a própria norma" (FERRAZ JUNIOR, 2008, p. 234).

Supõe-se, na corrente objetivista, "que a realidade contém uma essência que tem um sentido normativo independente do próprio discurso normativo", ignorando-se que, na interpretação das normas jurídicas, primeiro se alcança o seu sentido para depois se verificarem os fatos reais sobre os quais elas incidem (FERRAZ JUNIOR, 2008, p. 238).

Considerando que o discurso normativo é um discurso prescritivo, tem-se que as normas não nos dizem como os fatos ocorrem na realidade, mas como as coisas devem ser.

A identificação do sentido da norma (dever-ser ideal) torna-se possível por meio de métodos de interpretação, em que se realiza uma paráfrase, "isto é, uma reformulação de um texto cujo resultado é um substituto mais persuasivo, pois exarado em termos mais convenientes" (FERRAZ JUNIOR, 2008, p. 248).

O êxito do direito, "como força unificadora, depende, pois, de se dar um significado efetivo à idéia de um governo do direito, unificado e racional. Para isso trabalha a

hermenêutica", pois a finalidade da interpretação "consiste em ser uma caixa de ressonância das esperanças prevalecentes e das preocupações dominantes dos que crêem no governo do direito acima do arbítrio dos homens" (FERRAZ JUNIOR, 2008, p. 251).

2.3.2 Métodos de interpretação

Os métodos de interpretação, comumente conhecidos, destinam-se a confluir o sentido do enunciado normativo dado pelo emitente, o legislador, com aquele apreendido pelo destinatário, o intérprete, de forma a se determinar o sentido do enunciado, ou seja, a norma jurídica a ser aplicada.

Trata-se de "regras técnicas que visam à obtenção de um resultado. Com elas procuram-se orientações para os problemas de decidibilidade dos conflitos. Esses problemas são de ordem sintática, semântica e pragmática" (FERRAZ JUNIOR, 2008, p. 252).

Dentre os métodos de interpretação mais citados pela doutrina, destacam-se (i) o "método gramatical" ou "literal", (ii) o "método histórico", (iii) o "método lógico-sistemático", (iv) o "método teleológico" e (v) o "método evolutivo".

O "método gramatical" consiste na busca de uma compreensão literal do enunciado, mas ele não se reduz à análise de "meras regras de concordância", pois exige "regras de decidibilidade", uma vez que a letra do dispositivo legal ou constitucional "é apenas o ponto de partida da atividade hermenêutica" (FERRAZ JUNIOR, 2008, p. 253).

Para Regina Helena Costa (2006, p. 112), a chamada interpretação literal ou gramatical não se constitui em uma autêntica regra de interpretação, tratando-se, em verdade, de um passo inicial para a realização efetiva da interpretação.

No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho considera que "o método gramatical marca o primeiro contato do sujeito cognoscente com a lei (em cujo interior está o sentido da norma)". Trata-se do ponto de partida do processo de interpretação ou, em outros termos, de "desvendamento do sentido da norma" (COÊLHO, 2003b, p. 140).

Assim como os autores acima citados, Ricardo Lobo Torres considera que o "método literal, gramatical ou lógico-gramatical é apenas o início do processo interpretativo, que deve partir do texto", dos termos linguísticos, com vistas a "compatibilizar a letra com o espírito da lei" (2006, p. 197). Segundo ele, o apego à interpretação literal no passado, como na época de Justiniano, "era forma de prestigiar o legislador em detrimento do juiz" (TORRES, 2006, p. 196)

"Como interpretar juridicamente é produzir uma paráfrase, a interpretação gramatical obriga o jurista a tomar consciência da letra da lei e estar atento às equivocidades proporcionadas pelo uso das línguas naturais e suas imperfeitas regras de conexão léxica" (FERRAZ JUNIOR, 2008, p. 253).

"Os tributaristas de índole positivista defendiam a elaboração de conceitos fechados e unívocos, a serem interpretados literalmente, o que despertou a reação, igualmente radical, no sentido da liberdade de conceptualização e de interpretação" (TORRES, 2006, p. 197).

Na contemporaneidade, com os progressos da linguística, não se concebe mais a univocidade da linguagem utilizada pelo Direito, nem a aptidão plena do texto legal para expressar a razão de ser da norma jurídica, pois a "linguagem do Direito se abre para os conceitos indeterminados e para os tipos[51], está intimamente ligada às fontes e à ciência do direito, segrega valores e se apresenta como união de forma e conteúdo, o que a torna em larga medida polissêmica, ambígua e vaga, inclusive no Direito Tributário" (TORRES, 2006, p. 197-198).

Pelo "método histórico", procura-se "nos fatos da elaboração do enunciado normativo a explicação deste", de forma a se identificarem as circunstâncias em que a norma foi gerida, ou seja, constatar como se deram a sua "tramitação nas câmaras, a justificativa do projeto, o parecer das comissões, as manifestações do debate, as razões de veto, se houve etc." (FERREIRA FILHO, 2011, p. 408).

Sacha Calmon considera que a utilização do "método histórico" requer o conhecimento do ambiente em que a lei se formou, sendo relevante conhecer "os motivos para a sua elaboração, o relacionamento com o Direito anterior, com a jurisprudência, a crítica doutrinária e a percepção das pressões ou tensões pré-jurídicas que determinaram a sua elaboração" (2003b, p. 140).

Tercio Sampaio nos ensina que, para se levantarem as condições presentes no momento histórico de elaboração da norma, "recomenda-se ao intérprete o recurso aos *precedentes normativos*, isto é, de normas que vigoraram no passado e que antecederam à nova disciplina para, por comparação, entender os motivos condicionantes de sua gênese" (FERRAZ JUNIOR, 2008, p. 262 – itálicos do original).

---

[51] Ricardo Lobo Torres tem uma posição diametralmente oposta à de Misabel Derzi (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. São Paulo: RT, 2008), pois, para a professora mineira, o tipo, em face da flexibilidade e da abertura que o caracterizam, não deve ocorrer no Direito Tributário, em razão dos princípios da legalidade estrita, da segurança jurídica, da uniformidade e da praticabilidade que ordenam esse ramo do Direito, tanto na exigência quanto na exoneração de tributos, o que alcança, portanto, as normas de imunidade tributária.

Ferraz Junior (2008, p. 262-263) nos dá um interessante exemplo de interpretação histórica. Trata-se da imunidade da contribuição previdenciária prevista no artigo 195, inciso II, da Constituição Federal de 1988, no que tange aos servidores públicos inativos e seus pensionistas, tendo em vista que o dispositivo constitucional faz referência apenas às aposentadorias e pensões concedidas pelo regime geral de previdência social.

A questão foi objeto de discussão durante a apreciação da Emenda Constitucional nº 20, de 1998, quando, no projeto da emenda, havia a previsão expressa de incidência da contribuição sobre as aposentadorias e pensões do serviço público, hipótese essa que foi rejeitada nas duas vezes em que apresentada.

Houve outra proposta que excluía de forma expressa a incidência da contribuição sobre os proventos da aposentadoria e pensões do serviço público que, também, foi rejeitada em duas ocasiões.

> Desse processo de apresentação e rejeição, ora da proibição expressa, ora da autorização expressa, resultou, por fim, uma omissão que, do ponto de vista da história do processo constituinte derivado, mais autorizaria a dizer que a emenda finalmente aprovada, em termos de *mens legislatoris*, deixara a questão indefinida, sujeita à livre disciplina do legislador ordinário (FERRAZ JUNIOR, 2008, p. 263).

Ressalta Tercio Sampaio Ferraz Junior que, no caso apontado, o dado histórico de interpretação, por si só, não favorece uma apreensão conclusiva do dispositivo, mas pode servir de subsídio para "situar o intérprete no uso de outras técnicas interpretativas que, em conjunto, poderiam levar, afinal, a uma resposta sobre o problema gerado pela omissão normativa" (2008, p. 263).

A matéria de fundo do exemplo citado, contudo, restou superada com a edição da Emenda Constitucional nº 41, de 2003, que incluiu o § 18 no artigo 40 da Constituição Federal de 1988, prevendo-se, de forma expressa, a incidência da contribuição sobre as parcelas dos proventos de aposentadorias e pensões concedidas no regime de previdência dos servidores públicos que superam o limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social.

"O chamado método histórico já prenuncia o que se lhe segue, o método lógico-sistemático, a mergulhar a lei no sistema a que pertence" (COÊLHO, 2003b, p. 141). Por esse método se busca a compreensão da norma a partir de sua inserção no sistema jurídico, para além de sua razão, levando-se em conta "a hierarquia das leis, a sintaxe normativa e o elo sistêmico" (COÊLHO, 2003b, p. 141).

As normas jurídicas não podem violar princípios e regras constitucionais, sob pena de inconstitucionalidade, e devem ser entendidas a partir do entrelaçamento entre diferentes dispositivos constitucionais e legais, uma vez que nenhum preceito legal tem existência autônoma e independente em relação ao ordenamento jurídico, este considerado em sua totalidade e unidade. Todos os dispositivos legais que possam influenciar na obtenção do comando, ou seja, do dever-ser determinado pela norma, devem ser analisados de forma relacional com os demais, de forma a permitir a obtenção da exegese que leve ao resultado mais eficaz reclamado pelo direito.

Dessa forma, a interpretação sistemática "deflui da aplicação do princípio da unidade do ordenamento jurídico, sendo sua especificação o *princípio da unidade da Constituição*, segundo o qual a Constituição é um todo harmônico" (COSTA, 2006, p. 113 – itálicos do original).

> De acordo com interpretação sistemática os conceitos e institutos jurídicos devem ser compreendidos em consonância com o lugar que ocupam ou com o sistema de que promanam, com vista à unidade do Direito, o que equivale a dizer que os conceitos do sistema do Direito Privado empregados no Direito Tributário conservam o sentido originário. Essa interpretação às vezes se chama lógico-sistemática, pela importância que nela adquirem os elementos lógicos e até lingüísticos (TORRES, 2006, p. 138-139).

Para Ricardo Lobo Torres (2006, p. 138-145), cuja análise nos inspira a segui-lo nesta questão, na interpretação lógico-sistemática do Direito Tributário, definida pelos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN)[52], há uma exagerada preocupação com a segurança jurídica e a legalidade, tratando-se de um método incongruente, por se restringir, por força do código, aos conceitos tributários constitucionalizados, e que se encontra em franca decadência, por excluir o aspecto teleológico da norma.

Pelo "método teleológico", busca-se a identificação da finalidade da norma, ou seja, a intenção ou vontade da lei, que não se confunde com a motivação do legislador no esforço de descoberta do "valor que inspira a norma" (FERREIRA FILHO, 2011, p. 408).

"O pressuposto e, ao mesmo tempo, a regra básica dos métodos teleológicos é de que sempre é possível atribuir um propósito às normas", o que, no entanto, nem sempre é tarefa

[52] Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.
Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

fácil, pois normas existem cuja finalidade não é evidente, mas que são observadas em decorrência do "sentimento de obrigatoriedade" que "instaura uma rede de disciplinas sem que possamos encontrar nelas alguma intenção" (FERRAZ JUNIOR, 2008, p. 265).

> No direito brasileiro, a própria Lei de Introdução ao Código Civil, em seu art. 5º, contém uma exigência teleológica: "Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum." As expressões *fins sociais* e *bem comum* são entendidas como sínteses éticas da vida em comunidade. Sua menção pressupõe uma unidade de objetivos do comportamento social do homem. Os "fins sociais" são ditos *do direito*. Postula-se que a ordem jurídica, em sua totalidade, seja sempre um conjunto de preceitos para a realização da sociabilidade humana. Faz-se mister assim encontrar nas leis, nas constituições, nos decretos, em todas as manifestações normativas seu *telos* (fim), que não pode jamais ser anti-social. Já o "bem comum" postula uma exigência que se faz à própria sociabilidade. Isto é, não se trata de um fim do direito, mas da própria vida social (FERRAZ JUNIOR, 2008, p. 265 – itálicos do original).

No dizer de Sacha Calmon Navarro Coêlho, o "método teleológico" situa-se "no outro extremo do método gramatical", pois "busca o fim último dos subsistemas jurídicos" (...), "como o fecho de toda exegese" (2003b, p. 141).

Segundo Ricardo Lobo Torres, na interpretação teleológica, em que se buscam a finalidade e o objetivo da norma, a preocupação exagerada com a justiça fiscal e a capacidade contributiva, "fundada em métodos mecanicistas e causalistas, com finalidades arrecadatórias, perdeu terreno para o equilíbrio dos valores jurídicos e dos princípios constitucionais vinculados às idéias de justiça, segurança e utilidade" (2006, p. 152-153).

Para Regina Helena Costa, a interpretação teleológica, além de ter como objetivo a busca da finalidade do preceito legal, relaciona-se com o espírito da norma, sendo o método que deve preponderar na interpretação da Constituição, pois é o método "mais consentâneo com a eficácia social da norma, vale dizer, com a produção de efeitos *in concreto*, por ocasião da sua aplicação" (2006, p. 113).

Preferimos não atribuir preponderância a nenhum dos métodos de interpretação, pois acreditamos que todos eles podem influenciar na obtenção do sentido da norma jurídica, sendo que, a depender do caso concreto que se estiver analisando, um ou o conjunto de mais de um dos métodos, isolada ou conjuntamente aplicados, pode se mostrar mais apropriado ou eficaz, mas essa especificidade não autoriza uma prévia generalização.

Conforme defende Ricardo Lobo Torres (2006, p. 153), a interpretação do Direito Tributário subordina-se ao "pluralismo metodológico", inexistindo prevalência de um único método. "Tampouco ocorre a duplicidade imaginada pelo CTN, em que o método sistemático

se aplica aos conceitos de estatura constitucional e o teleológico aos conceitos da legislação ordinária"[53] (TORRES, 2006, p. 153-154).

O que se observa na interpretação das normas jurídicas "é a pluralidade e a equivalência, sendo os métodos aplicados de acordo com o caso e com os valores ínsitos na norma: ora se recorre ao método sistemático, ora ao teleológico, ora ao histórico, até porque não são contraditórios, mas se complementam e se intercomunicam" (TORRES, 2006, p. 154).

O "método evolutivo", por seu turno, decorre da necessidade de se adaptar o sentido da norma às mutações operadas na sociedade (ICHIHARA, 2000, p. 43).

Pelo "método evolutivo", realiza-se uma interpretação da Constituição por meio da "atribuição de novos conteúdos à norma constitucional, sem modificação do seu teor literal, em razão de mudanças históricas ou de fatores políticos e sociais que não estavam presentes nas mentes dos constituintes" (BARROSO, 1996, p. 137).

> Destarte, normas constitucionais que contenham conceitos indeterminados, cuja elasticidade permita comportar mais de um significado, podem, com o decorrer do tempo, sofrer mutação no seu sentido e alcance. É o caso de conceitos como o de *função social da propriedade*, cuja significação pode ser adaptada a contextos diversos, de acordo com as necessidades da coletividade (COSTA, 2006, p. 114 – itálicos do original).

Para Ricardo Lobo Torres, a interpretação da Constituição apresenta algumas peculiaridades em relação à interpretação das leis, o que, segundo ele, não significa que tenha métodos próprios, "mas, apenas que não encontra o seu significado nos conceitos da lei ordinária, mas que depende de si própria, podendo ganhar a estatura de um ato materialmente constitucional quando efetivada pelo juiz" (2006, p. 176).

Nenhum método de interpretação isoladamente considerado nos dá a compreensão da norma jurídica, pois se trata de simples regras de orientação. Um único método ou o conjunto necessário de todos não satisfaz todas as exigências da hermenêutica, pois cada situação exigirá métodos idôneos para a compreensão do comando legal, não sendo tarefa do legislador a indicação do método que deva ser aplicado em casos determinados, sob pena de empobrecimento da evolução da própria interpretação.

[53] Ricardo Lobo Torres se refere aos artigos 109 e 110 do CTN, em que o primeiro estipula que os princípios gerais de direito privado são utilizados para se interpretar o Direito Tributário, enquanto que o segundo restringe o alcance dos termos utilizados pela Constituição na definição ou limitação das competências tributarias.

> A hermenêutica jurídico-científica contemporânea não se limita ao exame de um catálogo de técnicas interpretativas. (...) A compreensão do próprio homem no mundo é indispensável à concretização do Direito, em face dos casos concretos que se apresentam diante do Judiciário. Assim, a interpretação não se limita mais ao exame de um catálogo de técnicas aptas a revelar o significado/conteúdo de uma norma jurídica (CRUZ, 2004, p. 30).

A hermenêutica contemporânea não se prende mais ao juízo de certeza e previsibilidade, pois nenhum método é infalível e inexistem regras cartesianas que possam solucionar de forma matemática as questões do Direito. Hoje, a interpretação da norma jurídica passa, inexoravelmente, pelo convencimento produzido pela argumentação jurídica (CRUZ, 2004, p. 30).

2.3.3 A interpretação das normas constitucionais – Limitações constitucionais do poder de tributar (princípios e imunidades tributárias)

Enquanto norma constitucional, a imunidade tributária atua num momento anterior à edição das normas tributárias impositivas, dado o seu caráter delimitador das competências tributárias.

Trata-se de norma que se insere no contexto de estruturação do Estado, reclamando para sua aplicação uma interpretação em conformidade com os valores éticos, políticos e ideológicos que informam a Constituição, o que não significa que se devam abandonar os métodos gerais de interpretação, nem que se ignore a argumentação requerida, mas que estes sejam utilizados tendo-se em conta a sua natureza constitucional.

Na contemporaneidade, a Constituição torna-se um sistema aberto de regras e princípios, em que a busca pela justiça social, a efetividade dos direitos fundamentais e o reconhecimento dos valores compartilhados pela sociedade, e não mais o legalismo estrito, passam a reger a interpretação das normas constitucionais, esta amparada em termos argumentativos racionais que possibilitem a obtenção de um sentido normativo íntegro e o mais coerente possível com o sistema jurídico.

Segundo Luís Roberto Barroso, no âmbito do novo direito constitucional brasileiro, ocorreram mudanças de paradigma, dentre as quais, “o desenvolvimento de uma dogmática da interpretação constitucional, baseada em novos métodos hermenêuticos e na sistematização de princípios específicos de interpretação constitucional”, tendo em vista o papel de filtro que o direito constitucional passa a desempenhar, com as normas infraconstitucionais sendo interpretadas à luz da Constituição (2008, p. 47).

Na interpretação de uma Constituição, tendo em vista o seu caráter de "*lei muito especial*", não se pode se esquivar de que se está diante de "*grandes compromissos políticos, grandes decisões de valores e contradições, como fruto de um grave e profundo sopesamento social*", sendo exigido um método de investigação plena "*da pertinência e das conseqüências da solução adotada*" (DERZI, 2005, p. 31 – itálicos do original).

Os princípios constitucionais, segundo Luís Roberto Barroso (2008, p. 29), são a síntese dos valores albergados pelo ordenamento jurídico, "espelham a ideologia da sociedade, seus postulados básicos, seus fins" e "dão unidade e harmonia ao sistema, integrando suas diferentes partes e atenuando tensões normativas". Para Barroso, na interpretação de normas constitucionais, deve-se identificar o princípio maior que rege o caso sob análise, "descendo do mais genérico ao mais específico, até chegar à formulação da regra concreta que vai reger a espécie" (2008, p. 29).

A força normativa do princípio, genericamente considerado, pode favorecer um "resultado socialmente desejável", tendo-se em conta o princípio da razoabilidade, em sua função de "controlar a discricionariedade legislativa e administrativa", bem como o princípio da dignidade da pessoa humana, por meio do qual se busca "a superação da intolerância, da discriminação, da exclusão social, da violência, da incapacidade de aceitar o outro, o diferente, na plenitude de sua liberdade de ser, pensar e criar" (BARROSO, 2008, p. 31-38).

Álvaro Ricardo de Souza Cruz argumenta que o princípio da "dignidade humana deve ser referenciado como um direito fundamental" e não ser adotado como "uma tábua subjetiva de valores" (2004, p. 237). Nesse sentido, tal princípio, dada a sua ampla carga valorativa, não pode servir de supedâneo à discricionariedade e à exteriorização de subjetivismos e particularismos decorrentes do sentimento de justiça do intérprete da Constituição.

Mesmo num contexto de Constituição rígida e estável, a interpretação das normas constitucionais pode se alterar, sem que haja modificação do texto constitucional, em decorrência das mudanças dos tempos ou do surgimento de novos argumentos, que podem trazer elementos novos à interpretação da norma jurídica e, por conseguinte, promover uma retomada de rumos em face das novas questões submetidas à apreciação judicial.

Conforme nos informa Misabel Derzi, os intérpretes expansionistas da Constituição dos Estados Unidos da América "*enxergam nos conceitos constitucionais abertos, indeterminados ou vagos, a possibilidade de mutações de sentido advindas "do progresso de uma sociedade madura*" (DERZI, 2005, p. 32 – itálicos do original). Eles acolhem, "*com a mesma força normativa*", o Preâmbulo da Constituição e os princípios implícitos, estes

"*extraídos da compreensão global do texto como das formas e práticas do sistema político, adaptáveis ao paulatino progresso social*" (DERZI, 2005, p. 32 – itálicos do original).

Na abordagem sistêmica, concebe-se a Constituição como detentora de uma unidade interna, em que se exige a compreensão do todo e de cada uma de suas partes de forma relacional e dialética, conciliando-se as partes e "*dando coerência à interpretação*" (DERZI, 2005, p. 32 – itálicos do original).

Misabel Derzi (2008) defende a ideia de que as normas tributárias, tanto as instituidoras de tributos quanto as exonerativas (imunidade e isenção), se estruturam com base em conceitos determinados classificatórios, destituídos de vagueza semântica, que possibilitam uma maior segurança jurídica e maior respeito aos princípios da legalidade estrita e da isonomia, princípios esses caros ao direito tributário.

Derzi diferencia os conceitos classificatórios do conceito de tipo, este tido como uma "ordem rica de notas referenciais ao objeto, porém renunciáveis, que se articulam em uma estrutura aberta à realidade, flexível, gradual, cujo sentido decorre dessa totalidade" (2008, p. 114).

O tipo, em face da flexibilidade e da abertura que o caracterizam, proporciona maior liberdade ao intérprete do Direito em sua busca pela justiça, tendo em vista a possibilidade de adequação da norma às peculiaridades dos casos individuais.

Em direito tributário, nos termos defendidos por Misabel Derzi (2008), ainda que presentes conceitos indeterminados ou "zonas de penumbra", devem prevalecer os conceitos determinados classificatórios, garantidores de segurança jurídica.

Contudo, no nosso entendimento, o papel do intérprete da norma tributária não deve se restringir à aplicação formal das regras jurídicas por meio da técnica do silogismo lógico dedutivo.

Para Aurélio Pitanga Seixas Filho, é impróprio o comando inserto no artigo 111 do Código Tributário Nacional (CTN), que determina que se interprete literalmente a legislação tributária que verse sobre a outorga de isenção, pois a norma jurídica, seja aquela que disciplina a obrigação tributária principal, ou a que dispõe sobre a obrigação acessória, "deve ser interpretada nos seus estritos termos, ou, mudando o ângulo de visão, em toda a extensão e plenitude de seus termos" (1999, p. 181).

José Souto Maior Borges, também criticando o artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional (CTN), afirma se tratar de um preceito ilógico, de "subordinação acrítica e servil do intérprete", cuja dicção "não se legitima à luz de uma análise jurídica, mais severa" (1980, p. 121).

> A interpretação literal está ligada, em direito tributário, à velha e surrada concepção deste ramo jurídico como direito excepcional: por ser excepcional, o direito tributário deveria ser interpretado literalmente e de maneira estrita. (...) Inclusive sob o ponto de vista político, a regulação rígida das atividades humanas é uma característica de governos autoritários e, assim, a teoria da interpretação literal originariamente inspirada por concepções liberais atinge o resultado oposto: o totalitarismo (BORGES, 1980, p. 121-122).

Alinhamo-nos à doutrina de Souto Maior Borges, precipuamente quando diz que "as palavras, falando simplesmente de uma interpretação gramatical, não podem separar-se do pensamento", sob pena de se transformarem em "acepções mortas, sem vivência alguma, sem reflexo da realidade" (BORGES, 1980, p. 124).

"Determinar a interpretação literal é praticamente mutilar a interpretação, ou mesmo suprimi-la, porque essa restrição pode situar o exercício da função interpretativa aquém da extensão total do preceito de lei" (BORGES, 1980, p. 125).

Marciano Seabra de Godoi e Luciana Goulart Ferreira Saliba (2010, p. 277) apontam que, no artigo 111 do Código Tributário Nacional (CTN), há um equívoco, pois, segundo eles, o método de interpretação literal pode, muitas vezes, alargar e não restringir o alcance da norma exonerativa, como se deu na tentativa do Ministro Marco Aurélio, nos julgamentos dos Recursos Extraordinários 134.509[54] e 255.111[55], de incluir no conceito de veículos automotores as embarcações e as aeronaves.

Nos termos utilizados por Souto Maior Borges, a "função do intérprete é pesquisar o valor objetivo da norma; a análise da regra jurídica é que dará em resultado o dilargar ou restringir os termos em que a mesma estava literalmente redigida" (1980, p. 111).

A doutrina moderna se manifesta no sentido de que o direito tributário, incluída aí a Constituição Tributária, deve ser interpretado como as demais normas jurídicas, repudiando-se qualquer critério apriorístico particularista, como a "vetusta regra" do "*in dubio contra fiscum*", que se pretendia aplicável às normas tributárias excepcionais", como nos casos de isenção (BORGES, 1980, p. 109-111 e 113).

No paradigma do constitucionalismo contemporâneo, interessa a concretude do direito na vida das pessoas, transcendendo-se a mera disposição de regras objetivamente previstas, num movimento em direção a um efetivo respeito aos direitos fundamentais, dentre eles a dignidade da pessoa humana, tendo-se em conta a unicidade do Direito, em que diferentes

---

[54] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 134.509. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 29 de maio de 2002. **Diário de Justiça**, Brasília, 13 set. 2002.
[55] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 255.111. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 29 de maio de 2002. **Diário de Justiça**, Brasília, 13 dez. 2002.

normas se interpenetram e se complementam, jungidas à realidade social e orientadas pela normatividade constitucional.

Não se pode ignorar que "[toda] interpretação é produto de uma época, de um momento histórico, e envolve os fatos a serem enquadrados, o sistema jurídico, as circunstâncias do intérprete e o imaginário de cada um" (BARROSO, 2008, p. 3).

Ricardo Lobo Torres defende, no que se refere à interpretação das imunidades tributárias – por ele chamadas de imunidades fiscais –, que ela "não apresenta especificidade nem possui métodos diferentes dos que prevalecem na interpretação do direito tributário ou do direito constitucional, que, por seu turno, se integram no próprio processo hermenêutico das manifestações do espírito humano", salvo algumas particularidades (1999, p. 94).

Para Ricardo Lobo Torres, na interpretação das imunidades, deve-se levar em consideração o "mínimo existencial e as condições da liberdade", buscando-se um "equilíbrio entre os métodos literal, histórico, lógico e sistemático, todos eles iluminados pela dimensão teleológica" (1999, p. 96-97).

Deve-se buscar, também, moderação nos resultados de interpretação, bem como o "equilíbrio entre liberdade, justiça e segurança jurídica", e evitar as chamadas "ideologias triviais", assim como a aplicação da analogia ampliativa da imunidade a "direitos não-fundamentais" (TORRES, 1999, p. 96-97).

Inobstante a singularidade da doutrina da imunidade tributária desenvolvida por Ricardo Lobo Torres, os argumentos por ele utilizados, em nosso perceber, podem muito bem ser estendidos à interpretação das normas de imunidade tributária concebidas como dispositivos constitucionais delimitadores das competências tributárias, pois os fundamentos das normas imunizantes, nos termos propostos neste trabalho, podem ser encontrados nos princípios, nos valores, nos objetivos e nos direitos fundamentais albergados, implícita ou explicitamente, na Constituição.

Regina Helena Costa entende que, em razão da "bipolaridade inerente às relações jurídicas de Direito Público" – liberdade do particular *versus* autoridade do Poder público –, e tendo em vista que as imunidades tributárias se constituem em limitações do poder de tributar, na interpretação das normas imunizantes, cujos objetivos são de fácil identificação na Constituição, o intérprete deve buscar a plenitude de sua realização, sem restrições ou alargamentos da eficácia da norma não autorizados pela Constituição Federal (2006, p. 115).

Marco Aurélio Greco ressalta que a interpretação das limitações constitucionais do poder de tributar não pode resultar numa solução que se mostre maior que o próprio poder de tributar – considerando-se que "limitação não é negação do poder, mas restrição na sua

amplitude e no seu exercício" –, nem pode, ainda, restringir o sentido da imunidade a tal ponto "que iniba a proteção do valor subjacente" (GRECO, 1998, p. 711).

José Souto Maior Borges posiciona-se contrariamente à utilização dos termos "interpretação extensiva" e "interpretação restritiva", por considerá-los "autênticos idiotismos da linguagem jurídica" (1980, p. 110), pois, segundo ele, "não é possível ao intérprete estender ou restringir o alcance da lei", pois a própria norma é que dita "a restrição ou ampliação do seu âmbito de incidência" (1980, p. 110-111).

Na interpretação objetiva da Constituição, esta compreendida enquanto sistema, os princípios e os fins, continuamente sopesados, indicam o sentido e dão força normativa ao texto constitucional, configurando-se o chamado concretismo, contexto em que o "Estado Democrático de Direito *trabalha com exigências jurídicas concretas*" e não com direitos meramente abstratos e retóricos, buscando-se a efetividade das normas constitucionais em face dos problemas reais trazidos à apreciação do Poder Judiciário, de forma que este exercite o seu poder normatizador e regulamentador (DERZI, 2005, p. 32 – itálicos do original).

Luís Roberto Barroso (2008, p. 5), no mesmo sentido de Misabel Derzi, argumenta que o problema jurídico, na contemporaneidade, deve ser resolvido tendo-se em conta a especificidade do caso concreto. "A moderna dogmática já superou a idéia de que as leis possam ter, sempre e sempre, sentido unívoco, produzindo uma única solução adequada para cada caso. A objetividade possível do Direito reside no conjunto de possibilidades interpretativas que o relato da norma oferece", possibilidades essas que podem decorrer, por exemplo, da pluralidade de significados dos termos linguísticos, da necessidade de ponderação de interesses em face do caso concreto etc. (BARROSO, 2008, p. 9).

Essa abertura maior concedida à interpretação das normas jurídicas, contudo, não pode se dar à revelia da moldura definida pelo direito constitucional, dentro da qual serão exercidos o senso de justiça e a criatividade do intérprete no sentido de produzir efeitos positivos sobre a realidade, o que não significa, "um mandato para voluntarismos de matizes variados" (BARROSO, 2008, p. 9).

Considerarmos que as normas jurídicas, incluídas aí as imunizantes, devem ser interpretadas nos exatos limites de seus comandos, nem mais, nem menos, e em conformidade com o sistema jurídico em que se inserem, valendo-se dos métodos de uso já consolidado na hermenêutica jurídica, sem qualquer delimitação interpretativa apriorística.

2.3.4 As regras de interpretação formuladas por Humberto Ávila

Humberto Ávila (2001) formulou algumas regras de interpretação que, no seu entender, superariam a ausência de justificação das premissas adotadas pelos doutrinadores para sustentar suas posições acerca da aplicação da imunidade tributária[56].

Para Ávila, a primeira regra consiste em dar primazia aos argumentos por ele denominados de institucionais – que têm como ponto de referência o ordenamento jurídico –, em relação aos argumentos não institucionais, ou seja, às opiniões subjetivas e individuais com apelo ao sentimento de justiça, mas desprovidas da racionalidade e da determinabilidade da argumentação requeridas pelo Estado Democrático de Direito.

Pela segunda regra, "os argumentos imanentes[57] ao sistema jurídico (argumentos linguísticos[58] e sistemáticos[59]) devem prevalecer sobre os argumentos a ele transcendentes (argumentos genéticos[60] e históricos[61])".

A terceira e última regra estipula que se deve escolher o significado mais coerente com os princípios constitucionais axiologicamente subjacentes à norma a ser interpretada.

Esse conjunto de regras, que será abordado de forma mais objetiva no terceiro capítulo (tópico 4), é o marco teórico do presente trabalho. Ele permite a estruturação encadeada e a sistematização dos argumentos adotados para responder o problema.

2.3.5 A interpretação da imunidade tributária segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Na interpretação das normas de imunidade tributária, o Supremo Tribunal Federal (STF) tem se valido de diferentes métodos de interpretação, com destaque para o método teleológico ou finalístico, segundo o qual, nos termos constantes de muitos dos seus acórdãos, as normas imunizantes devem ser interpretadas de forma ampla ou extensiva, no sentido de se maximizarem os valores nelas acolhidos.

---

[56] No caso observado pelo autor, discutia-se acerca da extensão do termo "livro", presente no artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal de 1988, no sentido de abranger os chamados "livros eletrônicos", para fins de aplicação ou não da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão.

[57] Argumentos institucionais imanentes são aqueles construídos a partir do ordenamento jurídico vigente, assim da sua linguagem textual e contextual como dos seus valores e da sua estrutura (ÁVILA, 2001).

[58] Argumentos linguísticos dizem respeito ao significado dos dispositivos ou enunciados prescritivos (ÁVILA, 2001).

[59] Argumentos sistemáticos dizem respeito aos elementos ou à aplicação do sistema jurídico e se subdividem em argumentos contextuais (levando-se em conta outras normas do sistema jurídico) e jurisprudenciais (ÁVILA, 2001).

[60] Argumentos genéticos dizem respeito à vontade do legislador (ÁVILA, 2001).

[61] Pelos argumentos históricos, o sentido da norma deve ser atualizado no tempo (ÁVILA, 2001).

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n° 237.718, ocorrido em 29 de março de 2001, destacou-se que a jurisprudência recente do STF tem se inclinado, de forma decisiva, "à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar" (BRASIL, RE 237.718, 2001).

Contudo, a interpretação ampla da imunidade tributária admite temperamentos. Segundo o Relator do RE n° 237.718, Ministro Sepúlveda Pertence, enquanto que a imunidade dos templos de qualquer culto deve ser interpretada de forma menos extensiva, para não se confundir com qualquer subsídio ou incentivo à manifestação religiosa, a imunidade das instituições de assistência social sem fins lucrativos admite, nos termos da súmula n° 724[62] do Supremo Tribunal Federal (STF), uma interpretação mais ampla, dado o seu caráter de "norma de estímulo, de direito promocional, de sanção premial a atividades privadas de interesse público" (BRASIL, RE 237.718, 2001).

Para o Ministro Sepúlveda Pertence, diferentemente da imunidade dos templos de qualquer culto, a imunidade das instituições de assistência social sem fins lucrativos visa a proteger, também, a atividade comercial das entidades assistenciais, nos casos em que os aportes dela decorrentes forem direcionados às suas finalidades essenciais, mesmo havendo a possibilidade de vantagem para a instituição numa eventual concorrência, pois, também aí, se atingirá o fim específico almejado pela norma imunizante (BRASIL, RE 210.251-ED, 2003).

Não obstante a posição defendida pelo Ministro Sepúlveda Pertence, no que tange à interpretação menos ampla da imunidade dos templos de qualquer culto, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n° 578.562, ocorrido em 21 de maio de 2008, que o preceito imunizante alcança os cemitérios anexos aos templos religiosos (GODOI, 2011, p. 32-33).

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n° 325.822, ocorrido em 18 de dezembro de 2002, decidiu-se que a imunidade dos templos abrange os imóveis de propriedade das entidades religiosas alugados a terceiros, sendo que, até então, o STF restringia a imunidade aos templos e às suas dependências, quais sejam, os claustros, conventos, pátios, estacionamentos para fiéis etc. (GODOI, 2011, p. 33).

[62] Súmula n° 724 – Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

Concordamos com Marciano Seabra de Godoi (2011, p. 33) quando ele afirma que a interpretação mais ampla da imunidade dos templos mostra-se equivocada e desrespeitosa ao caráter laico do Estado brasileiro.

> Tal como apontou o Ministro Carlos Velloso em voto vencido no RE 325.822, a exegese da maioria formada em tal julgamento acabou por transformar a imunidade do *templo* – de um lugar, de um espaço destinado à prática da religião – em imunidade da *instituição religiosa* enquanto *pessoa jurídica*. Por outro lado, conforme mencionou o Ministro Sepúlveda Pertence também em voto vencido no RE 325.822, estender a imunidade das entidades de assistência social para alcançar também a propriedade de imóveis alugados, cujas receitas se utilizam na obra de assistência social, é justificável na medida em que a assistência social deve ser fomentada ou incentivada pelo Estado. Mas a religião não é algo que deve ser fomentado ou apoiado financeiramente pelo Estado (art. 19, I, da Constituição), cabendo a este tão somente respeitar a liberdade de crença e de culto, sem criar embaraços para seu exercício (art. 5°, VI e VII, e art. 19, I, da Constituição) (GODOI, 2011, p. 33-34 – itálicos do original).

No que se refere à imunidade das receitas decorrentes de exportação, em relação às contribuições sociais e às de intervenção no domínio econômico, prevista no § 2°, inciso I, do artigo 149 da Constituição Federal, havia no Supremo Tribunal Federal (STF) duas linhas de argumentação: uma, liderada pelo Ministro Gilmar Mendes, fundamentava-se, teleologicamente, na premissa de que o propósito do preceito era incrementar a competitividade dos produtos brasileiros no mercado externo, o que apontava para a ampliação da imunidade no sentido de alcançar, não apenas as contribuições incidentes sobre receitas, mas, também, aquelas cujo fato gerador é o lucro; outra, baseada numa interpretação sistemática, defendia a necessidade de se observar a expressa diferenciação dada pela própria Constituição aos fatos geradores das contribuições, umas incidentes sobre o lucro e outras sobre o faturamento ou receitas. Acrescia-se a essa segunda corrente o argumento de que a extensão da imunidade no sentido de alcançar as contribuições incidentes sobre o lucro negava eficácia aos princípios da universalidade e da solidariedade que presidem o financiamento da seguridade social (GODOI, 2011, p. 13).

Quando dos julgamentos dos Recursos Extraordinários (RE) n° 564.413 e n° 474.132, ocorridos em 12 de agosto de 2010, o Ministro Joaquim Barbosa, em voto de desempate, identificou três tipos de argumentos que favoreciam a corrente contrária à extensão da imunidade às contribuições sobre o lucro, consistentes em um “argumento semântico” (o sentido técnico não equivalente dos termos “receita” e “lucro”), um “argumento teleológico” (“a universalidade, a solidariedade e a equidade na forma de participação no custeio da seguridade social devem preponderar sobre qualquer outro interesse”) e dois “argumentos

pragmáticos", um referente à complexidade da apuração do lucro decorrente exclusivamente de exportações, propiciadora de fraudes, e outro relativo à caracterização como subsídio, vedado pelos tratados internacionais de livre comércio assinados pelo País, da imunidade dos lucros derivados de exportação, tendo sido este último argumento o que serviu de fundamento ao voto contrário à imunidade da contribuição sobre o lucro proferido pelo Ministro Joaquim Barbosa (GODOI, 2011, p. 13-14).

Marciano Seabra de Godoi (2011, p. 14) observa que, nos julgamentos dos Recursos Extraordinários (RE) n° 564.413 e n° 474.132, "os Ministros não se deram conta de que havia importantes precedentes e debates na jurisprudência do STF a serem levados em conta na discussão sobre a pretensa imunidade da CSLL[63]". Segundo ele, o problema que deveria ter sido enfrentado e que o STF vem examinando há algumas décadas é a seguinte questão: "a imunidade concedida com relação a determinado fato jurídico-econômico deve levar o intérprete a considerar que um fato jurídico-econômico derivado ou consequente daquele primeiro fato se inclui na norma de imunidade?".

No Supremo Tribunal Federal (STF), na década de 1980, havia uma jurisprudência predominante no sentido de que a imunidade do fato jurídico-econômico "operações" ou "vendas" (por exemplo, operações com livros, jornais e periódicos) abrangia a imunidade do fato jurídico-econômico "receita bruta" (por exemplo, a receita bruta decorrente das operações com livros, jornais e periódicos), o que tornava tais operações imunes ao Finsocial (Fundo de Investimento Social)[64] (GODOI, 2011, p. 15).

Essa jurisprudência, contudo, por influência do Ministro Sepúlveda Pertence[65], alterou-se no final da década de 1990, passando-se a considerar que "a imunidade das operações com livros (gerando exoneração do IPI[66] e do ICMS[67]) não inclui a imunidade da receita bruta auferida com as operações (afastando-se portanto a exoneração do antigo Finsocial e dos atuais PIS[68] e Cofins[69])". No entendimento do Ministro Relator, assim como a imunidade das operações com livros não acarretava a imunidade do lucro delas decorrentes,

[63] CSLL: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

[64] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 109.484. Relator: Ministro Célio Borja. 22 de abril de 1988. **Diário de Justiça**, Brasília, 27 mai. 1988; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 116.492. Relator: Ministro Célio Borja. 5 de agosto de 1988. **Diário de Justiça**, Brasília, 16 set. 1988.

[65] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 170.717. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 24 de março de 1998. **Diário de Justiça**, Brasília, 8 mai. 1998.

[66] IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados.

[67] ICMS: Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

[68] PIS: Programa de Integração Social.

[69] Cofins: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

ela, também, não conduzia à imunidade da receita bruta delas advinda, ou seja, a imunidade relativa a determinados fatos jurídico-econômicos não se estende aos demais fatos jurídico-econômicos deles derivados (GODOI, 2011, p. 15).

Outra questão abordada nos julgamentos dos Recursos Extraordinários (RE) n° 564.413 e n° 474.132 foi o argumento de que as normas de imunidade devem ser interpretadas prestigiando-se os princípios da solidariedade e da universalidade no financiamento da seguridade social, mas, conforme apontado por Marciano Seabra de Godoi, tais princípios não têm o caráter absoluto que parece ter-lhes sido dado, "pois hão de atuar em conjunto com diversos outros vetores que tomam parte no processo interpretativo, dentre eles a existência de regras específicas presentes na Constituição" (...) "e o valor heurístico da jurisprudência do STF" (2011, p. 19-20).

Alinhamo-nos à posição externada por Godoi, pois concebemos que, na interpretação das normas jurídicas – aí incluídas, logicamente, as normas constitucionais –, nenhum método hermenêutico deve, necessariamente, prevalecer sobre os demais e nenhum princípio pode ser aplicado desconsiderando-se as regras específicas presentes no texto constitucional, ainda que o princípio albergue o valor que fundamenta a regra ou que contenha o valor por ela almejado.

> Lançando uma mirada sobre a jurisprudência do STF acerca da interpretação de normas constitucionais de incidência e de imunidade relativas a contribuições sociais, e de como o princípio da universalidade/solidariedade na forma de custeio da seguridade influenciou as decisões do tribunal, parece-nos que a tendência geral é de que os argumentos quanto ao sentido técnico ou sistemático das expressões contidas no texto constitucional tenham mais peso do que o argumento de que toda a sociedade deve contribuir para o financiamento da seguridade social (GODOI, 2011, p. 20).

Em relação à imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, o Supremo Tribunal Federal (STF) tem defendido a sua interpretação ampla, mas, conforme informam Godoi, Resende e Rosa, "quase sempre os acórdãos são decididos por escassa maioria" (2002, p. 213).

Para o Supremo Tribunal Federal (STF), a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal, abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos (Súmula STF n° 657).

"O STF estendeu a imunidade aos filmes e papéis fotográficos com base numa interpretação histórico-evolutiva da Constituição, adaptando a semântica do texto constitucional ao contexto tecnológico de produção dos jornais e periódicos" (GODOI, 2006, p. 52).

Para dosar o alcance da interpretação ampla, o Pleno do STF, ao apreciar a possibilidade de extensão da imunidade tributária às tintas e soluções alcalinas utilizadas na fabricação dos livros, jornais e periódicos (BRASIL, RE 203.859, 2001), decidiu que não se pode fugir do "máximo significado literal possível" dos termos linguísticos utilizados pelo legislador constituinte, sob pena de se fazer a norma alcançar aquilo não pretendido pelo sistema jurídico (GODOI; RESENDE; ROSA, 2002, p. 215).

Essa necessidade de se observarem os limites semânticos dos termos utilizados pelo constituinte se mostra extremamente relevante, principalmente quando se percebe que o uso indiscriminado ou isolado da interpretação teleológica pode levar o intérprete a definir o alcance das normas constitucionais a partir dos fins por elas visados, abstraindo-se das regras específicas existentes na Constituição.

Conforme anteriormente abordado, o Ministro Gilmar Mendes, fazendo uso da interpretação teleológica, votou, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n° 564.413, por prover o recurso, no sentido de incluir a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) na hipótese de imunidade tributária prevista no artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988; sendo que o Ministro Relator, Marco Aurélio, em sentido contrário, cujo voto restou vencedor, afastou a aplicação do dispositivo à referida espécie tributária, valendo-se de uma interpretação sistemática dos artigos constitucionais 195 e 149, considerando-se que a exoneração se referia às receitas de exportação e não ao lucro das sociedades exportadoras, figuras essas tratadas de forma distinta pelo Constituição.

Em seu voto-vista, a Ministra Ellen Gracie ressaltou que

> A compreensão da amplitude da regra de imunidade não pode estar dissociada dos limites semânticos dos termos utilizados para estabelecê-la e da sua percepção harmônica com o sistema constitucional, sem alargamentos ou restrições. Não há que se dizer que as imunidades, como a do art. 149, § 2º, inciso I, mereçam interpretação ampliativa ou restritiva. Cabe ao intérprete ser fiel ao sentido e à extensão da norma tal qual ela se apresenta (BRASIL, RE 564.413, 2010).

Salientou, ainda, a Ministra, que, existem imunidades que se encontram a serviço de garantias fundamentais – "a dos livros, em prol da livre manifestação do pensamento; a dos templos, em prol da liberdade de crença" (BRASIL, RE 564.413, 2010) – e outras, como a do artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, que apenas elevam a nível constitucional normas de desoneração anteriormente veiculadas em lei ordinária. Segundo a Ministra, trata-se de "parte da política de desoneração das exportações que já vinha sendo

praticada pela própria União mediante a concessão de benefícios fiscais" (BRASIL, RE 564.413, 2010).

Segundo a Ministra Ellen Gracie, com quem concordamos, por se tratar de uma norma de imunidade do tipo objetiva, a imunidade das receitas de exportação não se estende para alcançar as pessoas jurídicas exportadoras, como se imunidade subjetiva fosse, pois a norma em questão tem seu alcance delimitado pela grandeza que foi excluída da tributação pelo artigo 149, § 2°, inciso I, da Constituição Federal (BRASIL, RE 564.413, 2010).

Em relação à imunidade recíproca, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição Federal, há decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) favoráveis à sua extensão aos particulares a quem o ente público cedeu imóveis de sua propriedade para exploração econômica[70], considerando-se que o detentor da posse precária não é contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU). Há outra decisão que estende a imunidade, também, aos casos em que a pessoa jurídica de direito privado utiliza o imóvel cedido pelo ente público na realização de serviço público e não na exploração de atividade econômica[71].

Uma terceira posição nega a imunidade nas hipóteses em que o cessionário do bem não é uma instrumentalidade estatal e desempenha atividade de livre concorrência, podendo vigorar na condição de sujeito passivo do IPTU por ser possuidor do imóvel a qualquer título (artigo 34 do Código Tributário Nacional – CTN)[72].

Em relação a essas posições externadas nos julgamentos acima referenciados, acerca da extensão da imunidade recíproca nos casos de cessão de imóveis públicos a particulares, os Ministros do STF, conforme apontou Marciano Seabra de Godoi (2011, p. 42), não fizeram referência a uma regra expressa presente no § 3° do artigo 150 da Constituição Federal que estipula que a imunidade recíproca não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

---

[70] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 253.394. Primeira Turma. Relator: Ministro Ilmar Galvão. 26 de novembro de 2002. **Diário de Justiça**, 11 abr. 2003; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 265.749. Segunda Turma. Relator: Ministro Maurício Corrêa. 27 de maio de 2003. **Diário de Justiça**, 12 set. 2003.

[71] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 253.472. Redator para o Acórdão: Ministro Joaquim Barbosa. 25 de agosto de 2010. **Diário de Justiça**, 1° fev. 2011.

[72] Esse foi o entendimento adotado pelo Ministro Relator Joaquim Barbosa no voto proferido no âmbito do julgamento do Recurso Extraordinário n° 434.251, que foi interrompido pelo pedido de vista da Ministra Cármen Lúcia (GODOI, 2011, p. 42).

A nosso ver, com base nesse dispositivo (§ 3° do artigo 150 da Constituição Federal), é possível concluir, independentemente da discussão acerca da sujeição passiva, pela impossibilidade de extensão da imunidade aos casos em que o imóvel de propriedade de um ente público seja destinado à exploração de atividades econômicas regidas por normas de direito privado. Trata-se de um claro exemplo de que um dispositivo constitucional, inobstante se referir ou não a um princípio ou a um valor albergado pela Constituição, pode conter, nos termos linguísticos utilizados pelo constituinte, elementos apreciáveis, se não bastantes, para determinar a interpretação possível de uma norma constitucional.

Esse mesmo dispositivo, na parte em que se refere à contraprestação ou ao pagamento de preços e tarifas, se aplica aos casos de afastamento da imunidade recíproca relativamente aos serviços públicos objeto de concessão. Inobstante não haver, na Constituição Federal de 1988, referência expressa à exclusão da imunidade no que tange à concessão de serviços públicos, conforme havia nas Constituições Federais de 1937, 1946 e 1967/1969, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) encontra-se assentada "no sentido de não seguir a estrita literalidade do referido trecho do art. 150, parágrafo 3°, da Constituição, mas somente aplicá-lo no caso de concessão ou permissão de serviços públicos" (GODOI, 2011, p. 53).

Assim como Marciano Seabra de Godoi, acreditamos que a interpretação literal do dispositivo, conforme defendem os Ministros Marco Aurélio e Ricardo Lewandowski, não se mostra como sendo a mais acertada, pois há casos em que pessoas jurídicas da Administração Pública indireta "prestam serviço público sem ânimo de exploração econômica ou acréscimo patrimonial público ou privado", agindo "como se o próprio ente público estivesse atuando diretamente na consecução de seus objetivos constitucionais" (2011, p. 53).

Quanto à fundamentação das normas de imunidade tributária, Ricardo Lobo Torres aponta que o Supremo Tribunal Federal (STF), durante muitos anos, defendeu a ideia da "doutrina positivista", no sentido de considerar a imunidade como "não-incidência constitucionalmente qualificada", fundamentada na "autolimitação do poder tributário"; sendo que, a partir do julgamento do Mandado de Injunção nº 232[73], "em que se discutia o direito à intributabilidade de instituições de caridade", no voto do Ministro Célio Borja, a imunidade passou a ser definida como "atributo da personalidade jurídica de certos entes" (1999, p. 54-55).

Ainda segundo Lobo Torres (1999, p. 55-57), foi no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 939 (BRASIL, 1994) que a mudança de orientação do

[73] Ação judicial não localizada no sítio do Supremo tribunal Federal na internet.

Supremo Tribunal Federal se tornou mais clara. Nessa ação, analisou-se a constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, que dispôs sobre o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), em razão da previsão de não aplicação do princípio da anterioridade (artigo 150, inciso III, alínea "b", e inciso VI, da Constituição Federal de 1988) e da imunidade recíproca (artigo 150, inciso VI, alínea "a", da Constituição Federal de 1988).

O Supremo Tribunal Federal, após assentada a premissa de que "uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação à Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional" (BRASIL, ADI 939, 1994), decidiu pela inconstitucionalidade do afastamento do princípio da anterioridade, por ser "garantia individual do contribuinte", bem como da imunidade recíproca, por ser uma garantia da Federação.

> De notar que bastou ao STF recorrer, em sua argumentação, ao princípio da federação, que o art. 60, § 4º, I da CF tornara cláusula pétrea ou imutável, indene a emendas constitucionais, sem necessidade de se apoiar nos direitos fundamentais, que afinal de contas representam a razão de ser do próprio federalismo. Mas, no que concerne às demais imunidades, não havia qualquer cláusula explícita no art. 60, § 4º, que as protegesse, de modo que o STF foi obrigado a recorrer aos "direitos e garantias fundamentais", que, pelo item IV daquela norma, também são cláusulas pétreas, insuscetíveis de violação por emenda constitucional ulterior (TORRES, 1999, p. 55-56).

Nesse entendimento externado por Lobo Torres, constata-se que ele, apoiado na decisão do Supremo Tribunal Federal, considera as verdadeiras imunidades como cláusulas pétreas, por se constituírem, no dizer do Ministro Sepúlveda Pertence, "instrumentos de salvaguarda fundamentais de princípios, liberdades e direitos básicos da Constituição, como liberdade religiosa, de manifestação do pensamento" etc. (TORRES, 1999, p. 56).

Contudo, ainda que as imunidades tributárias sejam consideradas cláusulas pétreas, o § 4º do artigo 60 da Constituição Federal de 1988 proíbe, tão somente, por meio de emenda constitucional, a abolição dos princípios e direitos elencados nos incisos I a IV, não havendo previsão de vedação à sua alteração.

Essa interpretação daquele dispositivo constitucional foi também percebida por Yoshiaki Ichihara. Ele, também, afirma que as cláusulas pétreas não podem ser abolidas, mas podem ser alteradas, considerando-se que "a norma pétrea, com o caráter de imodificável, atravanca a própria dinâmica dos acontecimentos, principalmente no mundo global em que vivemos" (2000, p. 171).

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres, ao tratar da reaproximação, após a segunda guerra mundial, dos direitos da liberdade em relação ao direito natural, à natureza das coisas, aos direitos públicos subjetivos e aos direitos morais, percebe a dinâmica dos fatos e dos valores da vida quando afirma que "os direitos da liberdade não pairam abstrata e eternamente com o mesmo conteúdo, eis que sofrem modificações e se adaptam às novas realidades históricas" (TORRES, 1999, p. 59).

Acreditamos que muitas das hipóteses de imunidade tributária guardam estreita ligação com as cláusulas pétreas – os direitos e garantias individuais e a forma federativa de Estado –, mas não concebemos o instituto imunizante como restrito a esses casos, pois, além das imunidades implícitas e das ontológicas, há as imunidades políticas, de intuito intervencionista e caráter estruturante, pois a realidade socioeconômica reclama pela intervenção do Estado na consolidação da democracia e do princípio da igualdade, assim como no dever de fomentar o desenvolvimento do País.

Nessa mesma linha de raciocínio, em que a imunidade tributária é concebida de forma mais abrangente, não se restringindo às normas vinculadas, necessariamente, a princípios e a direitos e garantias fundamentais, a Ministra Ellen Gracie, no voto-vista por ela proferido no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n° 564.413, deixou registrado que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) "considera imunidade toda norma constitucional que vede a instituição de tributo, estabeleça "*isenção*", determine não-incidência ou, mediante o emprego de qualquer outra expressão, proíba determinada tributação" (BRASIL, RE 564.413, 2010 – itálicos do original).

Após o voto da Ministra Elle Gracie, o Ministro Gilmar Mendes salientou que a Corte, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 221.239, já havia se posicionado pela aplicação da interpretação teleológica às hipóteses de imunidade tributária, quando a Ministra Ellen Gracie fez um curtíssimo aparte para salientar que tal questão, também, deveria ser enfrentada nos casos dos *e-books*, ou livros eletrônicos (BRASIL, RE 564.413, 2010).

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

No item “d” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, encontra-se prevista a imunidade objetiva dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, que é uma das hipóteses de imunidade tributária em que o constituinte optou por retirar do âmbito da competência tributária dos entes políticos da Federação determinados bens, em relação aos quais não se permite a instituição de impostos, numa clara opção por salvaguardar determinados setores do exercício do poder estatal de tributar.

“Essa imunidade abrange todas as hipóteses de incidência que tenham no seu aspecto material alguns daqueles objetos”, quais sejam, livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (ÁVILA, 2010, p. 250).

Não se pode perder de vista que o legislador constitucional não objetivou conferir um benefício a editoras ou a empresas jornalísticas, mas imunizar o bem utilizado como veículo do pensamento, da informação, da cultura e do conhecimento.

Nesse sentido, a aplicação da imunidade aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado a sua impressão independe da pessoa que os produza ou que os comercialize, ou seja, não importa se se está diante de uma editora, uma livraria, uma banca de jornal, um fabricante de papel, um vendedor de livros, o autor ou uma gráfica, pois o que importa à imunidade é o objeto e não a pessoa.

A imunidade em questão, portanto, direciona-se à exoneração de impostos que recaiam sobre aqueles bens elegidos pelo constituinte – o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), o Imposto de Importação (II) e o Imposto de Exportação (IE) –, não se estendendo às pessoas jurídicas e físicas que os fabricam ou comercializam, que permanecem sujeitos à incidência dos impostos devidos em face sua atuação pessoal, comercial ou profissional.

> Inexiste imunidade para os tributos subjetivamente incidentes, como o imposto de renda, que recai sobre as disponibilidades financeiras de autores, editores, empresas jornalísticas e outras pessoas envolvidas com o mundo das publicações. Impostos patrimoniais, como o IPTU, o *intervivos* ou o ITR também gravam os imóveis de editoras e jornais (TORRES, 1999, p. 305).

A norma constitucional da imunidade sob comento, de natureza política, é de eficácia plena e imediata e independe de qualquer regulamentação infraconstitucional para produzir

efeitos, inexistindo discriminação expressa quanto ao conteúdo da obra ou ao valor literário dos objetos da imunidade.

Nos termos utilizados por Yonne Dolacio de Oliveira, “essa imunidade é incondicionada, não podendo o ente impositor ou o intérprete limitá-la através de condições, sendo irrelevante que sejam comercializados como mercadorias o papel destinado à impressão, os livros, jornais e periódicos” (OLIVEIRA, 1992, p. 3360).

3.1 Histórico constitucional da imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão

Para que se trace o perfil da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, necessário se torna conhecer as origens de tal norma constitucional no âmbito da evolução constitucional brasileira, delineando-se os caminhos trilhados desde sua gênese até a atual previsão no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988.

3.1.1 A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946

A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946 foi promulgada em 18 de setembro de 1946, num momento em que o mundo acabara de viver a II Guerra Mundial.

Getúlio Vargas não conseguira sustentar sua ditadura paternalista em face dos acontecimentos internacionais, em que a causa da democracia mostrou-se vitoriosa em detrimento do totalitarismo nazifascista, tendo sido determinadas, em 28 fevereiro de 1945, por meio da Lei Constitucional n° 9, artigo 4°, as eleições presidenciais e parlamentares, depois marcadas para 2 de dezembro desse mesmo ano, quando renasceu, a partir daí, a política que o golpe de 1937 sufocara.

“Os propósitos democráticos de Getúlio Vargas eram, todavia, postos em dúvida pela maioria dos participantes da luta política que se encetara” (FERREIRA FILHO, 1984, p. 5), pois o presidente tentara, por mais de uma vez, utilizar-se de manobras para se manter no poder, vindo a ser deposto, em 29 de outubro de 1945, em decorrência da reação militar contrária à nomeação de seu irmão para a chefia de polícia da Guanabara, o Distrito Federal de então (FERREIRA FILHO, 1984, p. 5).

A Assembleia Constituinte reuniu-se no Rio de janeiro em 2 de fevereiro de 1946, tendo o novo Presidente da República, Eurico Gaspar Dutra, tomado posse em 31 de janeiro do mesmo ano, quando o processo de redemocratização se consolidava.

Na Assembleia Constituinte, “estavam presentes quase todas as figuras nacionais de relevo político, inclusive mestres do direito e homens de empresa. Em número predominavam os elementos conservadores e moderados, sensíveis às opiniões da Igreja, ligados aos meios rurais” (FERREIRA FILHO, 1984, p. 5-6).

A Comissão Constitucional, formada para dar início aos trabalhos de elaboração da nova Constituição, partiu do texto da Constituição de 1934, uma vez que não havia recebido, como acontecera nas assembleias constituintes anteriores, projeto do Governo que servisse de base inicial aos estudos (FERREIRA FILHO, 1984, p. 6).

Uma vez promulgada, a Constituição Federal de 1946 ampliou o rol das imunidades tributárias que vinham sendo previstas desde a Constituição Federal de 1891, inaugurando as imunidades dos templos de qualquer culto, dos bens e serviços dos partidos políticos, das instituições de educação e de assistência social e do papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros, esta ínsita no artigo 31, inciso V, alínea “c”.

Verifica-se que, desde a origem, a imunidade do papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros é imune apenas a impostos, não alcançando as taxas e as contribuições.

Aliomar Baleeiro (2005, p. 339) nos informa que tal hipótese de imunidade fora objeto de defesa pelo então constituinte Jorge Amado, cuja argumentação centrava-se no interesse cultural, como meio de barateamento da matéria-prima dos livros, de favorecimento da democratização do acesso à educação, à informação, ao conhecimento e à cultura, e como instrumento para se evitar a consolidação de monopólios industriais, já que a tributação onerada do papel importado, como meio de controle da livre manifestação do pensamento político, poderia excluir do mercado os pequenos editores e produtores jornalísticos que se tornariam dependentes do produto nacional onerado pela redução da oferta.

Ensina-nos, ainda, o jurista baiano, que tal previsão constitucional decorreu da opção por “valores espirituais”, em detrimento de interesses econômicos (BALEEIRO, 2005, p. 339), bem como da necessidade de preservação da liberdade de crítica e de manifestação do pensamento e do direito à propaganda partidária, ou seja, ao debate político através da imprensa.

Objetivava-se com o preceito constitucional, preservar a liberdade de imprensa por meio da imunidade do papel, exorcizando “a prática getulista anterior de *impedir a aquisição, pelos jornais da oposição, do chamado papel de imprensa*, assim obstaculizando a sua atividade, por motivos que são mais do que evidentes, dado o autoritarismo estadonovista” (MAIA FILHO, 2003, p. 184 – itálicos do original).

> O imposto encarece a matéria-prima do livro, não apenas pela carga fiscal, que se adiciona ao preço, mas também pelos seus efeitos extrafiscais, criando, em certos casos, monopólios em favor do produtor protegido aduaneiramente. Se o papel importado for tributado com intenção protecionista, sempre advogada pelos círculos industriais interessados, o sucedâneo nacional terá seu preço elevado até o nível que lhe permite a eliminação da concorrência pelos meios alfandegários (BALEEIRO, 2005, p. 339).

Fundamenta-se a imunidade no fim a que se destina o papel, alcançando tão somente o insumo empregado na fabricação de livros jornais e periódicos. Havendo desvirtuamento do uso do papel, ou seja, se ao papel adquirido para tais fins for dada outra destinação que não a impressão de livros, jornais ou periódicos, incorre-se "nos crimes previstos pelas leis quanto a dolo, desvios, fraudes, etc." (MIRANDA, 1960, p. 301).

Como a Constituição Federal de 1946 só previa a imunidade do papel, os livros, jornais e periódicos "estavam a mercê da vontade dos legisladores ordinários que concediam ou não "isenções", que podiam ser objetivas, subjetivas, por prazo, condicionadas etc.", comprometendo-se a uniformidade requerida por matéria de tal jaez (NOGUEIRA, 1984, p. 29).

Pontes de Miranda (1960, p. 302) lamenta o fato de o legislador constituinte de 1946 não ter previsto tal hipótese exonerativa de modo mais amplo, imunizando-se, além do papel, as máquinas destinadas à composição e à impressão, pois, segundo o jurista alagoano, o Brasil, naqueles tempos, publicava menos livros que a Iugoslávia e o Sião[74], denotando uma defasagem editorial a exigir medidas mais amplas de fomento à propagação da cultura, da informação e do conhecimento.

A Constituição Federal de 1946 ainda estipulava, em seu artigo 203, o seguinte: "Nenhum imposto gravará diretamente os direitos do autor, nem a profissão de professores e jornalistas". A par desse dispositivo, surgiu uma controvérsia quanto à sua extensão, se seria ou não uma exceção aberta à regra da generalidade da tributação e ao princípio da capacidade econômica (BALEEIRO, 2005, p. 348-349), tendo-se concluído, à época, com base numa "*interpretação justa*"[75], tratar-se de limite à "*instituição de tributo especial mais gravoso*

[74] "Sião é um termo arcaico que se refere originalmente à seção de Jerusalém que pela definição bíblica é a cidade de David. Após a morte do rei David, o termo Sião passou a se referir ao monte em Jerusalém, o Monte Sião, onde se encontrava o Templo de Salomão. Mais tarde, Sião passou a se referir ao próprio templo e aos terrenos do templo. Depois disso, Sião foi usado para simbolizar Jerusalém e a terra prometida" (Wikipédia. Disponível em http://pt.wikipedia.org/wiki/Sião. Acesso em: 3 de novembro de 2011).

[75] O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Agravo n° 12.814, em 15 de janeiro de 1947, "decidiu que a isenção concedida aos professores e jornalistas não abrange o imposto de renda, em qualquer de suas modalidades" (BALEEIRO, 2005, nota de rodapé n° 8, p. 351).

para aquele profissionais do que para os outros, como instrumento de cerceamento da liberdade de expressão" (DERZI, 2005, p. 353 – itálicos do original).

Dispositivo da espécie não mais constou das Constituições Federais subsequentes, não obstante encontrar-se implícito nos princípios da igualdade ou isonomia e da capacidade contributiva (DERZI, 2005, p. 353).

3.1.2 A Constituição da República Federativa do Brasil de 1967 e a Emenda Constitucional n° 1 de 1969

Com a Revolução de 1964, os militares assumiram o poder e, por meio dos chamados atos institucionais, promoveram profundas alterações na Constituição Federal de 1946, que, em princípio, seriam apenas transitórias ou pontuais, destinadas à promoção de determinadas reformas julgadas necessárias, antes da devolução do poder ao jogo político democrático.

Contudo, prevaleceu a ideia de que as Forças Armadas teriam uma "missão política positiva, qual seja a de conduzir o País à grandeza, com o desenvolvimento na ordem" (FERREIRA FILHO, 1984, p. 19).

> A evolução do processo revolucionário aberto a 31 de março no sentido de uma profunda renovação das instituições brasileiras firmou-se com a promulgação do Ato Institucional n° 4, em 7 de dezembro de 1966, que determinou a elaboração de uma nova Constituição. Segundo afirmava o preâmbulo, esse Ato entendia "imperioso dar ao país uma Constituição que, além de uniforme e harmônica, represente a institucionalização dos ideais e princípios da Revolução. Da restauração, pois, chegava a Revolução à renovação das instituições (FERREIRA FILHO, 1984, p. 19).

Em 1967, a Constituição Federal de 1946 já havia sido amplamente modificada, cujas alterações não guardavam consonância com a sua estrutura e o seu espírito, em razão do que tornou-se imperioso "introduzir as modificações institucionais trazidas pela Revolução num arcabouço sistemático e coerente" (FERREIRA FILHO, 1984, p. 21), de forma a garantir a segurança necessária à sobrevivência do Estado e ao desenvolvimento econômico e social, assim como a ordem acima de tudo, ainda que às custas das liberdades.

A nova Constituição Federal foi promulgada em 24 de janeiro de 1967, tendo entrado em vigor em 15 de março do mesmo ano, quando iniciou-se o mandato do Presidente Marechal Arthur da Costa e Silva, durante o qual o País viveu um período de tensão permanente, com pressão constante de parte do Congresso contra o Governo e as novas instituições de caráter autoritário, corroborada pelas manifestações dos universitários contrárias ao regime, estas sob o comando das esquerdas organizadas, dos intelectuais e de

parte do clero denominada de “progressista”, negando-se legitimidade à nova Constituição (FERREIRA FILHO, 1984, p. 28-29).

Nesse contexto, promulgou-se, em 13 de dezembro de 1968, o Ato Institucional n° 5, que conferiu amplos poderes ao Presidente da República, inclusive o de decretar o recesso do Congresso Nacional, das Assembleias estaduais e das Câmaras de Vereadores, com a consequente assunção, pelo Poder Executivo, de todos os poderes legislativos.

Com o afastamento, por motivos de saúde, do Presidente da República, a Junta Militar instaurada para governar o País promulgou, em 17 de outubro de 1969, a Emenda Constitucional n° 1, com acentuada tendência autoritária, coincidente com o período em que tomou posse o novo Presidente da República, o General Emílio Garrastazu Médici.

Segundo Manoel Gonçalves Ferreira Filho, “quase nada se sabe a respeito da elaboração dessa Emenda” (1984, p. 33).

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1967 – originariamente em seu art. 20, III, “d”, e, após a Emenda Constitucional n° 1 de 1969, no art. 19, III, “d” – estendeu a imunidade, antes restrita ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, a esses mesmos bens culturais em cuja fabricação se utilizava o referido insumo que já se encontrava protegido.

O propósito da imunidade sob comento de preservar a liberdade de manifestação do pensamento e democratizar o conhecimento e a cultura é, com razão, criticado por Ricardo Lobo Torres (1999, p. 284), para quem, a intributabilidade dos livros e jornais assegurada nas Constituições militares não condizia com o autoritarismo ofensivo à livre manifestação do pensamento.

Tércio Sampaio Ferraz Júnior nos chama a atenção para o fato de que, a partir da Constituição Federal de 1967, o preceito da imunidade dos livros, jornais e periódicos tornou-se primário em relação à mesma regra aplicável ao papel destinado a sua impressão, evidenciando-se a opção constitucional pela integralidade dos produtos (FERRAZ JÚNIOR, 1998).

3.1.3 A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 decorreu do processo de redemocratização por que passou o País, tendo sido concebida com o intuito maior de reverter o quadro de desigualdades sociais e econômicas, bem como de ausência de liberdade, que decorreu do longo período de autoritarismo da ditadura militar.

Ansiava-se pela recuperação dos direitos civis e políticos, do que resultou numa Carta em que os direitos e garantias fundamentais, acolhidos de forma ampla, se tornaram a base do Estado Democrático de Direito que se pretendia implantar.

Dos exaustivos trabalhos dos constituintes, em sua tarefa de reinventar o País que submergira nos porões do regime militar, resultou uma Constituição extensa, analítica e rígida, dado que muito precisava ser feito no sentido de recuperar os direitos que haviam sido subtraídos durante a ditadura.

O sistema tributário foi definido de forma exaustiva, buscando-se garantir direitos fundamentais há muito ignorados, como a igualdade, a liberdade, a legalidade e a segurança jurídica, inclusive via imunidades tributárias, a grande maioria resultante de mera reprodução do que já constava das Constituições Federais de 1967 e 1969, cuja efetividade, contudo, praticamente inexistia, dado o caráter marcadamente interventor dos governos militares.

No que tange à imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, foi apresentada, durante os trabalhos constituintes, uma proposta, encabeçada pelo jurista Ives Gandra da Silva Martins, de ampliação do preceito, no sentido de incluir no dispositivo os veículos de comunicação audiovisuais, bem como, além do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, outros insumos e outras atividades relacionadas com a distribuição e a comercialização dos produtos.

No entanto, tal proposta não foi adotada, tendo prevalecido, no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, a mesma redação que existia na Constituição anterior[76].

3.2 Finalidades e valores protegidos pela norma imunizante

É quase que unânime na doutrina e jurisprudência pátrias a identificação dos objetivos perseguidos pelo legislador constituinte quando da instituição da imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão.

Aliomar Baleeiro considera que o constituinte almejou com o preceito imunizante, “o barateamento e democratização dos livros e publicações, como recursos da educação e da cultura” (2005, p. 339), assim como a garantia do direito à “crítica dos governos e a homens públicos”, direito esse indispensável “à pureza do regime democrático” (2005, p. 340).

Outra finalidade destacada pelo mestre baiano (BALEEIRO, 2005, p. 349) é a garantia da liberdade de imprensa, precipuamente no contexto de países com pouca tradição

[76] 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.

democrática, em que os impostos, muitas vezes, são utilizados com propósitos extrafiscais, no sentido de coibir as manifestações do pensamento que contrariem a política adotada pelos governos.

Para Misabel Derzi, a meta da imunidade é "*a redução do custo do produto, favorecendo a veiculação de informações, do ensino, da educação e da cultura*", tendo como destinatário o consumidor que suportará o ônus financeiro da tributação (2005, p. 341 – itálicos do original).

Tercio Sampaio Ferraz Filho (1998) considera que a norma de imunidade, ao proibir, expressa, também, uma função programática, dado que visa a um objetivo a ser concretizado. No seu entender, a imunidade sob análise tem como função primária o bloqueio da instituição de tributo sobre os objetos identificados, do qual decorrem dois outros efeitos. O primeiro, com função de resguardo, protege as liberdades individuais de pensamento, de expressão, de se informar e de ser informado, e o segundo, de teor programático, visa à conquista de certos fins, como o "interesse social na facilitação da difusão da cultura, barateando os veículos especificados" (FERRAZ FILHO, 1998).

Os demais autores consultados[77] não divergem, ou mesmo caminham no mesmo sentido da doutrina de Aliomar Baleeiro.

Consolidando-se as diferentes posições doutrinárias, destacam-se as seguintes finalidades da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, a maioria delas amparada em valores identificados como direitos e garantias fundamentais e direitos sociais assegurados pela Constituição Federal de 1988[78]:

---

[77] Aires F. Barreto (2003), Alexandre de Oliveira Neto (2010), Alexandre Pontieri (2004), Ângela Maria da Motta Pacheco (2003), Augusto Vinícius Fonseca e Silva (2004), Bernardo Ribeiro de Moraes (1998), Carlos Valder do Nascimento (1998), Celso Ribeiro Bastos (1998), Diva Malerbi (1998), Douglas Yamashita (2009), Edvaldo Brito (2003), Eurico Martins Diniz de Santi (2003), Geraldo Ataliba (1987), Guilherme Cezaroti (2005), Heleno Taveira Tôrres e Vanessa Nobell Garcia (2003), Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo (2003), Humberto Ávila (2010), Ives Gandra da Silva Martins (1998b), Ivo César Barreto de Carvalho (2010), José Artur Lima Gonçalves (2003), José Augusto Delgado (1998), Leandro Paulsen (2005), Marco Aurélio Greco (2003), Marilene Talarico Martins Rodrigues (1998), Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (1998a), Rafhael Frattari Bonito (1999), Regina Celi Pedrotti Vespero (2000), Regina Helena Costa (2006), Ricardo Lobo Torres (2003), Roque Antônio Carrazza (2009), Sacha Calmon Navarro Coêlho (1998), Schubert de Farias Machado (2002), Tercio Sampaio Ferraz Júnior (1998), Valdir de Oliveira Rocha (1998), Yonne Dolacio de Oliveira (1992), Yoshiaki Ichihara (2000).

[78] Art. 5º, incisos IV (liberdade de manifestação do pensamento), IX (liberdade de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença) e XIV (direito de acesso à informação; art. 6º (direito à educação); art. 205 (promoção e incentivo à educação); art. 206, II (liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber); art. 215 (direito ao pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, apoio e incentivo à valorização e à difusão das manifestações culturais); art. 220 (direito à liberdade de manifestação do pensamento, à criação, à expressão e à informação); art. 227 (direito da criança, do adolescente e do jovem à educação e à cultura).

a) garantir, prestigiar e preservar as liberdades individuais, como a liberdade de imprensa, de comunicação, de informação e de manifestação do pensamento, bem como o direito de crítica;
b) baratear, facilitar, amparar, estimular e democratizar o acesso à educação, à informação e à cultura;
c) garantir o direito à expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, à liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, ao pleno exercício dos direitos culturais e ao acesso às fontes da cultura nacional, à criação, à expressão, à informação e à incolumidade dos valores éticos;
d) proteger a propagação de ideias no interesse social;
e) proteger a democracia, como decorrência do exercício das liberdades de pensamento e de expressão;
f) excluir o tributo como instrumento de dominação estatal e de censura sobre as atividades relacionadas aos meios de transmissão do pensamento e à preservação da democracia;
g) livrar os veículos de educação, cultura e saber das influências políticas.

A jurisprudência, também, tem identificado os valores e as finalidades da imunidade em questão nos mesmos termos, merecendo destaque as seguintes afirmativas:

a) a Constituição Federal imunizou não o livro-objeto, mas o livro-valor, este entendido como “instrumento do saber, do ensino, da cultura, da pesquisa, da divulgação de idéias e difusão de ideais, e meio de manifestação do pensamento e da própria personalidade do ser humano” (BRASIL, TRF4, AMS 2000.70.00.002338-5, 2001);
b) busca-se assegurar o “direito de educação, que deve ser fomentado pelo Estado visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho” (BRASIL, TRF4, AC 1998.04.01.090888-5, 2000);
c) a imunidade visa “a preservar e a assegurar o próprio exercício das liberdades de manifestação do pensamento e de informação jornalística, valores em função dos quais essa prerrogativa de índole constitucional foi conferida, instituída e assegurada” (BRASIL, RE 327.414-AgR, 2010);

d) a garantia da imunidade deve ser entendida como instrumento de proteção constitucional relativo à preservação de “direitos fundamentais – como a liberdade de informar e o direito do cidadão de ser informado – em ordem a evitar uma situação de perigosa submissão tributária das empresas jornalísticas” (BRASIL, RE 327.414-AgR, 2010);
e) objetiva o preceito imunizante “evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação” (BRASIL, RE 221.239, 2004);
f) a razão de ser da imunidade, “e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos” (BRASIL, RE 174.476, 1997).

3.2.1 A posição de Ricardo Lobo Torres

Não obstante afirmar que o fundamento precípuo da imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão é a justiça fiscal, inclusive no que tange à necessidade de baratear o custo dos produtos e, com isso, ampliar o acesso à educação, Ricardo Lobo Torres não considera essa hipótese como uma verdadeira imunidade, por lhe faltar “o traço característico: ser atributo dos direitos fundamentais e constituir garantia da liberdade de expressão” (1999, p. 282).

Para Lobo Torres, o fundamento da imunidade “está na idéia de justiça ou de utilidade”, caracterizando-se mais como um privilégio constitucional, passível de revogação, que pode, “em alguns casos, como no dos jornais, assumir o aspecto de *privilégio odioso*” (1999, p. 282 – itálicos do original).

Ele considera que, para os jornais, tem-se um benefício injustificável, pois tais veículos de comunicação, segundo ele, devem ser mantidos pelos leitores e pelos anunciantes, e não subsidiado pelo Estado. No seu entender, a proteção à liberdade de expressão pode ser usada como argumento subalterno, considerando que, com o barateamento dos custos, tem-se uma facilitação à manifestação do pensamento, mas a liberdade de expressão não é o fundamento precípuo da imunidade em questão (TORRES, 1999, p. 283-284).

Segundo o mesmo autor, quando a norma imunizante surgiu na Constituição Federal de 1946, poderia até haver alguma correlação com a liberdade de imprensa, dadas as

arbitrariedades que caracterizaram o Estado Novo, mas, após esse período, enquanto houve democracia, "nenhum risco poderia haver com a cobrança de impostos sobre aqueles instrumentos de expressão política ou cultural, desde que não discriminatória" (TORRES, 1999, p. 284).

> Não se encontra no direito comparado exemplo de imunidade nem de não-incidência constitucional para jornais e livros. Nos Estados Unidos há algumas exceções concedidas pela legislação ordinária estadual para os órgãos da imprensa; inexiste, entretanto, vedação constitucional ou imunidade genérica, muito menos ancorada na 1ª Emenda, embora os tribunais americanos controlem a legislação que ofenda a liberdade pela tributação punitiva ou pelos discrimes nos favores concedidos aos jornais (TORRES, 1999, p. 282-283).

Lobo Torres (1999, p. 283 e 285), contudo, não ignora que o Supremo Tribunal Federal (STF)[79] considera tal hipótese exonerativa como norma de imunidade imutável, insuscetível de alteração por meio de emenda constitucional, mas considera que, diferentemente da forma admitida pelo STF, os argumentos de utilidade, direito à liberdade de pensamento, interesse social ou a extrafiscalidade não servem para justificar a imunidade.

Não nos alinhamos à doutrina de Ricardo Lobo Torres acima exposta, pois, no nosso entendimento, o legislador, seja ele constitucional ou infraconstitucional, é que vai definir o alcance da conceituação dos termos utilizados no Direito. Ainda que se possa construir uma teoria fundada em justificativas extrajurídicas, como a teoria dos direitos humanos, esta, dada a autonomia do Direito, não se sobrepõe à tessitura do sistema jurídico, este entendido como o conjunto de normas que regem a vida em sociedade em determinado território, definidas, ainda que indiretamente, pelos próprios destinatários de seus comandos.

Concordamos com José Souto Maior Borges quando ele afirma que sustentar que o Estado não institui os direitos humanos, "mas somente protege esses direitos fundamentais", é "assumir um jusnaturalismo que não ousa dizer o seu nome" (2001, p. 196).

O constituinte pode recepcionar ou não preceitos extrajurídicos, convencionais ou de direito internacional, mas eles somente se tornarão cogentes para a comunidade se previstos de forma expressa ou implícita na Constituição Federal.

Não vislumbramos, ainda, a razão essencial que desveste a vedação de instituição de impostos sobre livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão da condição de verdadeira norma de imunidade, mas que torna a vedação relativa aos templos de qualquer culto como "vera *imunidade fiscal*" (TORRES, 1999, p. 238 – itálicos do original).

---

[79] ADI n° 939, 15 de dezembro de 1993, Rel. Min. Sydney Sanches, Diário de Justiça, 18 mar. 1994.

Lobo Torres (1999, p. 238) justifica a condição da imunidade dos templos como verdadeira imunidade tributária com base em dois pontos, a saber: (i) encontra-se formalmente prevista no texto constitucional (artigo 150, inciso VI, alínea "b", da Constituição Federal de 1988) e (ii) "é o contraponto fiscal da liberdade religiosa afirmada na Declaração de Direitos" (artigo 5°, inciso VI, da Constituição Federal de 1988). Para o autor, o "fundamento jurídico da imunidade dos templos é a *liberdade religiosa*, um dos pilares do liberalismo e do Estado de Direito", sendo "um atributo da própria pessoa humana" e "condição de validade dos direitos fundamentais" (1999, p. 239 – itálicos do original).

Contudo, em relação à imunidade dos livros e de seus congêneres, Lobo Torres (1999, p. 282-283) não a concebe como contraponto da liberdade de expressão e da liberdade de manifestação do pensamento, caracterizando-a como privilégio revogável pelo legislador constitucional, dado que fundada na ideia de justiça fiscal e não nos direitos fundamentais.

Não distinguimos a razão de se dissociar a imunidade dos livros do rol dos direitos do homem, pois consideramos que um dos fundamentos do Estado democrático de direito é, justamente, a liberdade de expressão, assim como o direito de acesso à cultura, à informação e à educação, estes, sim, verdadeiros pilares de uma sociedade livre, justa e solidária.

Como aponta Yonne Dolacio de Oliveira, para quem o valor justiça é o "mais elevado da escala dos cultores do Direito", a imunidade em questão não se limita a satisfazer a necessidade social de barateamento, sendo a liberdade de manifestação do pensamento "um dos valores fundantes dessa imunidade" (OLIVEIRA, Yonne, 2003, p. 305).

A alegação de que a garantia da liberdade de manifestação do pensamento só se justificaria no contexto da arbitrariedade do Estado Novo, inexistindo risco em relação à exigência de impostos sobre os livros, jornais e periódicos nos períodos de vigência da democracia, não se mantém diante da realidade recente na América Latina, em que os governantes de alguns países da região[80], todos eles tidos como formalmente democráticos, se investem contra os veículos de comunicação – aí incluídos os jornais, os periódicos e a mídia televisiva – que se manifestam contrariamente às políticas adotadas, seja em forma de crítica ou de denúncia, tendo sido anunciadas medidas legais, e mesmo ditatoriais, de cerceamento do direito à liberdade de manifestação do pensamento.

[80] Aí incluídos Venezuela, Argentina e, em menor escala, o Brasil. O jornal Folha de São Paulo, na edição de 23 de outubro de 2011, referindo-se ao governo de Cristina Kirchner na Argentina, informa que "a tentação autoritária, sempre facilitada em tempos de bonança econômica, esteve presente de forma acentuada na atual administração. Em vez de apenas acusar a imprensa de intenções conspiratórias, como tem sido hábito de setores petistas, o governo Kirchner passou à prática – mobilizando um arsenal intimidatório contra os jornais" (A FAVORITA. Folha de São Paulo [Editorial], São Paulo, 23 de outubro de 2011. Opinião, p. A2).

> Na Venezuela, as técnicas modernas de comunicação têm sido atingidas com a proibição de veiculação de notícias pelas rádios e televisões da oposição, demonstrando que o país caminha acentuadamente para um regime de força. Ao invés da escancarada proibição, amanhã pode ser adotado o instrumento da tributação para desestimular a manifestação de ideias que não interessam ao Governo... (MARTINS, 2010a, p. 163).

Na Argentina, o Congresso Nacional aprovou "o projeto de lei da presidente Cristina Kirchner que declara de "interesse público" a produção, a comercialização e a distribuição de papel-jornal", o que atinge, frontalmente, os dois principais jornais que criticam o governo – o "Clarín" e o "La Nación" – e que detinham, até então, a maioria das ações societárias da empresa fabricante do insumo na Argentina (MUYLAERT, 2012, p. A3).

O governo de Cristina Kirchner acabou com os subsídios que existiam para o papel-jornal, revogou a "imunidade" prevista nos códigos fiscais de cada província e passou a comandar o fornecimento de papel para as empresas jornalísticas do país, adotando, assim, uma prática fortemente atentatória à liberdade de expressão (MUYLAERT, 2012, p. A3).

Verifica-se, portanto, que a liberdade de manifestação do pensamento, no caso de inexistir um comando constitucional que a proteja, pode, a qualquer momento, ser violada, manipulada e desvestida de sua força, por parte de governantes refratários a críticas e a denúncias.

Por outro lado, assim como os jornais podem ser mantidos pelos leitores e pelos anunciantes, conforme aponta Lobo Torres, as Igrejas podem se sustentar com base nos dízimos e nas contribuições dos fiéis e de outras instituições de caráter não governamental. A imunidade tributária por si só não é garantia de que os templos terão os recursos necessários à sua manutenção.

O argumento de que inexiste no direito comparado norma da espécie não pode ser utilizado, também, para infirmar a norma exonerativa brasileira, pois, conforme já apontado no presente trabalho, à exceção da imunidade recíproca construída pela jurisprudência da Suprema Corte dos Estados Unidos da América, inexistem nos países ocidentais hipóteses de imunidade tributária da forma como as construídas pelo direito constitucional pátrio. Se não há, nos outros países, a imunidade do livro, da mesma forma não existe a imunidade tributária dos templos, dos partidos políticos ou das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

Misabel Derzi (2005, p. 345) nos informa que, embora inexistam imunidades expressas nas Constituições europeias, assim como na norte-americana, foram tomadas medidas, na Europa, voltadas à desoneração dos produtos de primeira necessidade, dentre os

quais se incluem os livros, jornais e periódicos – conforme lista elaborada por comissão técnica, a pedido do Conselho Europeu –, inclusive no sentido de se estipularem alíquotas baixas do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) incidente sobre os jornais, que anteriormente eram isentos, com o objetivo de conceder às empresas jornalísticas direito a se creditarem do imposto incidente em suas aquisições.

Aliomar Baleeiro relata que a "jurisprudência americana é severa em relação a impostos que possam ferir a liberdade de manifestação do pensamento, a ponto de excluir taxas de licença de vendas de panfletos nas ruas, ou de veículos para sua distribuição etc." (BALEEIRO, 2005, p. 350).

Verifica-se, portanto, que há sim, no direito comparado, preocupação com a desoneração tributária dos veículos de comunicação, tendo em vista o objetivo de se preservar a liberdade de expressão e de manifestação do pensamento.

Logicamente que a simples existência de uma norma de imunidade tributária não é apta a garantir, sozinha, de forma plena e satisfatória, a liberdade de manifestação do pensamento, mas a inexistência da norma constitucional exonerativa pode abrir espaço para a utilização do tributo como mecanismo de ingerência governamental nos veículos de comunicação escrita, dado se tratar dos principais instrumentos de informação e de denúncia de práticas atentatórias à democracia e aos direitos dos homens. Feitas as devidas adaptações, essa possibilidade pode ser observada em todas as hipóteses de imunidade tributária.

> Os regimes populares exigem que esqueçamos, e portanto classificam os livros como luxos supérfluos; os regimes totalitários exigem que não pensemos, e portanto proíbem, ameaçam e censuram; ambos, de um modo geral, exigem que nos tornemos estúpidos e que aceitemos nossa degradação docilmente, e portanto estimulam o consumo de mingau. Nessas circunstâncias, os leitores não podem deixar de ser subversivos (MANGUEL, 2010, p. 36).

3.3 Alcance e extensão da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão

Muitas têm sido as interpretações empreendidas pela doutrina e pela jurisprudência no que tange ao alcance e à extensão da norma de imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal de 1988, tanto no que se refere aos produtos acabados de mídia impressa, quanto aos insumos aplicados em sua produção.

Como se verá na sequência, as posições se divergem entre os defensores de uma interpretação ampla do preceito constitucional, tanto da norma primária – imunidade dos

livros, jornais e periódicos – quanto da norma acessória – papel destinado à impressão –, e os que propugnam por uma leitura restritiva da exoneração constitucional tributária.

Douglas Yamashita entende que a imunidade tributária sob enfoque deve ser interpretada extensivamente, mas balizada "pelo princípio da razoabilidade, analisando a substância e os interesses protegidos pela Constituição Federal" (2009, p. 32).

O Supremo Tribunal Federal (STF), desde a ordem constitucional anterior, tem interpretado o dispositivo constitucional, relativamente aos livros, jornais e periódicos, de forma ampla, mas, quase sempre, em acórdãos decididos por apertada maioria; o mesmo não ocorrendo em relação aos insumos, tendo-se em conta a dicção constitucional restrita ao papel destinado à impressão daqueles produtos (GODOI; RESENDE; ROSA, 2002, p. 213 e 215).

3.3.1 Alcance quanto ao conteúdo dos veículos de informação

O dispositivo constitucional sob comento não predetermina, para fins de aplicação da imunidade tributária, o conteúdo que devam ter os livros, jornais e periódicos, privilegiando-se a neutralidade, dado que as normas de imunidade tributária não podem distinguir entre correntes de pensamento para determinar o seu alcance e nem servir de instrumento para a censura, esta vedada expressamente pela Constituição Federal de 1988, nos artigos 5°, inciso IX, e 220, § 2°.

Os livros, os periódicos e os jornais imunes são aqueles que veiculam matérias de cunho artístico, literário, informativo, didático, filosófico, religioso, lúdico etc., incluindo os livros e revistas técnicos, inobstante sua abrangência mais limitada.

> Se há conhecimento de interesse para os cidadãos, que se objetiva difundir, o veículo correspondente é imune. Fácil de ver que não cabe ao ente impositor bem como ao intérprete, administrativo ou judicial, excluir da imunidade, segundo sua visão subjetiva, exemplares ou subespécies de livros, jornais e periódicos, sob pena de se lhes reconhecer extravagante poder de censura (OLIVEIRA, 1992, p. 3362).

Segundo Ives Gandra da Silva Martins, uma vez que a imunidade visa a afastar "a manipulação da opinião pública por parte das autoridades", estas, para fins de aferição do alcance da imunidade, não podem discriminar os livros, jornais e periódicos imunes em razão de seu conteúdo. Para ele, com quem concordamos, mesmo as revistas pornográficas, inobstante não terem como escopo a proteção da cultura e da educação, deformando muito mais do que informando os cidadãos, por serem periódicos e representarem uma forma de expressão, são publicações imunes (MARTINS, 1987, p. 225 e 228).

Sacha Calmon (2003a, p. 274-275), com quem também concordamos, leciona que não se deve, para fins de aferição da aplicação da imunidade, perscrutar acerca do conteúdo dos livros, jornais e periódicos, sob pena de nos submetermos ao "subjetivismo doutrinário e jurisprudencial" que pode favorecer a infantilização da cidadania, assim como a delegação aos juízes do papel de censores.

Segundo Sacha Calmon, "o constituinte não fez ressalvas no texto de concessão. Não quis fazê-las e poderia ter excluído as publicações que ferissem, *v.g*., os 'bons costumes', expressão, de resto, dúbia" (2003a, p. 275).

Para ele, não obstante tal constatação, não é possível ignorar o fato de que "a imunidade sob crivo terá o seu perfil desenhado pelas convicções morais, políticas e religiosas dos juízes. Uma arena para o embate entre juízes conservadores e liberais, tradicionalistas e progressistas" (COÊLHO, 2003a, p. 275).

Sacha Calmon constata que "haverá casos em que o não-reconhecimento da imunidade obterá unanimidade", como o livro com conteúdo racista, a propaganda de guerra, obras que exploram, única e exclusivamente, a lascívia e a concupiscência etc. (COÊLHO, 2003a, p. 275).

Acreditamos que as publicações utilizadas como veículo para incitar a prática de crimes, como o racismo e o terrorismo, devem ser apreendidas e os responsáveis punidos de acordo com a Constituição e as normas de direito penal, não podendo haver qualquer tipo de proteção nos casos da espécie.

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, na mesma linha por nós defendida, argumenta "que é até aceitável dizer que os livros, revistas ou periódicos que pretendam pregar o racismo, a propaganda de guerra, o fracionamento da Federação, entre outros conteúdos não tolerados pela Lei Suprema, devem ser interceptados e apreendidos pelo Poder Público", não sendo o caso nem mesmo de tributação (SARAIVA FILHO, 2003, p. 189).

Yoshiaki Ichihara, cujo entendimento não se alinha ao nosso nesta questão, considera que as "revistas que apresentem apenas fotos de mulheres e homens nus, ou de sexo explícito, intercaladas por expressões chulas, e contam aventuras irresponsáveis, que atentam contra a moral e os bons costumes", não podem se beneficiar da imunidade tributária (2000, p. 297).

3.3.1.1 Álbuns de figurinhas e livros contendo ilustrações

Na apreciação do Recurso Extraordinário (RE) n° 221.239[81], a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu pela extensão da imunidade tributária aos álbuns de figurinhas. A Ministra Ellen Gracie, relatora do acórdão, registrou que o constituinte, ao instituir a imunidade, "não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação" (BRASIL, RE 221.239, 2004).

Segundo a relatora, "o "*álbum de figurinhas*" nada mais é do que uma maneira de estimular o público infantil a se familiarizar com meios de comunicação impressos, atendendo, em última análise, à finalidade do benefício tributário" (BRASIL, RE 221.239, 2004 – itálicos do original).

Inexistindo delimitação normativa do alcance do preceito no que tange ao conteúdo da informação, não cabe ao aplicador da norma constitucional "afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil" (BRASIL, RE 221.239, 2004).

Analisando o acórdão acima referenciado, Alexandre Pontieri (2004, p. 19) conclui que agiu bem o Supremo Tribunal Federal (STF) ao estender a imunidade aos álbuns de figurinhas, pois trata-se de veículo de facilitação do acesso à cultura e à informação. Segundo ele, tal entendimento não se aplicaria aos álbuns de figurinhas com conotação sexual, "pois sua finalidade não é educativa nem cultural, diferente, por exemplo, de um álbum de figurinhas sobre a Copa do Mundo de Futebol, ou sobre as Olimpíadas, que trazem informações sobre esportes, sedimentando e fortalecendo a personalidade de nossos jovens" (PONTIERI, 2004, p. 19).

Verifica-se que Pontieri, não obstante defender a extensão da imunidade aos álbuns de figurinhas, por facilitar o acesso à cultura e à informação, faz uma discriminação em relação ao conteúdo, entendendo que a mesma intelecção não se aplica aos veículos de comunicação com caráter sexual.

Não nos parece que seja uma questão que se resolva numa análise ligeira, pois o fato de uma publicação versar sobre assuntos sexuais não a torna, de pronto, insuscetível de ser apreendida como elemento cultural, precipuamente se se considerar que vivenciamos uma época em que a educação sexual se insere dentre as disciplinas, se não obrigatórias, necessárias a uma boa formação da cidadania.

[81] No mesmo sentido: RE 179.893, Rel. Min. Menezes de Direito, 15/4/2008, Primeira Turma, Diário de Justiça de 30/5/2008.

Para Ives Gandra da Silva Martins, os álbuns de figurinhas têm a mesma dinâmica dos livros comercializados em fascículos, tratando-se ambos de publicações alcançadas pela imunidade tributária, dado que o preceito exonerativo alcança não apenas os chamados “livros de leitura”, mas, também, “os livros de reprodução pictórica, que são mais livros de apreensão visual que de leitura” (MARTINS, 1987, p. 228-229).

Ruy Barbosa Nogueira (1984, p. 34) nos informa que, na Nomenclatura de Bruxelas[82], reconhecida e utilizada no Brasil, os álbuns de figurinhas se encontram classificados na posição 49.03, que corresponde ao gênero denominado “livro”. Essa mesma classificação foi adotada na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), versão 2007, aprovada pelo Decreto n° 6.006, de 28 de dezembro de 2006, que identifica, na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) n° 4903.00.00, os “álbuns ou livros de ilustrações e álbuns para desenhar ou colorir, para crianças”, como produtos Não Tributados – NT (RECEITA FEDERAL, 2011).

A Lei n° 10.753[83], de 2003, que institui a Política Nacional do Livro, no parágrafo único, inciso IV, do artigo 2°, equipara ao livro os álbuns para colorir, pintar, recortar ou armar.

Constata-se, portanto, que a lei e as normas que regem a classificação de mercadorias concebem ou equiparam os álbuns de figurinhas aos livros, fato esse que respalda, ainda mais, o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Num primeiro momento, nos causou estranheza a concepção dos álbuns de figurinhas como espécie de livro, pois, inobstante seu caráter cultural, educacional e informativo e o fato de terem o mesmo substrato físico dos livros tradicionais, tais objetos têm um sistema próprio de autofinanciamento, em que os usuários, para a sua completa instrução, necessitam adquirir inúmeros envelopes contendo as figurinhas, a maioria repetida, especificidade essa que não justificaria a exoneração tributária.

Yoshiali Ichihara entende que “não há como concordar com a aplicação da imunidade tributária das revistas de figurinhas, já que não alberga o sentido teleológico educacional ou cultural, devendo ser ressaltado: o que se vendia eram as figurinhas, e não as revistas” (2000, p. 296). O autor ressalta que os álbuns de figurinhas geram um problema junto às classes mais

[82] De acordo com o artigo 3° do Decreto-lei n° 1.154, de 1971, a interpretação do conteúdo das posições e desdobramentos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM), far-se-á pelas suas Regras Gerais e Regras Gerais Complementares e, subsidiariamente, pelas Notas Explicativas da Nomenclatura Aduaneira de Bruxelas (NENAB).

[83] Essa lei será abordada de forma mais ampla no capítulo seguinte.

baixas, pois não se consegue completá-los, criando-se uma competição no público juvenil que mais se aproxima de jogos de azar (ICHIHARA, 2000, p. 296).

Ruy Barbosa Nogueira se contrapõe a essa ideia, informando que os antigos álbuns de figurinhas, "cuja coleção visava arriscar ou jogar em sorteios de brindes ou prêmios" foram legalmente proibidos, sendo os cromos dos atuais álbuns "*impressos e distribuídos em quantidades rigorosamente iguais, não havendo, portanto, cromos difíceis*", nem distribuição de prêmios ou brindes, podendo as figurinhas faltantes serem adquiridas, por preço módico, junto às editoras (1984, p. 27 – itálicos do original).

Dessa forma, uma vez que o próprio ordenamento jurídico, a quem compete a delimitação do alcance dos termos presentes nas leis, concebe os álbuns de figurinhas como espécie de livro, não se mostra, no mínimo, razoável, entender a questão sob comento de forma diversa.

Em relação ao livro contendo ilustrações, também acreditamos, assim como Eduardo Vieira Manso, que ele se encontra albergado pela imunidade tributária, pois "uma das técnicas mais eficientes para que a comunicação que o livro pretende realizar seja efetivamente cumprida é a sua ilustração, que torna concretas algumas idéias apresentadas abstratamente através da simples palavra" (MANSO, 1983, p. 309).

Contudo, consta da nota 49.4 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), que "as gravuras, reproduções e ilustrações, sem texto, que se apresentem em folhas soltas de qualquer formato" se submetem à alíquota zero, do que se extrai que tais obras não são consideradas imunes pelo legislador federal (RECEITA FEDERAL, 2011).

3.3.1.2 Listas telefônicas

Listas telefônicas são as publicações destinadas a informar aos usuários dos serviços de telefonia dados referentes aos números dos telefones, nomes dos titulares da linha, endereços etc., havendo casos em que são incluídos mapas da cidade, configurando-se, nesse sentido, em importante veículo de utilidade pública, destinado a otimizar a comunicação entre os cidadãos, podendo servir, ainda, de instrumento de orientação aos citadinos.

Segundo Cordeiro Guerra, a lista telefônica é uma publicação técnica periódica que diz respeito "às finalidades do serviço de utilidade pública de comunicação telefônica, em que se integra com informações e notícias indispensáveis à comunicação intelectual entre os

homens". Para ele, tal periódico "não escapa à imunidade objetiva e ampla consagrada na Constituição" (GUERRA, 1987, p. 96).

Para Cunha Peixoto, o que caracteriza o livro ou o periódico, "quer literário, quer funcional, é seu objeto de informar em sentido amplo" (1987, p. 102). Para ele, as listas telefônicas são "publicações técnicas periódicas" de "imensa utilidade social" e, por conseguinte, imunes a impostos (PEIXOTO, 1987, p. 102-104).

> Basta, apenas e tão só, ser periódico para ser imune. A forma ou a informação que contenham; insiram ou não publicidade ou propaganda, desde que sejam periódicos, são eles imunes. A incidência da regra imunizante não depende de condições nem requisitos. É automática, ampla, genérica, indiscriminada e irrestrita. O sistema imunizante da Constituição não procede a qualquer tipo de ressalva, restrição ou condição. Logo, não pode criá-las o intérprete, sob pena de afrontar o Excelso Texto (ATALIBA; BARRETO, 1987, p. 109).

O Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF), por unanimidade de votos, garantiu a imunidade tributária das listas telefônicas, tidas como "publicações técnicas periódicas", considerando que, inobstante a ausência de caráter cultural ou a transmissão de conhecimento, elas são veículos de "inegável utilidade pública", "mesmo que nelas haja publicidade paga", dado que se destinam à divulgação de informações dos assinantes usuários da telefonia pública (BRASIL, RE 101.441[84], 1988).

> Com este julgamento, modificou-se uma vetusta linha de jurisprudência que somente concedia a imunidade aos veículos de idéias e conhecimentos, como ocorreu no RE 104.563 (1ª Turma, DJ 05.09.86, Relator o Ministro Oscar Corrêa, em que se negou a imunidade às listas telefônicas) e no RE 87.633 (2ª Turma, DJ 16.03.79, relator o Ministro Cordeiro Guerra), em que se denegou a imunidade aos calendários comerciais pois estes "não se destinam a veicular ou transmitir pensamentos e idéias" (ementa oficial). Mas ressaltou o Ministro Moreira Alves em seu voto no RE 101.441 que a imunidade não pode ser estendida para alcançar "agenda, cardápio, catálogo de comerciante", que não têm qualquer utilidade pública de informação (GODOI; RESENDE; ROSA, 2002, p. 214).

O Ministro Célio Borja destacou que a superficialidade das informações presentes nas listas telefônicas não pode servir de pretexto para excluí-las da proteção da norma de imunidade, pois o constituinte retirou da autoridade de Estado a faculdade de discriminar "entre os diferentes tipos de informação, impedindo-o de classificá-las, seja para efeitos civis ou políticos, administrativos ou tributários, a umas impondo contribuições, a outras isentando". (BRASIL, RE 101.441, 1988).

---

[84] No mesmo sentido: RE 118.228, Primeira Turma, Rel. Min. Moreira Alves, RTJ 131, p. 1328 a 1335; RE 134.071, Primeira Turma, Rel. Min. Ilmar Galvão, Diário de Justiça de 30/10/1992.

No dizer do Ministro Célio Borja, qualquer "publicação que tenha forma de livro, de jornal ou de periódico e preste informações está, a duplo título protegida, já porque é livro, jornal ou periódico, já porque presta informações" (BRASIL, RE 101.441, 1988).

O Ministro Carlos Madeira, reportando-se ao artigo 1° da Lei n° 5.250, de 1967 – Lei de imprensa –, destaca em seu voto que a liberdade de informação garantida pelo legislador é a liberdade de informar, ou seja, de manifestar o pensamento, e a liberdade de ser informado, para fins do exercício consciente da cidadania, em razão do que não concebe a inclusão das listas telefônicas no rol dos bens protegidos pela imunidade, pois não são "manifestação de pensamento ou de opinião, mas meras indicações de serviço" (BRASIL, RE 101.441, 1988).

No que se refere à publicidade existente nas listas telefônicas, o relator para o acórdão, Ministro Sydney Sanches, ressaltou que o material publicitário pago permite que as listas telefônicas sejam distribuídas gratuitamente, tratando-se de "meio acessório utilizado para persegui-la (veiculação de publicidade), que de nenhum modo desnatura a imunidade assegurada pela Constituição" (BRASIL, RE 101.441, 1988).

Também a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n° 199.183[85], decidiu que o fato de as edições das listas telefônicas veicularem anúncios e publicidade não afasta a imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal de 1988. Segundo o entendimento externado na decisão, a veiculação de publicidade e propaganda "visa a permitir a divulgação das informações necessárias ao serviço público a custo zero para os assinantes, consubstanciando acessório que segue o principal" (BRASIL, RE 199.183, 1998).

Na apreciação do Recurso Extraordinário (RE) n° 114.790, a Primeira Turma do STF decidiu que "os serviços de propaganda e publicidade prestados a terceiros, mediante veiculação de anúncios" nos catálogos telefônicos são imunes, sobre eles não incidindo o Imposto sobre Serviços – ISS (BRASIL, RE 114.790, 1997).

Quanto aos calendários comerciais, decidiu o STF que eles não se constituem em periódicos para fins da imunidade tributária, em razão do fato de não se destinarem à veiculação ou transmissão de pensamentos e ideias (BRASIL, RE 87.633, 1979).

Cordeiro Guerra, em lúcida afirmativa, sustenta que as agendas ou calendários comerciais "não traduzem idéias ou pensamentos e não contêm notícias ou informações pertinentes a um serviço de utilidade pública; não se destinam à leitura, mas ao registro de

[85] No mesmo sentido: AI 663.747-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, 6/4/2010, Segunda Turma, Diário de Justiça de 30/4/2010; RE 114.790, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 12/8/1997, Primeira Turma, Diário de Justiça de 3/10/1997.

anotações", em razão do que a elas não se estende a imunidade tributária dos livros e periódicos (GUERRA, 1987, p. 96).

A Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), versão 2007, aprovada pelo Decreto n° 6.006, de 28 de dezembro de 2006, atribui, na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) n° 4910.00.00, alíquota de 10% para os "calendários de qualquer espécie, impressos, incluídos os blocos-calendários para desfolhar", o que corrobora com a conclusão de não extensão da imunidade tributária a esses produtos (RECEITA FEDERAL, 2011).

Registre-se que o STF, sob a égide da Constituição Federal anterior, havia decidido, no julgamento do RE n° 104.563, que as listas telefônicas não tinham direito à imunidade, por não se configurarem em periódicos voltados à "melhoria do nível intelectual, técnico, moral, político e humano da comunidade" e pelo fato de que a sua periodicidade se encontrava fixada pelo Ministério das Comunicações, a depender de "conveniências técnicas, operacionais e econômico-financeiras", o que romperia com o requisito da regularidade necessário ao enquadramento na hipótese exonerativa (BRASIL, RE 104.563, 1986).

Essa intelecção, contudo, mostra-se superada, dado o entendimento externado em acórdãos mais recentes, deferindo o direito à imunidade às listas telefônicas, ainda que estas veiculem anúncios publicitários.

Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto argumentam que o fim buscado com a publicação das listas telefônicas é dar ao público informações sobre o sistema telefônico, tratando-se, a publicidade nelas veiculada, de simples meio de financiamento dos periódicos. Diferentemente do que ocorre com os livros, em que o custo do produto é suportado ao final pelo leitor adquirente, nos periódicos e nos jornais, o encargo do pagamento é suportado tanto pelos leitores quanto pelos interessados na veiculação da propaganda ou dos anúncios publicitários, em razão do que, concluem Ataliba e Barreto, "a remuneração não é elemento passível de descaracterização da imunidade; fosse-o, e a rigor, não haveria publicações abrangidas pela imunidade. Nem periódicos, nem jornais, nem livros seriam imunes! Nenhum deles!" (ATALIBA; BARRETO, 1987, p. 117).

Concluindo o raciocínio, Ataliba e Barreto (1987, p. 120) asseguram que tanto a informação quanto a publicidade veiculadas no periódico se encontram ao abrigo da imunidade, pois, segundo eles, a Constituição garante a exoneração ao veículo que propaga informações, quer seja de forma gratuita, quer remunerada.

Não há dúvida que a veiculação de propaganda no periódico não desnatura a sua condição de bem imune, mas não acatamos o entendimento de que, uma vez que a publicidade

se encontra integrada ao produto final, os serviços prestados pelas empresas jornalísticas e pela editoras na transmissão de anúncios, também, sejam imunes a impostos.

Conforme já salientado, a imunidade tributária sob enfoque é do tipo objetiva, alcançando apenas os produtos identificados pelo legislador constituinte, em razão do que somente os potenciais fatos geradores envolvendo tais bens se encontram albergados pelo preceito, nos quais não se inclui a prestação de serviços de publicidade, dado o caráter subjetivo dessa atividade[86].

3.3.1.3 Anúncios, publicidade e propaganda

Diverge-se na doutrina quanto à aplicação da imunidade aos anúncios, propaganda ou publicidade veiculados em jornais, periódicos e livros, no que se refere ao Imposto sobre Serviços (ISS), da competência tributária dos Municípios.

Parte da doutrina advoga que, em razão do objetivo de se baratear os objetos imunes, a publicidade neles inserida é imune ao ISS, pois os altos custos de produção requerem recursos adicionais que viabilizem a circulação de jornais, livros e periódicos com preços mais acessíveis[87].

No entendimento de Rafael Pandolfo, uma vez que a publicidade possibilita o barateamento de jornais, periódicos e livros, ela "se destina à propagação da cultura e da informação", encontrando-se a receita dela decorrente "coberta pela imunidade estendida ao livro, jornal e periódico" (2002, p. 35).

Outra parcela da doutrina, tendo-se em conta o caráter objetivo da imunidade, defende que tais serviços – anúncios, publicidade ou propaganda – não são imunes, pois que não coincidem com os objetos tutelados pelo constituinte[88].

Segundo Regina Helena Costa (2006, p. 188), com quem nos alinhamos, em face do caráter objetivo da imunidade, em que o imposto não recai apenas sobre o objeto tutelado pelo preceito imunizante, a sua extensão no sentido de alcançar os anúncios seria o mesmo que alargar a vontade normativa não autorizada pela Constituição Federal. "O mesmo raciocínio teria de ser aplicado, então, à renda auferida pela venda dos jornais, o que tornaria imune, em verdade, a própria pessoa jurídica – a empresa jornalística" (COSTA, 2006, p. 188).

---

[86] Douglas Yamashita concebe o Imposto sobre Serviços (ISS) como imposto objetivo e não subjetivo (2009, p. 30).
[87] Rafael Pandolfo (2002), Yonne Dolacio de Oliveira (1992), Yoshiaki Ichihara (2000), dentre outros.
[88] Regina Helena Costa (2006), Sacha Calmon Navarro Coêlho (2003a), dentre outros.

De acordo com Regina Helena Costa, a extensão da imunidade aos anúncios, à propaganda ou à publicidade "significa uma "subjetivação" da imunidade que a Constituição delineou objetiva" (2006, p. 188).

Também Sacha Calmon Navarro Coêlho considera devida a incidência do ISS sobre as receitas de publicidade, tendo em vista que tal imposto "não grava os objetos imunes senão a receita bruta de pessoas físicas e jurídicas", sobre a qual incide o Imposto sobre Serviços (ISS), nos termos consignados pelo artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988. Ainda segundo ele, "sendo o imposto pessoal e sendo a imunidade objetiva, não se admitem distinções subjetivas na espécie"; e questiona: "Pois não pagam o imposto sobre a renda os detentores de direitos autorais?" (COÊLHO, 2003a, p. 275);

A nosso ver, mostra-se incoerente a aplicação da imunidade a esses serviços e não aos demais ou à receita bruta ou ao lucro decorrente da venda dos produtos, pois todos os demais tributos devidos pelas pessoas jurídicas que os produzem e comercializam oneram, ainda que indiretamente, o custo final, havendo, também, um ponto relevante que consiste no fato de que os espaços publicitários são altamente rentáveis e disputados no mercado, não se justificando qualquer tratamento tributário a eles mais benéfico que não alcance os demais fatos geradores de tributos envolvidos.

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n° 87.049, ocorrido em 13 de abril de 1978, ainda sob a égide da Constituição Federal anterior, o Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que a imunidade é ampla e deve abranger os serviços prestados pela empresa jornalística na transmissão de anúncios e de propaganda (BRASIL, RE 87.049, 1978).

Yoshiaki Ichihara concorda com o entendimento do STF, pois, para ele "mesmo quanto às importâncias cobradas por veiculação de publicidade nos jornais e revistas, em relação às empresas jornalísticas, a imunidade aplica-se integralmente" (2000, p. 288).

Não comungamos desse entendimento. A imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal de 1988, repita-se, é do tipo objetiva e alcança tão somente os bens expressamente determinados pelo legislador constituinte e não os serviços prestados e as rendas auferidas pelas pessoas que os produzem ou comercializam, estes de caráter subjetivo e, portanto, não acobertados pela imunidade.

A publicidade rege-se por regras mercadológicas próprias, sendo que o fato de se encontrar inserida em um bem protegido pela imunidade tributária não pode servir de subterfúgio para dela se extraírem ganhos financeiros ainda maiores e, o que é pior, em

desconformidade com os princípios da generalidade da tributação, da universalidade, da isonomia tributária e da capacidade contributiva.

Como bem apontou Aliomar Baleeiro, não se incluem na norma imunizante as publicações e gravações “que servem apenas à propaganda comercial, ou profissional, que requesta clientela ou serve aos interesses privados de empresas ou prestadores autônomos de serviços” (BALEEIRO, 2005, p. 354).

> É admissível que, por exceção, a publicação com objetivo de propaganda comercial, discretamente manifestada, goze da imunidade se, afinal, exercita efetiva e eficientemente aqueles fins de divulgação de conhecimentos, idéias, informações de interesse geral. Se, por exemplo, uma empresa fornece gratuitamente ao Estado, ou mesmo diretamente ao público, cartilhas didáticas, com a simples e discreta menção de que é uma “cortesia” ou “colaboração” do Banco X, ou da Companhia Y, parece-nos admissível que tais publicações se enquadrem no conceito de livros, para efeitos da imunidade do papel utilizado (BALEEIRO, 2005, p. 354).

A Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), versão 2007, aprovada pelo Decreto n° 6.006, de 28 de dezembro de 2006, atribui alíquota zero para os livros e periódicos contendo publicidade (Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM – n° 4902.10.00 e n° 4902.90.00), o que denota que tais produtos, para o legislador federal, deixam de ser imunes quando veiculam anúncios publicitários (RECEITA FEDERAL, 2011).

Não concordamos com tal conclusão, pois, em nosso entendimento, ainda que contenham publicidade ou propaganda, os jornais e periódicos permanecem imunes a impostos, devendo se submeter à tributação apenas as rendas auferidas e os serviços prestados decorrentes da veiculação dos anúncios.

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n° 199.183, o Ministro Marco Aurélio destacou que a veiculação de anúncios e publicidade nas listas telefônicas, embora não descaracterize a imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos, deveria sofrer a incidência do Imposto sobre Serviços (ISS), da competência tributária dos Municípios (BRASIL, RE 199.183, 1998).

Contudo, o item 86 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n° 56, de 15 de dezembro de 1987, que deu nova redação à Lista de Serviços a que se refere o art. 8º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, estipulou que não incidia o ISS sobre a veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade em jornais, periódicos, rádio, e televisão.

A Lei Complementar n° 116, de 31 de julho de 2006, passou a regular o Imposto sobre Serviços (ISS), tendo o Congresso Nacional, nos termos do item 17.07 da Lista de Serviços

anexa à lei, decretado que o ISS incidiria sobre a veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio.

No entanto, o referido item 17.07 foi vetado pelo Presidente da República, com base nas razões a seguir reproduzidas:

> O dispositivo em causa, por sua generalidade, permite, no limite, a incidência do ISS sobre, por exemplo, mídia impressa, que goza de imunidade constitucional (cf. alínea "d" do inciso VI do art. 150 da Constituição de 1988). Vale destacar que a legislação vigente excepciona - da incidência do ISS - a veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade por meio de jornais, periódicos, rádio e televisão (cf. item 86 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987), o que sugere ser vontade do projeto permitir uma hipótese de incidência inconstitucional. Assim, ter-se-ia, *in casu*, hipótese de incidência tributária inconstitucional. Ademais, o ISS incidente sobre serviços de comunicação colhe serviços que, em geral, perpassam as fronteiras de um único município. Surge, então, competência tributária da União, a teor da jurisprudência do STF, RE nº 90.749-1/BA, Primeira Turma, Rel.: Min. Cunha Peixoto, DJ de 03.07.1979, ainda aplicável a teor do inciso II do art. 155 da Constituição de 1988, com a redação da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993[89].

Dessa forma, tem-se que os anúncios, a publicidade ou a propaganda veiculados em jornais e periódicos encontram-se fora da incidência do imposto, pelo fato de o ente tributário competente ter optado por não fazer incidir o imposto sobre tais serviços, configurando-se uma hipótese de não incidência pura e simples.

3.3.1.3.1 Encartes de propaganda

Em 3 de agosto de 1999, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n° 213.094, decidiu que os encartes de propaganda distribuídos juntamente com jornais e periódicos, de índole exclusivamente comercial, não podem ser considerados como destinados à cultura e à educação, em razão do que não se encontram acobertados pela imunidade tributária, pois esta não se estende à renda bruta auferida pelo serviço prestado, nem ao lucro líquido obtido pelas empresas por eles responsáveis (BRASIL, RE 213.094, 1999).

Plenamente acertada a decisão do STF, pois que em conformidade com os dispositivos constitucionais que regem a matéria, tanto que foram observados estritamente pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em julgamento ocorrido em 19 de setembro de 2007, cujo acórdão restou ementado nos seguintes termos:

---

[89] Informação disponível no sítio da Presidência da República na internet.

> Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 31/01/1996 a 31/12/1996 IPI. IMUNIDADE. PAPEL DESTINADO A LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS. ALCANCE DO BENEFÍCIO. Embora admissível a interpretação ampla na hipótese de imunidade, consoante jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o benefício estatuído no art. 150, VI, "d", da Constituição, comporta limites e não abrange impressos de uso comercial ou com fins publicitários, tão-somente, como encartes ou folhetos de propaganda comercial separados do corpo do jornal, ainda que distribuídos conjuntamente. Ao contrário, estão albergadas pela imunidade publicações referentes a campanhas de cunho humanístico, agendas culturais, publicações escolares, apostilas e livros de normas. IPI. PAPEL IMUNE. ALCANCE. Estão albergadas pela imunidade publicações referentes a campanhas de cunho humanístico, agendas culturais, publicações escolares, apostilas e livros de normas. Recurso provido em parte (BRASIL, Ac. 203-12401, 2007).

A Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) atribui alíquota zero para os "impressos publicitários, catálogos comerciais e semelhantes" (Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM – n° 4911.10), o que corrobora a tese de não aplicação da imunidade aos encartes de propaganda (RECEITA FEDERAL, 2011).

3.3.1.4 Apostilas

A Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n° 183.403, estendeu a imunidade dos livros às apostilas, tidas como "veículo de transmissão de cultura simplificado", destinados ao "implemento da educação e da cultura" (BRASIL, RE 183.403, 2001).

Segundo o relator, Ministro Marco Aurélio, deve-se dar "a maior eficácia possível ao Texto constitucional", concebendo as apostilas como "simplificação de um livro" ou, ainda, como manuais técnicos que têm como objetivo "a veiculação de mensagem, a comunicação do pensamento num contexto de obra de cultura" (BRASIL, RE 183.403, 2001).

Segundo o Ministro Marco Aurélio, no caso, deve-se abandonar a interpretação meramente gramatical e abraçar o método teleológico, que, segundo ele, referenciando-se à decisão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, permite reconhecer o conteúdo e a veiculação de mensagens de comunicação, ou seja, de "pensamento em contexto de cultura", como suficientes à inserção das apostilas na imunidade dos livros.

No nosso ponto de vista, é acertada a decisão do STF, pois as apostilas nada mais são que livros contendo material didático, destinados ao preparo dos alunos para participar de concursos ou para, simplesmente, obterem melhores resultados nas provas escolares.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já decidiu nesses termos, conforme se constata da ementa a seguir reproduzida em parte:

> Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Período de apuração: 31/01/1996 a 31/12/1996 (...) IPI. PAPEL IMUNE. ALCANCE. Estão albergadas pela imunidade publicações referentes a campanhas de cunho humanístico, agendas culturais, publicações escolares, apostilas e livros de normas. Recurso provido em parte (BRASIL, Ac. 203-12401, 2007).

3.3.1.5 Partituras musicais

Assim como Eduardo Vieira Manso, concebemos como imunes "as partituras musicais, manuscritas ou impressas, encadernadas ou em brochura, ou em folhas avulsas destinadas à encadernação, sem embargo de a comunicação que elas promovem não ser verbal" (MANSO, 1983, p. 310).

Segundo Manso, ainda que desacompanhadas de letras, as partituras musicais permanecem imunes, pois não se pode ignorar que o que se transmite pela música não são ideias, mas "emoções e sentimentos" (1983, p. 310).

A Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), versão 2007, aprovada pelo Decreto n° 6.006, de 28 de dezembro de 2006, identifica, na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) n° 4904.00.00, a "música manuscrita ou impressa, ilustrada ou não, mesmo encadernada" como produto Não Tributado – NT (RECEITA FEDERAL, 2011).

Acreditamos que, embora possa haver encadernações contendo partituras sem qualquer referência a letras de músicas, as cifras e os demais símbolos musicais desempenham o papel da escrita, pois os músicos, ao executarem as músicas, nada mais fazem do que "ler" as partituras com sua linguagem e signos próprios.

3.3.2 Alcance quanto à produção, distribuição e comercialização por parte das empresas jornalísticas e editoras

Como se trata de hipótese de imunidade tributária do tipo objetiva, o dispositivo constitucional não se estende às rendas e ao patrimônio das empresas jornalísticas, das editoras, das distribuidoras, dos autores e dos comerciantes, que permanecem sujeitos à tributação.

Essa intelecção consta da ementa do acórdão no Recurso Extraordinário (RE) n° 206.774, julgado em agosto de 1999 pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal (STF), em que se destacou que a norma exonerativa é objetiva e não se estende aos tributos

incidentes sobre atos subjetivados, não alcançando, por conseguinte, as receitas e os lucros das empresas jornalísticas e de publicidade (BRASIL, RE 206.774, 1999).

No julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento (AI) n° 752.233[90], ocorrido em 29 de outubro de 2009, a Segunda Turma do STF decidiu que a renda bruta decorrente da comercialização de livros, jornais e periódicos não se encontra coberta pela imunidade tributária (BRASIL, AI 752.233-ARg, 2009).

A imunidade se refere aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado a sua impressão e não às sociedades empresárias que os produzem.

No entanto, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário (RE) n° 225.955, ocorrido em 17 de agosto de 1998, em que se decidiu pelo alcance da imunidade em relação à importação de encartes e capas para livros didáticos, foi afirmado que o livro, "como objeto da imunidade tributária, não é apenas o produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realiza, desde a redação até a revisão da obra, sem restrição dos valores que o formam e que a Constituição protege" (BRASIL, RE 225.955 AgR, 1999).

Também nesse sentido, tem-se a decisão contida no Recurso Extraordinário (RE) n° 102.141, em que se consignou, a partir de uma interpretação extensiva, que a imunidade não se refere somente ao livro, enquanto produto acabado, mas ao "conjunto de serviços que o realiza, desde a redação, até a revisão da obra, sem restrição dos valores que o formam e que a Constituição protege" (BRASIL, RE 102.141, 1985).

Diferentemente dessa intelecção, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n° 230.782, ocorrido em junho de 2000, não estendeu a imunidade "aos serviços de composição gráfica necessários à confecção do produto final", amparando-se, nos termos constantes do voto do relator, na necessidade de se evitarem interpretações do dispositivo constitucional suscetíveis de desvirtuar a finalidade de amparo e estímulo à educação e à cultura, em detrimento do erário (BRASIL, RE 230.782, 2000).

O Supremo Tribunal Federal (STF) não estendeu a imunidade tributária sob comento às atividades de distribuição, transporte ou entrega de livros, jornais e periódicos, por entender que o preceito constitucional deve ser interpretado de forma restritiva (BRASIL, RE 530.121-AgR, 2011).

[90] No mesmo sentido: RE n° 252.132, Rel. Min. Ilmar Galvão, 14/9/1999, Primeira Turma, Diário de Justiça de 19/11/1999.

Valendo-se dessa mesma interpretação restritiva, a Primeira Turma do STF decidiu que a imunidade não abrange as operações financeiras realizadas pelas empresas jornalísticas[91] (BRASIL, RE 504.615-AgR, 2011).

É possível constatar que os Ministros do Supremo Tribunal Federal (STF), às vezes, se valem da chamada interpretação ampla para fazer incidir a norma de imunidade sobre todo o processo produtivo dos livros e de seus congêneres, e, em outras ocasiões, optam por uma interpretação restritiva, evitando-se alargamentos dos termos utilizados pelo constituinte, tendo-se em conta a preservação da universalidade da tributação.

Mais uma vez, externamos nossa compreensão de que a norma imunizante não deve ser interpretada nem ampla, nem restritivamente, mas em conformidade com o que restou ínsito no texto constitucional, nem mais, nem menos.

Não se trata de privilegiar a interpretação literal, mas de compreender a normatividade da Constituição, pois, mesmo se valendo de métodos de interpretação dos tipos teleológico, evolutivo ou sistêmico, não se pode ignorar o limite semântico das palavras adotadas pelo legislador, ou seja, o alcance conceitual dos termos linguísticos positivados, sob pena de se fragilizar a força normativa da Constituição.

Em conformidade com esse nosso entendimento, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) decidiu nos seguintes termos:

> IRPJ/CSLL. LIVROS E REVISTAS. COMERCIALIZAÇÃO. IMUNIDADE.IMPROCEDÊNCIA DO ARGÚIDO. A vedação constitucional quanto à instituição de tributos sobre livros, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem natureza objetiva, aprisionando-se nos limites restritos de alguns materiais gráficos e do papel destinado a sua impressão, não abarcando, conseqüentemente, os respectivos distribuidores e as suas operações de revenda com ânimo de lucro (BRASIL, Ac. 107-06945, 2003).

3.3.3 Alcance quanto aos insumos utilizados no processo produtivo

No que se refere aos insumos utilizados na produção de livros, jornais e periódicos, a doutrina e a jurisprudência se bifurcam em duas vertentes, (i) uma no sentido de restringir a imunidade ao papel, e aos outros produtos a ele assemelhados, destinados à impressão de livros, jornais e periódicos[92] e (ii) outra de espectro mais amplo, abrangendo todos os

[91] No mesmo sentido: RE n° 206.774, Rel. Min. Ilmar Galvão, 3/8/199, Primeira Turma, Diário de Justiça de 29/10/1999; RE n° 211.700, Rel. Min. Moreira Alves, 7/12/1999, Primeira Turma, Diário de Justiça de 25/2/2000; RE n° 228.680-AgR, Rel. Min. Ilmar Galvão, 7/5/2002, Primeira Turma, Diário de Justiça de 2/8/2002; RE n° 392.221, Rel. Min. Carlos Velloso, 18/5/2004, Segunda Turma, Diário de Justiça de 11/6/2004.

[92] Alexandre de Oliveira Neto (2010), Arlindo Felipe da Cunha (1998), Regina Celi Pedrotti Vespero (2000), dentre outros.

componentes que participam da confecção dos produtos, como as tintas, os tipos gráficos, as ferramentas, a mão-de-obra, as prensas, as impressoras, assim como os serviços de redação, composição e revisão[93].

Regina Helena Costa, defensora da segunda corrente, argumenta que se "o próprio produto acabado e sua principal matéria-prima são imunes, não há sentido para que os demais insumos também não o sejam" (2006, p. 192). Ainda segundo ela, "se a finalidade da norma imunizante é incentivar a divulgação do pensamento, o acesso à cultura, à informação, então apresenta-se injustificável apequenar-se sua importância com a exclusão dos insumos do abrigo da imunidade" (COSTA, 2006, p. 192).

Para Misabel Derzi, a limitação da imunidade aos produtos finais, "*sem liberação dos impostos incidentes nas aquisições de bens de uso, consumo ou de capital ou sobre os serviços utilizados pelas empresas de impressão, gera efeitos contrários aos desígnios constitucionais, encarece a produção e falseia a concorrência*" (DERZI, 2005, p. 347 – itálicos do original).

De acordo com Douglas Yamashita, a imunidade, para ser efetiva, deve abranger todos os materiais necessários à confecção do livro, do jornal ou do periódico (2009, p. 32). "Não apenas o material considerado, mas o conjunto, e devido a isso, nenhum imposto pode incidir sobre serviços gráficos de produção desses objetos, que, latentemente, são insumos essenciais a esses objetos da imunidade" (YAMASHITA, 2009, p. 32).

Segundo Ives Gandra da Silva Martins, a imunidade do papel utilizado na impressão de livros, jornais e periódicos "traz implícita a imunidade de todos os insumos destinados à mesma finalidade" (1995, p. 274). Para ele, "as normas de imunidade, por conterem vedação absoluta ao poder de tributar, hão de ser interpretadas extensivamente" (1995, p. 278).

Não comungamos do mesmo entendimento dos autores por duas razões básicas, a saber: a primeira pelo fato de que cabe à Constituição a delimitação do alcance de suas normas, incluídas as de imunidade, e a segunda em razão da inexistência de primariedade da observância das finalidades em relação às normas que as têm como escopo, ou seja, o fato de o objetivo da imunidade ser a difusão da cultura e do conhecimento, bem como a garantia da liberdade de manifestação do pensamento e o barateamento dos produtos, não pode ser ponto de partida para a definição do alcance do preceito imunizante, pois os demais veículos de comunicação, como o rádio, o teatro, o cinema, a televisão e os telejornais, também

[93] Ângela Maria da Motta Pacheco (2003), Douglas Yamashita (2009), Ives Gandra da Silva Martins (1995), Misabel Abreu Machado Derzi (2005), Regina Helena Costa (2006), Roque Antônio Carrazza (2009), dentre outros.

desempenham o papel de difusor do pensamento, da cultura e da educação e, nem por isso, são imunes.

> É certo que tais valores informam a imunidade. Isso não permite, entretanto, a ilação de que tudo que atenda a esses valores seja imune. O valor que informa a regra objetiva-se e esgota-se na própria regra. (...) Não querendo que isso pareça retórica, insistimos em esclarecer nosso entendimento: os princípios justificam as regras, mas não são as próprias regras. A "liberdade de expressão" *justifica* a imunidade do livro. O princípio da "liberdade de expressão" *não* é regra. Se fosse, a regra constitucional do art. 150, VI, *d*, seria desnecessária. Aliás, sendo assim, para que regras? Que se apliquem os princípios (SANTI, 2003, p. 65 – itálicos do original).

Eurico Marcos Diniz de Santi nos dá um exemplo interessante quando afirma que "o valor que informa a regra objetiva-se e esgota-se na própria regra" e, tendo-se em conta tal pressuposto, "o fato de o direito à vida informar a regra do homicídio não implica que uma circunstância qualquer que afronte o direito à vida seja homicídio" (SANTI, 2003, p. 65).

Nunca é demais ressaltar que não se podem ignorar os termos linguísticos utilizados pelo legislador, sob o risco de se deturpar o comando da norma e mesmo o conjunto do sistema jurídico, pois se a Constituição delimita de forma mais estreita a imunidade em relação aos insumos aplicados na produção de livros, jornais e periódicos – o papel –, é pelo fato de haver outros valores envolvidos nas relações tributárias, como aqueles subjacentes aos princípios da isonomia, da generalidade e da universalidade da tributação e da capacidade contributiva, que não podem ser ignorados na estruturação e na conformação do ordenamento jurídico.

> Se a imunidade fosse ampla, atingindo todos os insumos para a confecção de livros, jornais e periódicos, seriam absolutamente inúteis as palavras 'e o papel destinado à sua impressão', uma vez que ele também estaria imune pela amplitude da regra. Pelo contrário, a inclusão dessas palavras é que restringe o benefício ao produto pronto e ao papel utilizado para impressão; outros insumos não são imunes por falta de previsão constitucional (CUNHA, 1998, p. 71-72).

Não se deve ignorar que os valores prestigiados pelas normas de imunidade não podem se sobrepor a outros valores e princípios também acolhidos pela Constituição, sob pena de se criarem privilégios não pretendidos pelo sistema jurídico constitucional, bem como de se assegurarem direitos absolutos não garantidos pelo mesmo sistema.

A Constituição é um todo harmônico e seus dispositivos devem ser interpretados, sistemática e teleologicamente, tendo-se em conta o princípio de sua unidade.

A interpretação da imunidade tributária deve se estender até o limite garantidor do "exercício da liberdade humana protegida, sem avançar os limites exclusivos do sistema

tributário, onde a isonomia é o princípio base e o ponto de convergência dos demais, que veda toda e qualquer forma de discriminação ou de concessão de privilégios" (VESPERO, 2000, p. 219).

> A *finalidade da norma jurídica será sempre contextual*, isto é, se compõe harmoniosamente com os demais dados do sistema jurídico positivo, de sorte que a sua busca (a busca da finalidade da norma) *não pode desprezar nem os contornos da grande moldura em que ela se acha compreendida, nem a coesão intrassistêmica, sem o que o ordenamento tenderia à ruína* (MAIA FILHO, 2003, p. 179 – itálicos do original).

3.3.3.1 O insumo papel e seus assemelhados (filme e papel fotográficos)

Além dos objetos imunes, o legislador constituinte estendeu a imunidade ao papel destinado à impressão dos livros, jornais e periódicos, que é o principal insumo utilizado na produção da mídia impressa.

O papel imune é aquele condicionado, ou seja, somente o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos é imune, sujeitando-se qualquer outro papel à tributação devida, dado que não protegido pela norma constitucional exonerativa.

Uma vez que a imunidade alcança apenas o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, o desvirtuamento de sua utilização deve ser combatido pelas Administrações tributárias no âmbito de suas competências, aplicando-se as medidas acautelatórias necessárias para combater o locupletamento.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já decidiu, a nosso ver de forma acertada, pela inaplicabilidade da imunidade ao papel importado para a impressão de livros, jornais e periódicos que teve sua destinação desvirtuada, tendo sido vendido como sucata de papel, ao invés de utilizado na produção dos referidos bens (BRASIL, Ac. 302-39449, 2008).

Também decidiu o CARF que cessa a imunidade do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos quando vendido a pessoas que não são empresas jornalísticas, nem editoras ou estabelecimentos distribuidores do fabricante (BRASIL, Ac. 202-18718, 2008).

O Supremo Tribunal Federal (STF), por seu turno, tem se valido de uma interpretação delimitada pelo "máximo significado literal possível da expressão "papel destinado a sua impressão" (GODOI; RESENDE; ROSA, 2002, p. 215).

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n° 174.476[94], decidiu-se, por seis votos contra cinco, que a imunidade sob comento também alcança os filmes e o papel fotográfico utilizados na produção de jornais. No voto do Ministro Francisco Rezek, consignou-se que a imunidade abrange outros papéis, além daquele destinado à impressão, consumidos no processo produtivo de livros, jornais e periódicos (BRASIL, RE 174.476, 1997).

O Ministro Maurício Corrêa, em seu voto divergente, afirmou que, no caso então sob exame, não se estava diante do insumo papel, mas, conforme constava dos resultados da perícia realizada, de "*filme, fotolito ou puramente filme virgem*", não se subsumindo tal insumo no conceito do termo utilizado pelo legislador constituinte na norma de imunidade. Para o Ministro, admitir a imunidade aos filmes fotográficos seria o mesmo que se valer de uma "interpretação analógica escandalosamente, *data venia*, contrária ao sentido específico e limitativo da norma" (BRASIL, RE 174.476, 1997 – itálicos do original).

O Ministro Marco Aurélio, designado para a redação do voto vencedor, destacou que o preceito imunizante não poderia ser interpretado "no sentido material estrito", mas ampla e teleologicamente, "buscando-se atingir, de forma plena, o objetivo visado, que outro não é senão afastar procedimentos que, de algum modo, possam inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos". Segundo o Ministro, o termo "papel destinado a sua impressão" não pode ser interpretado literalmente, sob pena de se esvaziar a regra constitucional (BRASIL, RE 174.476, 1997).

O entendimento referido consta da Súmula 657 do Supremo Tribunal Federal (STF) que assim dispõe: "A imunidade prevista no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos" (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 2011).

Ao apreciar o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n° 597.746[95] em 14 de novembro de 2006, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu, na mesma linha da decisão no RE n° 174.476, que os filmes destinados à produção de capas de livro (filme *Bopp*) são alcançados pela imunidade (BRASIL, AI 597.746-AgR, 2006).

[94] No mesmo sentido: RE n° 190.761, Rel. Min. Marco Aurélio, 26/9/1996, Diário de Justiça de 12/12/1997; RE 193.883, Rel. Min. Ilmar Galvão, 22/4/1997, Primeira Turma, Diário de Justiça de 1°/8/1997.
[95] No mesmo sentido: RE 392.221, Rel. Min. Carlos Velloso, 18/5/2004, Segunda Turma, Diário de Justiça de 11/6/2004.

Também no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n° 178.863[96], o STF decidiu que apenas os materiais relacionados com papel, como papel fotográfico, papel telefoto, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas, papel fotográfico para fotocomposição por *laser*, estão abrangidos pela imunidade tributária (BRASIL, RE 178.863, 1997).

No entanto, em 25 de abril de 2000, a Primeira Turma do STF, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n° 267.690[97], decidiu, por unanimidade de votos, que filmes fotográficos e tintas não se encontram sob o abrigo da imunidade tributária, por não serem assimiláveis ao papel de impressão (BRASIL, RE 267.690, 2000).

Já no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário (RE) n° 325.334, ocorrido em 19 de agosto de 2003, a Segunda Turma do STF decidiu que além do papel de impressão, "a imunidade tributária conferida aos livros, jornais e periódicos somente alcança o papel fotográfico - filmes não impressionados", não abrangendo "as capas duras auto-encadernáveis utilizadas na distribuição de obras para o fim de incrementar a venda de jornais" (BRASIL, RE 325.334-AgR, 2003).

Constata-se que não há jurisprudência consolidada no STF, prevalecendo, a depender da composição da Turma, uma ou outra posição quanto à amplitude dos insumos acobertados pela imunidade.

Acreditamos que a extensão da imunidade no sentido de alcançar os filmes fotográficos[98] acarreta, inexoravelmente, um alargamento do preceito para além do que restou normatizado, pois, em nosso sentir, o que se quer imunizar é o papel no qual se imprimem os livros, jornais e periódicos, e não os demais insumos, pois não se apreende do texto constitucional que o escopo seja o de imunizar todos os elementos participantes do processo de impressão, mas apenas o papel, que se constitui no principal e, até então, preponderante suporte da comunicação impressa.

> Inseridas no conceito de insumos, entendidos como aqueles produtos que são consumidos no processo industrial, algumas ações pretendem ver reconhecida a imunidade de máquinas, equipamentos, peças de reposição etc., a pretexto de que tais equipamentos são utilizados exclusivamente na produção de jornais ou de revistas ou periódicos. Descabidas tais pretensões, uma que, além de não se

[96] No mesmo sentido: RE n° 265.025, Rel. Min. Moreira Alves, 12/6/2001, Primeira Turma, Diário de Justiça de 21/9/2001; RE 495.385-AgR, Rel. Min. Eros Grau, 29/9/2009, Segunda Turma, Diário de Justiça de 23/10/2009.
[97] No mesmo sentido: RE n° 265.025, Rel. Min. Moreira Alves, 12/6/2001, Primeira Turma, Diário de Justiça de 21/9/2001.
[98] Segundo o dicionário Houaiss, filme fotográfico é uma "película de acetato de celulose (antes de nitrato de celulose) revestida por emulsão sensível à luz e destinada a registrar imagens fotográficas".

> enquadrarem no conceito de “insumos”, a aplicação conceitual levaria a conseqüências sem fim. Por exemplo, uma empresa jornalística poderia alegar que o parque fabril (o prédio, a energia elétrica, o telefone, os computadores, o *fax* etc.) estaria coberto pela imunidade, já que utilizado exclusivamente para a edição e produção de jornais e assim por diante (ICHIHARA, 2000, p. 301).

Se se estende a imunidade aos filmes fotográficos, não se vislumbra razão para afastá-la em relação aos demais insumos aplicados na impressão, como, por exemplo, as tintas, essenciais à produção do livro, do jornal ou do periódico.

Em relação ao papel fotográfico utilizado para a obtenção das imagens que serão reproduzidas nos livros, nos jornais e nos periódicos, acreditamos ser possível a aplicação da norma imunizante, pois que se tem, na hipótese, o enquadramento do fato à hipótese normativa constitucional.

Conforme consignou o Ministro Francisco Rezek em seu voto no RE n° 174.476, o papel alcançado pela imunidade “não é somente aquele que circula para ser vendido na rua, na banca ou na livraria. Papel destinado à impressão é tudo quanto, ajustando-se ao conceito físico de papel, entra no processo direto de produção do livro ou do periódico” (BRASIL, RE 174.476, 1997).

No julgamento dos Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário (RE) n° 276.842, ocorrido em 9 de outubro de 2001, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que, além do papel fotográfico, a imunidade alcança, também, o papel para artes gráficas utilizado na impressão de jornais, periódicos e livros (BRASIL, RE 276.842, 2002).

Aqui, também, consideramos acertada a decisão do STF, pois o insumo em questão – papel para artes gráficas –, utilizado na confecção do bem imune, se subsume na hipótese constitucional de imunidade tributária.

Ressaltamos, mais uma vez, um ponto que consideramos relevante, qual seja, a necessidade de se respeitarem os termos utilizados pelo constituinte. O conceito de papel não pode ser estendido para além do seu significado, sob pena de se contrariar a dicção constitucional, debilitando-a, uma vez que os termos utilizados estarão sendo alargados para além do significado possível.

Como bem ressaltou o Ministro Moreira Alves, em seu voto no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n° 203.859, “se a Constituição houvesse outorgado essa imunidade apenas para proteger a liberdade de pensamento, teria ido além, e alcançado todos os insumos necessários à confecção dos livros, jornais e periódicos, e não apenas se referido a papel”. (BRASIL, RE 203.859, 2001).

3.3.3.2 Outros insumos

Ao apreciar o Recurso Extraordinário (RE) n° 203.859[99], ocorrido em 11 de dezembro de 1996, o Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) não estendeu a imunidade às tintas e soluções alcalinas utilizadas na fabricação de livros e jornais, "pois a maioria dos Ministros considerou que tal interpretação seria desarrazoada e fugiria ao máximo significado literal possível da expressão "papel destinado a sua impressão" (GODOI; RESENDE; ROSA, 2002, p. 215).

Em seu voto, o Ministro Maurício Corrêa destacou que se pretendeu, durante os trabalhos da Constituinte de 1998, estender a previsão constitucional de imunidade do papel para alcançar outros insumos, mas "a *mens legislatoris*, sem dúvida, entendeu que havia a imunidade tão-somente para o papel de impressão" (BRASIL, RE 203.859, 2001).

O Ministro Sepúlveda Pertence, no mesmo julgamento, registrou, referindo-se ao voto proferido pelo Ministro Octavio Gallotti, que "a interpretação obviamente literal não esgota o trabalho hermenêutico, mas marca, sim, de regra, o limite dentro do qual podem ser exploradas as possibilidades hermenêuticas de um texto" (BRASIL, RE 203.859, 2001).

Ao apreciar o Agravo Regimental no Recurso Extraordinário (RE) n° 208.638, em 2 de março de 1999, a Primeira Turma do STF, não obstante salientar que a imunidade não se limitava ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, afastou-a em relação às tiras plásticas para amarração de jornais (BRASIL, RE 208.638-AgR, 1999).

Também na apreciação do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário (RE) n° 324.600[100], ocorrida em 3 de setembro de 2002, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu pela impossibilidade de a imunidade ser estendida a outros insumos não compreendidos no significado da expressão "papel destinado à sua impressão", no caso, a tinta utilizada na confecção de periódicos (BRASIL, RE 324.600-AgR, 2002).

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no que tange à matéria em questão, decidiu da seguinte forma:

> IMUNIDADE. JORNAL. INSUMOS. FIOS PARA AMARRADEIRA. LANÇAMENTO. REVISÃO POR ERRO DE DIREITO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. FITA DE POLIPROPILENO PARA AMARRADEIRA, DESCRITA COMO "FIO TEXTURIZADO DE PROLIPROPILENO - REF. S212" - Código 3920.20.0199 e NÃO, 5402.39.0499. (...) A imunidade na importação de insumos

[99] No mesmo sentido: RE 495.385-AgR, Rel. Min. Eros Grau, 29/9/2009, Segunda Turma, Diário de Justiça de 23/10/2009; RE 327.414-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, 7/3/2006, Segunda Turma, Diário de Justiça de 12/2/2010; RE 273.308, Rel. Min. Moreira Alves, 22/8/2000, Primeira Turma, Diário de Justiça de 15/9/2000.

[100] No mesmo sentido: RE 372.645-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, 20/10/2009, Primeira Turma, Diário de Justiça de 13/11/2009.

> para a impressão de jornais, livros e periódicos abrange apenas outros insumos que tenham correspondência com o papel, na sua materialidade e natureza, não se estendendo aos demais insumos, tais como os fios ou fitas de polipropileno para amarradeira. Admissível a interpretação extensiva, mas não a analógica, integrativa ou elástica. Recurso Desprovido (BRASIL, Ac. 301-29142, 1999).

Alinhamo-nos, cabalmente, com a intelecção contida nesses julgamentos, pois os significados das palavras utilizadas pelo legislador constituinte não podem ser ignorados nem mesmo no uso da interpretação teleológica, sob pena de se distorcer a compreensão do texto constitucional em sua integralidade, dado que, no nosso sentir, todos os preceitos e dispositivos encontram-se correlacionados no sistema jurídico constitucional, não podendo um deles, a par de uma pretensa interpretação compreensiva, se espraiar para além do estatuído, com o risco de debilitar outros princípios e regras de mesma estatura constitucional.

> Apesar de acreditarmos que o ideal seria que toda a cadeia de produção dos referidos meios, livros, jornais e periódicos, devesse gozar de imunidade tributária, em razão dos valores que tais meios visam, de certa forma, proteger, mas tendo como principal objetivo a difusão e o acesso, não foi essa a vontade da Constituição (OLIVEIRA NETO, 2010, p. 31).

Pensamos que os valores, os princípios e os direitos que fundamentam os dispositivos constitucionais não podem, necessariamente, servir de ponto de partida para estender o alcance da norma a outras hipóteses que, também, podem ter como base os mesmos princípios, valores e direitos. O fato de a norma de imunidade ter como escopo a divulgação da cultura e do conhecimento, ou a difusão do acesso à informação, não autoriza que todas as demais hipóteses que também favoreçam tal fim possam ser acobertadas pelo preceito constitucional.

> Conveniente lembrarmos a ideia de Karl Larenz, em que, mesmo nas interpretações mais extensivas, mais abrangentes, temos como limite o máximo sentido possível das palavras, ou seja, não há como querer se "transformar" o "papel destinado a impressão" em tinta, máquinas de impressão, *pendrive*, CD-Rom, DVD, ou qualquer outro meio de mídia eletrônica ou mesmo como transformar o produto em insumo (OLIVEIRA NETO, 2010, p. 28).

No entanto, quando tudo levava a crer que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), no que tange aos insumos aplicados na impressão de livros, jornais e periódicos, se assentara no sentido de considerar imunes apenas o papel e seus similares, bem como o filme fotográfico, a Primeira Turma do STF, por apertada maioria, decidiu, em 26 de abril de 2011, que a imunidade dos livros, jornais e periódicos "é ampla, total, apanhado

produto, maquinário e insumos", sendo a referência do dispositivo ao papel "exemplificativa e não exaustiva" (BRASIL, RE 202.149, 2011).

Ressaltou o Ministro Marco Aurélio, designado para a redação do voto vencedor, que o objetivo da norma "é viabilizar, sem ônus maiores, a divulgação de idéias à comunicação", abrangendo a imunidade "todo e qualquer insumo e mesmo ferramenta indispensável à edição desses veículos de comunicação" (BRASIL, RE 202.149, 2011).

O Ministro Ayres Britto destacou que as chapas sobressalentes de impressão *offset*, de que tratavam os autos, só têm "serventia para a impressão de livros, jornais e periódicos", encontrando-se, por conseguinte, abrangidas pela imunidade, cujo objetivo é o favorecimento da leitura (BRASIL, RE 202.149, 2011).

A Ministra Cármen Lúcia, em homenagem ao "princípio da liberdade de imprensa", alinhou-se à corrente vencedora, não obstante fazer referência à jurisprudência firmada no STF em sentido contrário (BRASIL, RE 202.149, 2011).

Nesse julgamento, retomou-se a tese que havia sido defendida no acórdão do Recurso Extraordinário (RE) n° 102.141, de 18 de outubro de 1985, quando se decidiu que o "livro, como objeto da imunidade tributária, não é apenas o produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realiza, desde a redação, até a revisão de obra, sem restrição dos valores que o formam e que a Constituição protege" (BRASIL, RE 102.141, 1985).

A prevalecer essa tese, até agora isolada, adotar-se-á uma ampla interpretação do termo "papel" utilizado pelo constituinte, tendo-o como qualquer insumo aplicado na impressão de livros, jornais e periódicos, em prol da difusão da cultura e da educação.

Não nos parece, repetimos, que seja essa a leitura mais condizente com a norma de imunidade presente na Constituição Federal de 1988. Como ressaltou o Ministro Aldir Passarinho, no julgamento desse mesmo Recurso Extraordinário, se a Constituição menciona livro, este deve ser compreendido "no seu sentido próprio, como um produto acabado, até porque, como mencionado, no referente ao papel em que ele é impresso, houve específica referência, para igualmente abrangê-lo" (BRASIL, RE 102.141, 1985).

Alinhamo-nos ao entendimento externado por Alexandre de Oliveira Neto quando ele aduz que as mudanças ocorridas na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), em curtos espaços de tempo, mitigam e fragilizam a segurança jurídica, "que é um dos princípios constitucionais mais caros do nosso ordenamento jurídico e um dos pilares de qualquer Estado Democrático de Direito" (2010, p. 30).

Ainda segundo Oliveira Neto, não obstante reconhecer como natural a possibilidade de alteração de posições jurisprudenciais, a ocorrência de mudanças na jurisprudência do STF,

sendo adotado um posicionamento em determinados momentos que será alterado logo adiante, “sem surgimento de novos argumentos, é sinal de que o princípio da segurança jurídica, nessa corte, não é devidamente observado” (2010, p. 30).

3.3.3.3 Não cumulatividade – Direito ao crédito na aquisição de insumos

No que tange ao direito de se creditar, na sistemática da não cumulatividade, do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incidente na aquisição de insumos aplicados na impressão de livros, jornais e periódicos, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu pela inexigibilidade de estorno dos créditos, apesar de a Constituição Federal de 1988 determinar, em seu artigo 155, § 2°, inciso II, alíneas “a” e “b”, que, salvo disposição em contrário da legislação, a isenção ou não incidência não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores (BRASIL, AC 2.559-REF-MC, 2011).

Segundo o Relator, Ministro Celso de Mello, a hipótese levada a julgamento se refere a imunidade e não a isenção ou a não incidência, conforme previsto no dispositivo constitucional acima referenciado, em razão do que, tendo-se em conta a natureza política da imunidade, bem como sua destinação em prol da concreção de determinados direitos e garantias fundamentais, inexiste vedação constitucional à manutenção dos créditos relativos à incidência do imposto nas aquisições de insumos aplicados na impressão dos livros, jornais e periódicos (BRASIL, AC 2.559-REF-MC, 2011).

Ainda segundo o Ministro Celso de Mello, o não aproveitamento dos créditos decorrentes das operações antecedentes da cadeia produtiva, “sem dúvida alguma, onera operação subseqüente, que se beneficiará de uma falsa imunidade” (BRASIL, AC 2.559-REF-MC, 2011).

A Primeira Turma do STF decidiu, em 20 de outubro de 2009, que só há direito ao creditamento do ICMS nos casos de aquisições de materiais assimiláveis ao papel utilizados como insumos na confecção de livros, jornais e periódicos (BRASIL, RE 372.645-AgR, 2009).

Não comungamos do mesmo entendimento das Turmas, pois concebemos como possível caracterizar a imunidade tributária como uma espécie de não incidência, da mesma forma como o faz a legislação tributária que cuida do Imposto sobre Produtos Industrializados

(IPI)[101], quando identifica os produtos imunes como Não Tributados (NT), bem como parte da doutrina[102], em razão do que a regra estipulada no artigo 155, § 2°, inciso II, alínea "b", da Constituição Federal de 1988 a ela se aplica, inexistindo direito ao creditamento do ICMS incidente nas aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos imunes.

Paulo de Barros Carvalho (1984, p. 89 e 94), referindo-se à matéria como consensualmente acatada na doutrina, inobstante conceber o termo "não incidência constitucionalmente qualificada" como impróprio, atesta que há três categorias de não incidência, a saber: (i) não incidência estabelecida na Constituição – imunidade, (ii) não incidência legalmente prevista – isenção e (iii) não incidência pura e simples – não incidência em sentido estreito.

Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho rejeita a concepção de imunidade como "não incidência constitucionalmente qualificada" por considerar que as normas constitucionais, dentre as quais se incluem as imunidades, "não cuidam do fenômeno da incidência tributária (e, por conseguinte da não-incidência tributária), problemática reservada às normas editadas pelo legislador ordinário que criam, propriamente, os tributos" (1999, p. 52).

Alcides Jorge Costa (2003, p. 18-19) defende que, no contexto da Constituição Federal de 1988, a não incidência prevista no artigo 155, § 2°, inciso II, alínea "b", é em sentido estrito, ou seja, só se aplica aos casos em que o ente tributante deixa de exercer, no todo ou em parte, a competência tributária a ele outorgada. Para ele, nos casos de imunidade, não há competência tributária, em decorrência do que só se poderia falar em não incidência em sentido amplo, que vem a ser aquela em que os fatos e situações não são tributados por não se enquadrarem em quaisquer das normas de incidência.

Ainda segundo Alcides Jorge Costa, entender de modo diverso, seria o mesmo que atribuir à Constituição uma antinomia, "em razão do pagamento fracionário do ICMS", dado que, com a anulação dos créditos de ICMS em decorrência da imunidade, estar-se-ia tributando os livros, jornais e periódicos, contrariando-se o preceito constitucional da imunidade tributária (2003, p. 19).

Essa intelecção, contudo, se mostra desarrazoada, por um simples fato. Uma vez que os livros, jornais e periódicos são imunes aos impostos indiretos, as sociedades empresárias que os produzem ou comercializam não são contribuintes desses mesmos impostos e, não os

[101] Decreto n° 2.006, de 28 de dezembro de 2006, que aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI).
[102] José Souto Maior Borges, Hugo de Brito Machado e Antônio Lazarin (COSTA, 2003, p. 13-14); Paulo de Barros Carvalho (1984), dentre outros.

sendo, não podem se creditar do imposto incidente nas aquisições de insumos aplicados na produção ou nos bens destinados à revenda.

Um exemplo poderá esclarecer essa questão. Considere um comerciante varejista que adquire produtos industrializados para revenda. Na compra desse produtos, diretamente das sociedades empresárias industriais, encontra-se embutido no preço o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de que o comerciante não poderá se creditar, pelo simples fato de que ele não é contribuinte do IPI.

Da mesma forma, nas hipóteses de sociedades empresárias produtoras de livros, jornais e periódicos, isolada ou conjuntamente, exclusiva ou concomitantemente com outros produtos, elas não serão, em relação a esses bens, contribuintes de qualquer imposto de caráter objetivo, ainda que este tenha incidido na etapa anterior da cadeia produtiva, por força da Constituição Federal que atribui imunidade tributária a esses mesmos bens.

Se não são contribuintes do ICMS, ou do IPI, na condição de sujeito passivo, também não o são na situação de adquirente de insumos ou de mercadorias para revenda. Assim como aos contribuintes finais, ou de fato, não se atribui o direito de creditamento do imposto incidente nos produtos por eles adquiridos, às pessoas que produzem e comercializam bens imunes também não se confere tal direito, pois sua produção não se insere no rol dos produtos tributados, não havendo que se falar em não cumulatividade, pois imposto que não incide, por não existir na situação, não pode ser considerado não cumulativo.

Conforme leciona Roque Antônio Carrazza, é “imune a pessoa que, por sua natureza, pela atividade que desempenha ou por estar relacionada com determinados fatos, bens ou situações, prestigiados pela Carta Magna, encontra-se fora do alcance da atividade tributante” (1997, p. 122). Se uma pessoa produz ou comercializa livros, jornais ou periódicos, ela não sofrerá a incidência dos impostos que normalmente incidem sobre a produção e a circulação de mercadorias, em decorrência de expressa previsão constitucional. Não se submetendo à tributação, inexiste direito à recuperação dos impostos embutidos no preço de aquisição, pois a sistemática da não cumulatividade visa ao abatimento dos impostos incidentes nas etapas anteriores da cadeia produtiva, de forma que os sujeitos passivos recolham apenas o imposto correspondente ao valor adicionado na etapa em que participa. Sendo a sua atividade imune, não há que se falar em valor adicionado, pois toda a sua produção se encontrará desonerada.

Diferentemente dessa nossa posição, Marciano Seabra de Godoi defende o direito à manutenção e à utilização dos créditos decorrentes da aquisição de insumos tributados aplicados na fabricação de produtos imunes, isentos ou sujeitos à alíquota zero, pois, segundo ele, o contrário constitui “uma afronta à norma constitucional da não cumulatividade do IPI,

visto que tal vedação provoca o chamado efeito cascata sempre que a desoneração ocorrer no início ou nas fases intermediárias da cadeia produtiva" (2011, p. 186-187).

Alcides Jorge Costa (2003, p. 19) também defende que há o direito de creditamento em relação aos insumos aplicados na produção de bens imunes, pois, do contrário, segundo ele, estar-se-ia frustrando a imunidade tributária.

Esse entendimento, no que tange especificamente à manutenção dos créditos relativos a insumos tributados aplicados na produção de produtos imunes, a nosso ver, somente se aplica nos casos de imunidade na exportação, pois a desoneração, nessa hipótese, não se dá em razão da imunidade do produto ou da pessoa jurídica industrial, mas em decorrência da operação que destina ao exterior produto industrializado que, se vendido fosse no mercado interno, submeter-se-ia à tributação devida. No caso de imunidade na exportação, o fabricante do produto industrializado é contribuinte do imposto, havendo apenas uma exceção quanto à tributação que seria devida no caso de operações internas, o que, a nosso ver, possibilita o direito à manutenção e ao aproveitamento dos impostos exigidos na etapa anterior da cadeia produtiva[103].

Além disso, não nos parece que o entendimento acerca da manutenção de créditos decorrentes da aquisição de insumos tributados aplicados na fabricação de produtos imunes se encontre em consonância com o sistema constitucional, pois, conforme se depreende do contido no artigo 155, § 2°, inciso II, alínea "b", da Constituição Federal, relativo ao ICMS[104], a não incidência acarreta a anulação do crédito decorrente das operações anteriores.

O Supremo Tribunal Federal (STF)[105] defende que o direito à manutenção e aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos tributados aplicados na fabricação de produtos isentos e sujeitos à alíquota zero, de base estritamente infraconstitucional, somente passou a existir com o advento da Lei n° 9.779, de 1999[106]. Segundo a jurisprudência atual do STF, que contraria a até então assentada jurisprudência,

---

[103] Esse entendimento foi adotado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) nos acórdãos n° 202-18.618, julgado em 12 de dezembro de 2007 e n° 3803-01.890, julgado em 11 de agosto de 2011, dentre outros. A matéria encontra-se sumulada no CARF nos seguintes termos: "Não há direito aos créditos de IPI em relação às aquisições de insumos aplicados na fabricação de produtos classificados na TIPI como NT" (Súmula CARF nº 20).

[104] Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

[105] Recursos Extraordinários (RE) n° 460.785, 475.551 e 562.98, julgados em 6 de maio de 2009.

[106] Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

estendem-se ao IPI[107] as restrições à não cumulatividade do ICMS previstas no artigo 155, § 2°, inciso II, da Constituição Federal, tendo havido a concessão do direito à manutenção dos créditos de IPI da espécie somente a partir da vigência da Lei n° 9.779, de 1999 (GODOI, 2011, p. 187).

3.3.4 Alcance quanto aos veículos de comunicação

O fato de a imunidade tributária sob enfoque ter como objetivo, dentre outros, a difusão da cultura e a garantia da liberdade de manifestação do pensamento não autoriza a sua extensão aos demais veículos de comunicação não previstos na Constituição.

Essa posição é defendida pela grande maioria da doutrina[108], havendo poucos defensores do alargamento do preceito imunizante no sentido de alcançar os veículos de radiodifusão, a televisão, o cinema ou o teatro[109].

Conforme aponta Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (1998a, p. 134), os princípios, previamente considerados, não determinam a abrangência da imunidade tributária a todos os veículos de comunicação difusores de cultura, de conhecimento ou de informação.

Conforme abordado anteriormente, Ives Gandra da Silva Martins havia apresentado aos Constituintes de 1988 uma proposta de imunidade tributária mais ampla, abrangendo as técnicas audiovisuais, que, segundo ele, não chegou a ser discutida na ocasião, decidindo-se por "manter a redação anterior, à evidência, útil para o Brasil do após-guerra, mas absolutamente insuficiente para o Brasil de hoje" (MARTINS, 2003, p. 127, em nota de rodapé).

O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n° 773, ocorrido em 9 de setembro de 1992, decidiu, com efeito *ex nunc* e até o julgamento final da ação, por suspender as expressões "e veículos de radiodifusão" da alínea "d" do inciso VI do artigo 193 da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, bem como da Lei Estadual n° 1.423, de 1989, que estendiam a imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos a esses veículos de comunicação (BRASIL, ADI 773-MC, 1993).

O Relator, Ministro Néri da Silveira, votou por indeferir a medida cautelar pela não configuração do *periculum in mora*, mas consignou que inexistiria óbice a que a Constituição

[107] Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).
[108] Aliomar Baleeiros (2005), Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (1998a), Tercio Sampaio Ferraz Junior (1998), Yonne Dolacio de Oliveira (2003), dentre outros.
[109] Aires F. Barreto (2003), Ives Gandra da Silva Martins (2003), Roque Antônio Carrazza (2003), dentre outros.

Estadual estipulasse hipóteses de imunidade tributária, nem que se estendesse o benefício aos veículos de radiodifusão (BRASIL, ADI 773-MC, 1993).

O Ministro Ilmar Galvão votou por conceder a liminar e ressaltou que os dispositivos da Constituição e da Lei Estaduais impugnados não teriam apenas reproduzido a redação da Constituição Federal de 1988 referente à imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos, mas acrescentaram os veículos de radiodifusão, em razão do que seriam materialmente inconstitucionais, pelo fato de terem estendido o alcance da norma para além dos seus limites, "com o que se restringiu a incidência de tributos municipais relativamente a contribuintes nela não previstos, os quais restaram também isentos de certos impostos, como o ICM, em relação ao qual a concessão do benefício é regulamentada por lei complementar federal" (BRASIL, ADI 773-MC, 1993).

O Ministro Carlos Velloso apontou que o Estado não poderia legislar em relação aos tributos municipais, por atentar contra a autonomia do ente federado, nem mesmo em relação à exoneração do ICMS, dada a repartição das receitas tributárias prevista no artigo 158, inciso IV, e parágrafo único, da Constituição Federal de 1988, em que se determina que parte dos valores arrecadados pelos Estados pertencem aos Municípios. Ressaltou, também, que as limitações constitucionais do poder de tributar, assim como as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais, devem ser regulados em lei complementar, por força do que prevê a Constituição Federal de 1988 (BRASIL, ADI 773-MC, 1993).

O Ministro Paulo Brossard votou pela concessão da cautelar, tendo por pressuposto "a regra da igualdade", do que implica a necessidade de todos participarem do custeio dos serviços públicos, e salientou que os veículos de radiodifusão não guardam relação com os livros, jornais e periódicos, não se tratando de atividades industriais comuns, mas de serviços públicos dependentes de concessão (BRASIL, ADI 773-MC, 1993).

3.3.5 Alcance quanto aos tributos

O texto constitucional expressamente estipula que a imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão somente alcança os impostos, não se estendendo aos demais tributos, quais sejam, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

> Abrindo um parêntese: corrobora a não-extensão das imunidades às demais espécies tributárias o fato de que a taxa, a contribuição de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios ou estão vinculados a determinadas

> atividades ou obras públicas, ou ligados a certas finalidades, que o Estado Político também contempla (SARAIVA FILHO, 2003, p. 189).

O caráter objetivo dessa espécie de imunidade indica que ela alcança apenas os impostos que incidem sobre os bens discriminados no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988, não se estendendo aos demais impostos de caráter subjetivo, devidos pelas editoras, empresas jornalísticas ou pelos comerciantes.

Outro não foi o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) quando decidiu nos seguintes termos:

> IMUNIDADE TRIBUTÁRIA OBJETIVA DE LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO – A imunidade de livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão é objetiva, somente alcançando os impostos incidentes sobre a importação, a produção industrial e a circulação dessas mercadorias, não os impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio, que devem ser pessoais (BRASIL, Ac. 103-23151, 2007).

Em 22 de outubro de 2009, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a repercussão geral da matéria relativa à aplicação da imunidade tributária de livros, jornais e periódicos aos fatos geradores anteriores e posteriores à Constituição Federal de 1988, relativamente à Contribuição ao Fundo de Investimento Social – Finsocial (BRASIL, AI 749.128-RG, 2010).

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n° 141.715[110], ocorrido em 18 de abril de 1995, a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que, pelo fato de o Finsocial não se enquadrar na modalidade de tributo denominada imposto, em conformidade com o sistema tributário da Constituição Federal de 1988, ela não se encontrava abrangida pela imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, que diz respeito apenas a impostos (BRASIL, RE 141.715, 1995).

Anteriormente à promulgação da Constituição Federal de 1988, o STF, no julgamento do RE n° 103.778[111], havia decidido que o Finsocial tinha natureza tributária e por isso se encontrava abrangida pela imunidade relativa à comercialização de livros, revistas e periódicos. No acórdão recorrido no RE n° 141.715, decidiu-se pela aplicação da imunidade referente à contribuição para o Finsocial mesmo na vigência da Constituição Federal de 1988, dada a reprodução do dispositivo exonerativo da Constituição anterior.

---

[110] No mesmo sentido: RE n° 170.717, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 24/3/1998, Primeira Turma, Diário de Justiça de 8/5/1998; RE n° 278.636-AgR, Rel. Min. Maurício Corrêa, Segunda Turma, Diário de Justiça de 1°/6/2001.

[111] No mesmo sentido: RE n° 109.484, Rel. Min. Célio Borja, 22/4/1988, Segunda Turma, Diário de Justiça de 27/5/1988, RE n° 116.492, Rel. Min. Célio Borja, 5/8/1988, Segunda Turma, Diário Oficial de 16/9/1988.

Contudo, posteriormente, o STF entendeu que, em face da atual Constituição, as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, não obstante a sua natureza tributária, não são impostos e, portanto, a elas não se estende a imunidade sob comento, tendo sido esse o entendimento adotado no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário (RE) n° 342.336[112], ocorrido em 20 de março de 2007 (BRASIL, RE 342.336-AgR, 2007).

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) decidiu nos seguintes termos:

> Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples Ano-calendário: 2001 Ementa: IMUNIDADE. A imunidade do art. 150, VI, "d", da Constituição da República é imunidade objetiva, que desonera de impostos os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, não se aplicando, portanto, ao caso em que a recorrente pleiteia subjetivamente um regime de tributação especial que engloba contribuições sociais e impostos (BRASIL, Ac. 302-38462, 2007).

Não há dúvidas de que as hipóteses de imunidade tributária previstas no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988, se restringem aos impostos, pois qualquer alargamento no sentido de englobar outras espécies tributárias contraria a dicção constitucional, bem como o substrato da norma, qual seja, a exoneração restrita aos tributos não vinculados a qualquer atividade estatal relativa aos sujeitos passivos ou destituídos de vinculação finalística das receitas arrecadadas.

[112] No mesmo sentido: RE n° 211.338, Rel. Min. Maurício Corrêa, 10/2/1998, Segunda Turma, Diário de Justiça de 8/5/1998; RE n° 211.782, Rel. Min. Néri da Silveira, 28/8/1998, Segunda Turma, Diário de Justiça de 24/3/2000; RE n° 325.302-AgR, Rel. Min. Carlos Britto, 20/6/2006, Primeira Turma, Diário de Justiça de 27/10/2006; RE n° 332.963, Rel. Min. Gilmar Mendes, 23/5/2003, Segunda Turma, Diário de Justiça de 16/6/2006.

4 A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO LIVRO DIGITAL

Será abordada neste capítulo a possibilidade de a regra da imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988 abarcar os livros digitais, ou livros eletrônicos, ou se tal preceito constitucional se restringe ao livro em papel.

A doutrina brasileira se divide entre os que defendem e os que são contrários à extensão da imunidade dos livros, jornais e periódicos aos chamados livros digitais ou eletrônicos, distinguindo-se as posições antagônicas entre (i) os favoráveis à imunidade do livro digital pelo fato de este se constituir em uma obra veiculadora de ideias disposta em sequência lógica, subsumindo-se, por conseguinte, no conceito de livro, e (ii) os que restringem o alcance da imunidade tributária às obras encadernadas e ordenadas em folhas de papel, o que afastaria o livro eletrônico da proteção da regra imunizante.

Registramos que, não obstante a doutrina e a jurisprudência fazerem uso, em quase sua totalidade, da expressão “livro eletrônico”, concebemos como mais consentâneo com a nossa percepção do objeto a expressão “livro digital”. Conforme se verá no decorrer do capítulo, na atualidade, o livro vem se convertendo em simples arquivo digital que pode ser adquirido pela internet, sendo passível de leitura em diferentes plataformas, como os computadores pessoais, os *notebooks*, os *tablets*[113], os telefones celulares (em especial o iPhone da Apple) etc.

Para fins de apreensão do conceito do objeto sob estudo, identificar-se-á o livro em suas diferentes formas de manifestação ao longo da história, desde os primórdios da civilização até o atual estágio desta era tecnológica.

Além disso, abordar-se-á a forma como a matéria foi tratada durante os trabalhos da Assembleia Constituinte de 1987/1988, o que contribuirá para a evolução do trabalho interpretativo a se realizar no final do presente capítulo.

4.1 O livro na história

A civilização que se consolidou na Mesopotâmia[114] após o agrupamento em centros urbanos maiores das aldeias agrícolas que se encontravam dispersas na região, quatro

[113] O jornalista Elio Gaspari traduz o termo *tablets* como tabuletas (GASPARI, 2011, p. A14). *Tablet* é um “computador portátil, com tela sensível ao toque, sem teclado físico e bom especialmente para navegar na rede, ver fotos e vídeos, ouvir música, brincar com games e ler revistas, jornais e livros” (Folha de São Paulo, 8 de setembro de 2010, caderno tec, p. F1).

[114] A Mesopotâmia (do grego Μεσοποταμία: μεσο/meso, meio, e ποταμός/potamós, rio, ou seja "terra entre dois rios") é uma região de interesse histórico e geográfico mundial. Trata-se de um planalto de origem vulcânica localizado no Oriente Médio, delimitado entre os vales dos rios Tigre e Eufrates, ocupado pelo atual território do

milênios antes da era cristã, foi a responsável pelo desenvolvimento da arte de escrever que mudaria por completo, desde então, a história da comunicação entre os homens.

Antes do surgimento da escrita, nos primórdios da vida humana sobre a Terra, havia apenas as pinturas rupestres nas cavernas, em que os homens pré-históricos reproduziam cenas do cotidiano nas paredes, tetos e superfícies rochosas – por exemplo, rituais, animais e plantas –, como forma de se expressar e de se comunicar simbolicamente.

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

A invenção da escrita é o fato histórico que demarca o fim da Pré-história e o início de uma nova era.

A "escrita veio possibilitar o encontro do pensamento daqueles que já se foram com o dos seres viventes e com aqueles que ainda iriam nascer. Veio permitir o encontro de pessoas distanciadas no espaço. O tempo e o espaço tornaram-se relativos em matéria de conhecimento" (PACHECO, 2003, p. 15).

Contemporâneos da escrita mesopotâmica, os hieróglifos[115] egípcios eram símbolos enigmáticos de difícil apreensão que se constituíam em inscrições nas paredes de templos e túmulos do Antigo Egito. Essa antiga escrita egípcia veio a ser decifrada em 1822, por Jean-François Champollion[116], que decodificou um decreto promulgado em 196 a.C., na cidade de Mênfis[117], em nome do rei Ptolomeu V, que se encontrava inscrito na chamada Pedra de Rosetta (CAVALCANTI FILHO; VALVERDE, 1997, p. 77).

A escrita desenvolveu-se a partir da necessidade de se organizar "uma sociedade cada vez mais complexa, com suas leis, éditos e regras de comércio", em que o controle da

---

Iraque e terras próximas. Os rios desembocam no Golfo Pérsico e a região toda é rodeada por desertos (Wikipédia. Disponível em http://pt.wikipedia.org/wiki/Mesopotâmia. Acesso em: 16 de novembro de 2011).

[115] "Hieróglifo é um termo originário de duas palavras gregas: ερός (*hierós*) "sagrado", e γλύφειν (*glýphein*) "escrita". Apenas os sacerdotes, membros da realeza, altos cargos, e escribas conheciam a arte de ler e escrever esses sinais "sagrados" (Wikipédia. Disponível em http://pt.wikipedia.org/wiki/Hieróglifo. Acesso em: 17 de novembro de 2011).

[116] Jean-François Champollion (Figeac, 23 de Dezembro de 1790 — Paris, 4 de Março de 1832) foi um linguista e egiptólogo francês. Considerado o pai da egiptologia, a ele se deve a decifração dos hieróglifos egípcios (Wikipédia. Disponível em http://pt.wikipedia.org/wiki/Jean-François_Champollion. Acesso em: 30 de novembro de 2011).

[117] Cidade do Antigo Egito, situada ao sul da capital do país, Cairo (Wikipédia. Disponível em http://pt.wikipedia.org/wiki/Mênfis. Acesso em: 30 de novembro de 2011).

propriedade das cabeças de gados e de sua movimentação pelo território passou a exigir a inscrição de figuras, em peças de argila, que garantisse o registro das transações então realizadas (MANGUEL, 2010, p. 206-207).

Os homens não mais podiam contar apenas com sua memória, dado o número crescente de informações a serem controladas, decorrendo daí a necessidade de criação de instrumentos que garantissem o registro das transações que se avolumavam. As tabuletas de argila cumpriam, satisfatoriamente, essa tarefa, dada a sua capacidade inesgotável de armazenamento de informações.

> As tabuletas mesopotâmicas eram geralmente blocos de argila quadrados, às vezes oblongos, de cerca de 7,5 centímetros de largura; cabiam confortavelmente na mão. Um livro consistia de várias dessas tabuletas, mantidas talvez numa bolsa ou caixa de couro, de forma que o leitor pudesse pegar tabuleta após tabuleta numa ordem predeterminada. É possível que os mesopotâmicos também tivessem livros encadernados de modo parecido ao dos nossos volumes: monumentos funerários de pedra neo-hititas representam alguns objetos semelhantes a códices – talvez uma série de tabuletas presas umas às outras dentro de uma capa – mas nenhum livro desses chegou até nós (MANGUEL, 2010, p. 150).

Para que a comunicação se efetivasse, havia a necessidade de que os registros fossem realizados por meio de signos apreensíveis, decifrados pelas pessoas que reconhecessem o seu significado, do que emergiu a figura do escriba.

> Seria difícil exagerar a importância do papel do escriba na sociedade mesopotâmica. Eles eram necessários para mandar mensagens, transmitir notícias, baixar as ordens do rei, registrar as leis, anotar os dados astronômicos que permitissem manter o calendário, calcular o número necessário de soldados, trabalhadores, suprimentos ou cabeças de gado, manter o controle sobre operações financeiras e econômicas, registrar os diagnósticos e receitas dos médicos, acompanhar expedições militares e escrever despachos e crônicas de guerra, avaliar tributos, fazer contratos, preservar os textos religiosos sagrados e divertir o povo com leituras da epopéia de Gilgamesh[118] (MANGUEL, 2010, p. 208).

Os escribas, dado o poder de que dispunham, constituíam-se em uma elite aristocrática, cuja atividade exigia treinamentos específicos, tanto no que se refere às habilidades de produzir tabuletas de argila e manusear o estilete, quanto de aprender a desenhar e a reconhecer os sinais, o que os tornava preeminentes em relação aos demais membros da sociedade.

[118] Gilgamesh (ou Gilgamexe) foi um rei da Suméria (sul da Mesopotâmia), de caráter semi-lendário, mais conhecido atualmente por ser o personagem principal da "Epopeia de Gilgamesh", um épico mesopotâmico preservado em tabuletas escritas com caracteres cuneiformes (Wikipédia. Disponível em http://pt.wikipedia.org/wiki/Gilgamesh. Acesso em: 16 de novembro de 2011).

> No segundo milênio a.C., a escrita mesopotâmica havia passado de pictográfica – representações mais ou menos precisas dos objetos simbolizados pelas palavras – para o que conhecemos como escrita "cuneiforme" (do latim *cuneus*, "unha"), sinais em forma de cunha que representavam sons, não objetos. Os primitivos pictogramas (dos quais havia mais de 2 mil, pois adotava-se um sinal para cada objeto representado) tinham evoluído para marcas abstratas que podiam representar não apenas os objetos retratados, mas também idéias associadas a eles; palavras e sílabas diferentes pronunciadas da mesma maneira eram representadas pelo mesmo signo. (...) Dentro de pouco tempo, o sistema possibilitaria ao escriba registrar uma literatura complexa e altamente sofisticada: epopéias, livros de sabedoria, histórias humorísticas, poemas de amor. A escrita cuneiforme, na verdade, sobreviveu aos impérios sucessivos da Suméria, Acádia e Assíria, registrando a literatura de quinze diferentes línguas e cobrindo uma área ocupada hoje em dia por Iraque, Irã Ocidental e Síria. Atualmente, não podemos ler as tabuletas pictográficas como linguagem porque não conhecemos o valor fonético dos sinais primitivos; podemos apenas *reconhecer* um bode, uma ovelha. Mas os lingüistas fizeram tentativas de reconstruir a pronúncia dos textos cuneiformes sumérios e acadianos posteriores, de modo que podemos, embora de forma rudimentar, pronunciar sons cunhados há milhares de anos (MANGUEL, 2010, p. 210 – itálicos do original).

Foram encontradas na Síria, em 1984, "duas pequenas placas de argila de formato vagamente retangular", datadas do quarto milênio anterior à era cristã, tendo "um pequeno entalhe em cima e uma espécie de animal puxado por uma vara no centro", representando, segundo arqueólogos, o número dez (MANGUEL, 2010, p. 41).

Depois das tabuletas de argila, veio o tecido vegetal. O tecido encontrado entre a madeira e a casca exterior da árvore, chamado *liber*, de cuja matéria lenhosa se faziam os rolos, foi utilizado para a escrita antes do papiro importado do Egito (PACHECO, 2003, p. 17).

Na China, os livros eram feitos dessa entrecasca de árvore denominada líber[119], originada, ainda na Idade da Pedra, na Ásia e difundida pela África e Américas Central e do Sul. Tratava-se de um produto resultante "de um processo de amaciamento e afinamento das fibras vegetais, que eram batidas e raspadas com conchas e facas", tendo sido utilizado, inicialmente, como vestimenta, e posteriormente redirecionado para ser suporte de escrita (CAVALCANTI FILHO; VALVERDE, 1997, p. 78).

Utilizaram-se, ainda, na China, como suporte da escrita, (i) o bambu cortado em cilindros e tiras, que eram cerradas, raspadas e furadas, para depois serem reunidas, bem como (ii) a seda, esta desde o século VI a.C., que era "empilhada, colada e prensada em camadas" e (iii) os anéis de osso (CAVALCANTI FILHO; VALVERDE, 1997, p. 78).

Na Índia, utilizou-se a folha de palmeira como suporte da escrita até fins do século XIX da era cristã. A folha "passava por um processo de secamento, após ser fervida em água

[119] O líber era também conhecido como papel de casca de árvore, papel de pano, pano de casca, tecido de algodão ou lã de madeira (CAVALCANTI FILHO; VALVERDE, 1997, p. 78).

ou leite, sendo depois alisada e cortada para abrigar a escrita" (CAVALCANTI FILHO; VALVERDE, 1997, p. 78).

No Egito, desde meados do terceiro milênio a.C., fez-se uso do *volumen*, ou livro em rolo, que era utilizado horizontalmente e desenroscado, pelo usuário, a partir de uma vara de madeira que servia de eixo, encontrando-se a escrita disposta em colunas na face interna do rolo (REIMÃO, 2004, p. 96).

Na Grécia e em Roma, os rolos eram usados para todos os tipos de texto, exceto para as cartas particulares, estas "em geral escritas em pequenas tabuletas de ceras reutilizáveis, protegidas por bordas elevadas e capas decoradas" (MANGUEL, 2010, p. 152).

No tempo de Sócrates[120], para quem o significado e a interpretação das palavras advinham do leitor e não dos textos em si considerados, a escrita não era comum, não obstante haver em Atenas do século V a.C., um considerável número de livros. Somente no tempo de Aristóteles, a prática da leitura particular se estabeleceu de forma plena na Grécia clássica.

"Em Roma, muito se utilizou como livro as placas de madeira e de marfim, revestidas com uma camada de cera, onde eram feitas as inscrições. Duas ou três destas placas eram reunidas para formar as páginas do livro" (CAVALCANTI FILHO; VALVERDE, 1997, p. 78).

No império macedônio de Alexandre, o Grande, a cidade de Alexandria, fundada pelo imperador em 331 a.C., tornou-se um polo de concentração de livros, com a biblioteca da cidade configurando-se na maior e mais famosa da época, para onde acorriam todos aqueles que buscavam o conhecimento. A biblioteca de Alexandria cresceu tanto de importância que se tornou modelo para as bibliotecas que lhe sucederam, inclusive no que se refere à catalogação do acervo, o que passou a permitir a localização do livro procurado pelo leitor nos grandes espaços repletos de rolos e de códices.

Os rolos eram feitos de papiro[121], pergaminho[122] ou velino[123].

O papiro surgiu há mais de 3.000 anos a.C. e "era feito a partir da retirada da casca externa do caule triangular do junco" que, após "um processo de cruzamento e batimento das

[120] "Para Sócrates, os livros eram auxílios à memória e ao conhecimento, mas os verdadeiros eruditos não deveriam precisar deles" (MANGUEL, 2010, p. 78).
[121] De origem egípcia, era feito de "hastes secas e divididas de uma espécie de junco" (MANGUEL, 2010, p. 150).
[122] "pele de caprino ou ovino, preparada com alume, própria para nela se escrever e tb. utilizada em encadernação [A técnica foi aperfeiçoada no antigo reino de Pérgamo, nome que originou sua denominação.]" (HOUAISS, 2009, p. 1473).
[123] "pele de feto bovino (ou de outro animal, como os ovinos e os caprinos), mais lisa e fina que o pergaminho comum, preparada para sobre ela se escrever, ilustrar, imprimir ou para utilização em encadernações" (HOUAISS, 2009, p. 1929).

camadas das fibras", era alisada com uma pedra (CAVALCANTI FILHO; VALVERDE, 1997, p. 78).

O pergaminho, que suplantou o uso do papiro, surgiu por volta de 500 a 200 anos a.C e provinha "da camada intermediária da pele do carneiro, do vitelo ou da de outros animais", consistindo sua manufatura "na utilização da derme desses animais, que sofria um processo sucessivo de limpeza, raspagem, secagem, esticagem, nova raspagem, polimento ou aveludamento" (CAVALCANTI FILHO; VALVERDE, 1997, p. 79).

O papiro era quebradiço, o que inviabilizava seu uso na forma de brochura, e o pergaminho e o velino "podiam ser cortados ou dobrados em diversos tamanhos", o que permitiu seu uso, posteriormente, em códices, até o aparecimento do papel na Itália no século XII[124]. O pergaminho, pelo fato de ser mais resistente, macio e barato que o papiro[125], "foi o material preferido em toda a Europa para fazer livros" (MANGUEL, 2010, p. 150).

O códice, cuja denominação originou-se de *codex* em latim – que significa madeira ou árvore –, surgiu em torno do século II ou III da era cristã, referindo-se ao livro no formato de cadernos, formado, originalmente, por pranchas de madeira, estas utilizadas tanto como suporte da escrita, quanto como capa, formato esse que perdura, ainda que com outro tipo de material, até os dias de hoje (REIMÃO, 2004, p. 95).

> As *Epístolas* de Paulo, quando lidas por Agostinho, não eram um rolo, mas um códice, um papiro encadernado e manuscrito em escrita contínua, na nova letra uncial ou semi-uncial que aparecera nos documentos romanos nos últimos anos do século III. O códice foi uma invenção pagã. Segundo Suetônio, Júlio César foi o primeiro a dobrar um rolo em páginas, para despachos a suas tropas. Os cristãos primitivos adotaram os códices porque descobriram que era muito mais prático para carregar, escondidos em suas vestes, textos que estavam proibidos pelas autoridades romanas. As páginas podiam ser numeradas, permitindo ao leitor acesso fácil às seções, e textos separados, como as *Epístolas*, podiam ser facilmente encadernados em um pacote conveniente (MANGUEL, 2010, p. 65 – itálicos do original).

O códice em pergaminho tornou-se a forma mais comum de livro utilizada até o final da Idade Média, dada a facilidade de transporte e consulta, além do fato de que "ambos os lados da folha podiam conter texto e as quatro margens de uma página" (...) "facilitavam a inclusão de glosas e comentários, permitindo ao leitor pôr seu dedo na história – participação que era muito mais difícil na leitura de um rolo" (MANGUEL, 2010, p. 151).

"Tendo em vista que boa parte da vida dos europeus da Idade Média passava-se em ofícios religiosos, não surpreende que um dos livros mais populares da época fosse o livro de

[124] O papel foi criado na China no ano de 105 d.C., a partir de fibras vegetais, fabricado manualmente até o século XVIII, quando passou a ser produzido pela indústria (COSTA, 1998, p. 459).
[125] O papiro tinha de ser importado do Egito, o que encarecia seu preço (MANGUEL, 2010, p. 151).

orações pessoais ou livro de horas, comumente representado em pinturas de Anunciação" (MANGUEL, 2010, p. 153).

Além dos livros de horas, havia os enormes livros de culto, utilizados em missas e corais, que ficavam expostos para que os leitores pudessem acompanhar as palavras ou as notas musicais, "como se estivessem lendo uma inscrição monumental" (MANGUEL, 2010, p. 155).

Desde os primórdios, os livros eram lidos em voz alta, tendo-se em conta que, além do fato de que poucas pessoas sabiam ler, "os signos traziam implícito, como se fosse sua alma, um som particular" (MANGUEL, 2010, p. 59).

Diferentemente de Santo Ambrósio, que costumava ler silenciosamente, para Santo Agostinho, assim como para Cícero, "ler era uma habilidade oral: oratória, no caso de Cícero; pregação, no de Agostinho" (MANGUEL, 2010, p. 63).

Somente a partir do século IX, os escribas passaram a ler em silêncio nos conventos, por força de regulamentos que assim determinavam, resultando daí um tempo menor de leitura, dado que não mais se ocupava o tempo com a pronúncia das palavras.

> Um livro que pode ser lido em particular e sobre o qual se pode refletir enquanto os olhos revelam o sentido das palavras não está mais sujeito às orientações ou esclarecimentos, à censura ou condenação imediatas de um ouvinte. A leitura silenciosa permite a comunicação sem testemunhas entre o livro e o leitor e o singular "refrescamento da mente", na feliz expressão de Agostinho (MANGUEL, 2010, p. 68).

Os livros da Idade Média, no período do século VII ao século IX, eram objeto de luxo, acessíveis a poucos e destinados a engrandecer, ainda mais, as riquezas da igreja e dos reis, sendo então confeccionados artesanalmente pelos monges, cujo árduo e meticuloso trabalho voltava-se, preponderantemente, à penitência e à purgação.

A partir do século X, as cidades floresceram e com elas surgiram as universidades e outras escolas urbanas, que tinham como base do ensino o livro de pergaminho, mais flexível e menor, com palavras escritas com penas de ave – e não mais com cana –, menos ornamentado e mais organizado, com paginação e índices, transformação essa que permitiu dividir a história do manuscrito na Europa em dois períodos: o monástico, até o século XIII, e o leigo, a partir de então (REIMÃO, 2004, p. 98-99).

Em 1008, produziu-se o Códice de Leningrado, escrito em pergaminho, que se tornou "o texto mais antigo e fidedigno do Antigo Testamento" (PONTIERI, 2004, p. 7).

No final do século XIV, os livros contendo apenas imagens tornaram-se bastante populares, adequando-se às necessidades dos analfabetos e das pessoas que não dominavam a leitura de forma plena, mas que tinham interesse e curiosidade de avançar na compreensão da vida e da palavra de Deus. Essas pessoas se valiam, até então, da audição para acessar o conteúdo dos livros, pois, durante a Idade Média, era comum que se reunissem para ouvir alguém lendo o texto recitado.

Com a invenção da imprensa na metade do século XV, a Europa viu-se diante de uma mudança que passou a proporcionar redução significativa do número de horas para se produzir um livro, até então artesanal, bem como a elevação do número de unidades produzidas, o que permitia uma maior difusão de ideias e de conhecimentos. O tamanho dos livros se reduziu, sendo produzidos, inclusive, livros que cabiam nos bolsos, incrementando ainda mais o barateamento e a rapidez da produção.

> Em algum momento da década de 1440, um jovem gravador e lapidador do arcebispado da Mogúncia[126], cujo nome completo era Johannes Gensfleisch zur Laden zum Gutenberg (que o espírito prático do mundo dos negócios abreviou para Johann Gutenberg), percebeu que se poderia ganhar em rapidez e eficiência se as letras do alfabeto fossem cortadas na forma de tipos reutilizáveis, e não como blocos de xilogravura então usados ocasionalmente para imprimir ilustrações. (...) Por fim, entre 1450 e 1455 Gutenberg produziu uma Bíblia com 42 linhas por página – o primeiro livro impresso com tipos – e levou as páginas impressas para a Feira Comercial de Frankfurt (MANGUEL, 2010, p. 158).

O surgimento da imprensa não acarretou nenhuma modificação significativa na forma de apresentação dos livros, que permaneceram sendo produzidos como códices, pouco se distinguindo dos manuscritos existentes até então (REIMÃO, 2004, p. 100).

O papel produzido manualmente na China, seu berço de origem, desde o ano 105 d.C., a partir de fibras vegetais (COSTA, Antônio, 1998, p. 459), era frágil e de durabilidade menor que o pergaminho. Somente após o aperfeiçoamento dado pela manufatura italiana, ele se tornou o principal suporte para a impressão de livros e se difundiu pela Europa no final da Idade Média.

Com a imprensa, as pessoas perceberam que novas vantagens haviam sido adicionadas para facilitar a leitura, dentre elas, o barateamento dos livros e a uniformidade dos textos. Foi tamanha a revolução operada que, em poucos anos, máquinas de impressão foram instaladas em toda a Europa, chegando à América a partir de 1533, na cidade do México, e depois em Cambridge, Massachussets, em 1638 (MANGUEL, 2010, p. 158-159).

---

[126] Cidade da Alemanha (Mainz em alemão).

Alberto Manguel leciona que, com o surgimento da imprensa, criou-se uma ilusão de que os leitores de um determinado livro estariam lendo o mesmo livro, o que não correspondia à realidade, pois, para ele, “ainda hoje, é como se a invenção da imprensa jamais tivesse acontecido, e cada exemplar de um livro continua a ser tão singular quanto a fênix” (2010, p. 29).

> O livro, essa mercadoria, tem uma potencialidade específica que se delineia marcadamente desde o início da imprensa: é veículo transmissor, é “fermento” no processo de divulgação de mensagens e idéias. Assim, a imprensa, impulsionada pelo humanismo nascente, será fundamental para o seu triunfo, assim como para as idéias reformistas de Lutero, que se expandem rapidamente pela Europa graças aos trabalhos dos ambulantes e, quando necessário, a uma rede semiclandestina de distribuidores (REIMÃO, 2004, p. 100).

Até o final do século XV, os livros eram impressos com letras imitativas do manuscrito e de seu traço elegante, o que favoreceu o surgimento dos manuais de caligrafia. “É possível observar a freqüência com que um avanço tecnológico – como o de Gutenberg – antes promove do que elimina aquilo que supostamente deve substituir” (MANGUEL, 2010, p. 159).

Com a queda de Constantinopla, em 1453, os gregos fundadores de escolas se mudaram para a Itália, tornando-se Veneza o novo polo de cultura, onde se publicaram os grandes escritores clássicos da Grécia, como Sófocles, Aristóteles e Platão, bem como as criações em latim de Virgílio, Horácio e Ovídio (MANGUEL, 2010, p. 160-161).

Em 1543, Nicolau Copérnico publicou o tratado “Do movimento dos corpos celestes”, alocando o sol, ao invés da Terra, no centro do universo e afastando a teoria de Ptolomeu que garantira, até então, a concepção da humanidade como centro da criação. Nessa época, os humanistas deixaram os ambientes institucionais públicos e passaram a se dedicar à leitura isolada em espaços privados e fechados, como, por exemplo, nas bibliotecas, onde o ato de ler se limitava à experiência íntima de cada leitor, sob cuja autoridade se submetiam os textos então disponíveis.

A preocupação, que antes havia, de se publicarem na língua original os escritores clássicos, se dissipou a partir do final do século XVI, quando os livreiros-editores passaram a direcionar sua produção aos livros de venda garantida, que lhes proporcionavam elevados ganhos financeiros, conectando-se ao livro o valor mercadológico em detrimento da erudição.

A partir do século XVI, a língua própria de cada país, o vernáculo, passou a suplantar o latim na impressão dos livros, restando à língua do Império Romano o uso na burocracia, nos trabalhos intelectuais e nos assuntos da Igreja.

"A história do livro entre o século XVI e o século XVIII será, basicamente, a da sua atuação enquanto veículo de novas idéias, propulsor e configurador de mentalidades e, também, história de sua regulamentação e luta contra as várias formas de censura e coerção" (REIMÃO, 2004, p. 101).

Com a Revolução Francesa, os livros confiscados, até então tidos como símbolos da nobreza e do refinamento, foram destruídos ou distribuídos por bibliotecas públicas, onde o acesso, durante a primeira metade do século XIX, era restrito e dificultado por exigências de uso de determinados trajes para os frequentadores (MANGUEL, 2010, p. 272).

Do século XVI ao século XIX, fez-se uso do chamado *hornbook*, destinado à alfabetização[127], que "consistia de uma fina armação de madeira, geralmente de carvalho, com cerca de 23 centímetros de comprimento e doze ou quinze centímetros de largura, sobre o qual ficava uma folha onde era impresso o alfabeto e, às vezes, os nove números e o padre-nosso", com um cabo revestido de uma camada de chifre, "para proteger da sujeira" (MANGUEL, 2010, p. 164).

Enquanto que na baixa Idade Média e no início da Renascença a escrita era privilégio particular da aristocracia e no século XVIII da alta burguesia, no século XIX, buscava-se com a leitura "uma combinação de prazer e praticidade sóbria", destinando-se os livros ao uso externo, às viagens – estas favorecidas pela expansão das ferrovias –, e não mais ao interior das bibliotecas, o que demandava, além de jornais e revistas, livros com tamanho e conteúdo específicos. Por outro lado, nesse mesmo século, foram publicados livros enormes que eram utilizados para propaganda e anúncios, o que os tornava "um objeto menos aristocrático, menos proibitivo, menos grandioso" (MANGUEL, 2010, p. 90 e 165-166).

No século XIX, com as inovações das técnicas de impressão e de fabricação do papel proporcionadas pela Revolução Industrial, o perfil do livro alterou-se substancialmente, passando ele a se constituir em mercadoria, de produção em massa, destinado, precipuamente, ao lazer da sociedade de consumo.

> Primeiro produto cultural a ser industrializado e estandardizado, o livro é o ramo da cultura em que primeiro se efetivou o processo de massificação, incluindo aí toda a valoração negativa que esse processo possa ter, enquanto domesticador da cultura popular e diluidor da cultura erudita (REIMÃO, 2004, p. 102).

Em Cuba, onde, no século XIX, apenas 15% da população sabia ler, havia jornais destinados aos trabalhadores da indústria de charutos, contendo matérias políticas, estudos

[127] Na Nigéria dos séculos XVIII e XIX, livros semelhantes aos *hornbooks* foram utilizados para ensinar o Corão (MANGUEL, 2010, p. 164).

científicos, literatura, poemas e contos, assim como livros dos principais cubanos da época, que eram lidos em voz alta durante o expediente, permitindo aos operários ter acesso à cultura e à informação enquanto realizavam os movimentos monótonos do seu ofício de enrolar as folhas do tabaco (MANGUEL, 2010, p. 132-136).

"Em toda a Europa, o século XIX foi a idade de ouro da leitura pelos autores. Na Inglaterra, a estrela foi Charles Dickens[128]" (MANGUEL, 2010, p. 288).

> No norte da França, ainda hoje os contadores de história das aldeias usam os livros como suporte; eles decoram o texto, mas depois exibem autoridade fingindo que lêem o livro, mesmo quando o seguram de cabeça para baixo. Há algo em relação à posse de um livro – um objeto que pode conter fábulas infinitas, palavras de sabedoria, crônicas dos tempos passados, casos engraçados e revelações divinas – que dota o leitor do poder de criar uma história, e o ouvinte, de um sentimento de estar presente no momento da criação (MANGUEL, 2010, p. 90 e 143).

Conforme acima abordado, constata-se que, ao longo da história – e aqui ela se encerra no século XIX –, o suporte físico dos livros passou por modificações, aperfeiçoamentos e evoluções que, ao invés de transformá-los em novos e diferenciados objetos de consumo, em verdade, os aprimoraram para uma melhor fruição por parte dos leitores.

As transformações por que passaram os livros e seus congêneres ocorreram no contexto da evolução da própria humanidade, em que o desenvolvimento tecnológico propiciou, além da criação de novos bens de consumo, o aprimoramento dos objetos já existentes, de forma a conformá-los às necessidades cada vez mais exigentes do homem moderno.

4.1.1.O livro do século XX até os dias atuais

Durante o século XX, a humanidade assistiu à disseminação dos livros impressos em papel, capitaneada por grandes grupos editoriais, cuja produção inseria-se no contexto da economia de mercado, em que muito do que se editava, amparado em vigoroso trabalho de *marketing*, destinava-se a um público tido como massificado, consumidor ávido dos chamados *best sellers* e de tudo o mais que o entretivesse ou pudesse ser considerado necessário a uma boa formação cultural ou intelectual, como no caso dos livros didáticos.

[128] "Charles John Huffam Dickens, FRSA (Portsmouth, 7 de Fevereiro de 1812 — 9 de Junho de 1870), que também adotou o pseudônimo Boz no início da sua atividade literária, foi o mais popular dos romancistas ingleses da era vitoriana." (Wikipédia. Disponível em http://pt.wikipedia.org/wiki/Charles_Dickens. Acesso em: 17 de novembro de 2011).

Fomentado por outros meios de comunicação, como o teatro, o cinema, o rádio e a televisão, que tiveram a criação literária como suporte para parte significativa das produções do período, o livro fortaleceu-se enquanto produto de entretenimento, tendo se multiplicado as edições que serviram de suporte ou que decorreram das criações audiovisuais, estas fortemente difundidas e consumidas ao longo do século XX. Muitos dos filmes e das novelas produzidas no século passado tiveram as histórias dos livros como base para a elaboração dos seus roteiros.

Não obstante tal liame, o livro, comparado com as demais manifestações de cultura de massa difundidas durante o século XX, é o meio "no qual a esfera de atuação da liberdade do receptor é mais ampla – por exigir dele uma atitude mais ativa, um esforço mais pessoal" e domínio sobre o tempo de fruição da leitura (REIMÃO, 2004, p. 102-103).

Ângela Maria da Motta Pacheco desenvolve um amplo e completo conceito de livro que reproduzimos a seguir:

> O livro é aquilo que faz o homem pensar, o homem sentir, o homem existir. São os livros que ensinam a linguagem matemática, musical e a nossa linguagem das palavras. São os livros que contam histórias que ocorreram, falam da vida de alguém ou falam de histórias imaginárias, fantásticas e mágicas. São os livros que falam de como o homem pensa, de como percebe a natureza, de como pode nela interferir, destruindo-a ou reconstruindo-a.
> É o livro que imortaliza o homem. Pode-se, no século XX, aprender com Aristóteles, Platão, Santo Agostinho, emocionar-se com a expressão e arte de Shakespeare, identificar-se com os poetas como Rilke, Höelderlin, Keats, relacionar-se com os homens do nosso século que já morreram ou que estão muito longe.
> O livro percorre o tempo e o espaço unindo vivos e mortos, presentes e ausentes.
> Para muitos é o lar, o lugar onde se sentem em casa. Para outros é o amigo que carregam para onde quer que vão. São a companhia silenciosa.
> Livro é, pois, o conteúdo de um veículo que divulga informação, ciência, ficção, arte, idéias e cultura, no vasto domínio do conhecimento humano. A matéria, na qual o livro se impregna, se identifica, completa-o mas não o define.
> O conceito necessário e suficiente de livro diz respeito ao seu conteúdo, finalidade e publicidade. Contingente é o seu suporte físico (PACHECO, 1998, p. 387-388).

O dicionário da língua portuguesa Houaiss conceitua livro nos seguintes termos:

> 1 coleção de folhas de papel, impressas ou não, reunidas em cadernos cujos dorsos são unidos por meio de cola, costura etc., formando um volume que se recobre com capa resistente
> 2 obra de cunho literário, artístico, científico etc. que constitui um volume [Para fins de documentação, é uma publicação não periódica com mais de 48 páginas, além da capa.]
> 2.1 livro (acp. 2) em qualquer suporte (p.ex., papiro, disquete etc.)
> 3 cada um dos volumes que compõem um livro (acp. 2); tomo
> 4 cada uma das partes em que se divide uma obra extensa (p.ex., a Bíblia)
> Ex.: *o l. dos Salmos*
> 5 caderno ('volume') para registro ou anotação de algo
> Exs.: *l. comercial*

> *l. de ponto*
> 6 coletânea de documentos diplomáticos relativos a determinado assunto, publicados por um governo para conhecimento do público (p.ex., o *l. azul*, na Inglaterra)
> 7 conjunto de lâminas de qualquer material, em formato de folha, ger. unidas umas às outras como as folhas de um livro
> Ex.: *l. de amostras*
> 8 Derivação: sentido figurado.
> fonte de conhecimento, de instrução
> Ex.: *o l. do cosmos*
> 9 Rubrica: anatomia zoológica. Uso: informal.
> m.q. *omaso* (HOUAISS, 2009, p. 1190 – itálicos do original).

Enquanto que no item 1 da conceituação supra se tem a definição do objeto físico tradicionalmente conhecido como livro, no item 2 e no subitem 2.1, há referência ao conteúdo do substantivo, passível de veiculação por meio de diferentes suportes, como o papiro e o disquete.

O dicionário Aurélio Século XXI traz a seguinte conceituação do termo livro:

> 1. Reunião de folhas ou cadernos, cosidos ou por qualquer outra forma presos por um dos lados, e enfeixados ou montados em capa flexível ou rígida.
> 2. Obra literária, científica ou artística que compõe, em regra, um volume. (...)
> 3. Seção do texto de uma obra, contida num tomo, e que pode estar dividida em partes: *o segundo livro da* Eneida.
> 4. Registro para certos tipos de anotações, sobretudo, comerciais: *livro de contas; livro de despesas.*
> 5. *Fig*. Aquilo que instrui como um livro: *o livro da Natureza*.
> 6. Coleção de peças diplomáticas relativas a uma questão, publicadas por um governo para conhecimento do público: *livro branco*.
> 7. *Zool*. V. *folhoso* (2): "Diziam que havia retirado do livro de um touro tocoió uma maçã, do tamanho de um ovo de sariema" (Nélson de Faria, *Tiziu e outras histórias*, p. 205).
> 8. Docum. Publicação não-periódica impressa com, no mínimo, 49 páginas, excluídas as capas.
> (...)
> **Livro eletrônico**. Versão de um livro publicada em mídia digital, como, p. ex., CD-ROM. (FERREIRA, 1999, p. 1227 – itálicos e negrito do original).

Verifica-se que o dicionário Aurélio, da mesma forma que o dicionário Houaiss, faz a mesma distinção entre o livro-objeto e o livro-conteúdo, trazendo um diferencial: a conceituação do que seja um "livro eletrônico".

A Lei n° 10.753, publicada no Diário Oficial da União em 31 de outubro de 2003, instituiu a Política Nacional do Livro e definiu o termo "livro", em seu artigo 2°, da seguinte forma: "publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato e acabamento".

No parágrafo único do mesmo artigo 2° foram equiparados a livros “I - fascículos, publicações de qualquer natureza que representem parte de livro; II - materiais avulsos relacionados com o livro, impressos em papel ou em material similar; III - roteiros de leitura para controle e estudo de literatura ou de obras didáticas; IV - álbuns para colorir, pintar, recortar ou armar; V - atlas geográficos, históricos, anatômicos, mapas e cartogramas; VI - textos derivados de livro ou originais, produzidos por editores, mediante contrato de edição celebrado com o autor, com a utilização de qualquer suporte; VII - livros em meio digital, magnético e ótico, para uso exclusivo de pessoas com deficiência visual; VIII - livros impressos no Sistema Braille”.

As diretrizes da Política Nacional do Livro foram definidas no artigo 1° da Lei n° 10.753, de 2003, nos seguintes termos: “I - assegurar ao cidadão o pleno exercício do direito de acesso e uso do livro; II - o livro é o meio principal e insubstituível da difusão da cultura e transmissão do conhecimento, do fomento à pesquisa social e científica, da conservação do patrimônio nacional, da transformação e aperfeiçoamento social e da melhoria da qualidade de vida; III - fomentar e apoiar a produção, a edição, a difusão, a distribuição e a comercialização do livro; IV - estimular a produção intelectual dos escritores e autores brasileiros, tanto de obras científicas como culturais; V - promover e incentivar o hábito da leitura; VI - propiciar os meios para fazer do Brasil um grande centro editorial; VII - competir no mercado internacional de livros, ampliando a exportação de livros nacionais; VIII - apoiar a livre circulação do livro no País; IX - capacitar a população para o uso do livro como fator fundamental para seu progresso econômico, político, social e promover a justa distribuição do saber e da renda; X - instalar e ampliar no País livrarias, bibliotecas e pontos de venda de livro; XI - propiciar aos autores, editores, distribuidores e livreiros as condições necessárias ao cumprimento do disposto nesta Lei; XII - assegurar às pessoas com deficiência visual o acesso à leitura”.

Por sua vez, no artigo 13, estipulou-se que “[cabe] ao Poder Executivo criar e executar projetos de acesso ao livro e incentivo à leitura, ampliar os já existentes e implementar, isoladamente ou em parcerias públicas ou privadas, as seguintes ações em âmbito nacional: I - criar parcerias, públicas ou privadas, para o desenvolvimento de programas de incentivo à leitura, com a participação de entidades públicas e privadas; II - estimular a criação e execução de projetos voltados para o estímulo e a consolidação do hábito de leitura, mediante: a) revisão e ampliação do processo de alfabetização e leitura de textos de literatura nas escolas; b) introdução da hora de leitura diária nas escolas; c) exigência pelos sistemas de ensino, para efeito de autorização de escolas, de acervo mínimo de livros para as bibliotecas

escolares; III - instituir programas, em bases regulares, para a exportação e venda de livros brasileiros em feiras e eventos internacionais; IV - estabelecer tarifa postal preferencial, reduzida, para o livro brasileiro; V - criar cursos de capacitação do trabalho editorial, gráfico e livreiro em todo o território nacional".

Constata-se dos excertos supra que, não obstante a lei estipular diretrizes e políticas de amplo espectro, tendentes à difusão do acesso ao livro e, por conseguinte, do conhecimento, da educação e da cultura, por outro, ela adotou uma conceituação restrita do termo "livro", no sentido de conceber como tal apenas as publicações de textos escritos em papel, ignorando-se – não totalmente, pois equiparam-se a livros os livros em meio digital, magnético e ótico, mas desde que destinados, exclusivamente, ao uso de pessoas com deficiência visual – a revolução tecnológica por que passa a humanidade, desde muito antes do ano de 2003, quando a lei foi publicada.

O legislador não levou em conta que, em 2003, já havia muitos livros digitais disponíveis no mercado, inclusive na internet, indicando que o livro, que na antiguidade era inscrito em tabuletas de argila ou em papiro ou em pergaminho, na contemporaneidade, tem sua existência compartilhada com a realidade virtual, independendo de um meio físico específico, predeterminado, para se exteriorizar ao leitor, este o principal interessado no conteúdo ou mensagem, que é a razão de existir de qualquer livro.

Nas últimas décadas do século XX, o desenvolvimento tecnológico por que passou a humanidade proporcionou a diversificação dos meios de divulgação e transmissão do pensamento, da cultura, do conhecimento e da educação, dado o surgimento da informática e da cibernética que revolucionaram a forma de os homens atuarem e de se comunicarem, não mais apenas nos níveis local e regional, mas, preponderantemente, de forma globalizada.

Com as novas tecnologias que surgiam, tendo o computador pessoal como a estrela da nascente indústria que revolucionou a comunicação, desenvolveram-se os programas de computador, os conhecidos *softwares*[129], assim como os dispositivos de armazenamento de dados – disquetes, fitas magnéticas, CD-ROMs[130] etc. –, perfazendo-se um conjunto integrado de elementos que substituiu, peremptoriamente, uma gama de instrumentos até então

[129] Segundo o artigo 1° da Lei n° 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, que dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências, "Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados".

[130] "Compact Disc Read-Only Memory", em português "Disco Compacto - Memória Somente de Leitura".

operados, dentre os quais as utilíssimas máquinas de escrever, alterando por completo o universo do trabalho e da informação.

Há vários tipos de *softwares*, sendo alguns "destinados a controlar o funcionamento dos computadores, ou de outros equipamentos de hardware", havendo, ainda, outros denominados de aplicativos e que se destinam ao desenvolvimento de operações específicas, "tais como os programas gráficos, os processadores de texto, as planilhas eletrônicas, os games, as enciclopédias etc." (BONITO, 1999, p. 117).

Se até o momento em que surgiram a computação e a cibernética a civilização se estruturava em razão dos átomos, em que os bens eram catalogados a partir de suas características físicas, na nova era que se instaura com o advento da informática, "o conceito relevante não é mais o de átomo, mas sim o de *bit*[131] que traz uma profunda alteração na estrutura das relações e na relevância dos objetos, pois a mensagem se desatrela do meio físico, passando a ter vida própria, independentemente de estar superposta a átomos" (GRECO, 1998, p. 712).

Sistemas de armazenamento de informações foram sendo desenvolvidos desde as últimas décadas do século XX, passando a permitir que coleções inteiras de legislação e de jurisprudência, enciclopédias, dicionários e demais obras, até então impressas em papel, fossem digitalizadas e concentradas nos pequenos dispositivos próprios para o registro dos dados.

Outro vigoroso elemento que também surgiu para revolucionar de vez o mundo tecnológico foi o surgimento da internet a partir da década de 1980 – e mais fortemente em meados dos anos 1990 –, o que passou a permitir que as comunicações se realizassem de forma ainda mais rápida e ampla, interligando os homens, em suas relações pessoais e profissionais, independentemente das fronteiras territoriais ou culturais.

Surgiram um novo mundo e um novo homem com o advento da internet, havendo muitos que passaram a questionar como conseguiram viver até então.

Valemo-nos da exposição de Jayme Arcoverde Albuquerque Cavalcanti Filho e Gustavo Sampaio Valverde para reproduzir parte de decisão histórica da Suprema Corte norte-americana, em que se define e se traça o histórico da rede mundial de computadores:

---

[131] "Bit (simplificação para dígito binário, "*BInary digiT*" em inglês) é a menor unidade de informação que pode ser armazenada ou transmitida. Usada na Computação e na Teoria da Informação. Um bit pode assumir somente 2 valores, por exemplo: 0 ou 1, verdadeiro ou falso. (Wikipédia. Disponível em http://pt.wikipedia.org/wiki/Bit. Acesso em: 18 de novembro de 2011).

> **A Internet é uma rede internacional de computadores interconectados**. É o resultado do que começou em 1969 com um programa militar chamado 'ARPANET', o qual foi criado para permitir que computadores operados por militares, contratantes ligados ao sistema de defesa e universidades conduzindo pesquisa relacionada à defesa pudessem comunicar-se entre si, através de canais redundantes, mesmo que uma parte da rede viesse a ser danificada em uma guerra. Embora a ARPANET não exista mais, ela proporcionou o exemplo para o desenvolvimento de redes civis que, ligando-se uma a outra, permite agora que dezenas de milhões de pessoas comuniquem-se entre si para acessar vastas quantidades de informações ao redor do mundo. **A Internet é 'um meio extraordinário e inteiramente novo de comunicação mundial do homem'**.
> Qualquer pessoa com acesso à Internet pode tirar proveito de uma grande variedade de métodos de comunicação e de recuperação de informações. (...)
> O mais conhecido meio de comunicação na Internet é a 'World Wide Web', a qual permite aos usuários a busca e a recuperação de informações armazenadas em computadores remotos, assim como, em alguns casos, interagir para transmitir dados a determinados 'sites'. Em termos concretos, **a Web consiste de um vasto número de documentos armazenados em diferentes computadores ao redor do mundo**. Alguns desses documentos são simples arquivos contendo informações. No entanto, documentos mais elaborados, conhecidos como página 'Web', também prevalecem. Cada um deles tem seu endereço, como um número de telefone. Páginas 'Web' freqüentemente contêm informações e algumas vezes permitem ao usuário comunicar-se com o autor da página ou 'site'. Elas normalmente também contêm elos ('links') com outros documentos criados pelo autor do 'site' ou para outros 'sites' relacionados. Tipicamente, os elos são ou azuis ou textos sublinhados, algumas vezes imagens (...)
> O acesso à maior parte das páginas Web é grátis, mas algumas permitem acesso somente àqueles que comprarem o direito de um provedor comercial. **A Web é comparável, do ponto de vista do leitor, tanto a uma vasta biblioteca com milhões de publicações prontamente disponíveis e indexadas quanto a um esparramado shopping center oferecendo bens e serviços**.
> **Do ponto de vista do editor, a Internet constitui uma vasta plataforma a partir da qual pode comunicar-se com uma audiência mundial de milhões de leitores, espectadores, pesquisadores e compradores**. Qualquer pessoa ou organização com um computador conectado à Internet pode 'publicar' informação. Editores incluem agências governamentais, instituições de ensino, entidades comerciais, escritórios de advocacia e indivíduos. **Os editores podem tornar seu material disponível ao universo global de usuários da Internet ou confinar o acesso a um grupo selecionado, como aqueles que quiserem pagar para ter esse privilégio**. 'Nenhuma organização controla nenhum membro da Web, nem existe um ponto central a partir do qual sites individuais ou serviços possam ser bloqueados' (CAVALCANTI FILHO; VALVERDE, 1997, p. 80-81 – grifos nossos).

Após transcrever o excerto reproduzido acima, Cavalcanti Filho e Valverde destacam uma outra parte do relatório da decisão da Suprema Corte norte-americana, cujo teor é o seguinte: a Internet, como "*a mais participatória forma de comunicação jamais desenvolvida'* deve receber '*a mais alta proteção contra a intervenção governamental*" (1997, p. 81 – itálicos do original).

Hoje, não se concebem mais as relações humanas apartadas da realidade tecnológica consolidada e em constante evolução. Os computadores, e seus afins, as mídias eletrônicas e a internet incorporaram-se de forma irreversível à realidade contemporânea, de forma que se tornaram imprescindíveis e determinantes ao agir humano e aos seus relacionamentos.

4.1.1.1 O livro digital e os equipamentos eletrônicos de leitura

A tendência atual no mundo, e no Brasil não poderia ser diferente, é a criação de livros, desde a origem, no formato digital, a digitalização de livros em papel e a informatização das bibliotecas, o que não significa, necessariamente, o abandono imediato dos livros, jornais e revistas em papel, pois as diferentes modalidades de expressão podem conviver enquanto houver demanda pelos diferentes tipos de mídia.

A produção de livros em meio digital tem a vantagem do custo menor em relação ao livro impresso em papel, além de outras vantagens sobre os procedimentos gráficos tradicionais.

Trata-se "de um fenômeno mundial e simultâneo. É inegável: toda a base de informação da humanidade já se encontra ou está sendo disponibilizada em meio digital" (CAVALCANTI FILHO; VALVERDE, 1997, p. 83-84).

Se no final do século XX os livros digitais se encontravam registrados, preponderantemente, em fitas cassete, disquetes e CD-ROMs, no século XXI, eles passaram a ser comercializados, distribuídos e acessados enquanto simples arquivos de dados que trafegam pelas redes e por intermédio de dispositivos de memória portáteis, reutilizáveis, que os liberam de uma plataforma específica e predefinida que deva com eles se fundir.

Nas últimas décadas do século passado, os livros da era digital eram tratados como publicações eletrônicas, que era o termo que melhor se adequava à realidade de então, pois, naquele momento, eles eram disponibilizados no mercado gravados de forma permanente em disquetes e discos compactos (CDs), acessados por meio de programas de computadores – *softwares* – ou comercializados isolada ou conjuntamente com as obras correspondentes impressas em papel.

Os livros gravados em CD-ROM ou em disquete, na forma escrita ou oral (*audiobooks*), que se consubstanciam em um produto final, pronto e acabado, posto à venda no mercado, têm suscitado dúvidas quanto a sua subsunção no conceito tradicional de livro, para fins de aplicação da imunidade tributária, tendo-se em conta que, no caso, o suporte físico desempenharia a função que o papel representa em relação ao livro impresso.

Na atualidade, contudo, os livros digitais reduziram-se a arquivos digitais acessíveis por meio de *softwares* instalados em diferentes equipamentos, como os computadores pessoais – os chamados PCs –, os computadores portáteis – *notebooks*, *netbooks* etc. –, os

telefones celulares, os aparelhos eletrônicos de leitura – como o Kindle[132] –, os *tablets*[133], os aparelhos de televisão etc., se apartaram e se diferenciaram, de forma definitiva, de um único e específico suporte físico, como ocorre com os livros impressos em papel ou gravados em discos compactos (CDs), dado que se tornaram múltiplas as formas de acesso ao seu conteúdo.

> O programa de computador, outrossim, através do qual modernamente se veiculam as idéias até então estampadas somente em livros impressos, não passa de um mero banco de dados, contendo a linguagem necessária para que o hardware execute as tarefas e os comandos dados pelo seu usuário. O trânsito e a decodificação dessas instruções na máquina determinam o aparecimento de uma imagem digitalizada do texto, na tela do computador (BERTASI; MELARÉ; MIRETTI, 1998, p. 642).

O livro digital rompe com as restrições espaciais, podendo ser consultado a partir de qualquer rincão do planeta, rapidamente e de múltiplas formas, o que contribui sobremaneira para a difusão da informação, do conhecimento e da cultura.

Hoje, os livros podem ser acessados diretamente pela internet, armazenados nas "nuvens"[134], sem necessidade de se ter o arquivo digital correspondente instalado no computador ou em outro qualquer dispositivo físico de gravação, o que corrobora com a ideia contemporânea de apartamento do conteúdo do livro de seu suporte material.

De acordo com pesquisa da empresa norte-americana Cisco, que atua na área de redes e comunicações, em 2014, mais de 50% do tráfego mundial de dados estarão em servidores conectados à internet, sendo que, entre 2010 e 2015, o volume de dados trafegando nas "nuvens" se quadruplicará, dada a crescente "expectativa de usuários de acessar conteúdo a qualquer momento, de qualquer lugar, com qualquer rede e de qualquer aparelho" (ORRICO, 2011, p. F6).

---

[132] Kindle é o nome do leitor digital da Amazon, cuja principal função é a leitura de livros digitais, além de outras como acesso à internet, armazenagem de músicas, acesso a jogos, vídeos e aplicativos em geral, leitura de documentos etc.

[133] *Tablets* são aparelhos de tecnologia computacional, em formato de prancheta, sensíveis ao toque, destinados a múltiplos usos, como, por exemplo, suporte de leitura de livros, jornais e revistas digitais, acesso à internet e a redes sociais, organização pessoal, suporte para educação, treinamentos e entretenimentos, por exemplo, jogos, fotografias, vídeos etc. Há diversos modelos de *tablets* no mercado mundial, sendo o mais famoso o iPad da empresa multinacional norte-americana Apple, que foi lançado em janeiro de 2010. No Brasil, a fabricação de *tablets* tinha previsão de se iniciar no segundo semestre de 2011, tendo ocorrido, já no primeiro semestre do mesmo ano, desonerações tributárias destinadas a incrementar sua produção em solo nacional (Folha de São Paulo, 25 de maio de 2011, caderno tec, p. F1-F12).

[134] A computação em "nuvens" caracteriza-se pela "virtualização dos servidores", em que se disponibiliza o acesso *on-line* a dados, aplicativos e ferramentas localizados em uma grande nuvem – a Internet. Essa facilidade permite que os computadores pessoais sejam menos potentes e, portanto, mais baratos, e se transformem em simples plataformas de acesso às aplicações hospedadas na internet (UnderGoogle. Disponível em http://www.undergoogle.com/blog/2008/google/computacao-as-nuvens-o-futuro-segundo-o-google.html. Acesso em: 8 de dezembro de 2011).

Os equipamentos eletrônicos passam a servir apenas de instrumento de visualização instantânea do conteúdo dos livros digitais, e não mais de meio necessário para o armazenamento, como ocorre com os livros gravados em disquetes ou CD-ROMs, podendo se encontrar ambos – livro e equipamento – apartados até o momento em que a leitura do livro for demandada pelo usuário; o que não ocorre com os livros impressos em papel, pois as letras e a tinta que lhes dão vida, o papel, a capa, as ilustrações e a mensagem encontram-se, necessária e definitivamente, fundidos num único objeto com seus diversos elementos compositivos.

Michael Stern Hart, estadunidense nascido em 1947 e falecido em 2011, é conhecido como o fundador do "Projeto Gutenberg", cujo objetivo é disponibilizar na internet os livros digitais em arquivos acessíveis a partir de qualquer computador ou equipamento similar. Hart "valorizava o conhecimento acima de qualquer bem material" e percebia que era ingenuidade tentar confiná-lo a espaços físicos e a públicos predeterminados (RADFAHRER, 2011, p. F8).

Os arquivos contendo o teor dos livros digitais, digitalizados por meio de *scanner*, podem ser acessados gratuitamente nos *sites* do Projeto Gutenberg, tratando-se de obras em domínio público e de trabalhos sob direitos autorais com a permissão do autor (Wikipédia. Disponível em http://pt.wikipedia.org/wiki/Michael_Hart. Acesso em: 8 de dezembro de 2011).

O Projeto Gutenberg originou-se de um esforço pessoal de Michael Hart que, num trabalho solitário e paulatino, digitalizou "a Bíblia, as obras de Homero, de Shakespeare e de tantos outros", perfazendo-se um total superior a 300 livros. "Aos poucos, sua atitude inspirou voluntários de toda parte, que nunca abriram mão do formato aberto, acessível e gratuito" (RADFAHRER, 2011, p. F8).

O trabalho de Michael Hart, assim como o de Johann Gutenberg no passado, tem propiciado uma das maiores transformações no universo do conhecimento e da informação, com uma maior difusão da leitura no sentido de alcançar, dada a sua capilaridade, um público mais vasto que aquele composto de leitores de livros impressos em papel.

Acreditamos que o leitor do livro ou do jornal em papel pode preferir, ainda, a fruição da leitura "à moda antiga", seja em face do arraigado costume, seja em razão de simples preferência ou por falta de domínio no uso dos computadores e seus periféricos.

Informa-nos Pedro Herz, dono da Livraria Cultura, que os "imortais" da Academia Brasileira de Letras (ABL), até o mês de setembro de 2010, desconheciam por completo a

existência de "iPad[135], e-pub, Kindle[136], Adobe Content Server[137], e-books[138], tablet, arquivos PDF[139]" (GALVÃO, 2010, p. C4).

Ainda predomina no Brasil a venda de livros impressos em papel, diretamente pelas livrarias, por meio da internet ou, ainda, porta a porta, esta última forma ainda existente em face da necessidade de suprir as deficiências na distribuição, pelo País, dos pontos de venda dos livros tradicionais. "O Brasil tem mais de 5.000 municípios e menos de 2.000 livrarias. A venda porta a porta tem uma enorme capilaridade e supre essa lacuna", afirma Diego Drumond e Lima, presidente da ABDL (Associação Brasileira de Difusão de Livros) e diretor-geral da Editora Escala" (BRUNING, 2011, p. B8).

Segundo o diretor-geral da Editora Escala, atualmente se vendem, porta a porta, em torno de trezentos e cinquenta mil livros por mês, no valor médio de R$ 122,74, destinados a um público variado, interessado em livros pedagógicos, religiosos, infantis e *best-sellers*. A negociação de grandes volumes junto às editoras permite a redução significativa do preço das unidades (BRUNING, 2011, p. B8).

Diferentemente dos Estados Unidos e da Inglaterra, em que o mercado do livro digital vem crescendo consideravelmente, no Brasil, o mercado de *e-books* apenas se insinua. Na Feira do Livro do Rio de Janeiro de 2011, quase não se viam livros digitais, estes referenciados apenas em palestras e debates, muito em razão da falta de popularização no País dos aparelhos digitais de leitura (AGUIAR, 2011b, p. E3; CANÔNICO, 2011, p. E3).

Fabio Victor considera que as razões do baixo crescimento do uso do livro digital no Brasil são a falta de "mão de obra especializada para converter os livros para o formato escolhido até agora como padrão pelo mercado, o ePUB" e o fato de as editoras, as livrarias e os autores não terem definido "um modelo de negócios, ou seja, não há consenso sobre o preço médio do livro, sobre a divisão de receitas entre as partes da cadeia produtiva e, o mais grave", sobre a necessidade de renegociação dos contratos com os autores, "já que os atuais não preveem direitos digitais" (2010a, p. E7).

---

[135] Computador da empresa multinacional norte-americana Apple, um *tablet*, com tela sensível ao toque, destinado a diversos usos, dentre eles a leitura de livros, jornais e periódicos digitais, a audição de músicas, o acesso à internet e a entretenimentos.

[136] Aparelho eletrônico fabricado pela Amazon, cujo principal uso é a leitura de livros digitais, além de conexão com a internet, jogos etc.

[137] "O Adobe® Content Server 4 é uma solução de servidor robusta que protege digitalmente PDFs e eBooks no formato EPUB de fluxo controlável para Adobe Digital Editions e para dispositivos móveis compatíveis, incluindo os dispositivos eInk, smartphones e mesas digitalizadoras" (Adobe Content Server 4. Disponível em: http://www.adobe.com/br/products/contentserver/. Acesso em 12 dez. 2011).

[138] Livros digitais ou eletrônicos.

[139] PDF é uma extensão de arquivo em um formato proprietário pertencente à empresa norte-americana Adobe.

Isso não significa, contudo, que inexista no Brasil um mercado de livros digitais, pois já há disponíveis no País seis mil títulos no novo formato, segundo informa Carlos Eduardo Ernanny, criador da Xeriph, distribuidora de *e-books* que reúne mais de 150 editoras, a maior parte produzida por pequenas editoras, pois, em relação às grandes editoras, como a Objetiva, a Record, a Sextante, a Rocco, a Planeta etc., os livros digitais correspondem a menos de 1% do acervo total (CANÔNICO, 2011, p. E3).

Além da baixa produção das grandes editoras brasileiras, as vendas de livros digitais no País também ainda patinam. Enquanto que, nos Estados Unidos e na Inglaterra, os livros digitais representam, respectivamente, em torno de 20% e 10% das vendas de livros, no Brasil o mercado não atinge 1%. Na Europa, o cenário não é diferente, pois, na França, o mesmo mercado não chega a 0,5% e, na Alemanha, está entre 1% e 2%. Segundo especialistas, "o mercado digital só deve engrenar quando redes europeias de varejo de livros investirem em aparelhos próprios, como fez a Amazon nos EUA, com repercussão na Inglaterra" (AGUIAR, 2011a, p. E5).

Na África do Sul, um grupo de professores passou a escrever, "numa página da internet, livros sobre todas as matérias ensinadas nas escolas", adaptados às realidades locais, sem cobrança de direitos autorais, permitindo que os livros cheguem mais baratos às escolas daquele país (DIMENSTEIN, 2011, p. 5).

O colégio Notre Dame, na zona oeste de São Paulo, adotou, a partir de fevereiro de 2011, a primeira biblioteca virtual do Brasil destinada ao público infantil, com a disponibilização de livros mais interativos, que possibilitam a inserção de cores, a audição de músicas e a narração das histórias (BEDINELLI, 2011, p. C7).

Educadores argumentam, contudo, que o uso da tecnologia digital não deve substituir os livros tradicionais em papel, devendo ambos conviver de forma harmoniosa, pois adotar apenas o livro digital interativo, com seus sons e coloridos, pode inibir a imaginação e a criatividade das crianças (BEDINELLI, 2011, p. C7).

"É cedo para avaliar se o uso de novas tecnologias na educação resultará em uma ferramenta adicional ou se mudará de forma radical a forma de lecionar. Mas o caminho na direção de torná-los mais úteis parece estar sendo finalmente trilhado" (VELOSO, 2011, p. C7).

Na universidade de Harvard, encontra-se em desenvolvimento um ambicioso projeto destinado a criar a maior biblioteca digital do mundo, constituída de todo o conhecimento já produzido pelo homem, tendo como inspiração a Europeana, que já disponibiliza 15 milhões de livros digitais e obras de arte (DIMENSTEIN, 2011, p. 5).

A Amazon, objetivando impulsionar o mercado de livros digitais, criou um serviço de acesso ao seu acervo mediante o pagamento de uma assinatura anual de U$ 80, que dá direito ao "empréstimo" de um título por mês, mas destinado apenas aos proprietários do leitor digital Kindle, por ela produzido (A FAVORITA, 2011, p. B14).

Na Amazon, a venda de livros digitais já superou a de volumes em papel (GASPARI, 2011, p. A14).

O Google, objetivando crescer no mercado hoje liderado pelo Kindle da Amazon, lançou um aparelho de leitura digital, produzido em parceria com a empresa Story HD, que permite aos usuários a compra ou o acesso gratuito a títulos a partir de uma conexão de internet sem fio, sem necessidade de transferir os arquivos para os leitores digitais compatíveis (GOOGLE, 2011, p. B5).

Roger Chartier nos alerta que a iniciativa do Google em ampliar a oferta de livros digitais não pode ser interpretada de forma ingênua como um simples interesse em disseminar as "informações" àqueles que as procuram", pois, satisfazer a demanda e "extrair um lucro é o primeiro objetivo da empresa californiana, e não construir uma biblioteca universal à disposição da humanidade" (2009, p. 8).

Pedro Herz, dono da Livraria Cultura, informa que o burburinho em torno da propagação dos livros no formato digital deve-se "à sede da indústria eletrônica por escoar os novos produtos que cria a cada ano" (VICTOR, 2010b, p. E4).

Pedro Herz, para quem o livro digital é mais uma opção para o leitor, avalia que os livros digitais e os aparelhos eletrônicos de leitura (*e-readers*) não conseguirão extinguir o livro de papel, pois, segundo ele, a real ameaça ao futuro do livro "é a ausência de novos leitores entre os jovens", dado o "apagão na educação do país que, somado à redução no tamanho das famílias instruídas, projeta uma perspectiva sombria para o livro no Brasil" (VICTOR, 2010b, p. E4).

Já para Moacyr Scliar, os leitores eletrônicos para livros digitais podem se constituir em um "trunfo para conquistar os jovens", pois, segundo ele, o "livro deixará de ser só texto, embora sua beleza continue nas palavras" (FUSCO, 2010, p. B5).

Em 16 de agosto de 2010, a Saraiva, maior rede de livrarias no Brasil, oferecia em sua loja virtual, 12 mil títulos, sendo 8 mil relativos a obras gratuitas obtidas a partir de parceria com a Imprensa Oficial. Na mesma data, a Saraiva iniciou a venda de leitores digitais coreanos da marca iRiver, com "capacidade para 1,5 mil livros, funções de gravador de voz e reprodutor de músicas" (FUSCO, 2010, p. B5).

Inicialmente, os livros digitais se apresentam na tela do computador como imagens reproduzidas dos livros impressos em papel, sendo acessados por um duplo clique e lidos a partir da rolagem das páginas em sequência, tudo muito amigavelmente, com possibilidade de inserção de anotações e de marcações.

Essa nova configuração do livro vem reforçar o conceito adotado por Angela Maria da Motta Pacheco (2003, p. 20), para quem o livro é "o conteúdo de um veículo que divulga informação, ciência, ficção, arte, idéias e cultura, no vasto domínio do conhecimento humano", sendo esse o conceito necessário e suficiente para distingui-lo, tratando-se o suporte em que se encontra aplicado simples complemento contingente.

No mesmo sentido, assevera Ruy Barbosa Nogueira que o livro é um "objeto pelo qual se expressam e se transmitem idéias (2002, p. 168). Pode ser feito de tábuas, de argila, de pele, de pergaminho, de papel, de plástico, de pano etc. O que o caracteriza não é o material de que é fabricado, mas a função que exerce na divulgação do conhecimento e da cultura" (NOGUEIRA, 2002, p. 168).

Os *audiobooks* ou audiolivros, consistentes em gravações da leitura integral de um livro, em fitas cassete ou em discos compactos, ou apenas disponibilizados em arquivos digitais, são, também, um meio contemporâneo de divulgação do conteúdo de obras literárias, artísticas, científicas e técnicas, destinados aos analfabetos, aos cegos que não dominam a leitura em braile ou a qualquer outra pessoa que tenha interesse nessa espécie de mídia digital.

Marcello Martins Motta Filho (1997, p. 22) nos informa que o livro de Fernando de Morais intitulado "Chatô – O Rei do Brasil", lançado em 1996, foi divulgado em fita cassete, contendo narrações do autor sobre a vida de Assis Chateaubriand. Diferentemente de Motta Filho, não concebemos como livro as gravações de palestras, congressos, cursos, seminários e de material de divulgação de livros, pois, para se ter um verdadeiro audiolivro, é necessário que a gravação seja uma reprodução oral da íntegra de um livro impresso em papel, digitalizado ou digital, sob pena de se conceberem como livros todas as gravações contendo o relato de fatos da vida, mas sem qualquer vinculação a uma obra literária.

Consideramos o audiolivro como uma espécie de livro digital, valendo para ele todas as conclusões acerca da imunidade tributária, mas, repise-se, desde que contenha o teor integral de um livro, ainda que com adições, contendo as impressões do autor sobre a obra ou outras informações de interesse a uma melhor compreensão da obra ou de seu autor.

Com o livro digital, é possível afirmar, peremptoriamente, que o essencial do livro é o seu conteúdo, ou seja, a mensagem ou a informação que se quer transmitida, independentemente do suporte físico, pois este, na contemporaneidade, não é mais

predeterminado, havendo uma gama de equipamentos e dispositivos que permite o acesso à obra literária, científica etc.

Não se pode ignorar, contudo, "que um "mesmo" texto deixa de ser o mesmo quando muda o suporte sobre o qual está inscrito e, com isso, suas formas de leitura e o sentido que lhe venha a ser atribuído por novos leitores" (CHARTIER, 2009, p. 8). Dependendo da maneira como o leitor acessa o conteúdo do livro – por exemplo, ler o livro em papel numa confortável poltrona ou no interior de um ônibus completamente lotado; ler um livro digital em um *tablet* ou na pequena tela de um telefone celular –, a fruição da obra vai variar, dadas as diferentes condições ambientais e de interação com o suporte físico.

Enquanto que o livro em papel pode exigir apenas uma mão para a sua leitura, o *tablet* ou o *e-reader* exige as duas mãos para o seu manuseio, fato esse que acarreta uma mudança no ato de ler e na postura do leitor diante da obra, limitando as possibilidades de sua fruição.

Por outro lado, os livros digitais apresentam uma grande vantagem em relação aos livros em papel, pois os *e-books* permitem o transporte e o manuseio de um volume imensamente maior de unidades, o que facilita sobremaneira o trabalho, por exemplo, de um advogado que precisa se movimentar pelo país continental que é o Brasil para fazer suas variadas defesas em diferentes regiões e comarcas, assim como o trabalho de editores na seleção das obras a serem publicadas.

Com os livros digitais, não haverá mais o entrave das "edições esgotadas", dada a irrestrita disponibilidade virtual do texto digital ou digitalizado, independentemente de uma determinada forma de veiculação, como ocorre no caso da impressão em papel.

Nas escolas em que se adotam os livros didáticos na forma digital, a saúde corporal dos estudantes se favorece das mochilas mais leves (DIMENSTEIN, 2011, p. 5).

Deve-se ressaltar, mais uma vez, que as variações das formas de percepção do conteúdo do livro não o tornam dependente de um suporte físico específico para poder continuar a ser chamado de livro. Assim como entende Marco Aurélio Greco, concebemos o livro como o objeto que se apresenta como uma obra de cunho científico, literário etc., composto de "partes sucessivamente dispostas de modo que sua leitura dependa de uma seqüência de "páginas", cuja essência não é o suporte físico em que se materializa, mas a mensagem ou a informação originada de um emissor e destinado ao receptor, no presente caso, a pessoa que o lê (2003, p. 173).

4.1.1.2 Os jornais e periódicos digitais

Já há alguns anos, desde o final do século passado, o acesso a jornais pela internet encontra-se disponibilizado a assinantes e, parcialmente, ao público em geral, o que, contudo, não foi capaz de desbancar os jornais impressos em papel, que ainda sobrevivem em vantagem em todo o mundo.

Segundo reportagem da Folha de São Paulo, de 28 de outubro de 2011, no mundo, o número de leitores de jornal em papel supera em 20% os de jornais virtuais, de acordo com pesquisa da Associação Mundial de Jornais e Editores de Notícias – Wan-Ifra, na sigla em inglês (LUCENA, 2011, p. B7).

No Brasil, em razão da melhoria dos níveis da economia e da educação, a circulação de jornais impressos cresceu 2% em 2010 (LUCENA, 2011, p. B7), sendo o público de jornal impresso 46% maior que o dos jornais digitais na internet (PÚBLICO, 2011, p. B6).

Não obstante tais estatísticas, a circulação global dos jornais impressos, como um todo, vem caindo ano a ano, o que tem exigido das empresas jornalísticas a busca por alternativas de adaptação de seu modelo de negócios e de seus produtos aos novos conceitos que emergiram na contemporaneidade.

"A publicidade na web é a que mais cresceu em todos os mercados analisados pela entidade, dos países mais desenvolvidos às nações emergentes" (...). "O mundo digital (...) fez surgir novidades como as redes sociais, os serviços de busca, as transações on-line, o jornalismo cidadão" (LUCENA, 2011, p. B7).

O jornal britânico *Financial Times*, um dos primeiros a dotar o sistema de pagamento de conteúdo digital, conhecido como "*paywall*" (muro de cobrança), tem 30% de sua receita total decorrentes de assinaturas digitais, com tendência a superar a receita obtida com anúncios e publicidade ('FT', 2011, p. B5).

O *New York Times*, no terceiro trimestre de 2010, apresentou lucro significativo, decorrente, em parte, do aumento das receitas com assinaturas digitais, tendo sido alcançado o número total de 1,2 milhão de assinantes, sendo em torno de 320 mil de assinantes digitais, 100 mil de convênio e 800 mil da versão impressa com direito a acesso ao conteúdo virtual (SÁ, 2011, p. B7).

O modelo seguido pelo *New York Times* é uma espécie de assinatura mista, em que, por dia, até 20 artigos podem ser lidos gratuitamente, com brechas para usuários de redes sociais[140], sendo exigido pagamento pelo conteúdo acessado além desse número. A assinatura

[140] Como, por exemplo, Facebook e Twitter.

mensal varia U$ 15 a U$ 35 por mês, a depender do pacote, que pode incluir desde o conteúdo total na internet até um aplicativo específico para *tablets*. Para se ter uma referência, a assinatura do jornal impresso, com direito de acesso ao *site*, é de U$ 46,80 por quatro semanas ("NEW YORK TIMES", 2011, p. B8).

No *Wall Street Journal*, jornal mais vendido nos Estados Unidos, a assinatura mensal do jornal digital é de U$ 7,96; no Daily, sai por U$ 3,96 ao mês; valores esses bastante inferiores que o cobrado pelo *New York Times* ("NEW YORK TIMES", 2011, p. B8).

Segundo Isabel Sicherle, diretora para a América Latina, México e Caribe do *New York Times*, o jornal ganha um novo assinante digital a cada minuto. Para o editor-executivo da Folha de São Paulo, Sérgio Dávila, mesmo havendo incremento no acesso aos jornais digitais, é prudente manter o foco nos jornais em papel, em razão de sua maior credibilidade (MELLO, 2011b, p. B8).

Nos Estados Unidos, a grande maioria das pessoas com amplo acesso a novas tecnologias, incluindo os jovens, prefere acessar as informações pelos jornais impressos e pela televisão, bem como pelas revistas em papel, do que pelas mídias digitais, de acordo com pesquisa realizada naquele país de março a maio de 2011 (RODRIGUES, 2011, p. B8).

Na Espanha, um acordo firmado entre os principais grupos de mídia "vai permitir que, por meio de um aplicativo instalado em qualquer aparelho (celular, tablet etc.), o leitor possa baixar, em uma plataforma, seus jornais e revistas preferidos", dentre 90 publicações. Haverá a possibilidade de se pesquisarem edições anteriores, de se guardarem arquivos e compartilhá-los em redes sociais, bem como de se proceder a comparações de abordagem entre os diferentes veículos. Sistema semelhante já existe na França e na Eslováquia, sendo que, no Brasil, grupos de mídia discutem projeto da espécie (IMPRENSA, 2011, p. B9).

Enquanto o Brasil não implementa um sistema do tipo "*paywall*" (muro de cobrança), alguns jornais brasileiros têm restringido o acesso gratuito a parte de suas edições digitais, no aguardo da definição do modelo de negócios a ser adotado no País.

Diferente foi a decisão do jornal mineiro "O Tempo" de implementar o modelo "*fast plit*" para acesso eletrônico ao seu conteúdo na internet, por meio do qual "o leitor "folheia" as páginas tal como na versão impressa, agregando mais valor à experiência do internauta". Tal modelo, que permite ao usuário fazer anotações abaixo da matéria, pode ser adquirido por planos de assinatura que variam de R$ 24,90 por mês a R$ 262,80 por ano (DAPIEVE, 2011, p. 15).

Segundo Earl Wilkinson, presidente da INMA (*International Newsmedia Marketing Association*), a "circulação dos jornais cresce em países com classe média em expansão e

taxas significativas de analfabetismo, como a Índia, e, em menor escala, no Brasil", sendo que, nesses países, o jornal impresso em papel vai prevalecer por mais 50 anos, enquanto que, nos Estados Unidos, se prevê o mesmo fato por mais 7 a 10 anos (MELLO, 2011a, p. B4).

Para Wilkinson, as plataformas digitais, como o iPad, ainda não estão revolucionando os jornais, principalmente em razão de seus altos custos que inviabilizam o consumo de jornais digitais pela classe média (MELLO, 2011a, p. B4).

Por outro lado, as mídias sociais têm propiciado a formação de uma "cultura de colaboração entre leitores e veículos de comunicação que será o futuro do jornalismo, segundo Meg Pickard, diretora de Estratégias para Mídias Digitais do jornal britânico *The Guardian*, pois, segundo ela, a participação do leitor na produção de notícias, como a investigação das despesas dos parlamentares britânicos e a observação das condições das estradas, passou a ser "o coração do novo jornalismo" (FUSCO, 2011, p. B6).

Pesquisa realizada nos Estados Unidos mostrou que a utilização dos *tablets* se dá, principalmente, para a leitura de notícias e de e-mails, tendo sido levantado que 53% e 54%, respectivamente, dos usuários de *tablets* acompanham notícias e leem e-mails diariamente (USUÁRIO, 2011, p. B15).

Segundo jornalistas brasileiros, ouvidos pelo jornal Folha de São Paulo na data de seu aniversário de 90 anos, os jornais impressos da atualidade vivem "uma crise de identidade" decorrente da disseminação do uso da internet que se tornou a principal fonte de informações dos leitores mais jovens, bem como da pouca disponibilidade de tempo do leitor, genericamente considerado, cuja demanda por notícias se tornou mais fragmentada (VASCONCELOS, 2011, p. 42).

Os periódicos digitais, ou revistas digitais, além do acesso direto nos *sites* das editoras[141], têm sido consumidos, na atualidade, no formato personalizado, em que o leitor acessa o conteúdo por ele previamente selecionado, de acordo com suas preferências. São as chamadas "publicações mutantes – que se adaptam ao gosto de leitura do freguês – foco de investimentos de provedores de conteúdo" (REVISTAS, 2011, p. F5).

"Com as revistas personalizadas, o usuário indica assuntos favoritos, e o aplicativo reúne artigos e posts de diversos blogs e sites numa interface de design similar ao de uma publicação física". Para evitar problemas com os direitos autorais, os aplicativos direcionam

[141] A revista norte-americana "New Yorker" encontra-se disponível no formato digital com assinatura anual de U$ 59,99 e aplicativo gratuito para assinantes, que permite a manutenção de formato parecido com o da revista em papel, com foco na leitura (Folha de São Paulo, 2 de agosto de 2011, caderno mercado, p. B8).
A revista "Time" tem um modelo de assinatura que permite o acesso total ao conteúdo da revista, nas versões impressa e digital, por U$ 30 (Folha de São Paulo, 21 de julho de 2011, caderno mercado, p. B6).

os leitores às reportagens nos *sites* originais, “revertendo a audiência ao produtor da notícia” (REVISTAS, 2011, p. F5).

No Brasil, quatro jovens cariocas criaram a primeira revista exclusiva para iPad, denominada “Noo”, cujo aplicativo pode ser baixado gratuitamente na internet, com atualização diária de conteúdo, tendo como principais fontes de recursos as receitas de anúncios publicitários e as cotas de patrocínio. Os criadores “estudam lançar uma versão impressa da revista (semestral, via mala direta) e têm um projeto embrionário de e-commerce (venda de produtos dentro da revista e do site)” (CANÔNICO; FUSCO, 2011, p. B10).

A partir de 31 de agosto de 2011, a DC Comics, editora responsável pela publicação de gibis nos Estados Unidos, como as revistas de Batman e Superman, passou a permitir que os quadrinhos digitais sejam baixados na internet no mesmo dia de sua chegada às bancas, o que ocorre sempre às quartas-feiras. Trata-se de uma estratégia para se enfrentar o desaquecimento das vendas dos quadrinhos, estratégia essa criticada por especialistas que argumentam que as vendas das publicações em papel é que são a verdadeira fonte de receitas (QUADRINHOS, 2011, p. F3).

No Brasil, o estúdio de Maurício de Souza, criador da Turma da Mônica, planeja para 2012 o lançamento de uma série de quatro *graphic novels* (romances gráficos), com publicações trimestrais, tendo como diretrizes a inocorrência, nas histórias, de desvios de comportamento ou morte e a mantença de algumas características das figuras originais em papel (MATOS, 2011, p. B16).

Constata-se, portanto, que tanto os jornais quanto os periódicos ou revistas têm seguido o caminho trilhado pelos livros, no sentido de migrar, ainda que embrionária e parcimoniosamente, para as novas tecnologias que se tornaram a mola propulsora das comunicações no século XXI.

4.2 Proposta sobre o tema na Constituinte

Durante os trabalhos de elaboração, pela Assembleia Constituinte, do texto da atual Constituição Federal, o Instituto dos Advogados de São Paulo (IASP) em conjunto com a Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF), encabeçados pelo jurista Ives Gandra da Silva Martins, apresentaram um anteprojeto de redação do dispositivo relativo à imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão com a seguinte redação: “livros, jornais e periódicos e outros veículos de comunicação, inclusive audiovisuais, assim

como papel e outros insumos, e atividades relacionadas com a produção e a circulação" (VESPERO, 2000, p. 211).

De acordo com Ives Gandra da Silva Martins, a proposta da imunidade por ele levada à Assembleia Constituinte era mais ampla do que a existente no texto da Constituição Federal de 1967/1969 e intencionava ajustar o preceito à "evolução tecnológica dos meios de comunicação e daqueles para edição e transmissão", incorporando-se, inclusive, as "técnicas audiovisuais". Segundo o autor, os constituintes preferiram, todavia, "manter a redação anterior, à evidência, útil para o Brasil do pós-guerra, mas absolutamente insuficiente para o Brasil de hoje" (MARTINS, 1998b, p. 38 – nota de rodapé).

Ives Gandra informa que o primeiro projeto do texto apresentado aos constituintes, elaborado por ele e por Hamilton Dias de Sousa, foi inicialmente aprovado na Comissão de Sistematização e depois encaminhado ao denominado grupo "Centrão"[142], tendo sido entregue aos parlamentares Roberto Campos, José Lourenço, Luís Eduardo Magalhães, Roberto Cardoso Alves, Cunha Bueno, Gastone Righi, Guilherme Afif Domingos, Bonifácio Andrada, Antonio Delfim Netto, "quando a discussão em plenário já versava sobre outro texto, que era o da Comissão de Sistematização" (MARTINS, 1998b, p. 38).

> Muitos entendem que a minha sugestão foi rejeitada, quando, de rigor, terminou não sendo discutida, pois os Deputados e Senadores do grupo que influenciou o plenário e terminou por reduzir, parcialmente, os efeitos negativos do projeto da Comissão de Sistematização, foram obrigados, muitas vezes, a não discutir pontos que gostariam de ter discutido, por entenderem que outros mais importantes mereceriam seu esforço concentrado (MARTINS, 1998b, p. 38).

Dessa forma, a proposta de alteração do dispositivo não chegou nem mesmo a ser discutida na Assembleia Constituinte, tendo sido mantida a mesma dicção da Constituição Federal anterior, muito provavelmente, conforme consignou Ives Gandra, em razão da prioridade dada a outros pontos do texto constitucional considerados, então, mais relevantes.

---

[142] "A Assembléia Nacional Constituinte, composta por 559 congressistas, foi instalada em 1º de fevereiro de 1987, sendo presidida pelo deputado Ulysses Guimarães, do PMDB. Os trabalhos dos constituintes se estenderam por dezoito meses. Em 5 de outubro de 1988, foi promulgada a nova Constituição brasileira. O grupo majoritário na Constituinte era o Centro Democrático, também conhecido como "Centrão", formado por uma parcela dos parlamentares do PMDB, pelo PFL, PDS e PTB, além de outros partidos menores. O "Centrão", apoiado pelo poder Executivo e representantes das tendências mais conservadoras da sociedade, conseguiu influir decisivamente na regulamentação dos trabalhos da Constituinte e no resultado de votações importantes, como a duração do mandato de Sarney (estendido para cinco anos), a questão da reforma agrária e o papel das Forças Armadas" (Brasil Escola. Disponível em http://www.brasilescola.com/historiab/constituicao-de-1988.htm. Acesso em: 23 de novembro de 2011).

4.3 Posições doutrinárias sobre a imunidade do livro digital ou livro eletrônico

Divide-se a doutrina entre os autores favoráveis e os desfavoráveis à imunidade tributária do livro eletrônico ou, como preferimos, do livro digital.

Parte da doutrina contrária à imunidade em questão repele frontalmente a extensão da imunidade ao livro digital, precipuamente pelo fato de não se tratar do livro tradicional, ou seja, daquele impresso em papel, que segundo eles seria o único abrangido pela norma imunizante, havendo alguns autores que excetuam tal restrição relativamente aos livros gravados em disquetes e discos compactos (CDs e CD-ROMs) desde que comercializados em conjunto com os livros impressos em papel, tendo o mesmo teor destes ou sendo deles acessórios e complementares.

Os defensores da imunidade do livro digital vão desde aqueles que concebem como imunes apenas os livros gravados em meio magnético até aqueles que estendem a exoneração no sentido de abranger todos os veículos de comunicação que têm como escopo a manifestação do pensamento e divulgação da cultura, do conhecimento, da educação, do entretenimento etc.

Após a descrição e a análise das posições dos doutrinadores, iniciando com aquelas favoráveis para na sequência tratar da doutrina desfavorável à imunidade tributária do livro digital, concluir-se-á com a nossa posição acerca do tema.

4.3.1 Posições doutrinárias favoráveis à imunidade do livro digital ou livro eletrônico

Conforme apontado acima, iniciaremos a análise da doutrina com os autores que defendem a imunidade tributária do livro digital, seja de forma ampla e irrestrita, seja com alguns temperamentos. É o que se faz na sequência.

4.3.1.1 A doutrina de Ives Gandra da Silva Martins

Para Ives Gandra da Silva Martins (2003, p. 125), a imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988, independentemente de se tratar do livro em papel ou do livro eletrônico, tem como objetivo a garantia da liberdade de expressão, da informação e da formação cultural de uma nação, cujos valores democráticos devem permear a atividade jornalística e editorial em sua tarefa de controlar o exercício do poder político.

Segundo o autor, o sentido da imunidade “é não permitir que através do poder de tributar, que é também o poder de destruir, governantes vocacionados ao totalitarismo se

utilizem da imposição como cerceamento da livre manifestação do pensamento" (MARTINS, 2003, p. 126).

> A fim de evitar que os detentores do poder perseguissem talentos inconformados com seu comando – como fizeram Hitler com os artistas alemães, os russos com Bóris Pasternak e Fidel Castro com esplêndidos poetas –, nosso constituinte, desde o direito anterior, garantiu a liberdade de expressão e afastou a imposição tributária, objetivando não permitir que o poder de tributar inviabilizasse os meios de informação e formação (MARTINS, 1998b, p. 37).

Para Ives Gandra, a imunidade deve agasalhar as novas formas de comunicação decorrentes da evolução tecnológica mundial, como o "livro eletrônico", dado que estas substituem os meios tradicionais de informação e de formação, "que, em duas ou três gerações, deverão ter desaparecido ou estar reduzida sua edição aos colecionadores e bibliógrafos" (MARTINS, 1998b, p. 37-38).

Em relação à proposta de imunidade mais ampla apresentada aos constituintes de 1988, no sentido de tornar imunes todos os veículos de comunicação, inclusive audiovisuais, bem como os demais insumos aplicados em sua produção, informa Ives Gandra, conforme já apontamos no item anterior, que ela, em verdade, não foi rejeitada – como supõem os defensores de uma interpretação restritiva do preceito imunizante –, pois nem mesmo chegou a ser discutida pela Assembleia Constituinte (MARTINS, 2003, p. 127 – nota de rodapé).

Ives Gandra considera que a prova maior de que os livros eletrônicos devem ser considerados imunes são as decisões do Supremo Tribunal Federal (STF) que, partindo de uma interpretação extensiva, estenderam o preceito à publicidade em jornais e revistas, às listas telefônicas e ao papel fotográfico, "pois essenciais ao desiderato constitucional de proteger a liberdade de expressão, informação e formação" (MARTINS, 2003, p. 128).

"Ora, se o papel fotográfico que é papel, mas não compõe o jornal, mas apenas a obtenção da notícia, é imune, porque não o 'livro eletrônico', que é livro com o mesmo conteúdo dos livros de papel, não o seria?" (MARTINS, 2003, p. 129).

> Não é razoável a intelecção, de que, no campo da livre manifestação do pensamento, o Constituinte desejou que permanecêssemos parados no tempo, fazendo com que o Estado não só não apoiasse, como punisse, mediante a imposição tributária, a incorporação das evoluções tecnológicas, como é o caso da comunicação eletrônica!!! À evidência, tal exegese macularia a imagem de todos os constituintes e dos intérpretes oficiais, pois a doutrina é quase unânime em adotar interpretação mais abrangente e contrária a este raquitismo intelectual (MARTINS, 2010a, p. 163).

Além do mais, inexiste previsão expressa no texto constitucional de que somente serão imunes os livros, jornais e periódicos confeccionados em papel; este, sim, será imune apenas quando destinado à impressão dos referidos bens da mídia impressa, condição essa determinada manifestamente pelo constituinte (MARTINS, 2010a, p. 162).

O autor defende que o preceito constitucional da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão não poderá, jamais, ser objeto de restrições, por se tratar de uma cláusula pétrea, nos termos estipulados pelo § 4° do artigo 60 da Constituição Federal de 1988[143] (MARTINS, 2010a, p. 161).

Neste ponto, gostaríamos de reafirmar nossa contrariedade quanto à caracterização, como cláusula pétrea, da imunidade dos livros e de seus congêneres, bem como de outras hipóteses de imunidade previstas no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988, conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal (STF)[144], pois, inobstante o fato de o preceito se inspirar e se voltar à proteção de valores albergados pelo constituinte na condição de direitos e garantias fundamentais, a norma de imunidade, em si considerada, não é um direito ou garantia fundamental. O fato de os direitos à liberdade de manifestação do pensamento e de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação terem sido constitucionalizados como direitos fundamentais não autoriza que todas as demais normas constitucionais que com eles guardem alguma relação, seja na condição de valor fundante ou de finalidade a ser perseguida, também devam ser incluídas no rol dos direitos fundamentais.

Os demais veículos de comunicação, como o rádio, a televisão, o cinema, o teatro etc., são meios de divulgação da cultura, de manifestação do pensamento e de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, mas, nem por isso, a tributação que sobre eles recai, já que não são imunes, se converte, necessariamente, em violação ou restrição a quaisquer das cláusulas pétreas asseguradas pela Constituição Federal.

Alinhamo-nos à doutrina de Ives Gandra (2010a, p. 165-166) quanto à defesa de que, nos casos em que a obra em papel é acompanhada por um complemento eletrônico, seja esse um CD-ROM, um disquete, uma fita cassete ou outro da espécie – como ocorre, por exemplo, com os livros didáticos de idiomas –, a imunidade abrangerá todo o conjunto, dado que a obra

[143] Art. 60 (...) § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais.

[144] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939. Relator: Ministro Sydney Sanches. 15 de dezembro de 1993. **Diário de Justiça**, Brasília, 18 mar. 1994.

impressa se impõe como bem principal, configurando-se o complemento como acessório, que, por regra, deve ter o mesmo destino do principal.

No entanto, de seu pensamento nos apartamos quando o autor defende a imunidade dos documentários jornalísticos não acompanhados de obras impressas, por se tratar de produções audiovisuais que, para ele, são também imunes, tendo-se em conta que "a imunidade alcança os três tipos de veículos, sejam impressos ou não (jornais, periódicos e livros); apenas a outorgada ao papel é que está limitada à sua destinação (impressão)" (MARTINS, 2010a, p. 168).

Para nós, o constituinte somente tornou imune a mídia escrita, exteriorizada na forma de livro, jornal ou periódico, inexistindo autorização constitucional para estendê-la aos veículos de comunicação audiovisuais, ainda que estes, valendo-se do dizer de Ives Gandra (2010a, p. 168), tenham o mesmo "conteúdo ôntico" dos livros e congêneres.

No caso dos audiolivros, contendo o relato integral de uma obra literária, artística, científica ou técnica, inobstante o fato de não se exteriorizarem na forma escrita, eles reproduzem, integralmente, o conteúdo dos livros e se destinam às pessoas que não dominam a leitura da obra escrita – as crianças, os analfabetos e os cegos que não leem em braile –, bem como ao demais que preferem essa forma de fruição ou de acesso aos livros.

Para Ives Gandra, somente "uma interpretação pobre, alheia à intenção do constituinte de preservar o conteúdo da notícia jornalística, da lição cultural ou da educação, através da imunidade, e não do tipo do veículo, é que pode levar a privilegiar a forma sobre o conteúdo, o periférico sobre o essencial" (2010a, p. 169).

> Até em homenagem à inteligência do constituinte, não posso aceitar essa pobre e desarrazoada exegese. Por essa razão, entendo que, tanto os documentários jornalísticos, como os editoriais, via internet, são imunes. No caso da Internet que reproduza o mesmo conteúdo veiculado em revista tendo como suporte o papel, sendo o direito de acesso vendido em conjunto com a publicação, prevalece o principal, ou seja, a revista de papel (MARTINS, 2010a, p. 169).

No entendimento de Ives Gandra (2010a, p. 169-173), a imunidade deve ser interpretada de forma ampla e extensiva, conforme já posicionou o Supremo Tribunal Federal (STF), tendo-se em vista a sua finalidade.

Acerca da interpretação ampla das normas de imunidade, há que se registrar que, conforme apontado por Marciano Seabra de Godoi, há, efetivamente, vários precedentes em que o Supremo Tribunal Federal (STF) afirmou, de forma expressa, que "as normas de imunidade não devem ser interpretadas restritivamente e sim de maneira teleológica, de modo

a “maximizar-lhes o potencial de efetividade” (GODOI, 2011, p. 62). Contudo, não se pode perder de vista que a interpretação ampla ou extensiva não pode ser aplicada indiscriminadamente, pois, muitas das vezes, a interpretação sistemática, por exemplo, pode se mostrar mais adequada à apreensão do sentido da norma, tendo-se em conta os diferentes dispositivos constitucionais com regras específicas tratando da matéria.

Se o STF autoriza a aplicação da interpretação teleológica no que tange à imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal, nos termos da súmula 724[145], isso não significa que todas as demais hipóteses de imunidade devam merecer, necessariamente, o mesmo tratamento. A imunidade das instituições de assistência social sem fins lucrativos, por exemplo, requer uma interpretação extensiva pelo fato de que se trata de uma “norma de estímulo estatal ou sanção premial, destinada a buscar que referidas instituições continuem prestando serviços que o próprio Estado deveria se encarregar de prestar” (GODOI, 2011, p. 59), mas esse mesmo pressuposto não se aplica às demais hipóteses de imunidade tributária.

Para Ives Gandra, é inconstitucional o artigo 2° da Lei n° 10.753[146], de 2003, que restringe o conceito de livro à “publicação de textos escritos em fichas ou folhas, não periódica, grampeada, colada ou costurada, em volume cartonado, encadernado ou em brochura, em capas avulsas, em qualquer formato e acabamento”.

Se por um lado divergimos do autor quando ele diz que a imunidade deve ser interpretada de forma ampla e extensiva, por considerarmos que tal norma deve ser interpretada em seus exatos termos e em consonância com o sistema jurídico, por outro, convergimos no que se refere à impropriedade contida na conceituação de livro do artigo 2° da Lei n° 10.753, de 2003, conforme já abordamos no subitem 4.1.1, precipuamente pelo fato de haver restrição, no inciso VI do mesmo artigo 2°, de que somente o livro em meio digital destinado ao uso exclusivo de pessoas com deficiência visual se equipara ao livro tradicional.

Prevalecendo a dicção da lei e tendo-se em conta a progressiva evolução dos livros digitais, que num futuro não muito distante poderão substituir, se não totalmente, em grande parte, os livros tradicionais impressos em papel, corre-se o risco de passar a inexistir o objeto “livro” nos termos definidos pelo legislador ordinário.

---

[145] Súmula 724: Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

[146] A Lei n° 10.753 foi objeto de análise no subitem 3.1.1 deste trabalho.

4.3.1.2 A doutrina de Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo

Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo (2003, p. 104-105) afirmam que o livro eletrônico seria a mais moderna forma assumida pelo livro, forma essa que não era significativamente difundida à época da promulgação da atual Constituição Federal, encontrando-se, portanto, abarcado pela imunidade, dado inexistir restrição contrária disposta de forma expressa no texto constitucional.

> [É] certo que o constituinte de 1988 teve oportunidade de adotar redação expressamente mais abrangente para a norma imunizante, e não o fez. Isto, porém, não quer dizer que o intérprete da Constituição não possa adotar, para a mesma norma, a interpretação mais adequada, tendo em vista a realidade de hoje. Realidade que já não é aquela vivida pelo constituinte, pois nos últimos dez anos a evolução da tecnologia, no setor de informática, tem sido simplesmente impressionante. Se em 1988 não se tinha motivos para acreditar na rápida substituição do livro convencional pelos instrumentos e meios magnéticos, hoje tal substituição mostra-se já evidente, embora o livro tradicional ainda não tenha perdido sua notável importância (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 116);

Para os autores, a imunidade dos livros, jornais e periódicos objetiva garantir as liberdades de pensamento e de expressão, pelo fato de ser o livro um veículo de divulgação de ideias e da livre manifestação do pensamento. Além disso, eventual tributo que viesse a ser exigido em decorrência da comercialização desses produtos poderia ser utilizado como "instrumento de dominação estatal" sobre as atividades dos contribuintes relacionadas à manifestação do pensamento (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 107).

Para eles, a forma de apresentação não predetermina o que seja um livro, uma vez que a sua essência é o conteúdo veiculado. O livro assim permanece independentemente de se encontrar inscrito ou impresso em tabuinhas xilográficas, em tabletes de argila, em rolos manuscritos, em pergaminho, em papel ou em meio eletrônico (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 97). Segundo eles, dada a constante e acelerada evolução tecnológica, "cedo ou tarde, o livro eletrônico predominará sobre a versão de papel" (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 98).

O livro eletrônico, para os autores (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 103-104), tem, ainda, as vantagens de ocupar menores espaços físicos e proporcionar pesquisas rápidas e precisas, nada mais sendo que "a nova forma assumida pelo livro", não se chegando a tal constatação por meio de uma "integração por analogia", nem de uma "interpretação extensiva", pois a Constituição Federal, ao estipular a imunidade tributária, refere-se a livros, e "livros eletrônicos são livros".

“Assim, restringir a imunidade constitucional aos livros de papel somente é fazer distinção onde o legislador não o fez, prática condenada até pelos mais formalistas dos hermeneutas” (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 104).

No moderno constitucionalismo, em que a interpretação constitucional requer métodos próprios, a norma imunizante deve ser vista como elemento de proteção de valores fundamentais da humanidade, como o é a liberdade de expressão, “sem a qual não se pode falar de democracia” (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 109).

Se a norma constitucional não for interpretada em consonância com as frequentes mudanças na realidade, ela começará a se tornar cada dia menos útil, “imobilizada por uma interpretação literal, e rapidamente se fará necessária sua reforma, abrindo-se oportunidades para modificações indesejadas, com o conseqüente prejuízo para a segurança jurídica” (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 110).

Concordamos plenamente com os autores, pois o sistema jurídico, em que a Constituição detém papel de relevância e primazia, deve ser interpretado em consonância com o espírito que o inspira, sob pena de se enrijecerem suas estruturas com particularismos e exigências de textos minudentes, o que não se conforma com o caráter geral e abstrato das normas jurídicas, precipuamente das constitucionais.

A imunidade sob comento, para os autores (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 112), com quem nos alinhamos, abrange o conteúdo do livro, independentemente de este se encontrar em papel ou em disquete, dado que ambos os suportes físicos configuram-se em meio, instrumento, não se confundindo com o livro em sua acepção ontológica.

> Negar essa imunidade é negar a supremacia constitucional, que não pode ser limitada pelo literalismo hermenêutico, expressão de ultrapassado e canhestro formalismo jurídico. Tem-se de considerar o elemento teleológico, ou finalístico, que nos indica ser a imunidade em questão destinada a impedir funcione o tributo como instrumento contra a liberdade de expressão e de informação, de transmissão de idéias e de disseminação cultural. Inadmissível interpretação que impede a realização do princípio essencial albergado pela norma imunizante, tolhendo sua função por uma forma de esclerose precoce, que se não harmoniza com o moderno constitucionalismo no qual se tem preconizado métodos específicos para a interpretação de normas da Constituição, em homenagem à sua supremacia no ordenamento jurídico (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 114-115).

A concepção do livro digital como imune, contudo, não leva à conclusão de que a imunidade deva ser estendida a todos os produtos de informática, nem que se configure em risco para o futuro da fiscalidade. “Pelo mesmo motivo que o papel abrangido pela imunidade é somente aquele destinado à impressão do livro, o produto de informática imune é somente

aquele que constitui meio de materialização de livros, jornais e periódicos" (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 112).

"Não se deve confundir o *software*, de uma maneira geral, com livros eletrônicos, ou seja, *software* cuja essência é um livro; sob pena de se tributar um livro ou de se imunizar o que livro não é" (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 112).

Tendo-se em conta tal assertiva, concluímos que, dada a realidade deste segundo decêndio do século XXI, imune é o arquivo digital contendo, em *bits*, o conteúdo do livro, do jornal ou do periódico, inexistindo razão, nem previsão constitucional, no sentido de estender a norma exonerativa aos produtos de informática, ainda que passíveis de utilização na leitura do livro digital, posto que tais produtos regem-se por normas próprias, inclusive no que se refere às normas tributárias.

"Portanto, os meios de gravação e disponibilização (disquetes, CD-ROM e similares) não podem, de forma alguma, receber tratamento tributário indiscriminado. O tributo deve ser aquele devido pelo conteúdo e não pela forma" (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 112).

Defendem os autores que a imunidade alcança, inclusive, as operações com disquetes e similares virgens destinados à gravação de livros eletrônicos, equivalendo-se, os disquetes virgens, ao papel destinado à impressão dos livros, jornais e periódicos, pois são "instrumentos de transmissão do pensamento, de disseminação cultural, cujo desenvolvimento não pode ficar vulnerável ao poder de tributar" (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 112).

Neste ponto, discordamos dos autores, pois os disquetes, os discos compactos, as fitas magnéticas, os *pendrives* etc. não se encontram albergados pela norma constitucional da imunidade tributária, ainda que destinados à gravação de livros digitais, uma vez que o legislador constituinte elegeu apenas o insumo papel como imune, o que não engloba os demais, como as tintas, os tipos, os produtos químicos etc.

Não se trata de aplicar uma interpretação restritiva da imunidade aos insumos e uma interpretação ampliativa aos livros, jornais e periódicos, pois consideramos que, inobstante os valores albergados pela imunidade tributária, já exaustivamente pesquisados neste trabalho, eles devem ser compreendidos em consonância com as regras presentes na Constituição. O livro digital é imune porque o constituinte assim determinou, pois não houve vinculação necessária entre a aplicação da imunidade e o insumo em que a mídia escrita estivesse inscrita ou impressa; mas houve predeterminação de que o único insumo alcançado pela imunidade seria o papel. No nosso entendimento, não se pode partir da finalidade da norma para mudar

tão drasticamente seus possíveis sentidos literais, pois regras diversas podem ter um mesmo fim, o que, contudo, não as torna, necessariamente, iguais ou mesmo semelhantes no que tange à sua aplicação e ao alcance de seus preceitos.

Na nossa percepção, não se deve, ao contrário do que argumentam Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo (2003, p. 116), defender que o tributo não incida sobre os instrumentos da comunicação e de expressão do pensamento, sob a premissa de que o contrário seria o mesmo que "abrir caminho ao Estado autoritário, tal como admitir a censura". Em primeiro lugar, a norma imunizante em questão é do tipo objetiva e, portanto, somente exclui os impostos, e não os tributos em sua generalidade, que incidiriam sobre os bens identificados, não fosse a previsão constitucional em sentido contrário. Em segundo lugar, pelo fato de existirem outros meios de divulgação da cultura e de manifestação do pensamento, como o cinema, a televisão, o teatro, o rádio etc., que, inobstante tais desideratos, não foram contemplados pelo legislador constituinte para fins da imunidade tributária.

> [Os] computadores estão a cada dia mais rápidos, e mais baratos, assim como o acesso à Internet. A propósito, já se cogita até de aparelhos com o formato de um livro de papel, porém com um visor de alta resolução no lugar das páginas, e com capacidade para armazenar inúmeras obras literárias, artísticas ou científicas, que podem ser 'baixadas' da Internet e levadas a qualquer lugar, com a mesma portabilidade de um livro de papel. Há quem arrisque afirmar que, em algumas décadas, o visor de um dispositivo eletrônico poderá ser tão fino, dobrável e nítido quanto uma folha de papel, possibilitando a existência de livros idênticos aos de papel, mas que podem ter o seu conteúdo trabalhado com um simples movimento dos dedos do leitor (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2003, p. 117).

4.3.1.3 A doutrina de Tercio Sampaio Ferraz Júnior

Tercio Sampaio Ferraz Júnior defende que, apesar de a imunidade sob comento ser objetiva, ela se encontra endereçada à proteção de meios de comunicação de ideias, conhecimentos, informações, ou seja, de expressão do pensamento como objetivo precípuo. "Ao proteger o veículo, protege a propagação de idéias no interesse social. Ou seja, embora a vedação tenha por objeto coisas, a imunidade diz respeito ao ser humano e suas relações" (1998).

Para o autor (FERRAZ, 1998), ao vedar, a norma de imunidade expressa, também, uma função programática, ou seja, evidencia um objetivo a ser perseguido, assim como uma função de resguardo, assegurando-se uma conduta desejada em oposição àquela que se bloqueia.

Salienta Ferraz Júnior (1998) que, tendo-se em conta “a evolução sofrida pelo dispositivo que, em 1946, dava destaque ao papel e, a partir de 1967, inverteu a ordem dos conceitos, imunizando primariamente o livro, os periódicos, os jornais e, então, o papel destinado a sua impressão”, a proteção do livro, jornal ou periódico, em sua integralidade, tornou-se primária em relação ao papel, este entendido, não apenas como o produto obtido da celulose, mas como a mídia escrita destinada à leitura.

> O importante aqui é sublinhar que a imunidade é, primariamente, para o veículo da mídia escrita e, acessoriamente, para o papel. Assim, se, por exemplo, o livro é imune, não cabe, aí sim, ao exegeta distinguir onde a norma não distinguiu, isto é, não lhe cabe decompor o livro nos seus elementos materiais e imateriais, para aceitar alguns e excluir outros. Afinal, imune é o livro, com tudo o que o compõe. Sua imunidade é autônoma em relação ao papel, embora possa ser reconhecido que a imunidade do papel, porque acessória não é autônoma em relação ao livro, ao periódico e ao jornal. Destarte, como assinala Baleeiro, mesmo sem constar expressamente, a imunidade é para papel destinado exclusivamente à impressão (op. cit. p. 190), mas não é exclusivamente para papel! (FERRAZ JÚNIOR, 1998).

Para Ferraz Júnior, o fato de o dispositivo constitucional fazer referência apenas ao insumo papel como imune a impostos não exclui “outros instrumentos técnicos que, pela evolução, passem a integrar o livro, o periódico, o jornal” (1998). O autor, para ilustrar sua assertiva, cita uma reportagem do jornal A Folha de S. Paulo, de 17/09/1996, p. 2-2, sob o título "Bloomberg prevê que o jornal do futuro será de tecido e eletrônico", em que um conhecido especialista fazia a previsão de que os jornais, no futuro, seriam feitos de tecido no qual estariam inseridos *chips* de computador, abastecidos continuamente de textos, ilustrações e fotos (1998);

Essa maior extensão do preceito, no que tange aos insumos utilizados na impressão dos livros, jornais e periódicos, não se trata, conforme defende o autor (FERRAZ JÚNIOR, 1998), de uma ampliação ilimitada da imunidade no sentido de alcançar outros veículos além da mídia escrita, como o rádio e a televisão.

O privilégio conferido à mídia escrita, em relação aos outros meios de comunicação, “está no valor cultural representado pelo acervo mundial constituído pela escritura. Na "Galáxia de Gutenberg", a escritura, graças à técnica da impressão, ganhou a dimensão de o mais sólido e eficiente veículo de transmissão de conhecimento” (FERRAZ JÚNIOR, 1998).

No entendimento do Professor paulista, diferentemente dos veículos de comunicação audiovisuais, como a televisão, o cinema e o rádio, em que o espectador se posta de forma passiva em relação à manifestação cultural a ele apresentada, na leitura, o receptor participa,

reflexiva e atentamente, da formação da mensagem, sendo, porquanto, educado “para o exercício da liberdade pessoal” (FERRAZ JÚNIOR, 1998).

Segundo Ferraz Júnior (1998), os livros reproduzidos em CD ROM não perdem a sua qualidade de mídia escrita pelo simples fato de não serem impressos em papel.

> A ilação de que o constituinte não quis estender o dispositivo e, por conseqüência, teria deixado de fora o CD ROM e o disquete com programas (...) não leva em conta a distinção entre o veículo e o seu suporte material e imaterial. O que Ives Gandra propôs e o constituinte - em termos de voluntas legislatoris - não aceitou foi a extensão dos veículos ("outros veículos de comunicação, inclusive áudio visuais"). O que se discute, no entanto, à luz do texto constituído, é o sentido do veículo livro, periódico, jornal enquanto mídia escrita. Reconhecer que os três não perdem essa condição por usarem outros suportes que não o papel nada tem a ver com a extensão da imunidade para outros veículos. Ou seja, mesmo recusando a proposta de Ives Gandra, o constituinte não fechou a possibilidade de imunidade para veículos de mídia escrita com outros suportes materiais e imateriais. O que ficou excluído foram outros meios de comunicação (radiodifusão, TV, cinema), confundindo o argumento o veículo, o meio de comunicação, com o suporte (FERRAZ JÚNIOR, 1998).

No dizer de Ferraz Júnior, a imunidade em questão não se limita a “um interesse meramente econômico, mas abrange tudo que constitua a produção e a comercialização do veículo em resguardo da liberdade, independentemente da consideração utilitária” (1998). Dessa forma, se para o papel se aplica uma interpretação restritiva, ou seja, é imune somente o papel destinado exclusivamente à impressão, para livros, jornais e periódicos, a interpretação deve ser extensiva, abrangendo outros insumos e outros suportes.

> Ao distinguir o veículo dos seus suportes materiais e imateriais, uma consideração importante deve ser feita a respeito do chamado livro, jornal ou periódico eletrônico. Nesses veículos, o leitor continua lendo (ou relendo) e, no caso de periódicos ou jornais, passará a ter acesso às notícias assim que elas forem escritas pelos jornalistas. Embora o suporte permita até esse acesso imediato, o sentido da mídia escrita se conserva (1998).

Os meios digitais de armazenamento, como o CD-ROM, no entender de Ferraz Júnior (1988), conterão a “mensagem significativa (o romance, o conhecimento científico, a notícia política) no seu código lingüístico traduzido num código de leitura magnética (ROM) integrado ao disquete”, encontrando-se, também, protegidos pela imunidade, tendo em vista que o livro, o periódico ou o jornal em meio magnético constitui uma integralidade que alcança, inclusive, o suporte material em que se veicula.

Defende, ainda, o autor que a imunidade deve alcançar, também, as fitas magnéticas em que se encontram gravados os livros e seus congêneres, destinados, por exemplo, aos

deficientes visuais, pois tal circunstância, no seu entendimento, não desnatura o texto lido por alguém de sua condição de mídia escrita.

Essa questão relativa à extensão da imunidade no sentido de alcançar o suporte de gravação dos livros, jornais e periódicos digitais, conforme já registramos anteriormente neste trabalho, encontra-se, na atualidade, em parte superada, tendo-se em conta que, salvo nos casos em que os CD-ROMs e similares acompanham os livros impressos, os livros digitais e seus congêneres passaram a ser comercializados e acessados, preponderantemente, na forma de simples arquivos digitais, não se encontrando mais, prévia e necessariamente, gravados em um dispositivo de armazenamento, como os CD-ROMs ou os disquetes.

O livro digital adquirido pela internet pode ser gravado diretamente no disco rígido do computador ou, ainda, nos dispositivos de gravação chamados *pendrives*, assim como em qualquer outro equipamento que permita o armazenamento do arquivo digital. Nesses casos, no nosso entendimento, não há que se falar em extensão da imunidade no sentido de alcançar os *tablets*, os *notebooks*, os discos rígidos externos etc., que se tornaram o suporte físico de armazenamento e de acesso ao conteúdo das mídias impressas, pois tais equipamentos e dispositivos são utilizados para inúmeras funções, não se restringindo seu papel ao de suporte físico de livros digitais.

Por outro lado, a concepção de livro digital supõe a presença do chamado *software*, sem o qual não se tem acesso ao seu conteúdo, uma vez que os arquivos digitais contendo a mídia escrita se encontram, necessariamente, associados a um aplicativo ou a programa de computador que permite sua exposição na forma de texto na tela do computador ou em qualquer outro equipamento eletrônico apto a tal tarefa.

Em regra, referidos aplicativos já se encontram instalados no computador ou outro equipamento eletrônico, adquiridos pelos usuários, ou baixados gratuitamente pela internet, encontrando-se os livros digitais previamente formatados para possibilitar sua leitura por meio dos referidos aplicativos.

Em consulta a livros digitais ofertados para compra na internet, em 22 de novembro de 2011, foi possível constatar que os produtos disponíveis se encontram sob o formato PDF[147] ou ePUB[148], dentre outros, que são padrões abertos, disponíveis para livre acesso e implementação, que independem do pagamento de *royalties* e de outras taxas, em relação aos

[147] O formato PDF é um padrão aberto. Arquivos PDF são visualizáveis em praticamente todas as plataformas e têm a mesma aparência dos documentos originais e preservam as informações dos arquivos de origem — texto, desenhos, mapas, ilustrações em cores e fotos, independentemente do aplicativo utilizado para criá-los.

[148] O formato ePUB (Electronic Publication) é um padrão aberto para livros digitais instituído pela IDPF - International Digital Publishing Forum. O ePub foi desenvolvido para que o conteúdo se adapte a qualquer aparelho, o que significa que a visualização do texto pode ser otimizado para diferentes modelos de aparelhos.

quais não há discriminação de uso. Tais formatos permitem o acesso aos livros digitais em diferentes plataformas, o que torna facilitado o seu uso, bem como a sua disseminação.

Nesse contexto, no nosso sentir, torna-se esvaziada a discussão acerca da extensão da imunidade ao *software* instalado no equipamento em que o livro digital será lido, a uma, pelo fato de o *software* não se encontrar, necessariamente, atrelado de forma específica à leitura de livros digitais, dada a sua vasta possibilidade de aplicação, a duas, por serem adquiridos ou baixados de forma independente, não obstante a indispensável formatação prévia do arquivo digital e a necessidade de utilização integrada e simultânea do arquivo e do *software*.

Conforme aponta Ferraz Júnior, o *software*, enquanto "expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem material ou codificada", no termos do artigo 1º, parágrafo único da Lei nº 7.646/1987, “está, ele próprio, contido em um suporte físico, sendo de emprego necessário para fazer funcionar computadores de modo geral, não se confundido, em princípio, com o seu suporte” (1998).

Contudo, ressalta o autor que, quando o *software* se encontra fixado na memória do disquete ou do CD-ROM, ele está integrado ao livro eletrônico, em razão do que a ele se estende a imunidade tributária.

No nosso entender, apenas nos casos, hoje remotos, de comercialização conjunta, num mesmo dispositivo – CD-ROM, disquete etc. –, dos arquivos contendo o livro digital e o *software* de acesso, integração essa imprescindível à leitura do livro, ter-se-ia uma hipótese de imunidade abarcando ambos os arquivos digitais, dada a configuração de uma integralidade necessária.

Fora dessas situações, concebemos a aplicação da imunidade apenas ao arquivo digital contendo o teor do livro eletrônico.

4.3.1.4 A doutrina de Ruy Barbosa Nogueira

Para Ruy Barbosa Nogueira (2002, p. 168), foi ao livro entendido como veículo de ideias que o legislador constituinte outorgou a imunidade tributária.

> Não pode ser aceita a alegação de que, se o legislador quisesse dispensar o livro eletrônico de qualquer imposto, deveria ter apontado expressamente sua imunidade. E não procede porque a Carta Magna é por natureza uma lei duradoura que dispõe sobre questões genéricas ou amplas. Com efeito, o preceito constitucional estaria apequenando sua natureza se descesse ao nível da lei ordinária para cuidar de pormenores transitórios e específicos em prejuízo dos valores universais e fundantes de seus dispositivos (NOGUEIRA, 2002, p. 168).

Comungamos plenamente com o entendimento externado no excerto supra, pois a Constituição Federal, em seu mister de traçar as diretrizes básicas e estruturantes do Estado, não pode ficar a mercê dos fatos da vida, estes, sim, suscetíveis de avaliação a partir da normatividade constitucional.

4.3.1.5 A doutrina de Regina Helena Costa

Para Regina Helena Costa (2006, p. 186), a imunidade tributária sob enfoque, além de prestigiar as liberdades de comunicação, de manifestação do pensamento e da atividade intelectual, artística e científica, visa a garantir o acesso à informação, a difusão da cultura e da educação e o direito autoral devido pela utilização, publicação ou reprodução das obras literárias, englobando, portanto, todo meio material pelo qual esses objetivos sejam atingidos.

De acordo com a autora, os "livros não são mais necessariamente impressos em papel, mas gravados em disquetes, CD-ROMs e outros meios eletrônicos", inexistindo na Constituição Federal, conforme já apontara Aliomar Baleeiro, distinção quanto aos processos tecnológicos de elaboração dos livros, jornais e periódicos, nada obstante haver vinculação ao papel como elemento material de sua fabricação. Isso, contudo, não significa que os outros processos de comunicação do pensamento, como a radiodifusão, a televisão, o cinema etc., que não têm vínculo com o papel, se encontrem albergados pela norma da imunidade (COSTA, 2006, p. 189).

Segundo Costa (2006, p. 189), é irrelevante se o livro é feito de papel ou não, pois são imunes tanto os livros tradicionais quanto os seus sucedâneos.

Fazendo-se uso da interpretação teleológica, em que se busca identificar "o espírito e a finalidade da norma", sendo esse o método que melhor se presta para a interpretação da Constituição, "uma norma deve-se atentar para os fins sociais a que ela se dirige e para as exigências do bem comum", nos termos previstos no artigo 5° da Lei de Introdução ao Código Civil – Lei n° 4.657, de 1942 (COSTA, 2006, p. 190).

Utilizando-se, ainda, da interpretação evolutiva, nos termos propugnados por Luís Roberto Barroso[149], bem como da identificação da finalidade do preceito, qual seja, "assegurar a liberdade de pensamento, de expressão, o acesso à informação e a própria difusão da cultura e da educação", e tendo-se em conta que "o conceito de *livro* engloba *todo*

[149] "processo informal de reforma do Texto Fundamental, consistente na 'atribuição de novos conteúdos à norma constitucional, sem modificação do seu teor literal, em razão de mudanças históricas ou de fatores políticos e sociais que não estavam presentes nas mentes dos constituintes" (BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 137).

meio material pelo qual esse objetivo seja atingido", conclui Regina Helena Costa que a imunidade sob comento abarca o chamado "livro eletrônico" (2006, p. 190-191 – itálicos do original).

Contudo, ainda de acordo com a autora, a imunidade não alcança os serviços de radiodifusão e televisão, pois, nesses casos, haveria um "elastecimento indevido dos confins do preceito imunitório" (COSTA, 2006, p. 191);

Defende Costa que "nem todo livro poderá ser objeto da excludente da tributação", pois, valendo-se da interpretação finalística, "se não se tratar de livro que se consubstancie em veículo de idéias, de transmissão de pensamento, ainda que formalmente possa ser considerado como tal, descabida a aplicação da imunidade", em razão do que, não são imunes "o livro de ponto, o livro de bordo, o livro-razão e o livro de atas – dentre outros" (COSTA, 2006, p. 192).

No que tange aos insumos aplicados na produção dos livros, jornais e periódicos, Regina Helena Costa (2006, p. 192) defende que a imunidade abrange tudo o que é empregado na confecção dos produtos, como a tinta de impressão, os tipos gráficos e as máquinas impressoras, assim como os serviços utilizados no mesmo processo (redação, composição, revisão). Segundo ela, se "o próprio produto acabado e sua principal matéria-prima são imunes, não há sentido para que os demais insumos também não o sejam", pois, do contrário, ter-se-ia um injustificável apequenamento da imunidade, o que não se coaduna com a finalidade do preceito constitucional (COSTA, 2006, p. 192).

Alinhamo-nos à doutrina de Regina Helena Costa, salvo em relação à extensão da imunidade no sentido de alcançar os serviços de redação, composição e revisão e os demais insumos que não o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, pois, no que se refere a esses itens, no nosso entendimento, o legislador constituinte não os pôs sob a proteção da imunidade tributária.

4.3.1.6 A doutrina de Marco Aurélio Greco

Diferentemente do insumo, o livro, no dizer de Marco Aurélio Greco, é um "objeto eminentemente cultural" (2003, p. 153), não se restringindo, como o papel, a um objeto físico, mas alcançando, precipuamente, o conteúdo da mensagem que se transmite, sem a qual não se terá um livro, mas um conjunto de folhas de papel apto a diferentes usos.

No entender de Greco, com quem concordamos plenamente neste ponto, a interpretação dos princípios e das limitações constitucionais, dentre as quais se inclui a

imunidade tributária, “sujeita-se aos postulados de que (a) não pode conduzir ao absurdo e (b) uma norma não pode ser interpretada isoladamente e de forma absoluta, desconsiderando as intersecções que possui com os demais dispositivos constitucionais” (2003, p. 168).

Para ele, enquanto “os princípios têm elevado grau de imprecisão semântica, as limitações, por serem restrições ao poder de tributar, têm alta precisão conceitual, demarcando o campo de atuação da tributação”, em razão do que, muitas vezes, independem de explicitação ou regulação, pois “o ‘NÃO’ tem conteúdo próprio” (GRECO, 2003, p. 168).

> Porém, na interpretação das normas que veiculam limitações, deve-se ter presente o duplo caráter que as limitações apresentam: de um lado, têm caráter dependente em relação ao poder de tributar; de outro lado, só existem porque o Constituinte, diante do binômio autoridade/liberdade, pretendeu proteger especialmente certos valores. Em função dessa duplicidade de feições, a interpretação das limitações, ao mesmo tempo (e este é o grande desafio) não pode (a) resultar nem numa conclusão que implique a limitação se tornar maior do que o próprio poder que está sendo limitado (pois limitação não é negação do poder, mas restrição na sua amplitude e no seu exercício), nem pode (b) dar à norma constitucional que a prevê um sentido tão restrito que iniba a proteção ao valor subjacente (GRECO, 2003, p. 168).

Segundo Greco, na interpretação de normas jurídicas constitucionais, não se pode ignorar as condições presentes no mundo, pois, atualmente, vivemos numa civilização em que o conceito relevante não é mais o de átomo, mas, sim, o de *bit*, “o que traz uma profunda alteração na estrutura das relações e na relevância dos objetos, pois *a mensagem se desatrela do meio físico passando a ter vida própria*, independente de estar superposta a átomos” (GRECO, 2003, p. 169 – itálicos do original).

Concordamos, mais uma vez plenamente, com o autor quando ele afirma que, hoje em dia, “os bens considerados ‘virtuais’ têm valor próprio, em geral muitas vezes superior ao que têm os seus equivalentes em átomos” e que esta mudança, em rápida dinâmica, “não encontrou, ainda, igual velocidade na adaptação das diversas legislações, o que é compreensível, seja pela velocidade com que os avanços da informática ocorrem, seja pela necessidade de maturação do debate a fim de evitar providências legislativas apressadas” (GRECO, 2003, p. 169).

Alinhamo-nos, ainda, com Greco quando ele diz que “a interpretação jurídica inicia e termina na própria norma e o intérprete, embora tenha um papel construtivo no ordenamento, não pode se afastar do sentido inequívoco das palavras” (GRECO, 2003, p. 170).

Para Greco, os dicionários têm “natureza tipicamente categorial” e objetivam “sustentar que a linguagem tem relações internas que prescindem da conjugação com a realidade do mundo”, ou seja, tudo “se resumiria em categorias semânticas como se fosse

possível reduzir a complexidade da vida a um conjunto encadeado de gêneros e espécies", de forma que, não possuindo o objeto do mundo as características pertinentes à categoria definida no dicionário, ele "não poderia ser designado por aquela palavra e a assertiva que a contivesse seria falsa" (GRECO, 2003, p. 171).

Por outro lado, adotando-se uma visão de enciclopédia, ao invés da visão 'dicionarial', tornar-se-á importante não mais a "categoria abstrata que uma classificação teórica dos objetos pode indicar", mas as "descrições complexas dos objetos reais, tal como existem de fato, abrangendo o conjunto de suas qualidades e características sejam formais, funcionais, físicas etc." (GRECO, 2003, p. 171).

"Numa visão enciclopédica, o relevante é a compreensão da realidade que se quer representar, com toda a sua complexidade e múltiplas facetas" (GRECO, 2003, p. 171).

Greco (2003, p. 172) argumenta que a inexistência, no passado, de um dicionário nunca impediu que a humanidade se entendesse durante milênios, o que denota que o dicionário não é um instrumento essencial para a efetividade da comunicação, podendo ele, ao contrário, amputar a realidade, em razão do fato de tratar os fenômenos concretos como simples formas abstratas, ou seja, conceitos isolados, tendo-se em conta somente algumas características e não o conjunto de todas elas.

Reportando-se a Umberto Eco[150], Greco pondera que a interpretação de uma determinada palavra na linguagem deve partir de uma visão abrangente da realidade, determinando-se as qualidades do termo que poderiam ser eliminadas sem se comprometer o sentido básico numa relação comunicativa normal. "O significado do termo seria formado pelo conjunto de características que não pudessem ser eliminadas sem alteração profunda do objeto a que ele se reporta. Da relação entre propriedades elimináveis e não elimináveis é que resulta o verdadeiro sentido de uma palavra" (GRECO, 2003, p. 173).

> Em caráter meramente exemplificativo, um livro pode ser de papel, mas também pode ser de plástico ou de pano (vejam-se os livros infantis). Portanto, ser de papel ou pano (tipo de material ou suporte físico) é uma propriedade eliminável. Um livro pode ser lido com os olhos, mas também pode ser lido com os dedos se estiver escrito em linguagem braile; logo, ser captado imediatamente pelos olhos é propriedade eliminável. Leitura de livro pode independer de equipamento especial, mas um microlivro só pode ser lido com o uso de uma lupa, ou um livro em braile pode depender de um equipamento de leitura; logo, ser objeto que independa de equipamento especial para sua leitura é propriedade eliminável (GRECO, 2003, p. 173).

[150] ECO, Umberto. Kant e l'ornitorrinco. Milão: Edição Studi Bompiani, 1997, p. 197.

Tendo por base a construção argumentativa de Greco, é possível constatar que, para ele, o suporte físico em que o livro é editado é uma propriedade eliminável e, portanto, não essencial para a conceituação do objeto, o que não ocorre em relação ao conteúdo do livro, este entendido como uma obra literária, científica etc., bem como à disposição sucessiva de partes numa sequência de páginas própria para a leitura, estas, sim, propriedades não elimináveis. “Portanto, a essência retratada pela palavra ‘livro’ é de uma obra veiculada por um conjunto de ‘páginas’ organizadas, entendidas estas como segmentos da obra integral” (GRECO, 2003, p. 173).

Com base nessas argumentações, Marco Aurélio Greco (2003, p. 173) conclui que a imunidade tributária abrange, também, o chamado “livro eletrônico”, pois, no seu entendimento, a essência qualificada pela Constituição Federal é a existência da “obra” disposta de forma ordenada, independentemente da forma em que se apresenta.

> [O] livro atende a uma função básica consistente na conservação e transmissão da informação. Trata-se de um objeto eminentemente cultural que deve ser visto com este perfil. Daí a proteção constitucional alcançar não propriamente o objeto físico, mas sim o livro enquanto objeto cultural. Não considerar esta perspectiva é desprezar o que o livro tem de mais essencial (GRECO, 2003, p. 174).

Greco ainda ressalta que o que os dicionários hoje denominam como livro era originariamente designado de código. “Livro era um único papiro enrolado; a reunião de ‘livros’ formava um código (hoje, livro). Isto indica que a linguagem não é estática, mas essencialmente dinâmica para captar as novas realidades que vão surgindo no mundo real” (GRECO, 2003, p. 174-175).

Quanto ao não acolhimento do anteprojeto apresentado à Assembleia Constituinte de 1987/1988 relativo à ampliação do preceito imunizante, aponta Greco que tal argumento não é decisivo, pois “o simples fato de não ter sido acolhida certa sugestão tanto pode ser entendido como rejeição daquele conteúdo, como podem os Constituintes terem entendido que *não era necessário incluir, pois já estava abrangido pela referência geral a livro*” (2003, p. 175 – itálicos do original).

A doutrina de Marco Aurélio Greco vai ao encontro de nossa posição sobre o tema, dado que o essencial do livro é o seu conteúdo, ou seja, a obra veiculada, disposta de forma sequencial, em qualquer tipo de mídia escrita, cuja fruição dependerá da individualidade de cada usuário no momento da leitura, residindo aí uma das características distintivas do livro, qual seja, a possibilidade de participação do leitor na construção da mensagem ou da

informação transmitida, tendo-se em conta que a comunicação somente se concretiza com a absorção, pelo receptor, dos significados extraíveis dos signos utilizados pelo emissor.

4.3.1.7 A doutrina de Roque Antônio Carrazza

Roque Antônio Carrazza defende que se equiparam aos livros, "para fins de *imunidade tributária*, os veículos de *idéias*, que hoje lhe fazem as vezes (*livros eletrônicos*) ou, até, o substituem. Tal é o caso dos discos, dos disquetes de computadores, dos *CD-ROMs*, dos *slides*, dos videocassetes, dos filmes etc." (2003, p. 259 – itálicos do original).

Carrazza entende que a palavra "livros" empregada na Constituição Federal não se refere ao sentido restrito de conjuntos de folhas de papel impressas, encadernadas e com capa, mas, em verdade, no sentido de veículos do pensamento, ou seja, meios de difusão da cultura.

> Já não estamos na Idade Média, quando a cultura só podia ser difundida por intermédio de livros. Nem nos albores do Renascimento, na chamada *Era de Gutenberg*, quando os livros eram impressos, tendo por base material o papel. Hoje temos os *sucedâneos dos livros*, que, mais dia menos dia, acabarão por substituí-los totalmente. É o caso dos *CD-ROMs* e dos demais artigos da espécie, que contém, em seu interior, os textos dos livros, em sua forma tradicional" (CARRAZZA, 2003, p. 259 – itálicos do original).

Carrazza acredita que, "com a devastação das florestas e os progressos da Informática, muito em breve, não haverá mais livros do tipo convencional, isto é, impressos sobre um suporte material de papel"; as bibliotecas serão totalmente informatizadas e o livro em papel será uma raridade (2003, p. 260).

Ainda segundo Carrazza (2003, p. 261), não é jurídico nem justo que o livro convencional seja imune e o eletrônico não, pois o que há de diferente entre eles é apenas a forma de transmissão das informações, o que, por si só, não é apto a afastar a imunidade tributária, pois o livro eletrônico também cumpre o papel de difusor da cultura, sendo livro tanto quanto o livro impresso em papel, tendo ambos a inegável utilidade de permitir que as pessoas decifrem seu conteúdo, independentemente se por meio da leitura, pelas pontas dos dedos (leitura *Braille*) ou por intermédio dos ouvidos (fita gravada).

"Nem todos os livros são abrangidos pela imunidade em tela. Realmente, só são considerados *livros*, para fins de imunidade tributária, os que se prestam para difundir idéias, informações, conhecimentos etc. Em apertada síntese, os que são *veículos do pensamento*" (CARRAZZA, 2003, p. 262 – itálicos do original).

Parece-nos difícil definir o limite a partir do qual a obra, em razão de seu conteúdo, possa ser considerada um livro para fins de imunidade. O legislador constituinte não fez referência ao conteúdo dos livros, jornais e periódicos, não nos parecendo ter sido franqueado ao intérprete o poder de fazer tal discriminação, ainda que se considerem os fins almejados, pois a definição do que pode e do que não pode ser veículo de difusão de ideias, de conhecimento ou de informação, quando não determinada, exige avaliações subjetivas que conturbam muito mais do que contribuem para a identificação do espírito da norma.

Segundo Carrazza, equiparam-se a livro, para fins de imunidade tributária, os discos, disquetes, CD-ROMs, slides, videocassetes, filmes etc. que veiculam ideias e que sejam didáticos ou científicos, pois, segundo ele, pouco importa a forma como a mensagem chega ao cérebro, se visual (filmes), táctil (leitura *Braille*) ou audivelmente (fitas cassete), sendo relevante apenas que a comunicação se realize (1997, p. 126-128).

Por outro lado, os livros pautados para escrituração e outros similares não são livros, pelo simples fato de não se prestarem à educação, à cultura, à comunicação etc., servindo apenas para registrar a ocorrência de fatos de interesse econômico, como, por exemplo, a entrada de mercadorias em um estabelecimento comercial (CARRAZZA, 2003, p. 262).

Roque Antônio Carrazza (2003, p. 264) se reporta a uma decisão da 16ª Vara Federal de São Paulo, proferida pela juíza Lúcia Valle Figueiredo, em que se consignou que os livros infantis com teclado, denominados “livros-piano”, são considerados livros para fins da imunidade tributária, pois, de acordo com a juíza, tais objetos permitem que a criança desperte o interesse pela música, ainda que por meio de brincadeiras.

Cabe ao intérprete, “diante da lei (inclusive e principalmente diante da lei constitucional), tanto afastar termos inúteis ou redundantes, como nela entrever palavras ocultas, suprindo omissões do legislador, com base, é evidente, numa interpretação sistemática” (CARRAZZA, 2003, p. 266).

Não se trata de reescrever a Constituição, nem de proceder a adaptações a partir das convicções pessoais, mas de se buscar o significado, ou seja, o conteúdo e o real alcance dos termos utilizados pelo legislador constituinte (CARRAZZA, 2003, p. 257).

Para Carrazza (2003, p. 268-270), com quem não concordamos neste ponto, para fins de imunidade, o disquete virgem equivale ao papel destinado à impressão de livros, assim como as operações de compra, importação e exportação desse bem, pois a imunidade deve ser interpretada de forma ampla, em sintonia com os objetivos maiores da Constituição.

Não nos parece que o termo “papel” utilizado pelo constituinte permita um alcance mais elástico de seu significado, ainda que relativamente a insumos necessários à produção de

livros, seja impresso, seja em meio magnético, pois o delineamento dos preceitos constitucionais não pode suplantar, ou melhor, ignorar o alcance dos termos linguísticos adotados, sob pena de se esvaziarem as regras insculpidas no texto constitucional, em prol da vaguidade dos princípios, dos valores e dos direitos fundamentais, cujos limites extrapolam em muito as regras constitucionais, dentre as quais, as limitações do poder de tributar.

Com base nessas mesmas razões, não concordamos com a ideia de a imunidade alcançar, inclusive, os videocassetes, os discos, os *slides*, os filmes etc., pois não se tem, nesses casos, mídia escrita, que se consubstancia no elemento vital para se caracterizar um veículo de comunicação como livro.

Segundo Carrazza, uma vez editada uma lei, ou mesmo a própria Constituição, seus comandos adquirem vida própria, não podendo permanecer estático o seu significado, pois a dinamicidade da vida impõe uma interpretação evolutiva, "seguindo uma linha de desenvolvimento que vai atualizando suas virtualidades" (CARRAZZA, 2003, p. 271), o que não significa, contudo, em nosso entendimento, que possamos nos descuidar dos limites determinados pelas próprias normas constitucionais.

4.3.1.8 A doutrina de Aires Fernandino Barreto

Para Aires F. Barreto, as imunidades "são reveladoras de valores privilegiados pela Constituição, porque decorrentes de princípios nela própria consagrados" (2003, p. 9).

No caso da imunidade tributária sob enfoque neste trabalho, entende o autor que sua finalidade é favorecer a difusão da cultura e "impedir o manejo do instrumento tributário com finalidade inibitória ou mesmo só condicionadora da atividade literária, jornalística ou de difusão de conhecimentos, idéias e informações" (2003, p. 10).

Aires F. Barreto entende que, além do jornal escrito, a imunidade alcança o jornal falado ou televisionado, pois, do contrário, ter-se-ia uma inversão do princípio da isonomia, privilegiando-se quem sabe ler e marginalizando-se quem não o sabe (2003, p. 12).

Dessa forma, para o autor, a imunidade "abrange toda e qualquer espécie de livro, em suporte de qualquer natureza (impressão, CD-ROM, disquete etc.), inclusive os jornais e outros programas informativos em televisão ou em rádio", pois, no seu entender, o "correto sentido dos preceitos imunitórios só pode ser obtido mediante exegese que vai ao encontro dos valores prestigiados pela Constituição: informação, educação, cultura, desenvolvimento da pessoa, liberdade e oportunidade para aprender" (2003, p. 12).

Defende, pois, o autor, que a imunidade alcança o rádio e a televisão, dado que tais veículos de comunicação objetivam "pôr ao alcance de todos a informação, a educação, a cultura, o desenvolvimento social, sem discriminações ou preconceitos" (1998, p. 176-177).

"Não se pode cumprir as diretrizes constitucionais, não se pode respeitar os magnos princípios que emanam da Constituição, com interpretação diversa, estreita, acanhada, restritiva" (BARRETO, 1998, p. 177).

Não obstante concordarmos que a imunidade tributária visa a preservar determinados valores prestigiados pela Constituição Federal, como a liberdade de manifestação do pensamento e a liberdade de expressão, bem como o direito de todos de acesso à educação e ao conhecimento, não concebemos que o constituinte tenha pretendido elastecer o preceito para alcançar os demais veículos de comunicação. A finalidade de uma norma, no nosso entender, não pode se prestar a negar de modo tão rotundo os limites literais das normas positivas, pois os mesmos valores que informam determinados preceitos podem fazê-lo em relação a outras hipóteses normativas, o que não significa que em ambos os casos a intelecção deva ser a mesma. Por exemplo, todas as instituições de ensino, públicas e privadas, têm como objetivo a difusão da educação, do conhecimento e da cultura, mas somente as entidades sem fins lucrativos são imunes a impostos, por força do contido na alínea "c" do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, que assim estipulou, não havendo autorização para se inverter o alcance da exoneração a partir de sua finalidade. Fosse assim, diante do objetivo comum de difusão do conhecimento, da cultura e da educação, todas as instituições de ensino, indiscriminadamente, seriam imunes a impostos, o que não corresponde ao alcance possível da norma constitucional.

4.3.1.9 A doutrina de Carlos Valder do Nascimento

Carlos Valder do Nascimento considera razoável a aplicação da imunidade tributária ao livro eletrônico. Para ele, numa visão literal, os livros, jornais e periódicos impressos em papel "são apenas estágios de uma fase já ultrapassada pelo avanço tecnológico", pois "as informações, o conhecimento, a cultura e as artes já não estão mais aprisionados por essa forma de divulgação" (1998, p. 733).

Segundo Valder do Nascimento, o constituinte de 1988, ao reproduzir o dispositivo que já existia na Constituição Federal anterior, "teve apenas em mente não alterar regras expressas em textos pretéritos. Tentando apreender um dado momento histórico, esqueceu-se de acompanhar a evolução que se verifica em todas as atividades humanas" (1998, p. 733).

Diante de dispositivos normativos obsoletos, resta ao intérprete examiná-los tendo-se em conta a realidade de seu tempo "e sob a ótica da lógica e do bom senso, em face de sua natureza evolutiva" (NASCIMENTO, 1998, p. 733).

> Na verdade, o livro e seus congêneres de papel hoje já não podem ser tomados como únicos e principais meios de circulação do conhecimento. A informática, ou a era da computação, veio revolucionar a maneira e os modos de se tornar mais socializante o acesso às informações. Dessa maneira, a matéria envolve problemática mais de direito do que de legislação propriamente dita, sempre defasada em confronto com a realidade social (NASCIMENTO, 1998, p. 733).

Para Valder do Nascimento (1998, p. 733-734), os produtos de informática têm valor inestimável, pois permitem uma maior democratização do saber, havendo um liame muito próximo entre eles e o livro tradicional, no seu mister de divulgação do conhecimento.

Concordamos com os argumentos do autor, principalmente no que se refere à possibilidade de otimização da difusão do saber, do conhecimento e da informação a partir do aumento da utilização dos produtos de informática e da cibernética.

4.3.1.10 A doutrina de Jayme Arcoverde de Albuquerque Cavalcanti Filho e Gustavo Sampaio Valverde

Jayme Arcoverde de Albuquerque Cavalcanti Filho e Gustavo Sampaio Valverde (1997, p. 76) iniciam a sua exposição ressaltando que vivemos numa era em que a ciência e a tecnologia se desenvolvem de forma acelerada, trazendo-nos, dia após dia, novos objetos, inéditos ou decorrentes de transformação dos preexistentes, muitos deles nomeados com novos vocábulos e outros, inobstante seu ineditismo, batizados com termos já existentes por ligação ontológica.

Tendo-se em conta a evolução, ao longo da história, dos suportes utilizados para a produção de livros, apontam os autores que os materiais utilizados na feitura dos livros, dada a sua efemeridade, são elementos meramente acidentais, não fazendo parte da substância do conceito, qual seja, a transmissão de informações por meio da escrita ou ilustração (CAVALCANTI FILHO; VALVERDE, 1997, p. 77-79).

Para os autores, "o livro não perdeu o seu caráter por ter sido publicado em meio eletrônico, tendo como suporte o disquete, o cd-rom ou o disco rígido de um computador conectado à Internet" (CAVALCANTI FILHO; VALVERDE, 1997, p. 81).

Um ponto que diferencia a doutrina de Cavalcanti Filho e Valverde (1997, p. 81-82) das demais é o requisito, por eles definido, de que o livro, quer seja impresso em papel,

gravado em meio magnético ou disponível na internet, deve ser publicado para que seja considerado efetivamente um livro. Para ilustrar seu ponto de vista, eles citam as cartas familiares e a seleção da correspondência de Marx e Engels publicada em diferentes edições, em que as primeiras não constituem livro, mas a segunda sim.

Mas tal diferenciação, a nosso ver, não tem efeito prático, pois os escritos privados, não se constituindo em objeto de compra e venda, não se ajustam à discussão acerca do alcance da norma de imunidade tributária.

Outro ponto ressaltado pelos autores refere-se à diferenciação entre os veículos de comunicação audiovisual – rádio, televisão etc. – e os livros, tendo-se em conta que os primeiros, embora veiculadores de ideias, "não dão suporte à escrita, sendo modos transmissores da linguagem oral", faltando-lhes a qualidade da permanência, "do registro que pode ser recuperado a qualquer tempo e da mesma forma, sendo base para a construção do pensamento" (CAVALCANTI FILHO; VALVERDE, 1997, p. 83).

Esse outro requisito identificado pelos autores também se mostra relevante para a identificação do que venha a ser ou não um livro, pois uma propriedade essencial desse produto cultural é, efetivamente, a sua permanência no tempo, cuja fruição pode se dar em diferentes momentos e de diversas formas, lido sequencialmente ou absorvido em partes, relidos, repensados, refletidos. O livro ultrapassa gerações, sobrevive por milênios, permite que o pensamento dos clássicos seja, ainda hoje, objeto de profundas reflexões.

Para os autores, os livros digitais ou eletrônicos cumprem ambos os requisitos, são publicações disponíveis ao público em geral e detêm, também, o caráter de permanência. Ressaltam eles, com quem concordamos, que inexiste "diferença material entre a Biblioteca de Alexandria e "Alexandrie La Bibliothèque Virtuelle, que se acessa no endereço www.alexandrie.com" (CAVALCANTI FILHO; VALVERDE, 1997, p. 83).

Segundo Cavalcanti Filho e Valverde (1997, p. 84), "os suportes da escrita não são determinantes do conceito de livro", pois esse conceito se liga, em verdade, à finalidade do objeto, ou seja, em ser este um instrumento de transmissão de informações por meio da escrita ou de ilustrações.

Quanto ao fato de o suporte físico se encontrar ou não ligado ao conceito de livro, também convergimos com a doutrina de Cavalcanti Filho e Valverde (1997, p. 84) quando eles afirmam que os disquetes, CD-ROMs e o ciberespaço, quando fundidos com o conteúdo do livro, bem como o *software*, tornam-se parte indissociável do livro, devendo com este se integrar para fins de aferição do alcance da imunidade tributária.

Também nos alinhamos aos autores (1997, p. 84) quando defendem que os *softwares* produzidos por encomenda, enquanto desenvolvimento de sistemas ou de processamento de dados, para um cliente específico, não se confundem com os livros, tratando-se, em verdade, de um serviço passível de tributação.

Já em relação aos *softwares* de prateleira[151], dado o seu caráter de obra publicada disponível ao público, consideram os autores que eles "são passíveis, em tese, de ser objeto da imunidade tributária", assim como os programas de computador caracterizados como obra – e não como serviços –, pois, ainda que não sejam livros, tais programas se consubstanciam em bens culturais de "extraordinário benefício para a humanidade" (CAVALCANTI FILHO; VALVERDE, 1997, p. 84-85).

Quanto aos disquetes, CD-ROMs e similares virgens, acompanhamos mais uma vez os autores, pois também consideramos que eles, ainda que se destinem à gravação de livros, não se confundem com o papel, este o único insumo imunizado pelo constituinte.

Concluem os autores que o *software* será considerado livro e, por conseguinte, imune, quando "*1) operar uma base de conhecimento e, portanto, estar indissociavelmente a ela ligado ou 2) cumulativamente – a) caracterizar-se como obra (em contraposição a serviço) e b) transmitir informações (embora não se limite a essa finalidade)*" (CAVALCANTI FILHO; VALVERDE, 1997, p. 85 – itálicos do original).

Ao final, Cavalcanti Filho e Valverde, com vistas a solucionar as divergências existentes sobre a matéria, propõem uma modificação na alínea "d" do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal nos seguintes termos: "livros jornais, periódicos, programas de computador e o material destinado à sua elaboração" (1997, p. 85).

Discordamos de Cavalcanti Filho e Valverde no que se refere à proposta de alteração do dispositivo constitucional, pois acreditamos que a Constituição Federal, cujos dispositivos são de natureza abrangente e genérica, não deve ser emendada para se adequar, textualmente, às mudanças ocorridas no mundo fático, sejam elas de caráter material ou cultural, precipuamente nesta nossa era da velocidade, uma vez que os termos linguísticos são naturalmente vagos e seus contornos, alcance e interpretação não podem ficar dependentes de uma literalidade expressa, esta quase que inatingível.

[151] Programas de computador produzidos em larga escala e de maneira uniforme, considerados como mercadoria (Recurso em Mandado de Segurança – RMS – n° 5.934, Superior Tribunal de Justiça – STJ –, Segunda Turma, 17 de junho de 1996).

Como diz Flávio da Silva Andrade (2009, p. 66), “se a lei se mostrar defasada, deve o intérprete estar atento para trazer à superfície o seu real sentido, fazendo os ajustes necessários para adequá-la à nova realidade”.

Cabe ao intérprete das normas constitucionais, de natureza duradouras, atribuir à dicção adotada pelo constituinte o adequado sentido das palavras em face da evolução socioeconômica, que, na atualidade, tem se dado de forma acelerada, principalmente no que tange aos avanços tecnológicos nas áreas de informática e comunicação.

4.3.1.11 A doutrina de José Augusto Delgado

Argumenta José Augusto Delgado (1998, p. 57) que, na atualidade, o termo livro não se restringe ao livro impresso em papel.

> Ao ser elaborada a Constituição de 1988, o mundo contemporâneo já conhecia uma realidade imposta pela ciência da informática e consistente na transmissão de idéias por vias eletrônicas, no caso o CD-Rom, o disquete etc. Se a vontade do constituinte fosse de restringir a imunidade, apenas, ao livro tradicional, isto é, ao livro lançado ao conhecimento do público pelo método tradicional, teria ele, explicitamente, declarado que a vedação de instituir impostos se limitava a livros formados pela reunião de folhas ou cadernos de papel, soltos, cosidos ou por qualquer forma presos por um dos lados, e enfeixados ou montados em capa flexível ou rígida (DELGADO, 1998, p. 57-58).

Para Delgado (1998, p. 59), o livro eletrônico, assim como o livro em papel, é uma manifestação cultural, bem como um instrumento de educar gerações, vetores esses prestigiados pelo constituinte e direcionados a todos, nos termos consignados pelos artigos 205 e 215 da Constituição Federal de 1988.

No entendimento de Delgado, “a imunidade alcança todas as operações, tanto com os disquetes virgens como com os conteúdos destes”, equivalendo-se os disquetes virgens, para todos os efeitos, ao papel utilizado na impressão de livros, jornais e periódicos (1998, p. 59).

Assim como apontamos no subitem 4.3.1.2, neste ponto, discordamos do autor, pois os disquetes virgens não se encontram protegidos pela norma constitucional da imunidade tributária, ainda que destinados à gravação de livros digitais, uma vez que o legislador constituinte elegeu apenas o insumo papel como imune, o que não engloba os demais, como as tintas, os tipos, os produtos químicos etc.

Não se trata, ressaltamos mais uma vez, de aplicar uma interpretação restritiva da imunidade aos insumos e uma interpretação ampliativa aos livros, jornais e periódicos, pois consideramos que, inobstante os valores albergados pela imunidade tributária, já

extensivamente identificados neste trabalho, eles devem ser compreendidos em consonância com as regras específicas presentes na Constituição.

Para Delgado (1998, p. 60), negar a imunidade ao livro digital é o mesmo que negar a supremacia da Constituição, esta não passível de limitação com base em um "literalismo hermenêutico, expressão de ultrapassado e canhestro formalismo jurídico". Para ele, deve-se observar, na aplicação da norma de imunidade, o aspecto teleológico ou finalístico, a partir do qual se concebe o preceito como assecuratório da garantia da liberdade de expressão, da liberdade de informação e de disseminação da cultura (DELGADO, 1998, p. 60).

4.3.1.12 A doutrina de Edvaldo Brito

Para Edvaldo Brito, o "*software* é uma atividade intelectual que, em si mesma, como *know-how* ou veiculada no disquete, no cassete etc., está afastada, pela Constituição, da tributação porque opera as funções daquele objeto que, tradicionalmente, denomina-se *livro* (2003, p. 45 – itálicos do original).

No seu entender, livro é "um signo cujo conteúdo semântico tem de ser buscado na *pragmática da comunicação normativa tributária*", consistente tal pragmática "na relação entre o *signo* e o sujeito que o emprega, de tal forma que a repetição de uma maneira desse emprego dá ao *signo* um conteúdo semântico típico de um setor do conhecimento humano" (BRITO, 2003, p. 47 – itálicos do original).

Nesse sentido, livro é o veículo por meio do qual se comunicam os conhecimentos, as informações e as ideias, ou seja, "transmite-se o pensamento, pouco importando se o processo tecnológico, em vez de ser a impressão de caracteres em papel, seja a fixação dos mesmos em instrumento diverso, tal como o é o disquete" (BRITO, 2003, p. 47).

> O *software* é um termo abrangente que inclui elementos para a identificação e análise de um problema a ser resolvido pelo computador; ou é um termo que significa o programa do computador que *resulta* da análise dos elementos que implicam nesse problema a ser resolvido pelo computador; ou é o material de apoio correspondente (BRITO, 2003, p. 48 – itálicos do original).

Edvaldo Brito afirma que o *software* circula sempre "como um bem incorpóreo, engastado em um bem corpóreo, cada vez que for fixado no disquete, no cassete e, raramente, como bem incorpóreo autônomo, à semelhança de *know-how*, quando for fixado no dispositivo interno de um computador" (2003, p. 51).

Comungamos do mesmo entendimento de Edvaldo Brito, apenas com uma ressalva: neste segundo decêndio do século XXI, em que a internet já se tornou o principal veículo de comunicação em nível mundial, o software como bem incorpóreo autônomo se tornou a regra e não mais a exceção.

4.3.1.13 A doutrina de José Artur Lima Gonçalves

José Artur Lima Gonçalves (2003, p. 152) entende que os dicionários de língua portuguesa nacionais não restringem o significado de "livro" como a "reunião de folhas ou cadernos, soltos, cosidos, ou por qualquer forma presos por um dos lados, e enfeixados ou montados em capa flexível e rígida", pois há referências ao conteúdo do objeto, no sentido de que o termo também alcança a "obra literária, científica ou artística que compõe, em regra, um volume", ou, ainda, "seção do texto de uma obra", "registro para certo tipo de anotações", e assim por diante, o que denota que o significado de "livro" é muito mais amplo do que a pedestre definição de "reunião de folhas".

> Não decidiu o constituinte pela importância de um objeto consistente em 'reunião de folhas', mas sim pela sua perspectiva funcional de veículo transmissor e propagador de idéias, este sim o valor que representa o núcleo de interesses a favor do qual deliberou o constituinte, positivando-o de modo muito intenso na Constituição (GONÇALVES, 2003, 152).

Segundo Lima Gonçalves, "a criação intelectual que é protegida pelo valor constitucionalmente positivado, e não o meio físico eventualmente adotado para seu registro e transmissão" (2003, p. 153).

Acrescentaríamos a essa intelecção a particularidade de que a imunidade tributária alcança a criação intelectual, mas desde que presente na mídia escrita, pois não são todas as produções do espírito humano que se encontram albergadas pela exoneração.

Aduz, ainda, o autor, com quem nos alinhamos, dado que o preceito objetiva o fortalecimento da cidadania a partir da difusão do conhecimento e do acesso às informações de interesse cultural, educacional etc., que "o enunciado imunizante opera como um mecanismo de indução de conduta capaz de realizar interesse público que a Constituição considera relevante" (GONÇALVES, 2003, p. 156).

4.3.1.14 A doutrina de Maria Teresa de Cárcomo Lobo

Para Maria Teresa de Cárcomo Lobo (1998, p. 97), com o surgimento da sociedade da informação, em que as fronteiras físicas desaparecem e o conhecimento passa a ser acessado de forma mais rápida, deve-se estar atento à problemática da transição para o mundo das velocidades inimagináveis e da ampla difusão do conhecimento em relação à dimensão humana, pois, do contrário, pode-se favorecer a divisão da sociedade em dois níveis: um composto pelos que têm acesso aos novos meios e o outro abrangendo os excluídos, situação essa não condizente com a garantia constitucional do direito de todos à educação.

Partindo-se dessa premissa e tendo-se em conta a teoria conceitualista[152] de interpretação da Constituição, defende a autora que "o conceito de livro, jornal, periódico tem, necessariamente, que abranger todas as formas de expressão, de informação e de comunicação decorrentes das modernas tecnologias e não, apenas, obviamente, as que se apresentam fisicamente sob a forma de *paper print*" (LOBO, 1998, p. 98).

Para ilustrar sua tese, Lobo reproduz parte de um texto de autoria do Juiz Holmes, da Suprema Corte dos Estados Unidos da América, para quem "[uma] palavra não é um cristal transparente e imutável; ela é a pele de um pensamento vivo e pode variar intensamente em cor e conteúdo de acordo com as circunstâncias e o tempo em que é usada" (1998, p. 99).

Vale-se, também, a autora, dos princípios da racionalidade e da proporcionalidade ou princípio da proibição por excesso, por meio dos quais o intérprete deve aferir a compatibilidade entre meios e fins, evitando-se restrições abusivas ou desnecessárias contra os direitos fundamentais, como a que se configuraria caso se afastasse a imunidade tributária em relação aos livros eletrônicos e a "todos os meios derivados da moderna tecnologia de informação e de comunicação" (LOBO, 1998, p. 99).

Por fim, reporta-se ao princípio da máxima efetividade dos direitos individuais e sociais para afastar a aplicação da interpretação restritiva no que concerne à imunidade sob comento.

A única ressalva que fazemos em relação à doutrina de Maria Teresa de Cárcomo Lobo refere-se à amplitude do preceito constitucional por ela defendida, no sentido de alcançar todos os meios da moderna tecnologia de informação e de comunicação, pois não

[152] "Prepondera hoje a teoria conceitualista da interpretação, no sentido de que o intérprete deve determinar "o principal sentido das disposições constitucionais e aplicar cada uma de maneira compatível com a Constituição enquanto documento duradouro." (...) Conceitualismo, conforme definição do Professor Charles Cole, da Universidade de Samford, Estados Unidos, é "a teoria da interpretação constitucional que reconhece que a sociedade evolui e muda e que o significado da Constituição evolui de acordo com os conceitos básicos extraídos do texto básico" (LOBO, 1998, p. 98).

concebemos que seja esse o desígnio constitucional, uma vez que os termos linguísticos utilizados pelo legislador constituinte não permitem tamanha extensão.

4.3.1.15 A doutrina de Felippe Daudt de Oliveira

Felippe Daudt de Oliveira (2003, p. 69), a par da finalidade dos livros de proteger a comunicação de ideias, conhecimentos e informações, faz referência a duas concepções possíveis da palavra livro: uma relativa a sua aparência ou aspecto – "reunião de cadernos manuscritos ou impressos, cosidos entre si e brochados ou encadernados" – e outra decorrente de sua natureza ou essência – "tudo quanto ensina ou instrui".

Nesse contexto, referindo-se à norma da imunidade tributária, concebe o autor (OLIVEIRA, Felippe, 2003, p. 74-77) que esta abrange o chamado livro eletrônico em sua concepção essencial de "obra literária, científica ou artística", cujo suporte ou embalagem não pode servir de supedâneo exclusivo para a definição do alcance do preceito constitucional.

> Não é difícil concluir, então, que realmente não é um nome como não é o suporte ou o formato de uma coisa que nos diz o que ela é, e, sim, o seu **caráter essencial**, ou seja, aquilo que situa um ser numa dada espécie. Percebe-se, aliás, pelo mesmo discurso, que não é a impressão das notícias diárias em **papel o ser necessário** da coisa chamada jornal, mas o fato de essa coisa divulgar diariamente informações de interesse público. Os seus caracteres exteriores são acidentais e não indispensáveis para fazê-lo ser o que é. Não pode passar pela cabeça de uma pessoa razoavelmente sensata que a União ou um Município resolva tributar, um dia, um livro eletrônico que venha a substituir o jornal de papel deixado, pela madrugada, à nossa porta – dia provavelmente não muito distante, temos de admitir, considerando que "o modelo impresso (*print model*) que conformou os jornais e livros já começa a ser substituído por novas tecnologias" (OLIVEIRA, Felippe, 2003, p. 77-78 – grifos do original).

Alinhamo-nos ao entendimento supra, dado o fato de que o livro não o deixa de ser apenas por se externar de um modo novo, diferente daquele em que se manifestava há muito, porém condizente com a realidade contemporânea da alta tecnologia, da informática, da cibernética e do conhecimento virtual.

4.3.1.16 A doutrina de Yoshiaki Ichihara

Yoshiaki Ichihara (1998, p. 327) considera que o livro eletrônico é alcançado pela imunidade tributária, pois, do contrário, ter-se-ia um retrocesso, parando-se no tempo e no espaço, decorrente de uma interpretação gramatical e retrógrada que não mais se coaduna com a realidade atual e a do futuro, em que a mídia escrita presente nos CD-ROMs supera

sobremaneira os livros, jornais e periódicos tradicionais, dado que propiciam um volume maior de conteúdo, de funções e de recursos para pesquisa, para copiagem, transporte etc.

Salvo em relação à referência ao livro eletrônico como aquele gravado em CD-ROMs, que consideramos não ser a forma mais apropriada de se reportar ao livro digital, alinhamo-nos à conclusão de Ichihara, precipuamente quanto ao aspecto da evolução do livro decorrente da revolução tecnológica, realidade essa que prepondera na contemporaneidade.

4.3.1.17 A doutrina de Vittorio Cassone

Vittorio Cassone (1998, p. 255-256) defende a imunidade tributária do livro eletrônico com base em quatro razões fundamentais, a saber: (i) inexiste diferença entre o livro tradicional, feito de papel, e o livro eletrônico, tipo CD-ROM ou disquete, (ii) o importante é o sentido finalístico da norma, qual seja, "o incentivo ao aprendizado, à educação, para melhor desempenho laboral e do próprio exercício da cidadania" (CASSONE, 1998, p. 255), (iii) a não extensão da imunidade aos livros eletrônicos impede, direta ou indiretamente, o avanço da tecnologia, (iv) o livro eletrônico favorece a preservação do meio ambiente, pois menos árvores serão cortadas para a feitura dos livros em papel.

Cassone (1998, p. 258) argumenta que os doutrinadores contrários à imunidade do livro eletrônico valem-se, para tanto, do método de interpretação gramatical e não do método sistemático, este apto a completar o processo exegético, tendo-se em conta que a norma constitucional deve ser interpretada como parte de um "sistema" normativo.

Embora não concordemos com a afirmativa de que a não extensão da imunidade aos livros eletrônicos impediria, ainda que indiretamente, o avanço da tecnologia – pelo simples fato de que uma norma tributária não tem tal força diante do vigor da informática e da cibernética na contemporaneidade –, por outro lado, imputamos como factível o favorecimento da preservação do meio ambiente com a queda da demanda por papel para impressão de livros, jornais e periódicos, evidenciando-se mais um ponto positivo decorrente das mudanças operadas nos suportes dos veículos de comunicação da mídia escrita.

4.3.1.18 A doutrina de Marilene Talarico Martins Rodrigues

Marilene Talarico Martins Rodrigues (1998b, p. 61) considera que, após mais de dez anos da promulgação da Constituição Federal de 1988, a divulgação de informações e

conhecimentos por meio de dispositivos eletrônicos está substituindo, cada vez mais, o livro impresso em papel.

"É possível que no futuro o livro impresso em papel venha a ser substituído totalmente por esses meios eletrônicos de divulgação de idéias e transmissão de cultura" (RODRIGUES, 1998b, p. 61).

A autora argumenta que o dispositivo constitucional em questão não pode ser interpretado de forma isolada, mas de forma sistemática, tendo em vista que há inúmeros outros dispositivos constitucionais que prestigiam a educação, a cultura e a liberdade de pensamento enquanto valores da sociedade e que merecem proteção, inclusive o Preâmbulo da Constituição quando "invoca a proteção de Deus para organizar um Estado Democrático de Direito e exterioriza fé em certos valores espirituais", o que denota "a adoção de um regime estruturado sobre bases morais e sobre valores sociais que a Constituição procura proteger e preservar" (RODRIGUES, 1998b, p. 61-62).

Marilene defende que a imunidade busca a concretização dos valores prestigiados pelo Constituinte, "com a menor onerosidade possível, para que um maior número de pessoas possa ter acesso a tais instrumentos de cultura" (RODRIGUES, 1998b, p. 62).

> Se é este o objetivo da norma constitucional de imunidade de proteção à educação, à cultura e à liberdade de pensamento, à evidência que o livro, o jornal e o periódico não devem sofrer tributação, qualquer que seja o meio de sua divulgação, hoje com técnicas cada vez mais modernas de impressão, gravação de textos e propagação de idéias, os chamados meios eletrônicos de veiculação de publicações, como instrumentos necessários de acesso à cultura e ao aprendizado, e que contenham idêntico conteúdo, em razão da finalidade a que se destinam (RODRIGUES, 1998b, p. 62).

Destacamos na exposição da autora, o argumento de que o livro é imune independentemente do veículo de propagação, pois concebemos o meio de divulgação como contingente em face do conteúdo da obra intelectual, que é a essência do que se possa chamar de livro.

4.3.1.19 A doutrina de Rafhael Frattari Bonito

Rafhael Frattari Bonito informa que existem várias espécies de *softwares*, sendo que somente se questiona acerca da extensão da imunidade tributária em relação àqueles que possuem conteúdo de livro, que sejam apresentados "ao leitor-usuário de forma a surtir os mesmos efeitos cognoscivos e a estabelecer a relação de apreensão derivada da linguagem escrita", o que não quer dizer que não possam ser em parte interativos (1999, p. 117).

Dessa forma, não poderiam, sob hipótese alguma, se aproveitarem da imunidade “os *softwares* que encerram conteúdos totalmente diversos dos livros, que em nada se assemelham a estes”, tais como “os jogos eletrônicos, os programas gráficos como o *Autocad*, os processadores de texto como o *Word*, ou ainda os programas de ambientes operacionais como o *Windows*, dentre outros” (BONITO, 1999, p. 117).

Para Bonito (1999, p. 118), os exemplos mais elucidativos de livros eletrônicos podem ser os dicionários de língua portuguesa, impressos em papel e acompanhados de CD-ROM ou disquete de mesmo conteúdo.

A imunidade tributária, segundo ele, visa a resguardar “a forma escrita de produção de conhecimento e de idéias” que se reveste de características especiais, tal como a participação do leitor de forma reflexiva na apreensão das ideias emanadas do texto, o que leva à conclusão de que não se restringe ao “livro de papel dos idos de Gutemberg (*sic*)”, pois a estrutura dos suportes físicos dos livros “não altera a transmissão e a recepção do conhecimento” (BONITO, 1999, p. 119).

De acordo com Bonito, o Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu que a imunidade dos livros, jornais e periódicos é autônoma em relação à imunidade do papel, esta prevista originariamente na Constituição Federal de 1946 quando o papel “representava a única forma moderna de confecção da mídia escrita economicamente viável” (1999, p. 119).

Para o autor (BONITO, 1999, p. 121-122), tanto por meio da interpretação histórica quanto da interpretação sistemática e da teleológica é possível concluir que o livro eletrônico é imune, pois, historicamente, a imunidade se afastou cada vez mais do papel e passou a se centrar no veículo da mídia escrita, o livro, sendo que, analisando-se a imunidade como parte do sistema jurídico em sua totalidade, a sua razão se funda em princípios que regulam o seu funcionamento e lhe conferem sentido, dentre eles, a liberdade de expressão, a busca da justiça social, a difusão de ideias etc.

Por fim, salienta o autor que, no que tange aos impostos não cumulativos e plurifásicos, a imunidade pode ser desnaturada se não se garantir o direito de manutenção dos créditos decorrentes do imposto incidente nas aquisições de insumos aplicados na produção (BONITO, 1999, p. 124-125).

Concordamos com os argumentos apresentados por Rafhael Fruttari Bonito, com exceção do último posto no parágrafo anterior, pois, sendo imune a pessoa jurídica ou imune a sua produção, o produtor, no caso, não será contribuinte do imposto, pois este, em decorrência da norma de imunidade, não poderá ser exigido pelo ente federado, em razão da inexistência de competência tributária. Ora, se a pessoa não é contribuinte de um imposto, não o será tanto

no que se refere ao pagamento dos débitos, quanto no direito ao creditamento, dado que os não contribuintes, no âmbito da sistemática da não cumulatividade, são considerados consumidores finais e, por conseguinte, não têm direito a se creditar do imposto incidente nas etapas anteriores da cadeia produtiva.

Um maior aprofundamento dessa questão consta do subitem 3.3.3.3 deste trabalho, quando se analisaram posições doutrinárias e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

4.3.1.20 A doutrina de Guilherme Cezaroti

Para Guilherme Cezaroti, o objetivo da imunidade é "facilitar a divulgação de informações e cultura dentre a população em geral, razão pela qual este dispositivo deve ser interpretado em sua máxima amplitude, sem, porém, atingir outros meios que não aqueles desejados pelo legislador constituinte" (2005, p. 41);

Segundo ele, o preceito em questão não deve ser interpretado literalmente, tendo o constituinte feito referência expressa apenas aos veículos de comunicação escrita existentes na época da promulgação da Constituição (CEZAROTI, 2005, p. 43-44);

Dessa forma, enciclopédias e livros em CD-ROM, versões *on line* de jornais e revistas teriam os mesmos objetivos dos livros, jornais e revistas impressos, inexistindo no texto constitucional a exigência de que tais objetos sejam fabricados em papel, pois a referência ao papel como objeto imune não se consubstancia em regra geral, mas se trata de aspecto secundário, devendo ser observado apenas em relação aos veículos de comunicação que dele necessitam (CEZAROTI, 2005, p. 44);

Ainda segundo o autor, não haveria "qualquer sentido se a cada mudança ocorrida dentro da sociedade fosse necessário alterar a Magna Carta para que os valores almejados pelo legislador constituinte não fossem suprimidos" (CEZAROTI, 2005, p. 44-45);

Dessa forma, para Cezaroti, não importa se o livro, jornal ou periódico seja impresso em papel ou não, pois inexiste no texto constitucional cláusula condicional nesse sentido (2005, p. 50).

No nosso entendimento, são acertadas as observações do autor acima expostas, precipuamente em razão do fato de que o texto constitucional não se reduz aos termos gramaticais utilizados pelo constituinte, devendo ser interpretado em consonância com o sistema jurídico em sua totalidade, com as atualizações necessárias à aplicação das normas em face da evolução da sociedade em suas diferentes manifestações.

4.1.3.21 A doutrina de Alexandre de Oliveira Netto

Alexandre de Oliveira Netto (2010, p. 26) considera que a discussão acerca do alcance da imunidade tributária do livro eletrônico deve abranger, também, o jornal e o periódico, posto que a matéria envolve os três substantivos e não apenas o livro.

Segundo ele, com quem nos alinhamos, "a imunidade tributária em questão abrange todos os livros, jornais e periódicos, sejam eles veiculados de forma impressa em papel ou veiculados em qualquer outro meio, eletrônico, virtual ou digital" (OLIVEIRA NETTO, 2010, p. 26).

Em relação aos insumos utilizados na produção de tais bens, Oliveira Netto (2010, p. 26) defende que a expressão "e o papel destinado a sua impressão" não autoriza a extensão da imunidade aos demais bens ou mercadorias utilizados na produção, como, por exemplo, tintas, máquinas de impressão, dispositivos de gravação, CD-ROMs etc.

Seu entendimento é no sentido de que, mesmo se valendo de uma interpretação ampla ou extensiva, existe o limite do máximo sentido possível da palavra, ou seja, "não há como querer se "transformar" o "papel destinado a impressão" em tinta, máquinas de impressão, *pendrive*, CD-Rom, DVD, ou qualquer outro meio de mídia eletrônica ou mesmo como transformar o produto em insumo" (OLIVEIRA NETTO, 2010, p. 27).

Quanto aos livros, jornais e periódicos, considera Oliveira Netto que, em razão de se tratar a imunidade tributária de um direito público subjetivo, em que os objetos imunes são meios de se asseguraram valores resguardados constitucionalmente, tal preceito não pode se restringir "à forma impressa, principalmente no atual estágio de evolução da tecnologia, dos meios de comunicação e mesmo da sociedade como um todo, que já está habituada à leitura e ao acesso de informações pela Internet" (2010, p. 31).

Registramos que a doutrina de Alexandre de Oliveira Netto caminha no mesmo sentido da nossa visão acerca da imunidade tributária do livro digital, bem como em relação aos insumos alcançados pelo mesmo preceito constitucional.

4.3.2 Posições doutrinárias desfavoráveis à imunidade do livro digital ou livro eletrônico

Parte da doutrina advoga a não extensão da imunidade tributária aos chamados livros eletrônicos, concebendo-a como de aplicação restrita aos livros impressos em papel.

É interessante registrar que quase todos os autores contrários à imunidade tributária do livro digital fazem referência à proposta de anteprojeto apresentada pelo Instituto dos

Advogados de São Paulo (IASP) em conjunto com a Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF), relativa à extensão do preceito para alcançar "outros veículos de comunicação, inclusive audiovisuais, assim como o papel e outros insumos, e atividades relacionadas com a produção e a circulação". Alegam os autores que, em face da negativa do constituinte em ampliar o preceito imunizante nos termos propostos, ter-se-ia por evidente o seu alcance restrito aos livros, jornais e periódicos impressos em papel.

Contudo, concebemos que o que restou excluída, ou não apreciada, foi a proposta de alargamento do comando constitucional para alcançar outras mídias que não a escrita – como a televisão, o cinema, o rádio etc. –, que, caso tivesse se concretizado, acarretaria a alteração do instituto da imunidade nos termos ao final adotados pela Assembleia Constituinte.

Deve-se registrar que, independentemente dessa questão relativa ao não acatamento da proposta de ampliação da imunidade, não concebemos como possível partir-se da finalidade da norma imunizante para estender o seu alcance a todos os veículos de comunicação que têm como escopo a preservação dos mesmos valores constitucionalmente albergados.

O fato de a imunidade visar à proteção das liberdades de pensamento, de expressão e de informação e almejar determinados objetivos programáticos, como a difusão da cultura e do conhecimento, bem como o barateamento das mídias que os veiculam, não pode servir de supedâneo ao alargamento indiscriminado da proteção constitucional pretendida.

Os valores axiologicamente relacionados com as regras de imunidade definidas pela Constituição Federal são vetores de amplo espectro – Tércio Sampaio identifica-os como "imunidades genéricas" (1998, p. 32-38) –, irradiando-se por todo o sistema jurídico enquanto elemento abrangente de fundamentação, tratando-se de diretrizes básicas que precedem e orientam as regras dispersas no ordenamento jurídico.

Se os valores e os princípios fundamentais fossem suficientes à ordenação jurídica da vida em sociedade, não se justificaria a instituição de regras ou normas específicas, dado que o sistema se encontraria embasado e justificado pelos vetores primordiais eleitos pelo constituinte, aplicáveis diretamente a todas as situações juridicamente relevantes.

Tal não é a realidade jurídica que vivenciamos, pois, inobstante a existência dos princípios fundamentais, as regras constitucionais têm um objetivo mais estreito e menos abrangente, regendo situações previamente selecionadas e determinadas, cuja justificativa não se esgota no delineamento genérico dos valores albergados pela Carta Política.

4.3.2.1 A doutrina de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho argumenta que estender a imunidade dos livros, nos termos previstos na Constituição Federal, aos chamados livros eletrônicos seria o mesmo que fazer uso da analogia integrativa, pois no seu entender, o "livro impresso em papel não se confunde com o hipertexto do programa de computador" (1998a, p. 134 e 137).

O autor não ignora que "a imunidade dos livros, jornais e periódicos, por se relacionar com a liberdade do homem, admite a interpretação extensiva, na busca de se alcançar a finalidade da Constituição", mas "desde que não se ultrapasse a possibilidade expressiva da norma de imunidade" (SARAIVA FILHO, 1998a, p. 134).

Segundo ele, inobstante o fato de a Constituição garantir a livre manifestação do pensamento e de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como o acesso à informação e, mais especificamente ainda, a liberdade de aprender, ensinar, pesquisar etc., tais princípios não determinam o alcance da "imunidade tributária para todos os veículos de comunicação ou difusores de cultura, ciência ou informação, como, por exemplo, a radiodifusão, a TV, o cinema, os produtos de informática, onde não há o predomínio da mídia escrita sobre o suporte papel" (SARAIVA FILHO, 1998a, p. 134);

> Os focalizados princípios podem, no máximo, justificar eventual concessão, pela legislação infraconstitucional, de isenções, incentivos e benefícios fiscais para esses outros meios propagadores de cultura, entretenimento e informação, sem que se possa cogitar acerca de descumprimento dos princípios da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1°) e da vedação de tratamento fiscal discriminatório arbitrário (CF, art. 150, II), diante de outros valores constitucionais, como a liberdade de expressão e de informação, o que dá razoabilidade ao discrime (SARAIVA FILHO, 1998a, p. 134);

Para ele, a previsão, da forma como se encontra no texto constitucional, se restringe à mídia escrita que tem como suporte o papel, não alcançando os produtos de informática, nem outros meios de transmissão audiovisual, em razão do que, para se estender a imunidade aos livros eletrônicos, seria necessária a edição de emenda constitucional ampliando-se, de forma expressa, o alcance do instituto (SARAIVA FILHO, 1998a, p.138).

Saraiva Filho aponta as seguintes razões da possível intenção do constituinte em não estender a imunidade ao livro eletrônico (1998a, p. 140-141): (i) os veículos protegidos já cumprem a missão de garantir a liberdade de expressão e de informação, (ii) inexiste tal previsão de imunidade no direito comparado, (iii) os veículos modernos de divulgação eletrônica não atendem com a mesma eficiência e amplitude aos objetivos constitucionais pelo fato de serem, em regra, consumidos por pequena parcela da população com melhor

poder aquisitivo, (iv) os livros eletrônicos transitam livremente pela internet, não sofrendo qualquer intervenção estatal, (v) não comprometimento do futuro da fiscalidade, dado se referir a uma revolução tecnológica não completamente vislumbrada e (vi) o constituinte deve ter preferido deixar a matéria para emenda ampliativa futura, "já com a inteira ciência do alcance dessa revolução tecnológica, sopesado, também, com o reconhecimento das necessidades financeiras das pessoas políticas da Federação" (1998a, p. 141).

No nosso entendimento essa interpretação restringe-se a uma construção lógico-literal do texto constitucional que não exclui, necessariamente, outras formas de apreensão do sentido da norma. Apesar de haver previsão expressa de que o insumo protegido se restringe ao papel destinado à impressão dos livros, jornais e periódicos, inexiste delimitação inequívoca de que os produtos da mídia escrita devam ser, necessariamente, impressos em papel. Se assim fosse, ou seja, se se desejasse, manifestamente, afastar a mídia eletrônica do alcance do instituto, melhor teria agido o constituinte se tivesse explicitado que a imunidade se restringiria aos livros, jornais e periódicos impressos, única e exclusivamente, em papel. Mas não é isso que se apreende da norma sob exame.

Arguir que os produtos em papel já cumprem a missão pretendida é ignorar por completo a evolução da sociedade, pois o livro, enquanto produto da mídia escrita que veicula um conteúdo de interesse da sociedade, permanecerá sendo livro independentemente do suporte físico em que for veiculado.

O livro digital já é um produto consolidado e disseminado no mercado – não havendo razão para classificá-lo como produto voltado a determinados estratos privilegiados da sociedade – e transacionado, principalmente, pela via do comércio eletrônico, não se vislumbrando razão para se temer o impacto dessa realidade sobre a chamada fiscalidade, pois que o controle dos fatos de interesse fiscal não deixará de existir, dado que a tendência atual no mundo – e no Brasil isso já é uma realidade[153] – é a informatização total da escrituração contábil-fiscal, bem como das notas fiscais de emissão eletrônica, o que denota que não

[153] No Brasil, já se encontra implantado o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, no qual se inclui a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), cujos objetivos são (i) promover a integração dos fiscos, mediante a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, respeitadas as restrições legais, (ii) racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, com o estabelecimento de transmissão única de distintas obrigações acessórias de diferentes órgãos fiscalizadores e (iii) tornar mais célere a identificação de ilícitos tributários, com a melhoria do controle dos processos, a rapidez no acesso às informações e a fiscalização mais efetiva das operações com o cruzamento de dados e auditoria eletrônica. (Receita Federal. Disponível em http://www1.receita.fazenda.gov.br/. Acesso em: 21 de novembro de 2011).

apenas a mídia escrita caminha para a digitalização, mas, também, todo o complexo de informações e dados que interessa às Administrações tributárias.

A alegação de inexistência de normas constitucionais imunizantes em outros países, também, não se mostra adequada à defesa propugnada por Saraiva Filho, pois, conforme já havíamos abordado anteriormente neste trabalho, a imunidade tributária prevista de forma expressa no texto constitucional somente existe no sistema jurídico brasileiro. Além do mais, o fato de outros países não normatizarem determinada matéria não impede que o Brasil o faça, pois, em face de sua realidade social, política e econômica distinta, pode se tornar necessário constitucionalizar normas de caráter programático ou finalístico.

Por fim, consideramos que a aplicação da imunidade ao livro digital independe de alteração do texto constitucional por emenda, pois o dispositivo, da forma já existente, abrange todos os objetos da mídia escrita que veiculam uma obra intelectual, independentemente do suporte físico; este, sim, restrito, para fins de aplicação da imunidade tributária, ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

4.3.2.2 A doutrina de Ricardo Lobo Torres

Ricardo Lobo Torres (2003, p. 225) diferencia a “cultura tipográfica” da “cultura eletrônica” e considera que a equiparação dessas diferentes manifestações acarreta o afastamento da tributação sobre um vasto espectro de produtos e serviços de informática e de telecomunicações, que são as mídias utilizadas pelos chamados livros eletrônicos. O autor manifesta uma postura cautelosa em face da revolução tecnológica cujos contornos finais seriam, no seu entender, de difícil percepção a partir da realidade então presente.

Lobo Torres (2003, p. 235), assim como Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (1998a, p. 138), considera que, diferentemente do livro em papel que se organiza de modo linear, distribuindo-se em início, meio e fim, o hipertexto permite ao usuário uma maior interação com o programa de computador, bem como um amplo manuseio de sua estrutura e uma facilitada navegação pelo texto digitalizado, o que inviabiliza a adoção de um mesmo tratamento tributário às diferentes mídias.

Segundo Lobo Torres (2003, p. 224), o Supremo Tribunal Federal (STF) já invalidou as tentativas de se estender a imunidade tributária às televisões, nos termos da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n° 773, em que se suspendeu, com efeito *ex nunc* e até o julgamento final da ação, as expressões “e veículos de radiodifusão” da

Constituição do Estado do Rio de Janeiro, bem como de lei ordinária fluminense, que previam a extensão da imunidade no sentido de alcançar tais veículos de comunicação.

Lobo Torres (2003, p. 235) ressalta que a 3ª Vara de Fazenda Pública do Estado do Rio de Janeiro, no processo n° 7280, de 1995, já decidiu que o Dicionário Aurélio Eletrônico goza da imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal no que se refere ao *software*, mas não quanto ao suporte físico (disquete e embalagem), que se sujeita à incidência do ICMS.

Para Ricardo Lobo Torres, "as enciclopédias e os livros acompanhados de CDs são imunes se houver a preponderância econômica e intelectual do impresso sobre o disco compacto", não se estendendo a imunidade ao CD-ROM, ao hipertexto para navegação nas redes de computadores e aos chamados "livros eletrônicos", "metáfora que compreende tanto o CD-ROM como o hipertexto na *network*" (2003, p. 238).

A decisão judicial apontada pelo autor vem ao encontro da posição por nós adotada de que a obra, seja impressa em papel ou gravada digitalmente, é imune a impostos, com a ressalva de que, diferentemente do que restou decidido, segundo Lobo Torres, pelo Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro, quando o conteúdo do livro se encontra gravado de forma permanente em disquetes ou CD-ROMs, não se vislumbra, para fins de aplicação da imunidade, razão para o apartamento do arquivo digital em relação ao suporte físico, pois o valor deste, no nosso entender, torna-se absorvido pelo valor total da obra, seja em termos financeiros, seja em termos de relevância, dado que o acessório deve seguir o mesmo destino do principal, no caso, a obra intelectual.

Argumenta, ainda, Lobo Torres que quando foi promulgada a Constituição Federal de 1988, "a tecnologia já estava suficientemente desenvolvida para que o constituinte, se o desejasse, definisse a não-incidência sobre a nova *media* eletrônica. Se não o fez é que, *a contrario sensu*, preferiu restringir a imunidade aos produtos impressos em papel" (2003, p. 238 – itálicos do original).

Não concordamos com os argumentos de Ricardo Lobo Torres contrários à extensão da imunidade aos livros digitais.

Primeiramente, cabe ressaltar que a comparação entre o livro impresso em papel com o hipertexto não se mostra de todo adequada, pois o fato de os equipamentos de informática, associados aos programas e aos aplicativos instalados em computadores, permitirem uma navegação diferenciada pelo texto digital ou digitalizado não justifica, por si só, o apartamento entre as mídias, pois a forma de navegação pelo texto não é elemento básico ou essencial para se caracterizarem os produtos que se analisam.

Os livros digitais comercializados ou distribuídos gratuitamente nos dias de hoje, aqui entendidos como os arquivos contendo o texto da obra originariamente produzida em meio digital ou digitalizada em momento posterior – os conhecidos *e-books* –, assim como os livros em papel, são organizados de forma linear, contendo uma sequência lógica de início, meio e fim, dado que nada mais são do que a reprodução em meio digital da obra intelectual, científica ou artística produzida pelo autor.

O simples fato de haver a possibilidade técnica de um manuseio mais elástico pelas técnicas de computação não torna o e-livro um produto alienígena em relação ao livro impresso. Pelo contrário, essa tecnologia possibilita um uso mais dinâmico e produtivo, principalmente para os estudiosos e cientistas que terão sua atividade facilitada e potencializada pelas novas ferramentas de navegação pelo texto.

Ricardo Lobo Torres (2003, p. 232-233) argumenta que a imunidade em questão visa, especificamente, ao barateamento dos produtos impressos em papel, dado o alto custo desse insumo, pois apenas metaforicamente se poderia estender o conceito adotado pelo constituinte para abarcar os livros eletrônicos, uma vez que o uso destes requer equipamentos sofisticados e de alto custo, acessíveis apenas por parcelas privilegiadas da sociedade, que não carecem da proteção nos termos definidos pela Constituição.

Mais uma vez não podemos concordar com tal argumento. Primeiro, porque o uso das ferramentas de computação e informática vem sendo, paulatinamente, estendido às mais diferentes parcelas da população, seja por meio de incentivos fiscais, seja por intermédio de programas assistenciais de governo ou, ainda, pela difusão do acesso à internet e à informática nas redes pública e particular de ensino, em bibliotecas públicas e em casas especializadas, as conhecidas *lan houses*.

Segundo, pelo fato de que o livro digital se consubstancia quase que exclusivamente na acepção do termo “livro” relativo ao conteúdo da obra, não se espraiando para alcançar todo o universo de equipamentos de informática passíveis de utilização no ato de leitura.

Na atualidade, o arquivo digital contendo a obra de autor, transmissível eletronicamente e suscetível de armazenamento em diferentes plataformas, já suplantou, há muito, o texto gravado e comercializado em disquetes ou em discos compactos (CD, CD-ROM, etc.), estes objeto de ampla discussão quanto à sua conformação ao preceito constitucional da imunidade, dada a sua natureza física totalmente diversa da do insumo papel previsto expressamente pela Constituição Federal.

Os livros digitais têm sido comercializados como arquivos digitais, transmitidos pela internet, independentemente de um suporte físico específico.

Dessa forma, ao se utilizar o termo livro digital, está-se a se referir, primordialmente, ao livro em sua acepção de obra literária, artística, técnica ou científica, uma vez que o insumo de veiculação se tornou inexpressivo na avaliação do conjunto do produto acabado.

4.3.2.3 A doutrina de Heleno Taveira Tôrres e Vanessa Nobell Garcia

Heleno Taveira Tôrres e Vanessa Nobell Garcia iniciam a exposição de sua doutrina ressaltando que qualquer dos entes políticos da Federação transgride frontalmente a Constituição Federal quando não envida "esforços para a exaustão da competência tributária ou não concentra o máximo de efetividade para os processos de arrecadação e fiscalização dos tributos, dotando suas repartições responsáveis de todos os meios formais e materiais necessários" (TÔRRES; GARCIA, 2003, p. 81).

Segundo eles, o exercício da competência tributária, especialmente no que se refere aos impostos compartilhados, é um "dever constitucional atribuído às pessoas políticas," que devem esgotar todas as "possibilidades impositivas, alcançando, em todos os tributos, o cumprimento dos princípios da *generalidade* (alargando-se a todos os destinatários) e *universalidade* (usando de todo o campo conceitual da hipótese de incidência)" (TÔRRES; GARCIA, 2003, p. 81 – itálicos do original).

Para eles, "qualquer renúncia fiscal deve ser densamente motivada e o serviço de fiscalização, permanente e efetivo" (TÔRRES; GARCIA, 2003, p. 81).

Segundo Taveira Tôrres e Nobell Garcia, as regras constitucionais de garantias a direitos individuais sempre devem ser interpretadas de forma mais ampla, contudo, com cautelas, "sem que isso implique uma descaracterização dos valores defendidos pela Constituição e desde que estes não entrem em conflito com outros valores também constitucionais, mormente os de maior força axiológica, como é o caso do princípio da isonomia" (TÔRRES; GARCIA, 2003, p. 88).

Consideram os autores perfeitamente aceitável a utilização da interpretação extensiva para assegurar os valores protegidos pela regra de imunidade, mas, segundo eles, o intérprete constitucional "não pode agir de maneira arbitrária e desordenada pelo gosto da retórica, devendo ele ficar circunscrito aos limites do espírito constitucional e fazendo prevalecer os fins protegidos pelo preceito interpretado" (TÔRRES; GARCIA, 2003, p. 89).

"Como não existem direitos absolutos, porque o absoluto é ficção, caberá ao operador do direito emitir um juízo axiológico de preferibilidade, portanto, de um valor em face do outro" (TÔRRES; GARCIA, 2003, p. 89).

Defendem os autores (TÔRRES; GARCIA, 2003, p. 90), ainda, que a interpretação extensiva deve ser aplicada com bastante razoabilidade, sem pretender alcançar, com a norma imunizante, todas e quaisquer formas de acesso, uso e gozo da liberdade de informar e ser informado. Para eles, a imunidade deve ter seu alcance limitado apenas aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, tendo em vista que, com isso, já se encontra alcançado o objetivo e assegurado o valor desejado pelo constituinte.

> Tudo o mais que de aperfeiçoamento técnico, para o uso cibernético, possa surgir, não será mais que uma exploração de bens de consumo (computadores), cuja utilização demonstra evidente capacidade econômica, devendo, pois, o respectivo produto (livro eletrônico) ser tributado, sem que isto concorra para afetar qualquer liberdade individual vinculada com a difusão da informação e da cultura (TÔRRES; GARCIA, 2003, p. 90).

Inobstante a possibilidade, ou mesmo a obrigatoriedade, de as regras de imunidade serem interpretadas de maneira extensiva, essa interpretação deve se dar, tão somente, até o limite em que seja garantido o exercício da liberdade humana protegida sem, com isso, extrapolar os limites inerentes ao sistema tributário, em que o princípio da isonomia é básico e serve de convergência dos demais princípios, vedando toda forma de discriminação ou qualquer tipo de concessão de privilégios, "devendo todos os cidadãos submeterem-se ao poder de tributar do Estado, pagando tributos na medida da capacidade econômica que demonstrem possuir" (TÔRRES; GARCIA, 2003, p. 90).

> Não pode o jurista, em afã retórico, perder de vista que toda e qualquer interpretação de regras constitucionais deve fazer prevalecer o espírito do texto constitucional, visando à construção e manutenção de determinados valores eleitos pelo Constituinte como valores da comunidade. E como não é crível que sejam as liberdades de expressão, de informação e congêneres, em todos os seus aspectos e hipóteses de manifestação, o que a regra do art. 150, VI, *d*, queira de fato preservar, apenas, é que esta não pode ser estendida a todas as formas de transmissão do pensamento de comunicação, tal como a multimídia (CD-ROM), hipertextos, vídeos etc. (TÔRRES; GARCIA, 2003, p. 91).

De acordo com os autores, se o legislador constitucional pretendesse a extensão da imunidade para alcançar todas as formas de manifestação do pensamento, o teria feito expressamente, dado que, à época da elaboração e da promulgação da Constituição Federal de 1988, já existiam os meios eletrônicos de comunicação, cujos progressos já se acenavam, como o surgimento dos computadores, disquetes, gravadores e vídeoscassetes, que, ainda que não com a mesma força de hoje, já indicavam o progresso da informática e da informação para um futuro próximo (TÔRRES; GARCIA, 2003, p. 91).

Os autores distinguem duas realidade que, segundo eles, seriam inconfundíveis, quais sejam, o conteúdo informativo, cujos valores se encontram preservados constitucionalmente, e os suportes físicos por meio dos quais se difundem as informações, como os livros, os disquetes, os CD-ROMs etc. (TÔRRES; GARCIA, 2003, p. 91-92).

> O papel, como suporte material, bem como a sua impressão, podem sim, por si só, direcionar a definição de livro, para efeitos da imunidade, uma vez que o direito constrói suas próprias realidades, captando no mundo fenomênico fatos que se lhe apresentem como relevantes para tanto e cuja juridicização implica uma natural redução da respectiva complexidade fática, pela seleção dos aspectos que devam ser valorados como imprescindíveis para a composição da materialidade tributável (TÔRRES; GARCIA, 2003, p. 92).

Com os argumentos expostos, defendem os autores (TÔRRES; GARCIA, 2003, p. 92) que a extensão da imunidade tributária aos livros eletrônicos é simplesmente inadequada com a *ratio* contida no dispositivo, pois, segundo eles, sem essa extensão, é possível realizar, com melhor proveito à coletividade, o princípio da isonomia e da vedação a privilégios, inexistindo, ainda, qualquer afronta ao princípio da liberdade de informar-se e ser informado, dado que este permaneceria garantido pelas formas tradicionais de publicações.

Concebem eles (TÔRRES; GARCIA, 2003, p. 94) que a informática alcança poucos privilegiados, não podendo a sua normatização servir de favorecimento às desigualdades, tendo em vista que a imunidade somente se legitimará se não violar os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

> Em todos os países europeus o próprio livro convencional, inclusive, é tributado (IVA, com alíquota de 4%), e não nos consta haver qualquer repercussão de atentados contra aquelas liberdades, cuja proteção está presente em todas as constituições democráticas daqueles países. No Brasil, com o atual regime de tributação sobre tais 'livros eletrônicos', também não registramos qualquer reivindicação no sentido de eliminar eventuais formas de restrição ao exercício daquelas liberdades decorrentes da incidência de tributos sobre os mesmos (TÔRRES; GARCIA, 2003, p. 94).

Argumentam, ainda, que somente ao elemento material que serve de suporte à divulgação se pode atribuir um valor que servirá de base de cálculo da incidência tributária, pois o que se tributa é a materialidade e não a imaterialidade, e somente será possível aferir a capacidade contributiva do usuário quando da aquisição do CD-ROM e do equipamento necessário para o acesso às informações ali contidas (TÔRRES; GARCIA, 2003, p. 95).

Para eles (TÔRRES; GARCIA, 2003, p. 95), o livro eletrônico – disquete ou CD-ROM –, enquanto meio de veiculação de cultura, informação e educação, cujo conteúdo é

acessado pela leitura a partir de um instrumento cibernético, não é alcançado pela imunidade, devendo se submeter à tributação como qualquer outro bem de consumo.

Por outro lado, entendem que, nos casos em que o CD-ROM, a fita de vídeo ou o disquete acompanha um livro, um jornal ou um periódico, com conteúdo idêntico ou complementar, "com a preponderância econômica e intelectual do livro, do jornal ou do periódico, então, e só nesse caso, aplicar-se-ia a regra imunitória a todo o conjunto" (TÔRRES; GARCIA, 2003, p. 96).

Se por um lado, alinhamo-nos aos autores quando descrevem os fundamentos de sua argumentação, por outro, discordamos parcialmente de suas conclusões.

Não há dúvida que as normas de imunidade devem ser interpretadas em consonância com as demais regras e princípios do sistema jurídico, dentre eles, os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, devendo prevalecer a universalidade e a generalidade da tributação, salvo nos casos expressamente ressalvados pelo constituinte, ou seja, nas hipóteses de imunidade tributária.

Contudo, não concordamos com o entendimento de que, em face da necessária materialidade requerida para se apurar a base de cálculo dos tributos, somente o aspecto material dos livros, jornais e periódicos estariam abarcados pelo preceito imunizante, o que afastaria da imunidade os livros eletrônicos, estes entendidos pelos autores como os suportes informáticos de veiculação do pensamento – disquetes e CD-ROMs.

Verifica-se que, para os autores, o termo "livro" constante do preceito constitucional se refere apenas ao suporte físico em que se veicula a informação ou o conhecimento.

Não nos parece que o conteúdo da mídia escrita, a obra intelectual em si considerada, decorrente do trabalho criativo do espírito humano, possa ser descartada na apuração das bases de cálculo dos tributos, pois o conteúdo da obra, mais ainda que o suporte material, sobrepuja-se, tanto no que se refere à ontologia do termo livro, ou seja, à razão de ser do livro, quanto no que tange ao valor pecuniário deste, pois, embutido no valor cobrado pelos objetos imunizados está, preponderantemente, o custo da criação intelectual.

Não concebemos o "livro eletrônico", que para nós pode ser melhor identificado pela expressão "livro digital", como sendo apenas os suportes físicos de gravação do conteúdo dos livros – disquetes e CD-ROMs –, pois, no nosso entendimento, o termo "livro" compreende, muito mais que o aspecto material – folhas encadernadas ou dispositivos de armazenamento digitais –, a obra literária, artística, científica e de comunicação, que é a própria razão da existência dos livros e que, sem a qual, livros não haverá, mas apenas cadernos, ou, na melhor das hipóteses, livros de ata, livros-razão, livros de bordo, livros de ponto etc.

Além do mais, não se pode perder de vista que, na contemporaneidade, não se exige mais um suporte material específico para comercializar ou disponibilizar os livros digitais, já que estes podem ser transferidos pela internet, já existindo, inclusive, a possibilidade de sua gravação nas "nuvens" (conforme explicado anteriormente), o que dispensa até mesmo um equipamento ou outro dispositivo de informática para seu armazenamento local. Somente no momento da leitura, se exigirá um aparelho apto a tal, que pode ser um computador, um *notebook*, um *tablet*, um telefone celular, uma televisão etc.

Verifica-se que o livro digital não se prende mais a um suporte físico, pois o veículo material se tornou múltiplo e circunstancial, constituindo-se o livro digital em um simples conjunto de *bits*, ou seja, em um arquivo digital, que pode ser adquirido nas livrarias virtuais ou baixado gratuitamente pela internet. A desvinculação a um suporte físico específico denota que o livro digital se restringe à obra intelectual comumente denominada livro.

4.3.2.4 A doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho (2003a, p. 278), algumas leis podem sofrer "transmigrações substanciais", passando nela a habitar outros espíritos, como, por exemplo, o do intérprete, e não mais o do legislador, ganhando a norma, em decorrência do espírito da lei, novo semblante, mesmo com a manutenção do texto original.

Segundo Coêlho (2003a, p. 278), a imunidade sob comento é do tipo objetiva e abrange todo livro, jornal, periódico e o papel destinado a sua impressão, independentemente do seu teor ou de juízos de moralidade.

Para ele (COÊLHO, 2003a, p. 280), o "mundo do futuro é cibernético. O CD-ROM e toda parafernália da estrada da informação dominará o planeta". Os livros eletrônicos e as bibliotecas virtuais estarão à disposição de todos, instantaneamente, em qualquer parte ou lugar, restando saber se o livro sob o formato de CD, pelo conteúdo, está sob o amparo da imunidade.

> Ligue-se o computador a uma impressora e livros guttenbergianos existirão a mancheia, como queria CASTRO ALVES, para o povo ler e pensar. E isso sem necessidade de o usuário, ele próprio, 'comprar' o CD, mesmo a preços baixíssimos. Quando, em meados do 1° século do 3° milênio, esta vegetação humana, que hoje floresce e fenece sobre a face da terra, for mudada, a imunidade do livro, dos jornais, dos periódicos e do papel destinado a imprimi-los será de apoucada valia. Navio a vela na era das navegações espaciais (COÊLHO, 2003a, p. 280).

Sacha considera que as “descrições dos fatos jurígenos, enquanto suportes fáticos da tributação, tais como existem hoje, formalmente especificados a partir de uma repartição hirsuta de competências tributárias, são insuficientes para tributar o “livro eletrônico”, por se tratar de fenômeno novo, não submetido à análise do legislador (2003a, p. 281).

Para ele, os livros disponíveis na internet não se subsumem nos “modelos de fatos jurígenos e se não confundem com o conceito de *telecomunicação* (atividade-meio) por mais de três razões que não vem a pêlo descalvar agora. São intributáveis” (COÊLHO, 2003a, p. 281).

> Respeitemos o tempo e o ambiente social, cultural e legislativo em que foi gestada a imunidade (...). Ela, a toda evidência, não se aplica ao “livro eletrônico”. A imunidade teve a sua razão de ser, no funil do tempo evanescente. Perecerá – como tudo que é vivo perece – na mesma medida que a humanidade caminhar para cima e para o alto (COÊLHO, 2003a, p. 281).

Segundo Coêlho, o axioma que diz “onde a mesma razão a mesma disposição” encontra-se a serviço da técnica analógica de interpretação, utilizada nos casos de ocorrência de lacunas a serem supridas por integração. Para o autor, tal axioma não pode ser aplicado na interpretação da norma de imunidade tributária sob análise, pois, valendo-se de outro brocardo, não pode o intérprete distinguir onde a Constituição não o fez quando podia fazê-lo (COÊLHO, 1998, p. 223).

“Livro eletrônico” é eufemismo. O CD-Rom, disquetes, slides e outros equipamentos eletrônicos (informática) são entes diversos do livro, cujo feitio é mesmo da era de Gutenberg. Esta imunidade é vetusta, da era pré-liberal” (COÊLHO, 1998, p. 223).

Verifica-se que Sacha Calmon faz referência à aquisição de livros pela internet, independentemente de um suporte físico de gravação. Para ele, contudo, tal realidade, quando totalmente instaurada, tornará desnecessária a norma de imunidade tributária dos livros e de seus congêneres, pelo simples fato de que os produtos da mídia escrita na forma digital, em razão dos baixos preços e por serem intributáveis, não reclamarão pela exoneração tributária.

Inobstante o fato real do barateamento dos livros digitais em comparação com os livros tradicionais em papel, esse simples fato, em nossa percepção, não é o bastante para desestabilizar o preceito imunizante. É certo que o papel é o insumo que mais encarece o produto final, seja ele livro, jornal ou periódico; contudo, não se pode ignorar que o processo de criação, assim como as etapas de coleta de informações, edição e divulgação, demandam esforços que, indubitavelmente, ainda tornam tais produtos relativamente caros no contexto de

uma sociedade desigual, com grandes bolsões de pobreza e com acirrada concentração de riqueza e forte desnível educacional.

Não concebemos como intributáveis os livros digitais, pois o fato de se inserirem num contexto diverso em relação ao livro tradicional, qual seja, o espaço cibernético, não os diferencia em um novo produto até então não submetido à análise do legislador, uma vez que o elemento essencial do livro é o mesmo desde os primórdios da civilização, quando inexistiam papel, imprensa etc., qual seja, uma obra decorrente da criatividade do espírito humano, materializada por meio da escrita, de forma sequenciada, por meio da qual se divulgam ideias, pensamentos, conhecimentos, informações, cultura etc. Compreendendo-se o objeto cultural nessa conceituação, estar-se-á diante de um livro, que, assim como o jornal, o periódico e o papel destinado a sua impressão, encontra-se albergado pela norma constitucional da imunidade tributária.

4.3.2.5 A doutrina de Bernardo Ribeiro de Moraes

Segundo Bernardo Ribeiro de Moraes, "a imunidade tributária em pauta, ao preservar a educação, a cultura, a transmissão de pensamento, no interesse social, resguardou apenas, neste particular, *um dos instrumentos* para tal, porém não todos" (1998b, p. 137 – itálicos do original).

> Embora se reconheça o enorme desenvolvimento que se vem operando na área do livro; embora se reconheça que "livros" no passado foram executados em barro, argila, pedra, papiro, cascas de árvore ou com embasamento em outros materiais; embora existam outros veículos essenciais de transmissão e difusão do pensamento, conhecimentos e informação, com a mesma função dos livros; embora o "livro" possa não perder sua natureza e essência quando em outra base que não o papel; para *efeitos da imunidade tributária* consagrada na letra *d* do inc. VI do art. 150 da Constituição, não se pode imunizar o denominado "livro eletrônico", com suporte em disquetes ou CD-Rom, ou disponível na Internet, por não ser *livro*, com base na escrita e no papel de impressão (MORAES, 1998b, p. 138 – itálicos do original).

Para o autor, não se pode acrescentar ao texto constitucional palavras que o constituinte não utilizou ou não quis fazê-lo, havendo expressa designação constitucional de que a imunidade destina-se ao livro impresso em papel, não alcançando, por conseguinte, outros meios de comunicação que não sejam livros (MORAES, 1998b, p. 138-139).

Mais uma vez consignamos que não comungamos desse entendimento, pois, no nosso perceber, o fato de a norma imunizante ter restringido o seu alcance, no que tange aos insumos, ao insumo "papel", não condiciona que tal restrição alcance, necessariamente, os

livros, os jornais e os periódicos, pois, em relação a estes, não há referência expressa a nenhum suporte específico de veiculação.

Para que se configurasse a restrição defendida por Bernardo Ribeiro de Moraes, deveria haver, no texto constitucional, de forma inequívoca, a previsão de que seriam imunes apenas os livros e congêneres da mídia escrita impressa em papel, o que não ocorre. Para nós, a restrição dirige-se apenas aos insumos, sendo imune apenas o papel e mais nenhum outro, ainda que essencial para a fabricação dos livros, jornais e periódicos, pois essa foi a demarcação que o legislador constituinte impingiu ao dispositivo.

Conforme aponta Luciano Amaro (1998, p. 146), o papel é imune somente quando servir de instrumento do livro, jornal ou periódico; mas o livro é imune por se tratar de uma obra literária, científica, artística, e não em razão do meio físico em que se expressa.

4.3.2.6 A doutrina de Eurico Marcos Diniz de Santi

Eurico Marcos Diniz de Santi considera que o vocábulo "livro", assim como todos os demais termos linguísticos, é vago, porém, não ao ponto de abarcar o objeto CD-ROM, que, no seu entender, "não ocupa sequer a zona nebulosa da palavra "livro" (2003, p. 57).

Para de Santi, o único traço de aproximação possível entre o "livro" e o "livro eletrônico" é o conteúdo, mas, segundo ele, "ter conteúdo de livro não significa ser "livro" (2003, p. 58).

> Com efeito, não obstante ambos enquadrarem-se como suportes comunicacionais, deve-se entrever que a forma de difusão da informação nos livros e nos CD-ROMs é totalmente distinta. O livro é suporte *imediato* da comunicação. O CD-ROM é suporte *mediato*. Ninguém, por mais *expert* que seja nos mistérios da informática, consegue ler, diretamente, um CD-ROM. Necessita de uma máquina, um computador, um interpretante mediato que possa decodificar as correntes e elos de *bits* gravados em código binário ("0111010111...") na superfície do suporte livro (SANTI, 2003, p. 59 – itálicos do original).

É flagrante, na percepção do autor, a relevância excessiva dada ao aspecto formal do objeto para se obter sua conceituação. Verifica-se que a forma de acesso ao conteúdo do livro tornou-se a pedra angular para se conceber o alcance do significado do termo.

No nosso entendimento, esse aspecto não é o mais relevante para se conceber o que venha a ser um livro, pois, retirando-se o conteúdo do objeto consistente num conjunto de folhas de papel encadernado, não se terá mais algo que se possa chamar de livro, em sua acepção de obra literária, artística, cultural etc.

Do contrário, mantendo-se a obra decorrente da criação do espírito humano, porém, em outro suporte físico que não o papel – por exemplo, uma placa de acetato ou a tela de um computador –, a percepção do objeto como livro permanece, pois a essência deste é a circunstância de conter uma mensagem, uma informação ou um conhecimento, sem o que o máximo que se terá é um bem material sujeito a diferentes usos, ou seja, um caderno.

Além disso, consideramos um equívoco equiparar o livro digital ao CD-ROM, pois, ainda que esse objeto possa servir de veículo a uma obra cultural, ele não é o único suporte do livro digital, dado que este se liberou de um elemento físico específico e passou a se individualizar enquanto simples arquivo digital, acessível por meio de diferentes equipamentos ou plataformas.

Por outro lado, alinhamo-nos ao entendimento do autor quando diz que, inobstante os livros terem por finalidade a instrumentalização da liberdade de informar e de ser informado, ou seja, a salvaguarda da liberdade de expressão enquanto estímulo à propagação da informação e da cultura, esse fato não pode servir de suporte à conclusão de que tudo que sirva a tal fim seja imune a impostos.

É com base nessa argumentação que consideramos que a imunidade não se aplica aos demais veículos de comunicação, como o rádio, a televisão, o cinema etc. Mas, no que tange ao livro digital, não se está tratando de outro meio de divulgação do pensamento que não o livro em si mesmo considerado, em razão do que, nessa percepção, não se estará estendendo ou equiparando, por analogia ou por outro meio qualquer, um objeto a outro. Não se estará tratando como iguais coisas distintas, pois tanto o livro impresso em papel quanto o livro digital são um único objeto, qual seja, um livro, ainda que acessíveis por meios distintos.

A fruição do livro tradicional e do livro digital se opera da mesma forma, qual seja, pela leitura, cujo exercício se funda no trabalho íntimo de percepção, de intelecção e de construção da mensagem transmitida por meio de signos linguísticos. Este, sim, é o substrato do livro, a sua natureza íntima, sem o que, livros não há.

Estando-se diante de um livro, é possível concluir que a imunidade, enquanto limite objetivo, a ele se aplica, pois que em consonância com a regra positivada pelo constituinte.

4.3.2.7 A doutrina de Valdir de Oliveira Rocha

Para Valdir de Oliveira Rocha (1998, p. 316), o livro eletrônico não se encontra albergado pela imunidade tributária, pelo fato de que o constituinte optou por imunizar apenas os livros, jornais e periódicos impressos em papel, dado que o dispositivo qualifica, ainda que

indiretamente, que o produto imune deve ser compreendido como envolvido pela condição “e o papel destinado a sua impressão”.

Para ele, o chamado livro eletrônico, “se é livro, o é de espécie diversa do impresso, destacado pela Constituição como imune” (ROCHA, 1998, p. 317).

A nossa contrariedade quanto à presente posição é a mesma registrada no subitem anterior.

4.3.2.8 A doutrina de Regina Celi Pedrotti Vespero

Partindo do pressuposto de que a imunidade sob comento originara-se na Constituição Federal de 1946 tendo apenas o papel com destinação específica como objeto do preceito, Regina Celi argumenta que “nunca foi colocada em discussão a finalidade da imunidade, ou seja, quais os princípios fundamentais que estariam sendo preservados”, tendo sido estipulada a regra imunizante, “à época, por motivos de ordem política e econômica”, tendo em vista que “o papel utilizado para esses fins sempre foi parcialmente importado, quer em maior quantidade, como outrora, quer em menor, como atualmente”, o que o encareceria, decorrendo daí a necessidade de se afastar a correspondente tributação (VESPERO, 2000, p. 210).

Também, para ela, o constituinte de 1988 restringiu a imunidade aos veículos de mídia escrita em papel ou em material a ele assimilável, o que impossibilitaria a extensão da imunidade aos livros eletrônicos, CD-ROMs, DVDs, disquetes etc. (VESPERO, 2000, p. 211).

No entendimento da autora, aplicando-se o método histórico de interpretação, seria possível concluir que a Assembleia Constituinte, ao rechaçar a proposta de ampliação do dispositivo constitucional, no sentido de alcançar outros veículos de comunicação e outros insumos, optara por não reconhecer a imunidade tributária dos livros eletrônicos (VESPERO, 2000, p. 213).

A conclusão de Regina Celi é no sentido de que “o único traço de aproximação possível entre livro e livro eletrônico é o conteúdo, mas” (...) “ter conteúdo de livro não significa ser livro”, pois, no seu entendimento, o CD-ROM não está contido no sentido da palavra “livro”, uma vez que o livro é suporte imediato de comunicação e o CD-ROM é suporte mediato, que requer uma máquina decodificadora para ser lido (VESPERO, 2000, p. 215-216).

No nosso entendimento, os argumentos da autora não se sustentam por duas razões básicas: (i) a primeira por confundir livro eletrônico, ou digital, com a mercadoria ou produto CD-ROM e (ii) a segunda por condicionar a existência do livro à forma de se acessá-lo.

Ao se fazer um paralelo entre o livro digital e o livro tradicional com base apenas em seu suporte físico, ignora-se a própria razão de ser de qualquer livro, qual seja, ser instrumento de veiculação do saber, da informação, da cultura, do conhecimento etc.

Se a simples adoção da forma de livro não torna o objeto um livro, conclui-se que tal propriedade não é a essência do livro. Da mesma forma, a simples veiculação de uma mensagem, seja via rádio ou teatro, não transforma o conteúdo transmitido em livro. Logo, para se ter um livro, além do elemento essencial, qual seja, o conteúdo, há necessidade que se tenha a transmissão da mensagem por intermédio da escrita. Aí, sim, conjugando-se conteúdo e escrita, tem-se o livro, não importando se o suporte é físico ou virtual, se é de papel, de plástico, de argila, de papiro, de pergaminho ou, simplesmente, de *bits*.

Outro engano cometido pela autora é condicionar a existência do livro à forma de se acessar o seu conteúdo, pois essa circunstância, no nosso entendimento, não tem relevância alguma para se identificar um livro. Os rolos de papiro da antiguidade eram de difícil manuseio, tanto pela fragilidade do papiro, quanto pela necessidade de domínio da técnica de se desenroscá-los, de um lado, e enroscá-los, de outro, enquanto se lia o texto impresso em sua superfície interna. Nem por isso se questiona quanto a ser ou não o rolo de papiro contendo uma obra um verdadeiro livro.

4.3.3 Consolidação das posições doutrinárias relativas à imunidade do livro digital

O quadro a seguir traz a consolidação das posições doutrinárias dos autores consultados acerca da imunidade tributária do livro digital.

O quadro não se restringe aos autores cujas doutrinas foram tratadas nos subitens anteriores, abarcando todas as obras e artigos que serviram de referência bibliográfica ao presente trabalho.

A discriminação das posições doutrinárias se deu da seguinte forma: (i) autores favoráveis à imunidade tributária do livro digital, sem qualquer especificidade; (ii) autores favoráveis à imunidade tributária do livro digital, incluindo os CD-ROMs e disquetes virgens destinados à gravação de livros digitais; (iii) autor favorável à imunidade tributária do livro digital, incluindo os equipamentos eletrônicos de leitura (*e-readers*); (iv) autores favoráveis à imunidade tributária do livro digital, incluindo as mídias audiovisuais, como a televisão e o

rádio; (v) autores contrários à imunidade tributária do livro digital, sem qualquer especificidade; (vi) autores contrários à imunidade tributária do livro digital, excluindo o CD-ROM ou o disquete que acompanha a obra impressa em papel, sendo esta preponderante; e (vii) autor que defende que o livro digital é intributável, por não se subsumir em quaisquer das hipóteses de incidência tributária.

Quadro 1 – Posições doutrinárias sobre a imunidade do livro digital

Posição doutrinária	Autores
A favor da imunidade do livro digital	Adriana Piraíno, Alexandre de Oliveira Netto, Alexandre Pontieri, Angela Teresa Gobbi Estrella, Antônio José da Costa, Antônio Manoel Gonçalez, Arlindo Felipe da Cunha, Aurélio Pitanga Seixas Filho, Carlos Valder do Nascimento, Dejalma de Campos, Diva Malerbi, Edison Carlos Fernandes, Eduardo Amorim de Lima, Edvaldo Brito, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, Felippe Daudt de Oliveira, Fernando Facury Scaff, Flávio da Silva Andrade, Francisco de Assis Alves, Guilherme Cezaroti, Guilherme von Müller Lessa Vergueiro, Helenilson Cunha Pontes, Humberto Ávila, Ivo César Barreto de Carvalho, Jayme Arcoverde de Albuquerque Cavalcanti Filho, João Francisco Bianco, Johnson Barbosa Nogueira, José Artur Lima Gonçalves, José Eduardo Soares de Melo, José Gustavo Sampaio Valverde, Juliana Soares João, Luciano Amaro, Luiz Antonio Caldeira Miretti, Marcelo Borghi Moreira da Silva, Marcelo Campos, Marcelo Martins Motta Filho, Márcia Regina Machado Melaré, Marco Aurélio Greco, Marcos da Costa, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco Soares, Maria Odete Duque Bertasi, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Moisés Akselrad, Moisés Akselrad, Napoleão Nunes Maia Filho, Natascha Machado Fracalanza, Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli, Rafhael Frattari Bonito, Regina Helena Costa, Ricardo Mariz de Oliveira, Ricardo Oliveira, Roberto Nunes Pereira, Ruy Barbosa Nogueira, Schubert de Farias Machado, Tercio Sampaio Ferraz Júnior, Vinicius T. Campanile, Vittorio Cassone, Yonne Dolacio de Oliveira, Yoshiaki Ichihara.
A favor da imunidade do livro digital – Inclui CD-ROM e disquetes, inclusive virgens destinados à gravação	Angela Maria da Motta Pacheco, Celso Ribeiro de Bastos, Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo, José Augusto Delgado, Maria Teresa de Cárcomo Lobo, Plínio José Marafon, Roque Antônio Carrazza.
A favor da imunidade do livro digital – Inclui o leitor digital de livros (*e-readers*)	Thiago Barbosa Wanderley.
A favor da imunidade do livro digital, alcançando, inclusive, as mídias audiovisuais (rádio, televisão etc.)	Aires Fernandino Barreto, Ives Gandra da Silva Martins, Roque Antônio Carrazza.
Contra a imunidade do livro digital	Bernardo Ribeiro de Moraes, Eurico Marcos Diniz de Santi, Kiyoshi Harada, Regina Celi Pedrotti Vespero, Valdir de Oliveira Rocha.
Contra a imunidade do livro digital, salvo nos casos em que o CD-ROM ou o disquete estiver acompanhando o livro impresso em papel, sendo este preponderante	Heleno Taveira Tôrres, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Ricardo Lobo Torres, Vanessa Nobell Garcia.
Os livros disponíveis na internet, por não se subsumirem em quaisquer das hipóteses de incidência tributária, são intributáveis	Sacha Calmon Navarro Coêlho.

Fonte: Vide bibliografia

4.4 A jurisprudência acerca da imunidade tributária do livro digital

A Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, no julgamento do Agravo Legal em Apelação/Reexame Necessário no âmbito do processo n° 2001.61.04.002446-0, ocorrido em 16 de setembro de 2010, decidiu pela extensão da imunidade tributária aos livros com suporte em CD-ROM, fitas cassete de áudio e vídeo, pôsteres, *flashcards*, fichas de contexto, gráficos e fantoches, todos voltados para o ensino infantil da língua inglesa (BRASIL, TRF3, 2001.61.04.002446-0, 2010).

Consignou-se no acórdão que o preceito em questão "prestigia diversos valores, tais como a liberdade de comunicação e de manifestação do pensamento; a expressão da atividade intelectual, artística e científica; o acesso e difusão da cultura e da educação; dentre outros" e que, não obstante as regras de hermenêutica imporem a necessidade de se interpretar o direito excepcional de forma literal, não se podem ignorar as demais regras de hermenêutica e "não se pode olvidar que a sociedade não é estanque, pelo contrário, é dinâmica" e esse "dinamismo engendra a constante evolução das relações jurídicas, o que obriga o Direito a se amoldar às novas situações que vão surgindo, a fim de cumprir o seu papel" (BRASIL, TRF3, 2001.61.04.002446-0, 2010).

Nos termos constantes do acórdão, registrou-se que, nos "idos de 1987 e 1988 não se cogitava de livros, jornais e periódicos em meio magnético, eletrônico ou digital, como nos dias correntes, razão pela qual não se poderia exigir a sua explícita previsão na literalidade do preceito imunizante", em razão do que o termo "papel" é pertinente à modalidade de livros mais usual na ocasião (BRASIL, TRF3, 2001.61.04.002446-0, 2010).

Considerou-se, ainda, como melhor opção, a interpretação teleológica, por meio da qual se busca "aferir a real finalidade da norma, de molde a conferir-lhe a máxima efetividade, privilegiando, assim, aqueles valores implicitamente contemplados pelo constituinte" (BRASIL, TRF3, 2001.61.04.002446-0, 2010).

Na sequência, registrou-se que os "livros, jornais e periódicos são veículos de difusão de informação, cultura e educação, independentemente do suporte que ostentem ou da matéria prima utilizada na sua confecção e, como tal, fazem jus à imunidade postulada" (BRASIL, TRF3, 2001.61.04.002446-0, 2010).

Por fim, ressaltou-se que não se estaria aplicando no caso a analogia, no sentido de ampliar as hipóteses de imunidade, mas apenas a "adoção de regras universalmente aceitas de hermenêutica, a fim de alcançar o verdadeiro sentido da norma constitucional" (BRASIL, TRF3, 2001.61.04.002446-0, 2010).

No nosso entendimento, salvo em relação aos pôsteres, *flashcards*, fichas de contexto, gráficos e fantoches que, no nosso entendimento, não se encontram acobertados pela regra da imunidade, caminhou bem a Sexta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, precipuamente no que se refere à (i) necessidade de se valer de outras regras de hermenêutica, e não apenas a gramatical, para se interpretar os preceitos imunizantes e ao fato de que (ii) o alcance da definição do termo "livro" não se prende ao suporte em que este se veicula.

Em 30 de agosto de 2011, a Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, ao apreciar a apelação e o reexame necessário no âmbito do processo eletrônico n° 5004268-63.2010.404.7000, decidiu pela imunidade tributária do dispositivo eletrônico para leitura de livros digitais, denominados no processo como *e-books*, tendo-se em conta que a imunidade prevista na Constituição Federal, que objetiva favorecer a divulgação de ideias e a manifestação do pensamento, deve ser interpretada, não restritiva, mas teleologicamente, privilegiando-se o fim, ou seja, a divulgação do pensamento, e não o meio, o livro escrito (BRASIL, TRF4, 5004268-63.2010.404.7000, 2011).

Segundo a decisão da Turma, o livro digital sem o aplicativo de leitura seria inútil, pois, para a leitura, o aplicativo seria imprescindível, dado que, com ele, "o texto digitalizado encontra sua forma de leitura". Ainda de acordo com a decisão, referindo-se ao inciso VI do parágrafo único do artigo 2° da Lei n.º 10.753, de 30 de outubro de 2003, que institui a Política Nacional do Livro, o legislador ordinário não poderia limitar a definição de livro apenas para o livro digital de uso exclusivo por pessoas com deficiência visual (BRASIL, TRF4, 5004268-63.2010.404.7000, 2011).

Da mesma forma, a Segunda Turma do mesmo Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu no processo eletrônico n° 5014246-64.2010.404.7000, julgado em 5 de julho de 2011, em que se estendeu a imunidade tributária ao leitor eletrônico de livros digitais, o Kindle da Amazon, considerando que tal equipamento teria a função específica de permitir a leitura dos livros digitais, equiparando-se a "materiais assimilares" ao papel, para o fim da concessão da imunidade tributária.

Se por um lado, nos alinhamos às decisões das Turmas do Tribunal Regional Federal da 4ª Região quando critica o procedimento do legislador ordinário de limitar o conceito do termo "livro", por outro, nos afastamos de sua intelecção por não concordarmos pela imunidade dos equipamentos de leitura de livros digitais, os chamados *e-readers*, e não *e-books*, conforme consta de um dos processos, pois tais equipamentos, no nosso entendimento, não se enquadram na hipótese normativa presente no artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal, não sendo, diferentemente do apontado pelos Desembargadores

relatores, imprescindíveis para a leitura dos livros digitais, pois estes podem ser acessados por meio de diferentes equipamentos eletrônicos, como os computadores pessoais, os *notebooks*, *netbooks*, *tablets*, telefones celulares etc., todos estes alheios ao dispositivo constitucional sob comento.

Os leitores eletrônicos de livros digitais (*e-readers*), dos quais o Kindle da Amazon é o mais conhecido, não se destinam exclusivamente, como quis fazer crer as decisões do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, à leitura de livros digitais, pois eles podem ser utilizados para entretenimento (jogos etc.), para a execução de músicas, para a visualização de fotografias, para gravação de voz, para acesso à internet, dentre outras funções.

Estender a imunidade a esses equipamentos, por coerência, demandaria que se estendesse a norma aos a ele similares – como os já referenciados computadores pessoais, *notebooks*, *netbooks*, *tablets*, telefones celulares etc., todos estes passíveis de utilização para a leitura de livros digitais –, o que ampliaria o preceito para muito além do que restou constitucionalizado, ainda que se valendo do método de interpretação teleológico ou finalístico, pois o legislador constituinte definiu a imunidade no sentido de alcançar os livros, jornais e periódicos e, no que tange aos insumos aplicados na impressão desses bens, apenas o papel destinado, exclusivamente, a tal mister.

No nosso entendimento, não se vislumbra autorização constitucional para exonerar tais computadores com base no dispositivo constitucional da imunidade tributária sob comento.

De acordo com a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 2011, aplica-se aos *tablets*, classificados na posição 8471.41[154], a alíquota de 15% do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o que evidencia que, para o legislador federal, tal produto não se encontra abrangido pela imunidade tributária.

O *site* do Consultor Jurídico na internet (http://www.conjur.com.br/2010-mar-16/incoerencia-isentar-tributo-livro-papel-taxar-livro-eletronico), em consulta realizada em 13 de dezembro de 2011, nos informa acerca de decisões já tomadas pelo Supremo Tribunal Federal (STF) em relação à imunidade tributária do livro eletrônico, informações essas não confirmadas em pesquisas à jurisprudência do STF na internet, na mesma data, muito provavelmente pelo fato de ainda não terem sido publicadas.

Segundo o referido *site*, inobstante encontrarmo-nos na era tecnológica dos *e-books* e dos jornais e revistas digitais, o Supremo Tribunal Federal (STF), nos julgamentos do Agravo

[154] Outras máquinas automáticas para processamento de dados, contendo, no mesmo corpo, pelo menos uma unidade central de processamento e, mesmo combinadas, uma unidade de entrada e uma unidade de saída.

de Instrumento (AI) n° 220.503 e do Recurso Extraordinário (RE) n° 330.817, “ainda não reconhece o conceito de “livro eletrônico” como algo que faça jus à imunidade capitulada no referido artigo da Constituição” (SOIBELMAN, 2010).

Argumenta o articulista que a restrição da imunidade tributária ao papel, cuja produção ocasiona o desmatamento, “é algo cuja incoerência milita contra as necessidades do planeta e da humanidade”, além de vulnerar o propósito constitucional da difusão da cultura (SOIBELMAN, 2010).

Ainda segundo o artigo, as referidas decisões do STF se pautaram pela jurisprudência do Tribunal acerca do alcance da imunidade tributária prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal, no sentido de que a exoneração não se aplica a maquinários e determinados insumos que não o papel e filmes fotográficos destinados à impressão, nos termos da súmula n° 657 (SOIBELMAN, 2010).

A seguir, são reproduzidas partes das ementas das alegadas decisões do STF, em que se controverteu acerca da aplicação ou não da imunidade ao dicionário Aurélio eletrônico (AI n° 220.503) e à Enciclopédia Jurídica Soibelman (RE n° 330.817), nos seguintes termos:

> 1. Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que, na instância de origem, indeferiu processamento de recurso extraordinário contra acórdão que reconheceu a imunidade tributária de dicionário eletrônico, contido em software. Sustenta o recorrente, com base no art. 102, III, a, violação ao art. 150, IV, d, da Constituição Federal.
> 2. Consistente o recurso. O acórdão recorrido está em desconformidade com a orientação sumulada desta Corte, no sentido de que a imunidade prevista no art. 150, VI, d, da Carta Magna, não alcança todos os insumos usados na impressão de livros, jornais e periódicos, mas tão somente os filmes e papéis tidos por necessários à sua publicação, tais como o papel fotográfico, inclusive o destinado a fotocomposição por laser, os filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas, e o papel para telefoto (súmula 657). (RE n° 330.817)
> (...)
> [A] jurisprudência da Corte é no sentido de que a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal, conferida a livros, jornais e periódicos, não abrange outros insumos que não os compreendidos na acepção da expressão “papel destinado a sua impressão”. (AI n° 220.503)

Confirmadas tais posições do Supremo Tribunal Federal (STF), será possível concluir que o Tribunal enfrenta a questão relativa à imunidade tributária do livro digital sob o ponto de vista do suporte material e não sob a ótica da obra intelectual, ou seja, o suporte físico constituído em CD-ROM ou disquete é que tem ditado as decisões, estas fundadas em jurisprudência assentada naquela Corte no sentido de que apenas se estende a imunidade do insumo ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, ao papel fotográfico e aos filmes fotográficos.

Não nos parece que esta postura seja a mais adequada ao enfrentamento da matéria, uma vez que o termo “livro”, conforme já apontado ao longo deste trabalho, não se restringe ao objeto físico; aliás, muito pelo contrário, uma vez que a essência do objeto livro é o conteúdo que este veicula e não o suporte físico utilizado para tal.

Além disso, na contemporaneidade, o livro digital se desvinculou de um suporte físico específico, passando a existir independentemente deste, o qual apenas se torna relevante no momento de fruição da leitura, inexistindo apenas um meio exclusivo de leitura, mas uma variedade de dispositivos e equipamentos eletrônicos destinados a tal fim.

O jornal O Estado de São Paulo, na edição de 19 de março de 2011, noticiou que o Supremo Tribunal Federal encontrava-se em vias de definir se a imunidade tributária – erroneamente chamada pelo articulista de isenção – dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão se estendem também aos aparelhos de leitura de livros digitais, como o Kindle da empresa multinacional norte-americana Amazon, e às publicações em discos compactos (RECONDO, 2011).

De acordo com a reportagem, em um processo em que se discute a extensão ou não da imunidade a peças eletrônicas vendidas juntamente com o material didático destinado a curso prático de montagem de computadores, os Ministros reconheceram a repercussão geral, em razão do que a decisão final que vier a ser proferida vinculará todas as demais instâncias judiciais, o que evidencia a importância do tema e indica a possibilidade de o Tribunal vir a alterar seu entendimento sobre o assunto (RECONDO, 2011).

O Ministro relator Marco Aurélio Mello, ainda segundo a reportagem, adiantou que seria necessário definir, “com a segurança jurídica desejável”, o alcance do dispositivo constitucional da imunidade tributária sob comento, tendo-se em conta a atualidade e a relevância do tema (RECONDO, 2011).

Segundo o jornal, inobstante a restritiva jurisprudência atual do STF, que assegura a imunidade apenas aos livros impressos e ao insumo papel destinado, exclusivamente, à impressão de livros, jornais e periódicos, advogados tributaristas consideram que a rediscussão da matéria é inevitável, dada a demanda cada vez maior por aparelhos para leitura de livros eletrônicos a reclamar pela reformulação do alcance do termo papel constante do dispositivo constitucional, tendo-se em conta que a tecnologia está substituindo o papel na confecção dos livros e de seus consentâneos (RECONDO, 2011).

> Outra razão é a preocupação com o meio ambiente. O STF, por exemplo, está extinguindo os processos em papel. Para alguns tipos de ação, o Supremo só aceita petições eletrônicas. Além disso, a preocupação do governo com a ampliação do

> acesso à internet passa pelo acesso facilitado a novas tecnologias. "Esse assunto tem de ser tratado de forma inclusiva. Essas tecnologias não podem ser vistas como símbolo de status e de riqueza", argumentou Marcel Leonardi, advogado na área de internet e tecnologia e o primeiro a obter decisão favorável à imunidade dos aparelhos de leitura de livros eletrônicos.
> Em 2009, Leonardi conseguiu na Justiça uma liminar para importar o Kindle sem o recolhimento de impostos. A liminar foi depois confirmada no mérito pelo juiz federal José Henrique Prescendo. Na decisão, ele afirmou que a Constituição, ao garantir a imunidade para livros, revistas e periódicos, quis "promover o acesso dos cidadãos aos vários meios de divulgação da informação, da cultura e viabilizar o exercício da liberdade de expressão do pensamento, reduzindo os respectivos custos". E isso, no entendimento do magistrado, deveria valer para todas as tecnologias. "Nota-se, por uma singela interpretação literal do texto constitucional, que os livros, jornais e os periódicos são imunes de tributos, independentemente do respectivo suporte (...). Seja em papel, seja em plástico, seja em pele de carneiro, etc".
> A Receita recorreu da decisão. O processo aguarda julgamento pelo Tribunal Regional Federal da 3.ª Região. Se a decisão for mantida pelo TRF, Leonardi espera que a Receita leve a discussão para o Superior Tribunal de Justiça (STJ). No STF, o julgamento do processo também não tem data marcada (RECONDO, 2011).

Registramos que não concebemos como possível a extensão do significado do termo “papel” aos equipamentos eletrônicos de leitura de livros digitais, pois, repetimos, o único insumo que se encontra abrangido pela imunidade é o papel, não se vislumbrando autorização constitucional à ampliação da regra. Se os aparelhos de leitura forem alcançados pela imunidade, todos os demais insumos, como tintas, produtos químicos, máquinas de impressão etc., também, deverão ser imunizados, o que, na nossa percepção, não corresponde à normatividade constitucional.

4.5 A nossa posição sobre a imunidade tributária do livro digital, expressa a partir do conjunto de regras de interpretação formulado por Humberto Ávila

Humberto Ávila (2001), que ao final de sua análise conclui pela imunidade tributária do livro eletrônico, formulou regras de interpretação que, no seu entender, superariam a ausência de justificação das premissas adotadas pelos doutrinadores para sustentar suas posições acerca da conceituação do termo “livros”, abarcando ou não o livro digital ou eletrônico, para fins da aplicação da imunidade tributária.

Segundo Ávila, os doutrinadores se valem apenas de uma justificação interna, não fundamentada, para concluir acerca da imunidade do livro eletrônico. Os autores favoráveis à tese consideram que, se livro é uma obra que veicula ideias em sequência lógica, o livro eletrônico é livro e, portanto, imune a impostos. Os desfavoráveis, por conceber como livros apenas as obras encadernadas e ordenadas em folhas de papel, afastam a imunidade do livro eletrônico por ele não se subsumir nesse conceito.

Para ele, há necessidade de se inserir na análise a justificação externa, com a avaliação e valoração dos argumentos empregados para decidir por uma interpretação em detrimento da outra, pois os argumentos que têm sido utilizados na interpretação não se equivalem juridicamente. “Eles têm fundamentos desiguais e, por isso, valores diferentes. Não podem, por conseqüência, nem serem empregados indistintamente, nem serem tomados um pelo outro, como se fora a sua escolha e a sua valoração uma manifestação de mero capricho do intérprete” (ÁVILA, 2001).

Pelo sistema interpretativo proposto por Ávila, a primeira regra consiste em dar primazia aos argumentos por ele denominados de institucionais – que têm como ponto de referência o ordenamento jurídico –, em relação aos argumentos não institucionais, ou seja, às opiniões subjetivas e individuais com apelo ao sentimento de justiça, mas desprovidas da racionalidade e da determinabilidade da argumentação requeridas pelo Estado Democrático de Direito.

Nesse sentido, a imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, nos termos constantes do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal, deve ser interpretada a partir do pressuposto de que há uma expressa vedação à instituição de impostos sobre tais bens, que configuram a chamada “mídia escrita”, cujo substrato é o direito fundamental à liberdade de expressão e de manifestação do pensamento, bem como a garantia do direito de acesso ao conhecimento, à educação, à informação e à cultura.

Tem-se, portanto, uma delimitação negativa das competências tributárias das pessoas políticas da Federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios –, que se encontram desabilitadas à tributação dos livros e de seus congêneres, por expressa determinação constitucional, independentemente de valorações de ordem subjetiva acerca da justeza ou não da exoneração, como o são, por exemplo, o receio de comprometimento da fiscalidade e a possibilidade de se privilegiarem os estratos mais favorecidos da sociedade, considerando que as novas mídias computacionais seriam de alcance restrito às pessoas de renda mais elevada.

Esses argumentos, além do fato de não corresponderem à realidade, não se encontram normatizados na Constituição Federal, tratando-se de meros temores dos autores que os propugnam. A digitalização dos livros e de seus congêneres, muito antes de comprometer a fiscalidade, em verdade, a favorece, dada a maior facilidade operacional e de controle do manuseio de dados proporcionada pela informática e pela cibernética. Além disso, não se concebe mais, na atualidade, o uso de computadores como restrito às camadas mais privilegiadas da população, uma vez que tal uso já se encontra difundido, ainda que com as

discrepâncias próprias das sociedades economicamente desiguais, seja em decorrência das políticas e dos incentivos patrocinados pelo Estado e pela sociedade civil, seja pela gradual redução dos preços dos livros digitais e dos equipamentos eletrônicos, inclusive via redução de alíquotas ou isenção fiscal.

Pela segunda regra, "os argumentos imanentes[155] ao sistema jurídico (argumentos linguísticos[156] e sistemáticos[157]) devem prevalecer sobre os argumentos a ele transcendentes (argumentos genéticos[158] e históricos[159])", pois o que restou, ao final, estabelecido pelo legislador é que vai prevalecer em relação ao que deixou de sê-lo (ÁVILA, 2001).

Os significados dos termos linguísticos não podem ser suplantados por argumentos relativos à "vontade do legislador" ou ao contexto histórico em que a norma foi produzida, o que não significa que tais elementos devam ser desconsiderados no trabalho hermenêutico a ser desenvolvido pelo intérprete.

Na avaliação da imunidade do livro digital, os argumentos linguísticos e sistemáticos relevantes devem prevalecer sobre o argumento genético de que o constituinte teria rejeitado a proposta de inclusão do livro eletrônico na norma de imunidade, o que, em verdade, não ocorreu, pois referida proposta não chegou nem mesmo a ser apreciada pela Assembleia Constituinte.

Conforme aponta Marco Aurélio Greco, "a interpretação jurídica inicia e termina na própria norma e o intérprete, embora tenha um papel construtivo no ordenamento, não pode se afastar do sentido inequívoco das palavras" (2003, p. 170).

Isso não significa, contudo, que, na interpretação dos dispositivos constitucionais, se deva considerar que o alcance dos termos linguísticos seja estanque e rígido, pois, dado o caráter duradouro das normas constitucionais, nascidas para reger os fatos da vida permanentemente – o que não significa eternamente –, eles devem se adequar às mudanças ocorridas no mundo dos fatos que, ainda mais na contemporaneidade, têm se dado de forma constante e acelerada. Trata-se da aplicação da chamada interpretação evolutiva, que não se confunde com a analogia, esta entendida como mecanismo de integração das normas jurídicas e não de sua interpretação.

---

[155] Argumentos institucionais imanentes são aqueles construídos a partir do ordenamento jurídico vigente, assim da sua linguagem textual e contextual como dos seus valores e da sua estrutura (ÁVILA, 2001).
[156] Argumentos linguísticos dizem respeito ao significado dos dispositivos ou enunciados prescritivos (ÁVILA, 2001).
[157] Argumentos sistemáticos dizem respeito aos elementos ou à aplicação do sistema jurídico e se subdividem em argumentos contextuais (levando-se em conta outras normas do sistema jurídico) e jurisprudenciais (ÁVILA, 2001).
[158] Argumentos genéticos dizem respeito à vontade do legislador (ÁVILA, 2001).
[159] Pelos argumentos históricos, o sentido da norma deve ser atualizado no tempo (ÁVILA, 2001).

Nesse sentido, para se aferir se determinado bem se encontra albergado pela imunidade, deve-se verificar, primordialmente, se ele se ajusta aos termos linguísticos da regra da imunidade e se, concomitantemente, dada a sistematicidade das normas constitucionais, se ele serve de instrumento para se atingir os fins perseguidos pela Constituição.

O livro digital cumpre os dois requisitos, pois se trata de uma obra literária, cultural ou científica, transmitida por meio da escrita, tendo como finalidades as mesmas de qualquer outro livro, pois estas não são alcançadas em razão do suporte físico, mas do conteúdo que se veicula.

A comunicação decorrente da leitura independe da forma como a escrita se apresenta, pois a mensagem será transmitida independentemente de se estar defronte de um livro em papel, em pergaminho, em papiro ou da tela de um computador, pois o livro, enquanto obra, constitui-se em uma integralidade, independentemente do meio em que se propaga.

Registre-se que essa discussão acerca do alcance da imunidade tributária do livro digital deve abranger, também, o jornal e o periódico, posto que a norma envolve os três bens e não apenas o livro.

Em relação aos insumos destinados à produção de livros, jornais e periódicos, apenas o papel foi incluído na norma de imunidade tributária.

Mesmo que se utilize de uma interpretação ampla ou extensiva, finalística ou teleológica do preceito, existe o limite do máximo sentido possível da palavra, ou seja, a conceituação do que possa ser chamado de papel. Tintas, máquinas de impressão, dispositivos de armazenamento de arquivos digitais – como *pendrive*, CD-Rom, DVD –, não se confundem com papel, pois, ainda que possam ser utilizados como insumo ou como meio para se produzir ou reproduzir um livro, e, com isso, atingir os fins buscados pela norma constitucional, eles não se encontram albergados pela regra da imunidade tributária.

Nos casos em que o livro digital se encontra gravado em um CD-ROM ou disquete e nos outros em que a obra em papel é acompanhada por um complemento eletrônico, seja esse um CD-ROM, um disquete, uma fita cassete ou outro da espécie – como ocorre, por exemplo, com os atuais dicionários da língua portuguesa –, a imunidade abrangerá o livro digital e o dispositivo de gravação, assim como o conjunto formado pelo livro impresso e pelo livro gravado, dado que a obra impressa se impõe como bem principal, configurando-se o complemento como acessório, que, por regra, deve ter o mesmo destino do principal.

Por fim, a terceira e última regra definida por Humberto Ávila estipula que se deve escolher o significado mais coerente com os princípios constitucionais axiologicamente subjacentes à norma a ser interpretada.

A norma constitucional sob comento decorre da necessidade de se preservar a liberdade de expressão e de manifestação do pensamento, assim como propiciar a difusão da cultura, da educação e do conhecimento.

Constata-se que o objetivo maior do preceito é a preservação de direitos e garantias fundamentais assegurados pela Constituição Federal e alçados à condição de cláusulas pétreas, não passíveis de supressão por meio de emenda constitucional, nos termos consignados no § 4° do seu artigo 60.

No entanto, o fato de os direitos à liberdade de manifestação do pensamento e de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação terem sido constitucionalizados como direitos fundamentais não autoriza que os demais dispositivos constitucionais que com eles guardam alguma relação, seja na condição de valor fundante ou de finalidade a ser perseguida, também devam ser incluídos no rol dos direitos fundamentais.

Os demais veículos de comunicação, como o rádio, a televisão, o cinema e o teatro, são meios de divulgação da cultura, de manifestação do pensamento e de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, mas, nem por isso, a tributação que sobre eles recai, já que não são imunes, se converte, necessariamente, em violação ou restrição a quaisquer das cláusulas pétreas asseguradas pela Constituição Federal.

As editoras e as empresas jornalísticas pagam tributos sobre o seu faturamento, receitas e lucro, bem como sobre os demais insumos que não o papel, e, nem por isso, há uma violação de direitos e garantias fundamentais.

A finalidade de uma norma não determina, por si só, o seu alcance, pois os mesmos valores que informam determinados preceitos podem fazê-lo em relação a outras hipóteses normativas, o que não significa que em todos os casos a intelecção deva ser a mesma. Não se pode partir da finalidade da norma para se determinar a sua abrangência de forma completamente divorciada da normatividade jurídica, pois regras diversas podem ter um mesmo fim, o que, contudo, não as torna, necessariamente, iguais ou mesmo semelhantes no que tange à sua aplicação e ao alcance de seus preceitos.

Conforme exemplo por nós dado anteriormente neste trabalho, todas as instituições de ensino, públicas e privadas, têm como objetivo a difusão da educação, do conhecimento e da cultura, mas somente as entidades sem fins lucrativos são imunes a impostos, por força do contido na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal de 1988, que assim

estipulou, não havendo autorização para se inverter o alcance da exoneração a partir da finalidade da norma constitucional. Fosse assim, diante do objetivo comum de difusão do conhecimento, da cultura e da educação, todas as instituições de ensino, indiscriminadamente, seriam imunes a impostos, o que não corresponde com o alcance da norma constitucional.

Com base nos argumentos expostos, conclui-se pela imunidade tributária do livro digital.

5 CONCLUSÃO

Se a norma de imunidade tributária não estiver prevista de forma expressa no texto constitucional, ela deve, necessariamente, ser dele extraível, pois não se concebe uma norma constitucional para além dos limites da própria Constituição. Os valores pré-jurídicos não detêm força normativa se não estiverem previstos, expressa ou subliminarmente, no texto constitucional.

A imunidade tributária pode alcançar todos os tributos, não se restringindo apenas aos impostos, pois não são apenas as hipóteses previstas no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988, identificadas como limitações constitucionais do poder de tributar e voltadas aos impostos, que se consubstanciam em normas imunizantes, havendo previsões da espécie em diferentes partes do texto constitucional.

Há, na Constituição, previsão de imunidades tributárias ontológicas e imunidades tributárias políticas, sendo as primeiras decorrentes, necessariamente, de princípios ou direitos fundamentais – a imunidade recíproca e as imunidades de taxas previstas no rol dos direitos e garantias individuais e coletivos – e as segundas, de opções políticas do legislador constituinte, com vistas a viabilizar o alcance de desígnios constitucionais de natureza social, cultural, política ou econômica – a imunidade dos templos de qualquer culto, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na exportação, dentre outras.

Enquanto norma constitucional, a imunidade tributária reclama por uma interpretação em conformidade com os valores éticos, políticos e ideológicos que informam a Constituição, o que não significa que se devam abandonar os métodos gerais de interpretação, mas que estes sejam aplicados tendo-se em conta a sua natureza estruturante.

Na contemporaneidade, a Constituição é vista como um sistema aberto de regras e princípios, em que a busca pela justiça social, a efetividade dos direitos fundamentais e o reconhecimento dos valores compartilhados, e não mais o legalismo estrito, passam a reger a sua interpretação. Os valores constitucionalmente protegidos devem sobrepujar o caráter meramente enunciativo de um rol de boas intenções e se inserir na realidade como vigas mestras de estruturação da sociedade.

Na abordagem sistêmica, concebe-se a Constituição como detentora de uma unidade interna, em que se exige a compreensão do todo e de cada uma de suas partes de forma

relacional e dialética, conciliando-se, coerentemente, os princípios e as regras para se obterem os comandos aplicáveis em face dos casos concretos.

Já não se concebem as normas jurídicas como detentoras de um sentido unívoco e produtoras de uma única solução adequada para cada caso, pois, no Direito, há diferentes possibilidades de interpretação, a depender, por exemplo, da pluralidade de significados dos termos linguísticos ou da necessidade de ponderação de interesses em face do caso concreto.

Essa abertura maior de interpretação das normas jurídicas, contudo, não pode se dar à revelia da moldura definida pela Constituição, dentro da qual serão exercidos o senso de justiça e a criatividade do intérprete no sentido de produzir efeitos positivos sobre a realidade, o que não significa, irrestrita discricionariedade, pois, por maior que seja a vagueza do texto constitucional, não se pode fugir do máximo significado possível dos termos linguísticos, sob pena de se deturpar o comando da norma e mesmo o conjunto do sistema jurídico.

Essa necessidade de se observarem os limites semânticos dos termos e das expressões normatizados se mostra extremamente relevante, principalmente quando se percebe que o uso indiscriminado ou isolado da interpretação teleológica pode levar o intérprete a definir o alcance das normas constitucionais a partir dos fins por elas visados, abstraindo-se das regras que disciplinam especificamente a matéria.

Os valores prestigiados pelas normas de imunidade, considerados de forma isolada, não podem se sobrepor a outros princípios também acolhidos pela Constituição, sob pena de se criarem privilégios não pretendidos pelo sistema jurídico, bem como de se assegurarem direitos absolutos não garantidos pelo mesmo sistema.

O texto constitucional é um todo harmônico e seus dispositivos devem ser interpretados com observância do princípio da unidade da Constituição.

As normas constitucionais, ainda que demandem uma interpretação em consonância com os demais dispositivos constitucionais, assim como com o sistema jurídico como um todo, trazem em seu bojo determinados termos cujos limites não podem ser ignorados pelo intérprete, sob pena de se transformarem em letra morta ou se tornarem redundantes, sem valia, trazendo ruídos indesejáveis e destoantes em relação à boa técnica legislativa exigida.

Para se aferir se determinado bem se encontra albergado pelo preceito constante do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal, deve-se verificar, primeiramente, se ele se ajusta aos termos linguísticos da regra da imunidade e se, concomitantemente, se ele serve de instrumento para se atingir os fins perseguidos pela Constituição.

Não se pode perder de vista que o legislador constitucional não objetivou conferir um benefício a editoras ou a empresas jornalísticas, mas imunizar o bem utilizado como veículo do pensamento, da cultura e do conhecimento.

Nesse sentido, a aplicação da imunidade aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado a sua impressão independe da pessoa que os produza ou que os comercialize, ou seja, não importa se se está diante de uma editora, uma livraria, uma banca de jornal, um fabricante de papel, um vendedor de livros, o autor ou uma gráfica, pois o que importa à imunidade é o objeto e não a pessoa.

A extensão da imunidade tributária dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, no sentido de alcançar outras mídias e outros insumos, acarreta, inexoravelmente, um alargamento do preceito para além do que restou normatizado, pois encontra-se delimitado na Constituição, expressamente, o que se quer imunizar, não se justificando a previsão de limitações do poder de tributar se estas pudessem ser extraídas diretamente do conjunto principiológico da Constituição.

Se a Constituição tivesse outorgado a imunidade sob comento com vistas, unicamente, à proteção da liberdade de pensamento ou da difusão do conhecimento e da cultura, ela teria ido além, e alcançado todas as mídias que cumprissem tal mister e todos os insumos necessários a sua produção.

Muitas das hipóteses de imunidade tributária guardam estreita ligação com as cláusulas pétreas, como os princípios e garantias fundamentais e a federação, mas o instituto imunizante não é restrito a esses casos, pois, além das imunidades chamadas implícitas ou ontológicas, há as imunidades políticas, de intuito intervencionista e caráter estruturador, pois a realidade socioeconômica reclama pela intervenção do Estado na consolidação da democracia e do princípio da igualdade, assim como no desenvolvimento do País.

A imunidade ora estudada visa a (i) garantir, prestigiar e preservar a liberdade de imprensa, de comunicação, de informação e de manifestação do pensamento, bem como o direito de crítica; (ii) baratear, facilitar, amparar, estimular e democratizar o acesso à educação, à informação e à cultura; (iii) garantir o direito à expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, à liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, ao pleno exercício dos direitos culturais e ao acesso às fontes da cultura nacional, à criação, à expressão, à informação e à incolumidade dos valores éticos; (iv) proteger a propagação de ideias no interesse social; (v) proteger a democracia, como decorrência do exercício das liberdades de pensamento e de expressão; (vi) excluir o tributo como instrumento de dominação estatal e de censura sobre as atividades relacionadas aos

meios de transmissão do pensamento e à preservação da democracia; e (vii) livrar os veículos de educação, cultura e saber das influências políticas.

A Constituição Federal imunizou não o livro-objeto, mas o livro-valor, este entendido como instrumento do saber, do ensino, da cultura, da pesquisa e da divulgação de ideias.

Logicamente que a simples existência de uma norma de imunidade tributária não é apta a garantir, sozinha, de forma plena e satisfatória, a liberdade de manifestação do pensamento, mas a inexistência da norma constitucional exonerativa pode abrir espaço para a utilização do tributo como mecanismo de ingerência governamental nos veículos de comunicação escrita, dado se tratar dos principais instrumentos de informação e de denúncia de práticas atentatórias à democracia e aos direitos dos homens em sua condição de cidadãos.

As imunidades do artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, previstas como limitações constitucionais do poder de tributar, como a imunidade dos livros e de seus congêneres, não constituem cláusulas pétreas, pois, inobstante o fato de alguns dos preceitos se inspirarem e se voltarem à proteção de valores constitucionalizados na condição de direitos e garantias fundamentais, a norma de imunidade, em si considerada, não é um direito ou garantia fundamental. O fato de os direitos à liberdade de manifestação do pensamento e de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação terem sido constitucionalizados como direitos fundamentais não autoriza que todas as demais normas constitucionais que com eles guardem alguma relação, seja na condição de valor fundante ou de finalidade a ser perseguida, também devam ser incluídas no rol dos direitos fundamentais.

Inexistisse o preceito imunizante, eventual tributação que recaísse sobre os veículos de comunicação da mídia escrita, em conformidade com os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, somente infringiria a Constituição se fosse utilizada para cercear a liberdade de expressão e a liberdade de manifestação do pensamento, ou para dificultar a disseminação da cultura, do conhecimento, da educação etc. Caso a Constituição não tivesse alçado tais bens à condição de imunes, os direitos e garantias fundamentais em apreço permaneceriam assegurados, e eventual tributação que recaísse sobre os bens da mídia escrita não poderia, sob pena de inconstitucionalidade, violar quaisquer das cláusulas pétreas, seja a forma federativa de Estado ou os direitos e garantias fundamentais.

Os demais veículos de comunicação, como o rádio, a televisão, o cinema, o teatro etc., inobstante a sua condição de meios de divulgação da cultura, de manifestação do pensamento e de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, não são alcançados pela imunidade tributária.

Para que o livro digital seja considerado imune, não há necessidade de se alterar a regra da imunidade tributária, ampliando a dicção do dispositivo, pois a Constituição Federal, cujos preceitos são de natureza abrangente e genérica, não deve ser emendada para se adequar, textualmente, às mudanças ocorridas no mundo fático, sejam elas de caráter material ou cultural, uma vez que os termos linguísticos, não obstante seus limites semânticos, podem ser vagos e seus contornos, alcance e interpretação não podem ficar sempre dependentes de uma literalidade expressa, esta quase que inatingível.

A norma de imunidade da forma já existente abrange todos os objetos da mídia escrita que veiculam uma obra literária, científica, artística, informativa ou técnica, independentemente do suporte físico; este, sim, restrito, para fins de aplicação da imunidade tributária, ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, pois é dessa forma que se encontra disposto na Constituição.

O dispositivo constitucional não predetermina, para fins de aplicação da imunidade tributária, o conteúdo que devam ter os livros, jornais e periódicos, privilegiando-se a neutralidade, dado que as normas de imunidade tributária não podem distinguir entre correntes de pensamento para determinar o seu alcance e nem servir de instrumento para a censura, esta vedada expressamente pela Constituição Federal de 1988, nos artigos 5°, inciso IX, e 220, § 2°.

Os livros digitais comercializados ou distribuídos gratuitamente nos dias de hoje, aqui entendidos como os arquivos contendo o texto da obra originariamente produzida em meio digital ou digitalizada em momento posterior, assim como os livros em papel, são organizados de forma linear, contendo uma sequência lógica de início, meio e fim, dado que nada mais são do que a reprodução em meio digital da obra intelectual produzida pelo autor.

O simples fato de haver a possibilidade técnica de um manuseio mais elástico pelas técnicas de computação não torna o livro digital um produto alienígena em relação ao livro impresso. Pelo contrário, essa tecnologia possibilita um uso mais dinâmico e produtivo, principalmente para os estudiosos e cientistas que terão sua atividade facilitada e potencializada pelas novas ferramentas de navegação pelo texto. Não se pode ignorar que a forma de navegação pelo texto não é elemento básico ou essencial para se caracterizarem os produtos que se analisam.

O livro não o deixa de ser apenas por se externar de um modo novo, diferente daquele em que se manifestava há muito, porém condizente com a realidade contemporânea da alta tecnologia, da informática, da cibernética e do conhecimento virtual.

O livro digital se consubstancia quase que exclusivamente na acepção do termo “livro” relativo ao conteúdo da obra, não se espraiando para alcançar todo o universo de equipamentos de informática passíveis de utilização no ato de leitura.

A discussão acerca da extensão da imunidade no sentido de alcançar o suporte de gravação dos livros, jornais e periódicos digitais encontra-se, na atualidade, em parte superada, tendo-se em conta que, salvo nos casos em que os CD-ROMs e similares acompanham os livros impressos, os livros digitais e seus congêneres passaram a ser comercializados e acessados, preponderantemente, na forma de simples arquivos digitais, não se encontrando mais, prévia e necessariamente, gravados em um dispositivo de armazenamento, como os CD-ROMs ou os disquetes.

O livro digital adquirido pela internet pode ser gravado diretamente no disco rígido do computador ou, ainda, nos dispositivos de gravação chamados *pendrives*, assim como em qualquer outro equipamento que permita a leitura do arquivo digital. Nesses casos, não há que se falar em extensão da imunidade no sentido de alcançar os *e-readers*, os *tablets*, os *notebooks*, os discos rígidos externos etc., que se tornaram o suporte físico de armazenamento e de acesso ao conteúdo das mídias impressas, pois tais equipamentos e dispositivos são utilizados para inúmeras funções – como entretenimento (jogos etc.), execução de músicas, visualização de fotografias, gravação de voz, dentre outras –, não se restringindo o seu papel ao de suporte físico de livros digitais.

Uma vez que o livro digital cumpre todos os requisitos necessários à sua configuração como livro, ele se encontra abrangido pela imunidade tributária do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal.

Assim como os livros tradicionais, o livro digital é uma obra literária, científica, artística, cultural ou técnica, composta de partes organizadas sucessivamente, de forma a permitir uma leitura sequencial, cujo elemento essencial à sua caracterização não é o suporte físico em que se materializa, mas a mensagem ou a informação originada de um emissor e destinado ao receptor – o leitor.

Os audiolivros, também imunes, contendo o relato integral de uma obra literária, artística, científica ou técnica, inobstante o fato de não se exteriorizarem na forma escrita, reproduzem, integralmente, o conteúdo dos livros e se destinam às pessoas que não conseguem ler a obra escrita – crianças, analfabetos e cegos que não leem em braile –, bem como ao demais que preferem essa forma de fruição ou de acesso aos livros.

A concepção do livro digital como imune, contudo, não leva à conclusão de que a imunidade deva ser estendida a todos os produtos de informática. Os disquetes, os discos

compactos, as fitas magnéticas, os *pendrives* etc. não se encontram albergados pela norma constitucional da imunidade tributária, ainda que destinados à gravação de livros digitais, uma vez que a Constituição elegeu apenas o insumo papel como imune, o que não engloba os demais, como as tintas, os tipos, os produtos químicos, os demais suportes físicos etc.

Não se trata de aplicar uma interpretação restritiva da imunidade aos insumos e uma interpretação ampliativa aos livros, jornais e periódicos, pois consideramos que, inobstante os valores albergados pela imunidade tributária, eles devem ser compreendidos em consonância com as regras presentes na Constituição, no caso, as limitações constitucionais do poder de tributar. O livro digital é imune porque o constituinte assim determinou, pois não houve vinculação necessária entre a aplicação da imunidade e o insumo em que se veicula a mídia escrita; mas houve predeterminação de que o único insumo alcançado pela imunidade seria o papel.

O termo “papel” utilizado pelo constituinte não permite um alcance mais elástico de seu significado, ainda que relativamente a insumos necessários à produção de livros, seja impressos, seja em meio magnético, pois, repita-se, no delineamento do alcance dos preceitos constitucionais, não se pode suplantar, ou melhor, ignorar o alcance dos termos linguísticos adotados, sob pena de se esvaziarem as regras insculpidas no texto constitucional, em prol da vaguidade dos princípios, dos valores e dos direitos fundamentais, cujos limites extrapolam em muito os comandos específicos de cunho constitucional, dentre os quais, as limitações do poder de tributar.

Se os valores e os princípios fundamentais da Constituição Federal fossem suficientes à ordenação jurídica da vida em sociedade, não se justificaria a instituição de regras específicas, dado que o sistema se encontraria embasado e justificado pelos vetores primordiais, aplicáveis diretamente a todas as situações juridicamente relevantes.

Tal não é a realidade jurídica com que nos defrontamos. Não obstante o fato de se encontrarem regidos pelos princípios fundamentais do sistema jurídico, os dispositivos constitucionais específicos têm um objetivo mais estreito e menos abrangente, regendo fatos e situações previamente selecionados e determinados, cuja justificativa não se esgota no delineamento genérico dos valores albergados pela Carta Política.

REFERÊNCIAS

A FAVORITA. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 23 out. 2011. Caderno Opinião, p. A2.

AGUIAR, Josélia. E-book ainda não decola entre os leitores europeus. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 15 out. 2011. Caderno Ilustrada, p. E5.

AGUIAR, Josélia. E-books impulsionam negócios no exterior. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 12 set. 2011. Caderno Ilustrada, p. E3.

AKSELRAD, Moisés. Limitações constitucionais ao poder de tributar: delineamento dos princípios estabelecidos no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. pesquisas tributárias. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 403-431. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

ALVES, Francisco de Assis. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 268-315. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

AMARO, Luciano. Algumas questões sobre a imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 143-154. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

AMAZON vai ‘emprestar’ livro a cliente com Kindle. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 5 nov. 2011. Caderno Mercado, p. B14.

ANDRADE, Flávio da Silva. O conceito de livro e o alcance da regra constitucional de imunidade tributária cultural. **Revista Jurídica Consulex**, Brasília, n. 290, p. 66, fev. 2009.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. Imposto sobre serviços: tributação de anúncios e destaques em listas ou guias telefônicos; inadmissibilidade, em face de vedação constitucional. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 39, p. 105-121, 1987.

ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, Centro de Atualização Jurídica (CAJ), v. I, n. 5, ago. 2001. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 2 abr. 2011.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n° 10/1996 por DERZI, Misabel Abreu Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **Direito processual constitucional**: aspectos contemporâneos. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

BARRETO, Aires Fernandino. Imunidades tributárias: só podem prevalecer interpretações que prestigiem os princípios constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 155-182. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

BARRETO, Aires Fernandino. Livro eletrônico: o alcance da imunidade é o que prestigia os princípios constitucionais. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 7-13.

BARROSO, Luís Roberto. Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro; pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo. In: BARROSO, Luís Roberto (org.). **A nova interpretação constitucional**: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas. 3. ed. rev. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 1-48.

BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. São Paulo: Saraiva, 1996.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: BARROSO, Luís Roberto (Org.). **A nova interpretação constitucional**: ponderação, direitos fundamentais e relações privadas. 3. ed. rev. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 327-378.

BASTOS, Celso Ribeiro. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 240-254. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BEDINELLI, Talita. Narrativa multimídia. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 14 fev. 2011. Caderno Cotidiano, p. C7.

BERTASI, Maria Odete Duque; MELARÉ, Márcia Regina Machado; MIRETTI, Luiz Antônio Caldeira. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 641-660. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

BIANCO, João Francisco; LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi; OLIVEIRA, Ricardo Mariz; PEREIRA, Roberto Nunes. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 661-706. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. São Paulo: Saraiva, 1967.

BONITO, Rafhael Frattari. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, prescrita no art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal, aproveita aos *softwares*? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 42, p. 113-124, 1999.

BORGES, José Souto Maior. Direitos humanos e tributação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 9, n. 40, p. 188-224, set./out. 2001.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BRASIL. Código tributário nacional (1966). **Código tributário nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ ccivil_03/Leis/ L5172.htm>. Acesso em: 20 jun. 2011.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais** (CARF). Acórdão n° 103-23151, processo n. 10980.007828/2004-98, Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Relator: Paulo Jacinto do Nascimento. 8 de agosto de 2007. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 3 nov. 2011.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais** (CARF). Acórdão n° 107-06945, processo n. 13851.000606/2001-65, Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes. Relator: Neicyr de Almeida. 29 de janeiro de 2003. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 3 nov. 2011.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais** (CARF). Acórdão n° 202-18718, processo n. 10940.000810/2001-99, Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Relatora: Maria Teresa Martínez López. 12 de fevereiro de 2008. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudencia Carf.jsf>. Acesso em: 3 nov. 2011.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais** (CARF). Acórdão n° 203-12401, processo n. 13987.000117/2001-78, Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes. Relator: Emanuel Carlos Dantas de Assis. 19 de setembro de 2007. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudencia Carf.jsf>. Acesso em: 3 nov. 2011.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais** (CARF). Acórdão n° 301-29142, processo n. 11128.002905/96-74, Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes. Relator: Luís Sérgio Fonseca Soares. 9 de novembro de 1999. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudencia Carf.jsf>. Acesso em: 3 nov. 2011.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais** (CARF). Acórdão n° 302-38464, processo n. 13634.000459/2003-50, Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes. Relator: Corintho Oliveira Machado. 28 de fevereiro de 2007. Disponível em: <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudencia Carf.jsf>. Acesso em: 3 nov. 2011.

BRASIL. **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais** (CARF). Acórdão n° 302-39449, processo n. 10830.004265/97-19, Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes. Relator: Luciano Lopes de Almeida Moraes. 19 de maio de 2008. Disponível em:

<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudencia Carf.jsf>. Acesso em: 3 nov. 2011.

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**. Rio de Janeiro, 22 abr. 1824. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao24.htm>. Acesso em: 20 jun. 2011.

BRASIL. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 24 fev. 1891. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao91.htm>. Acesso em: 20 jun. 2011.

BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 16 jul. 1934. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm>. Acesso em: 20 jun. 2011.

BRASIL. Constituição (1937). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 10 nov. 1937. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao37.htm>. Acesso em: 20 jun. 2011.

BRASIL. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, 18 set. 1946. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao 46.htm> Acesso em: 20 de jun. 2011.

BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 20 out. 1967. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao 67.htm> Acesso em: 20 de jun. 2011.

BRASIL. Constituição (1969). **Emenda Constitucional n. 1**. Brasília, 20 out. 1969. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm> Acesso em: 20 de jun. 2011.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, 5 out. 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Acesso em: 20 de jun. 2011.

BRASIL. Decreto-lei n° 406, de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sôbre operações relativas à circulação de mercadorias e sôbre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 dez. 1968.

BRASIL. Lei nº 10.753, de 30 de outubro de 2003. Institui a Política Nacional do Livro. **Diário Oficial da União**, Brasília, 31 out. 2003.

BRASIL. Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987. Dá nova redação à Lista de Serviços a que se refere o art. 8º do Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 dez. 1987.

BRASIL. Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre

prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 set. 1996.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 1° ago. 2003.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3. Região, Sexta Turma. Agravo Legal em Apelação/Reexame Necessário. Processo: 2001.61.04.002446-0. Rel. Des. Fed. Consuelo Yoshida. 27 de junho de 2002. **Diário de Justiça**, São Paulo, 28 set. 2010.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região, Segunda Turma. Apelação Civil. Processo 1998.04.01.090888-5. Rel. Des. Fed. João Pedro Gebran Neto. 9 de dezembro de 1998. **Diário de Justiça**, Porto Alegre, 2000.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região, Segunda Turma. Apelação em Mandado de Segurança. Processo 2000.70.00.002338-5. Rel. Des. Fed. Vilson Darós. 28 de junho de 2001. **Diário de Justiça**, Porto Alegre, 2001.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região, Segunda Turma. Apelação/Reexame Necessário. **Processo eletrônico**: 5014246-64.2010.404.7000. Rel. Des. Fed. Luciane Amaral Corrêa Münch. 5 de julho de 2011. Disponível em: <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/ verifica.php>. Acesso em: 2 fev. 2012.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4. Região, Primeira Turma. Apelação/Reexame Necessário. **Processo eletrônico**: 5004268-63.2010.404.7000. Rel. Des. Fed. Álvaro Eduardo Junqueira. 30 de agosto de 2011. Disponível em: <http://www.trf4.jus.br/trf4/ processos/ verifica.php>. Acesso em: 2 fev. 2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 762.574. Segunda Turma. Rel. Min. Eliana Calmon. 12 de setembro de 2005. **Diário de Justiça**, Brasília, 2 de outubro de 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 866.851. Primeira Turma. Rel. Min. Luiz Fux. 3 de agosto de 2006. **Diário de Justiça**, Brasília, 15 de setembro de 2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n° 1.035.798. Rel. Min. Luiz Fux. 27 de fevereiro de 2008. **Diário de Justiça**, Brasília, 6 de maio de 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 5. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. 11 de junho de 2007. **Diário de Justiça**, Brasília, 5 de outubro de 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939. Rel. Min. Sydney Sanches. 15 de dezembro de 1993. **Diário de Justiça**, Brasília, 18 mar. 1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.758. Rel. Min. Carlos Velloso. 10 de novembro de 2004. **Diário de Justiça**, Brasília, 11 mar. 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.800. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. 11 de junho de 2007. **Diário de Justiça**, Brasília, 28 set. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.643. Rel. Min. Carlos Velloso. 13 de agosto de 2003. **Diário de Justiça**, Brasília, 26 set. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.089. Red. p/ o acórdão Min. Joaquim Barbosa. 13 de fevereiro de 2008. **Diário de Justiça**, Brasília, 1º ago. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105. Red. p/ o acórdão Min. Cezar Peluso. 18 de agosto de 2004. **Diário de Justiça**, Brasília, 18 fev. 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental nº 1.354. Rel. Min. Celso de Mello. 21 de outubro de 1994. **Diário de Justiça**, Brasília, 6 jun. 1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 155.822. Primeira Turma. Rel. Min. Ilmar Galvão. 20 de setembro de 1994, **Diário de Justiça**. Brasília: 2 jun. 1995.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 597.746. Primeira Turma. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. 14 de novembro de 2006. **Diário de Justiça**. Brasília: 7 dez. 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 752.233. Segunda Turma. Rel. Min. Eros Grau. 20 de outubro de 2009. **Diário de Justiça**. Brasília: 13 nov. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 769.613. Segunda Turma. Rel. Min. Eros Grau. 9 de março de 2010. **Diário de Justiça**. Brasília: 9 abr. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n° 190.992. Primeira Turma. Rel. Min. Ilmar Galvão. 12 de novembro de 2002. **Diário de Justiça**, Brasília, 19 dez. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n° 208.638. Primeira Turma. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. 2 de março de 1999. **Diário de Justiça**, Brasília, 30 abr. 1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n° 225.955. Segunda Turma. Rel. Min. Maurício Corrêa. 17 de agosto de 1988. **Diário de Justiça**, Brasília, 26 fev. 1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 245.093. Primeira Turma. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. 14 de novembro de 2006. **Diário de Justiça**, Brasília, 7 dez. 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 259.976. Segunda Turma. Rel. Min. Joaquim Barbosa. 23 de março de 2010. **Diário de Justiça**, Brasília, 30 abr. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 324.600. Primeira Turma. Rel. Min. Ellen Gracie. 3 de setembro de 2002. **Diário de Justiça**, Brasília, 25 dez. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 325.334. Segunda Turma. Rel. Min. Carlos Velloso. 19 de agosto de 2003. **Diário de Justiça**, Brasília, 19 set. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 327.414. Segunda Turma. Rel. Min. Celso de Mello. 7 de março de 2006. **Diário de Justiça**, Brasília, 12 fev. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 342.336. Segunda Turma. Rel. Min. Eros Grau. 20 de março de 2007. **Diário de Justiça**, Brasília, 11 mai. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 363.412. Segunda Turma. Rel. Min. Celso de Mello. 7 de agosto de 2007. **Diário de Justiça**, Brasília, 19 set. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 372.645. Segunda Turma. Rel. Min. Cármen Lúcia. 20 de outubro de 2009. **Diário de Justiça**, Brasília, 13 nov. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 504.615. Primeira Turma. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. 3 de maio de 2011. **Diário de Justiça**, Brasília, 19 mai. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 530.121. Primeira Turma. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. 9 de novembro de 2010. **Diário de Justiça**, Brasília, 29 mar. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n° 24.283. Segunda Turma. Rel. Min. Joaquim Barbosa. 21 de setembro de 2010. **Diário de Justiça**, Brasília, 8 dez. 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental nos Embargos de Declaração na Reclamação nº 1.905**.** Rel. Min. Marco Aurélio. 15 de agosto de 2002. **Diário de Justiça**, Brasília, 20 set. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n° 237.718. Rel. Min. Ellen Gracie. 26 de fevereiro de 2003. **Diário de Justiça**, Brasília, 28 nov. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário n° 276.842. Rel. Min. Carlos Velloso. 9 de outubro de 2001. **Diário de Justiça**, Brasília, 15 mar. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Divergência no Recurso Extraordinário nº 210.251. Red. p/ o acórdão Min. Gilmar Mendes. 26 de fevereiro de 2003. **Diário de Justiça**, Brasília, 28 nov. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 72.328. Primeira Turma. Rel. Min. Celso de Mello. 21 de março de 1995. **Diário de Justiça**, Brasília, 11 dez. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 773. Rel. Min. Néri da Silveira. 9 de setembro de 1992. **Diário de Justiça**, Brasília, 30 abr. 1993.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. 27 de agosto de 1998. **Diário de Justiça**, Brasília, 13 fev. 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010. Rel. Min. Celso de Mello. 30 de setembro de 1999. **Diário de Justiça**, Brasília, 12 abr. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 68.924. Segunda Turma. Rel. Min. Bilac Pinto. 28 de setembro de 1970. **Diário de Justiça**, Brasília, DJ 25-11-1970.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 87.049. Rel. Min. Xavier de Albuquerque. 13 de abril de 1978. **Diário de Justiça**, Brasília, 1 set. 1978.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 87.633. Rel. Min. Cordeiro Guerra. 15 de dezembro de 1978. **Diário de Justiça**, Brasília, 16 mar. 1979.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 101.441. Red. p/ o acórdão Min. Sydney Sanches. 4 de novembro de 1987. **Diário de Justiça**, Brasília, 19 ago. 1988.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 102.141. Red. p/ o acórdão Min. Carlos Madeira. 18 de outubro de 1985. **Diário de Justiça**, Brasília, 29 nov. 1985.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 103.778. Rel. Min. Cordeiro Guerra. 18 de setembro de 1985. **Diário de Justiça**, Brasília, 13 dez. 1985.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 104.563. Red. p/ o acórdão Min. Oscar Corrêa. 8 de abril de 1986. **Diário de Justiça**, Brasília, 5 set. 1986.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 108.796. Segunda Turma. Rel. Min. Carlos Madeira. 30 de junho de 1986. **Diário de Justiça**, Brasília, 12 set. 1986.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 114.790. Primeira Turma. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. 12 de agosto de 1997. **Diário de Justiça**, Brasília, 3 out. 1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 115.096. Primeira Turma. Rel. Min. Octavio Gallotti. 6 de fevereiro de 1990. **Diário de Justiça**, Brasília, 17 dez. 1990.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 129.930, Segunda Turma. Rel. Min. Carlos Velloso. 7 de maio de 1991. **Diário de Justiça**, Brasília, 16 ago. 1991.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 141.715. Primeira Turma. Rel. Min. Moreira Alves. 18 de abril de 1995. **Diário de Justiça**, Brasília, 25 ago. 1995.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 144.900. Primeira Turma. Rel. Min. Ilmar Galvão. 22 de abril de 1997. **Diário de Justiça**, Brasília, 26 set. 1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 146.733. Rel. Min. Moreira Alves. 29 de junho de 1992. **Diário de Justiça**, Brasília, 6 nov. 1992.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 168.110. Primeira Turma. Rel. Min. Moreira Alves. 4 de abril de 2000. **Diário de Justiça**, Brasília, 19 mai. 2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 170.412. Segunda Turma. Rel. Min. Carlos Velloso. 24 de setembro de 1996. **Diário de Justiça**, Brasília, 13 dez. 1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 170.784. Segunda Turma. Rel. Min. Nelson Jobim. 14 de março de 2006. **Diário de Justiça**, Brasília, 4 ago. 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 174.476. Red. p/ o acórdão Min. Marco Aurélio. 26 de setembro de 1996. **Diário de Justiça**, Brasília, 12 dez. 1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 178.863. Rel. Min. Carlos Velloso. 25 de março de 1997. **Diário de Justiça**, Brasília, 30 mai. 1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 183.403. Segunda Turma. Rel. Min. Marco Aurélio. 7 de novembro de 2000. **Diário de Justiça**, Brasília, 4 mai. 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 190.363. Rel. Min. Carlos Velloso. 13 de maio de 1998. **Diário de Justiça**, Brasília, 12 jun. 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 198.088. Segunda Turma. Rel. Min. Ilmar Galvão. 17 de maio de 2000. **Diário de Justiça**, Brasília, 5 set. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 199.183. Rel. Min. Marco Aurélio. 17 de abril de 1998. **Diário de Justiça**, Brasília, 12 jun. 1998.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 202.149. Red. p/ o acórdão Min. Marco Aurélio. 26 de abril de 2011. **Diário de Justiça**, Brasília, 11 out. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 202.700. Rel. Min. Maurício Corrêa. 8 de novembro de 2001. **Diário de Justiça**, Brasília, 1º mar. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 203.755. Segunda Turma. Rel. Min. Carlos Velloso. 17 de setembro de 1996. **Diário de Justiça**, Brasília, 8 nov. 1996.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 203.859. Rel. Min. Carlos Velloso. 11 de dezembro de 1996. **Diário de Justiça**, Brasília, 24 ago. 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 205.746. Rel. Min. Carlos Velloso. 26 de novembro de 1996. **Diário de Justiça**, Brasília, 28 fev. 1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 206.774. Primeira Turma. Rel. Min. Ilmar Galvão. 3 de agosto de 1999. **Diário de Justiça**, Brasília, 29 out. 1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 213.094. Rel. Min. Ilmar Galvão. 3 de agosto de 1999. **Diário de Justiça**, Brasília, 15 out. 1999.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 217.233. Segunda Turma. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. 14 de agosto de 2001. **Diário de Justiça**, Brasília, 14 set. 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 221.239. Segunda Turma. Rel. Min. Ellen Gracie. 25 de maio de 2004. **Diário de Justiça**, Brasília, 6 ago. 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 221.291. Primeira Turma. Rel. Min. Moreira Alves. 11 de abril de 2000. **Diário de Justiça**, Brasília, 9 jun. 2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 225.602. Rel. Min. Carlos Velloso. 25 de novembro de 1998. **Diário de Justiça**, Brasília, 6 abr. 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 230.782, Primeira Turma. Rel. Min. Ilmar Galvão. 13 de junho de 2000. **Diário de Justiça**, Brasília, 10 nov. 2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 236.174. Rel. Min. Menezes de Direito. 2 de setembro de 2008. **Diário de Justiça**, Brasília, 24 out. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 237.718. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. 29 de março de 2001. **Diário de Justiça**, Brasília, 6 set. 2001.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 241.090. Primeira Turma. Rel. Min. Moreira Alves. 26 de fevereiro de 2002. **Diário de Justiça**, Brasília, 26 abr. 2002.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 248.499. Segunda Turma. Rel. Min. Cezar Peluso. 27 de outubro de 2009. **Diário de Justiça**, Brasília, 20 nov. 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 253.472. Red. p/ o acórdão Min. Joaquim Barbosa. 25 de agosto de 2010. **Diário de Justiça**, Brasília, 1º fev. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 267.690. Primeira Turma. Rel. Min. Ilmar Galvão. 25 de agosto de 2000. **Diário de Justiça**, Brasília, 10 ago. 2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 325.822. Red. p/ o acórdão Min. Gilmar Mendes. 15 de dezembro de 2002. **Diário de Justiça**, Brasília, 17 ago. 2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 407.099. Rel. Min. Carlos Velloso. 22 de junho de 2004. **Diário de Justiça**, Brasília, DJ 6 ago. 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 474.132. Rel. Min. Gilmar Mendes. 12 de agosto de 2010. **Diário de Justiça**, Brasília, 30 nov. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 500.171. Rel. Min. Ricardo Lewandowski. 13 de agosto de 2008. **Diário de Justiça**, Brasília, 24 out. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 564.413. Rel. Min. Marco Aurélio. 12 de agosto de 2010. **Diário de Justiça**, Brasília, 6 dez. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 578.562. Rel. Min. Eros Grau. 21 de maio de 2008. **Diário de Justiça**, Brasília, 12 set. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 580.264. Rel. Min. Ayres Britto. 16 de dezembro de 2010. **Informativo 613**, Brasília, dez. 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n° 22.192. Primeira Turma. Rel. Min. Celso de Mello. 28 de novembro de 1995. **Diário de Justiça**, Brasília, 19 dez. 1996.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n° 23.729. Segunda Turma. Rel. Min. Ellen Gracie. 14 de fevereiro de 2006. **Diário de Justiça**, Brasília, 10 mar. 2006.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n° 27.093. Segunda Turma. Rel. Min. Eros Grau. 2 de setembro de 2008. **Diário de Justiça**, Brasília, 14 nov. 2008.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Referendo em Medida Cautelar em Ação Cautelar n° 2.559. Segunda Turma. Rel. Min. Celso de Mello. 14 de junho de 2010. **Diário de Justiça**, Brasília, 20 set. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral em Agravo de Instrumento n° 749.128. Rel. Min. Cezar Peluso. 22 de outubro de 2009. **Diário de Justiça**, Brasília, 5 fev. 2010.

BRITO, Edvaldo. O livro eletrônico é imune. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 35-54.

BRUNING, Felipe Vanini. Venda de livros porta a porta deslancha. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 25 set. 2011. Caderno Mercado, p. B8.

CAMPANILE, Vinicius T. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 468-486. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

CAMPOS, Dejalma de; CAMPOS, Marcelo. A imunidade e as garantias constitucionais: alcance do artigo 150, VI, *d*, da CF. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 30-34.

CANFORA, Luciano. **Livro e liberdade**. Tradução Antônio de Padua Danesi. Rio de Janeiro: Casa da Palavra, 2003.

CANÔNICO, Marco Aurélio. Na era do e-book, bienal do Rio é analógica. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 12 set. 2011. Caderno Ilustrada, p. E3.

CANÔNICO, Marco Aurélio; FUSCO, Camila. País tem sua 1ª revista exclusiva para iPad. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 21 ago. 2011. Caderno Mercado, p. B10.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. Importação de bíblias em fitas: sua imunidade; exegese do art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 26, p. 117-139, 1997.

CARRAZA, Roque Antônio. Livro eletrônico: imunidade tributária; exegese do art. 150, VI, *d*, da Constituição Federal. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 254-272.

CARVALHO, Ivo César Barreto de. Imunidade tributária na visão do STF. **Direito Público**, Porto Alegre, v. 7, n. 33, p. 68-86, mai/jun. 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Imunidades tributárias. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 27-28, p. 88-108, 1984.

CASSONE, Vittorio. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 255-267. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

CAVALCANTI FILHO, Jayme Arcoverde de Albuquerque; VALVERDE, Gustavo Sampaio. Conceito de livro e imunidade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 27, p. 76-85, dez. 1997.

CEZAROTI, Guilherme. A imunidade do CD-ROM: análise de recente decisão do Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 177, p. 41-50, jun. 2005.

CHARTIER, Roger. O Google e o futuro do livro. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 29 nov. 2009. Caderno Mais!, p. 8.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 273-281.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988**: sistema tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 223-239. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**: o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COSTA, Alcides Jorge. A efetiva aplicação de imunidade de livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 17, p. 13-19, 2003.

COSTA, Antônio José da. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 456-467. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

COSTA, Marcos da. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 706-709. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

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

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Jurisdição constitucional democrática**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

CUNHA, Arlindo Felipe da. Imunidade tributária de publicações por meios eletrônicos. **Cadernos de Direito Tributário e de Finanças Pública**, São Paulo, v. 6, n. 22, p. 70-73, jan./mar. 1998.

DAPIEVE, Juliana. O TEMPO lança assinatura digital. **O Tempo**, Belo Horizonte, 16 a 22 jul. 2011. Caderno Variedades, p. 15.

DELGADO, José Augusto. Imunidade tributária: aspectos controvertidos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 52-68. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. São Paulo: RT, 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional n° 10/1996. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. Alcance da imunidade de livros, jornais e periódicos. **Revista da Ajuris,** Porto Alegre, n. 83, tomo I, p. 260-278, set. 2001.

DIMENSTEIN, Gilberto. O livro de papel já morreu? **Folha de São Paulo**, São Paulo, 10 abr. 2011. Caderno Cotidiano, p. 5.

ESTRELLA, Angela Teresa Gobbi; FRACALANZA, Natascha Machado; PIRAÍNO, Adriana. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 556-568. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

FERNANDES, Edison Carlos. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 525-555. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Livro eletrônico e imunidade tributária. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 6, p. 32-38, 1998. Disponível em: < http://aldemario.adv.br/livroe.htm>. Acesso em: 15 jun. 2011.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Aurélio século XXI**: o dicionário da língua portuguesa. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à constituição brasileira**: emenda constitucional nº 1, de 17-10-1969, com as alterações introduzidas pelas Emendas Constitucionais até a de nº 24, de 1º-12-1983. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1984.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à constituição brasileira de 1988**, vol. 3. São Paulo: Saraiva, 1994.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 37. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Obrigação tributária acessória**. São Paulo: Aquarela, 1988.

‘FT’ prevê receita de conteúdo superior à de anúncios no ano. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 6 dez. 2011. Caderno Mercado, p. B5.

FUSCO, Camila. Participação do leitor é o futuro do jornalismo, diz especialista. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 24 nov. 2011. Caderno Mercado, p. B6.

FUSCO, Camila. Saraiva entra no mercado de “ebooks”. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 14 ago. 2010. Caderno Mercado, p. B5.

GALVÃO, Vinícius Queiroz. Livro eletrônico chega aos ‘imortais’ de SP. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 17 set. 2010. Caderno Cotidiano, p. C4.

GASPARI, Elio. Apareceu a reserva de mercado eletrônica. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 29 mai 2011. Caderno Poder, p. A14.

GODOI, Marciano Seabra de. **Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária.** São Paulo: Dialética, 2011.

GODOI, Marciano Seabra de. **Questões atuais do direito tributário na jurisprudência do STF.** São Paulo: Dialética, 2006.

GODOI, Marciano Seabra de; RESENDE, Flávia de Araújo; ROSA, Karina Perdigão. Imunidades. In: GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). **Sistema tributário nacional na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 197-219.

GODOI, Marciano Seabra de; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. Interpretação e aplicação da lei tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Interpretação e aplicação da lei tributária**. São Paulo/Fortaleza: Dialética, 2010, p. 268-293.

GONÇALEZ, Antônio Manoel. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 439-449. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

GONÇALVES, José Artur Lima. A imunidade tributária do livro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 139-163.

GOOGLE fecha parceria para crescer no segmento de livros digitais. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 12 jul. 2011. Caderno Mercado, p. B5.

GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 710-721. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária do livro eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 165-176.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GUERRA, J. B. Cordeiro. Imunidade tributária de catálogos telefônicos. **Revista de Direito Tributário**,São Paulo, n. 39, p. 90-97, 1987.

HARADA, Kiyoshi. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 450-455. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

HOUAISS, Antônio; VILLAR, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. 1. ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

ICHIHARA, Yoshiaki. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 323-334. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000.

IMPRENSA espanhola lança 'banca digital'. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 16 jul. 2011. Caderno Mercado, p. B9.

JOÃO, Juliana Soares. A imunidade dos livros, jornais e periódicos no início do século XXI: a imunidade do livro eletrônico e o princípio de "no taxation on knowledge". **Revista da Faculdade de Direito de Sete Lagoas**, Sete Lagoas, v. 1, n. 1, p. 175-190, 2. Sem. 2002.

LIMA, Eduardo Amorim de. Da imunidade tributária do livro eletrônico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 98, p. 23-34, 2003.

LOBO, Maria Teresa de Cárcomo. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 96-104. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

LUCENA, Rodolfo. Jornais têm 20% mais leitores que a internet. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 28 out. 2011. Caderno Mercado, p. B7.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. A imunidade sobre o livro eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 203-222.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 80-95. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Imunidade tributária do livro eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 97-120.

MACHADO, Schubert de Farias. Imunidade do livro em CD-ROM. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 78, p. 91-99, 2002.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. A imunidade tributária dos livros e do papel destinado à sua impressão. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 177-187.

MALERBI, Diva. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 69-79. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

MANGUEL, Alberto. **Uma história da leitura**. 2. ed. Tradução Pedro Maia Soares. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária**: teoria e prática. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

MANSO, Eduardo Vieira. Imunidade tributária do livro: livro ilustrado com disco fonográfico; livro contendo publicidade comercial. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 573, p. 306-312, 1983.

MARAFON, Plínio José. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 432-438. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

MARINHO FILHO, Luciano. A controvertida imunidade dos livros eletrônicos. **Revista Jurídica Consulex**, Brasília, n. 113, p. 48-49, set. 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Aspectos referentes a imunidade dos livros eletrônicos, assim como das obrigações a que estão tais bens e serviços desvinculados de controle pela Ancine e Condecine. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 180, p. 156-181, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade constitucional de publicações (interpretação teleológica da norma maior – análise jurisprudencial). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 41, p. 221-237, 1987.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade de impostos dos veículos eletrônicos dos meios de comunicação. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 24, p. 293-302, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade do papel para jornais, revistas e periódicos abrange toda a cadeia de impostos desde a aquisição dos insumos: parecer. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, n. 12, p. 269-279, 1995.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 121-129.

MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 31-51. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

MATOS, Carolina. Turma da Mônica ganha vídeos para smartphone e tablet. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 27 nov. 2011. Caderno Mercado, p. B16.

MELO, José Eduardo Soares de. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 363-380. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

MELLO, Patrícia Campos. Jornal impresso continuará líder no Brasil, diz associação. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 22 nov. 2011. Caderno Mercado, p. B4.

MELLO, Patrícia Campos. 'New York Times' ganha 1 assinante digital por minuto. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 23 nov. 2011. Caderno Mercado, p. B8.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à constituição de 1946**: tomo II. 3. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1960.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à constituição de 1967**: com a emenda n. 1 de 1969: tomo II. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 34, p. 19-40, 1998.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 103-142. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

MOTTA FILHO, Marcelo Martins. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 605-640. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

MOTTA FILHO, Marcelo Martins. Imunidade tributária de publicações por meios eletrônicos. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 5, n. 27, p. 31-74, jan./mar. 1997.

MUYLAERT, Roberto. Imprensa argentina intimidada. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 9 jan. 2012. Caderno Opinião, p. A3.

NASCIMENTO, Carlos Valder. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 729-742. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

NEVES, Marcelo. **Transconstitucionalismo**. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

"NEW YORK TIMES" anuncia cobrança de conteúdo on-line. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 18 mar. 2011. Caderno Mercado, p. B8.

NOGUEIRA, Johnson Barbosa Nogueira. A imunidade tributária do livro eletrônico. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 130-138.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. A liberdade de escrever e a imunidade objetiva. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, São Paulo, v. 23, n. 54, p. 26-39, abr./jun. 1984.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. CD-ROM e imunidade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 83, p. 168-170, ago. 2002.

OLIVEIRA, Felippe Daudt de. O sentido da palavra livro no art. 150 da Constituição Federal: proteção de uma essência e não de um nome. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 68-78.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O sentido e o alcance da imunidade constitucional para o livro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 239-253.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. A imunidade do art. 150, inciso VI, alínea *d* da Constituição Federal, abrange ou não o denominado livro eletrônico?. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 299-313.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Imunidades tributárias na Constituição de 1988. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 11-12, p. 3321-3370, 1992.

OLIVEIRA NETO, Alexandre de. A imunidade tributária do art. 150, VI, *d*, da CF e os meios eletrônicos. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 18, n. 94, p. 11-33, set./out. 2010.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Declaração Universal dos Direitos Humanos. ONU: 1948. Disponível em <http://unicrio.org.br/img/DeclU_D_HumanosVersoInternet. pdf>. Acesso: 22 jun. 2011.

ORRICO, Alexandre. Tráfego de dados na nuvem vai crescer 12 vezes até 2015, diz Cisco. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 5 dez. 2011. Caderno Tec, p. F6.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. Imunidade tributária do livro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 14-29.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. Imunidade tributária do livro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 381-402. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

PANDOLFO, Rafael. Tributação da radiodifusão e da publicidade em radiodifusão, jornais, livros e periódico. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 4, n. 24, p. 23-38, mar./abr. 2002.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

PEIXOTO, C. F. Cunha. Imunidade de periódicos guias telefônicos. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 39, p. 98-104, 1987.

PONTES, Helenilson Cunha. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 590-604. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

PONTIERI, Alexandre. O STF e a imunidade tributária dos álbuns de figurinhas. **Lex**: Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, São Paulo, n. 311, p. 5-20, nov. 2004.

PÚBLICO de jornal impresso é 46% maior que o da internet. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 23 out. 2011. Caderno Mercado, p. B6.

QUADRINHOS começam a se despedir das bancas. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 31 ago. 2011. Caderno Tec, p. F3.

RADFAHRER, Luli. O segundo Gutenberg. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 21 set. 2011. Caderno Tec, p. F8.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A natureza jurídica das imunidades tributárias. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, n. 27, p. 47-55, 1999.

RECEITA FEDERAL. **Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados** (TIPI), versão 2007. Disponível em < http://www.receita.fazenda.gov.br/Aliquotas/ DownloadArqTIPI.htm>. Acesso em: 1° nov. 2011.

RECONDO, Felipe. STF decide se livro eletrônico é igual a livro de papel. **O Estado de São Paulo**, 19 mar. 2011. Caderno Economia. Disponível em: <http://www.estadao.com.br/ noticias/impresso,stf-decide-se-livro-eletronico-e-igual-a-livro-de-papel,694065,0.htm> Acesso em: 13 dez. 2011.

REIMÃO, Sandra. **Livros e televisão**: correlações. São Paulo: Ateliê Editorial, 2004.

REVISTAS personalizadas atraem leitores e dinheiro. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 7 set. 2011, Caderno Tec, p. F5.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **Princípios constitucionais da administração pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

ROCHA, Valdir de Oliveira. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 316-322. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

RODRIGUES, Fernando. Ricos nos EUA leem jornal e revista mais no papel que em meio digital. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 4 ago. 2011. Caderno Mercado, p. B8.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 506-524. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidades tributárias de publicações por meios eletrônicos. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 6, n. 22, p. 60-62, jan./mar. 1998.

SÁ, Nelson de. Assinatura digital garante lucro ao 'NYT'. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 21 out. 2011. Caderno Mercado, p. B7.

SAMPAIO, José Adércio Leite Sampaio. Teorias constitucionais em perspectiva: em busca de uma constituição pluridimensional. In: SAMPAIO, José Adércio Leite Sampaio (Coord). **Crises e desafios da constituição**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 3-54.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Imunidade tributária como limite objetivo e as diferenças entre "livro" e "livro eletrônico". In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 55-67.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade dos livros, periódicos e do papel destinado a sua impressão. **Cadernos de Direito Tributário e de Finanças Pública**, São Paulo, v. 7, n. 29, p. 104-117, out./dez. 1999.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade tributária do livro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 188-202.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A não-extensão da imunidade aos chamados livros, jornais e periódicos eletrônicos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 33, p. 133-141, 1998.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 335-362. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

SCAFF, Fernando Facury. Cidadania e imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 487-505. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A imunidade tributária e a não sujeição constitucional ao dever tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 722-728. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. **Teoria e prática das isenções tributárias**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

SILVA, Augusto Vinícius Fonseca e. A imunidade tributária das listas telefônicas como decorrência do exercício de hermenêutica constitucional. **Boletim de Direito Municipal**, São Paulo, n. 3, p. 197-203, mar. 2004.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

SILVA, Marcelo Borghi Moreira da. Da abrangência da imunidade tributária para as publicações por meios eletrônicos, disquetes, CDs e outros similares. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 6, n. 22, p. 68-69, jan./mar. 1998.

SOARES, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 569-589. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

SOIBELMAN, Félix. É incoerente taxar livro eletrônico. **Consultor Jurídico**, 16 mar. 2010. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2010-mar-16/incoerencia-isentar-tributo-livro-papel-taxar-livro-eletronico> Acesso em: 13 dez. 2011.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 757-770. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

SPROESSER, Andyara Klopstock. O constitucionalismo norte-americano e francês. In: CASTARDO, Hamilton Fernando; CANAVEZZI, Gustavo Escher Dias; NIARADI, George Augusto. **Lições de direito constitucional**: em homenagem ao prof. Dr. Sérgio Resende de Barros. Campinas: Millenium, 2007.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **A constituição e o supremo**. 3. ed. Brasília: Secretaria de Documentação, 2010, p. 1162-1176.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Súmulas**. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700>. Acesso em: 25 out 2011.

TÔRRES, Heleno Taveira; GARCIA, Vanessa Nobell. Tributação e imunidade dos chamados "livros eletrônicos". In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 79-96.

TORRES, Ricardo Lobo. Imunidade tributária nos produtos de informática. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 223-238.

TORRES, Ricardo Lobo. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 181-222. (Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4).

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, vol. III, 1999.

USUÁRIO de tablet dedica mais tempo a notícias. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 26 out. 2011. Caderno Mercado, p. B15.

VASCONCELOS, Frederico. Para ombudsmans, jornal enfrenta crise de identidade. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 19 fev. 2011. Caderno 90 anos, p. 25-90.

VELOSO, Fernando. Tecnologia na educação. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 3 out. 2011. Caderno Cotidiano, p. C7.

VERGUEIRO, Guilherme Von Müller Lessa. Tributação da assinatura digital de conteúdo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 67, p. 47-56, abr. 2001.

VESPERO, Regina Celi Pedrotti. A imunidade tributária do artigo 150, VI, “d” da Constituição Federal e o denominado livro eletrônico (CD-ROM, DVD, disquete etc.). **Revista da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo**, São Paulo, n. 53, p. 203-220, jun. 2000.

VICTOR, Fabio. Formato e direitos travam e-book. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 24 abr. 2010. Caderno Ilustrada, p. E7.

VICTOR, Fabio. Livro eletrônico não vai criar novos leitores: entrevista Pedro Herz. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 21 fev. 2010. Caderno Ilustrada, p. E4.

WANDERLEY, Thiago Barbosa. A imunidade do livro face à sua evolução conceitual. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 179, p. 161-170, ago. 2010.

YAMASHITA, Douglas. Serviços gráficos para livros, jornais e periódicos: imunidade tributária? **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 171, p. 28-34, 2009.

ZOCKUN, Maurício. **Regime jurídico da obrigação tributária acessória**. São Paulo: Malheiros, 2005.